

Věc C-141/20.**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

23. března 2020

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

11. prosince 2019

Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt Kiel

Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Předmět původního řízení

Daň z přidané hodnoty – Směrnice 77/388 – Oprávnění členského státu odchýlit se od právního účinku stanoveného v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci směrnice 77/388 – Možnost jednotlivce dovolávat se rozporu vnitrostátního právního účinku s unijním právem - Měřítko posuzování nezbytnosti vnitrostátní odchylky – Oprávnění členských států opřít takovouto odchylku o čl. 4 odst. 1 nebo odst. 4 první pododstavec směrnice 77/388

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec ve spojení s čl. 21 odst. 1 písm. a) a odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

(směrnice 77/388/EHS) vykládán v tom smyslu, že členskému státu umožňuje určit jako osobu povinnou k dani člena seskupení pro účely DPH (ovládající subjekt) namísto tohoto seskupení pro účely DPH (daňové jednotky)?

- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Lze se v tomto smyslu dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce ve spojení s čl. 21 odst. 1 písm. a) a odst. 3 směrnice 77/388/EHS?
- 3) Musí být při přezkumu prováděném podle bodu 46 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Larentia + Minerva ze dne 16. července 2015, C-108/14 a C-109/14 (EU:C:2015:496, bod 44 a násl.), zda požadavek finančního začlenění stanovený v § 2 odst. 2 bodu 2 první větě Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) představuje přípustné opatření, které je nezbytné a vhodné k dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, použito přísnější nebo velkorysejší měřítko?
- 4) Musí být čl. 4 odst. 1 a odst. 4 první pododstavec směrnice 77/388/EHS vykládány v tom smyslu, že členskému státu umožňují považovat cestou typizace osobu za nesamostatnou ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, pokud je finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do jiného podniku (ovládajícího subjektu) takovým způsobem, že ovládající subjekt může u této osoby prosadit svá rozhodnutí a tím zamezit tomu, aby tato osoba činila odlišná rozhodnutí?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, struktury a postupů pro uplatňování společného systému daně z přidané hodnoty, zejména příloha A bod 2

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, zejména články 4 a 21

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 2

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Účastníci řízení vedou spor o to, zda v roce 2005 (sporný rok) tvořila A jako ovládající subjekt daňovou jednotku pro účely DPH s žalobkyní jako členem této daňové jednotky.

- 2 Žalobkyně je společnost s ručením omezeným. Jejími společníky jsou A (z 51 %) a spolek C e. V. (ze 49 %). A je veřejnoprávní korporace. C e. V. je zapsaný spolek. Jediným jednatelem žalobkyně byl ve sporném roce E, který byl zároveň jediným jednatelem A a výkonným členem představenstva spolku C e.V.
- 3 Během kontroly prováděné u žalobkyně dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně a A ve sporném roce netvořily daňovou jednotku, neboť žalobkyně nebyla finančně začleněna do podniku A. A sice měla 51%, tedy většinový, podíl na základním jmění společnosti žalobkyně, vzhledem k ustanovením společenské smlouvy však nedisponovala většinou hlasovacích práv a nebyla tedy schopna prosazovat rozhodnutí v podniku žalobkyně.
- 4 Finanzgericht (finanční soud) vyhověl žalobě podané proti těmto závěrům. Toto rozhodnutí napadá opravný prostředek „Revision“ podaný žalovaným k předkládajícímu soudu.

Stručné odůvodnění předběžné otázky

Posouzení podle vnitrostátního práva

- 5 Podle vnitrostátního práva by opravný prostředek „Revision“ byl odůvodněný, neboť nebyla splněna podmínka finančního začlenění v podobě většiny hlasovacích práv nezbytná pro daňovou jednotku podle ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG a další.

K předběžným otázkám

Předběžné otázky týkající se čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce směrnice 77/388

- 6 Soudní dvůr v rozsudku ve věci Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) v bodě 2 výroku mimo jiné rozhodl, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vyhrazovala možnost vytvořit seskupení pro účely DPH, jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjektům, jež jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu podřízenosti, není-li tento požadavek opatřením, jež je nezbytné a vhodné pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 7 Předkládající soud má pochybnosti, zda - a pokud ano, za jakých podmínek - se členský stát může odchýlit od právního účinku nařízeného v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci směrnice 77/388. Z toho vyplývá **první předběžná otázka**.
- 8 Vzhledem k výkladu Soudního dvora podanému v bodech 41 a 42 rozsudku ve věci Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) by ve sporném roce mohlo být přípustné odlišné určení jiné osoby povinné k dani než je seskupení pro účely

DPH při odchýlení se od čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce směrnice 77/388, a to za účelem předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

- 9 Proti tomu by mohl hovořit rozsudek ve věci Skandia America (USA) ze dne 17. září 2014, C-7/13 (EU:C:2014:2225), podle nějž je daň z přidané hodnoty povinnou odvést seskupení pro účely DPH, pokud existuje, jakož i bod 20 rozsudku ve věci Ampliscientifica a Amplifin ze dne 22. května 2008, C-162/07 (EU:C:2008:301), podle nějž čl. 4 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 77/388 nezbytně předpokládá, že vnitrostátní právní úprava stanoví, že osoba povinná k dani je jediná.
- 10 Mimoto by proti oprávnění členského státu určit dlužníkem daně jinou osobu, než osobu povinnou k dani podle unijního práva, mohl hovořit čl. 21 odst. 1 písm. a) směrnice 77/388. Takovéto oprávnění z něj nevyplývá. Článek 21 odst. 3 směrnice 77/388 pouze umožňuje stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně další osoby.
- 11 Dále není zjevné, do jaké míry by mohla skutečnost, že místo seskupení pro účely DPH bude za daňového dlužníka považován jeden člen seskupení, sloužit předcházení zneužívajícím praktikám nebo zneužívajícímu chování a boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Vzhledem k tomu není jasné, zda toto odůvodnění vůbec umožňuje se od ustanovení odchýlit.
- 12 Vyplýve-li z odpovědi Soudního dvora na první předběžnou otázku, že z pohledu unijního práva není přípustné, aby členský stát stanovil daňovým dlužníkem místo seskupení pro účely DPH jednoho jeho členu, pak je podle názoru předkládající soudu dále nejasné, zda se jednotlivec může dovolávat rozporu vnitrostátního právního účinku s unijním právem. Z toho vyplývá **druhá předběžná otázka**.
- 13 Proti takovémuto právu hovoří, že Soudní dvůr ve třetím bodě výroku svého rozsudku ve věci Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) rozhodl, že čl. 4 odst. 4 směrnice 77/388 nemůže být považován za ustanovení s přímým účinkem, jehož se osoby povinné k dani mohou vůči svému členskému státu dovolávat v případě, že právní úprava tohoto státu není s tímto ustanovením slučitelná a nemůže být v souladu s ním vykládána.
- 14 Něco jiného by však mohlo vyplývat z bodu 20 rozsudku ve věci Ampliscientifica a Amplifin (EU:C:2008:301) (viz výše bod 9).
- 15 Mimoto je možné, že jednotlivec se může dovolávat ustanovení čl. 21 odst. 1 písm. a) směrnice 77/388, neboť z určení odlišné osoby povinné k dani vyplývá určení odlišného dlužníka daně.
- 16 V rámci posouzení, zda je vnitrostátní podmínka finančního začlenění nezbytná ve smyslu bodu 45 a násl. rozsudku ve věci Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), je dále z pohledu unijního práva nejasné, jak přísné musí být měřítko použité při posuzování nezbytnosti vnitrostátní odchylky. Tohoto aspektu se týká **třetí předběžná otázka**.

- 17 Podle vnitrostátního práva se totiž ovládající subjekt může svých práv v souvislosti s povinností platby daně za člena seskupení domáhat pomocí žaloby proti tomuto členovi. Při přísném posuzování by proto vnitrostátní úprava nemusela být nezbytná.
- 18 Předkládající soud přitom přihlíží k tomu, že Soudní dvůr v bodě 46 svého rozsudku ve věci Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) uložil příslušný přezkum vnitrostátním soudům. Předkládající soud však může takovýto přezkum, jež mu přísluší, provést až v okamžiku, kdy je rozhodnuto o tom, jaké měřítko má být použito pro posuzování nezbytnosti.
- 19 Ve svém rozsudku ve věci Komise v. Švédsko ze dne 25. dubna 2013, C-480/10 (EU:C:2013:263), Soudní dvůr vyložil, že Komise přesvědčivě neprokázala, že opatření přijaté Švédským královstvím není, s ohledem na boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, opodstatněné. To by mohlo hovořit pro velmi velkorysé chápání oprávnění členských států odchýlit se od příslušného ustanovení.
- 20 V ostatním však Soudní dvůr v rámci zásady proporcionality v ustálené judikatuře vychází při přezkumu aktů Unie nebo členských států z toho, zda právní úprava jde nad rámec toho, co je (nezbytně) zapotřebí k dosažení sledovaného cíle (viz např. rozsudky ve věci Di Maura ze dne 23. listopadu 2017, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25; Avon Cosmetics ze dne 14. prosince 2017, C-305/16, EU:C:2017:970, bod 44; Menci ze dne 20. března 2018, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 46 a násl., 52; EN.SA. ze dne 8. května 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33; A-PACK CZ ze dne 8. května 2019, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 26 a 27). To by mohlo hovořit spíše pro přísné až velmi přísné požadavky na nezbytnost.
- 21 Je však také možné, že je nutno přihlídnout k tomu, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec směrnice 77/388 je výjimkou ze zásady stanovené v čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388. Opačné výjimky, které na rozdíl od výjimky vedou k obecnému pravidlu, musí být také v případě článku 4 směrnice 77/388 předmětem širokého, nikoliv zúženého výkladu (viz rozsudek ve věci Isle of Wight Council a další ze dne 16. září 2008, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 60; SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ze dne 4. června 2009, C-102/08, EU:C:2009:345, bod 67 a násl.), což opět hovoří spíše pro velkorysé posouzení nezbytnosti.
- 22 Nadto je nutno vyjasnit, do jaké míry smí být při přezkumu přihlídnuto k zásadě právní jistoty nebo účelu zjednodušení správy. Soudní dvůr je v bodě 46 svého rozsudku ve věci Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) nejmenoval; navíc účelem daňové jednotky není podle vnitrostátního práva zjednodušení správy, nýbrž předcházení zbytečné administrativě v hospodářské sféře.
- 23 Předkládající soud se mimoto přiklání k názoru, že zásada právní jistoty, jakož i účel daňové jednotky v zásadě nemohou odůvodňovat obsahové požadavky na začlenění. Pokud by například pro finanční začlenění nebyla stanovena podmínka

většiny hlasovacích práv, nýbrž většiny podílů, pak by tento znak bylo možno určit se stejnou právní jistotou jako většinu hlasovacích práv. Zjednodušení správy nebo zamezení zbytečné administrativy v hospodářské sféře by tak nastalo v obou případech.

Předběžná otázka týkající se čl. 4 odst. 1 a odst. 4 prvního pododstavce směrnice 77/388

- 24 Předkládající soud považuje za nezbytné položit ještě jednu předběžnou otázku týkající se čl. 4 odst. 1 a odst. 4 prvního pododstavce směrnice 77/388, neboť vnitrostátní přístup k odůvodnění daňové jednotky vychází pojmově, systematicky a historicky ze znaku samostatnosti a proto by mohl být odůvodněný jako přípustný výklad resp. typizace článkem 4 odst. 1 nebo odst. 4 prvním pododstavcem směrnice 77/388. Z toho vyplývá **čtvrtá předběžná otázka**, která je předkládána zcela nezávisle na první až třetí předběžné otázce.
- 25 Německá daňová jednotka se původně zakládala na předpokladu, že člen daňové jednotky „nemá vlastní vůli“. Původní odůvodnění nesamostatností při neexistenci „vlastní vůle“ vykazuje podle názoru předkládajícího soudu významné paralely k úvahám, které Soudní dvůr formuloval v rozsudcích ve věci Gmina Wrocław ze dne 29. září 2015, C-276/14 (EU:C:2015:635, bod 30 a násl.) a ve věci Saudacor ze dne 29. října 2015, C-174/14 (EU:C:2015:733, bod 60, 63 a 67) při posuzování samostatnosti. V nich Soudní dvůr vycházel z existujícího vztahu podřízenosti (viz rozsudek ve věci Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, bod 33, 34 a 36) a z propojení v rámci daňové jednotky (rozsudek ve věci Saudacor, EU:C:2015:733, bod 67).
- 26 Také při posuzování otázky, zda je fyzická osoba samostatná ve smyslu čl. 4 odst. 1 a odst. 1 prvního pododstavce směrnice 77/388, jde o „podřízenost“ (viz rozsudky ve věci Heerma ze dne 27. ledna 2000, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18, van der Steen ze dne 18. října 2007, C-355/06, EU:C:2007:615, bod 18 a násl., a IO ze dne 13. června 2019, C-420/18, EU:C:2019:490, bod 32, 38 a násl.).
- 27 S přihlédnutím k rozsudku ve věci Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, bod 35) není z pohledu předkládajícího soudu vyloučeno, že odůvodnění (velmi přísných) kritérií podřízenosti stanovených Německem pro existenci daňové jednotky podle unijního práva nelze sice najít v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci směrnice 77/388, zřejmě však v čl. 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavci této směrnice. Je možné, že čl. 4 odst. 1 nebo čl. 4 odst. 4 první pododstavec směrnice připouští, aby Německo nepovažovalo člena daňové jednotky - jak stanoví § 2 odst. 2 bod 2 UStG - vzhledem k podřízenosti ovládajícímu subjektu za samostatného ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice.
- 28 Nejasné přitom je, zda členské státy mohou určit, ve kterých případech lze typicky vycházet z toho, že osoba „nemá vlastní vůli“ a tedy není samostatná ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388. Takto je postupováno v § 2 odst. 2 bodě 2 první věty aktuálního německého UStG.

- 29 Soudní dvůr uznal, že stanovení obecných pravidel, které hospodářské subjekty mohou snadno používat a příslušné vnitrostátní orgány snadno kontrolovat, představuje pro zákonodárce legitimní cíl, ačkoliv jsou tato pravidla spojena s určitou nepřesností (viz rozsudek ve věci Sopora ze dne 24. února 2015, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 35 a 36, a ve věci RPO ze dne 7. března 2017, C-390/15, EU:C:2017:174, body 57 a násl., 60). Vzhledem k tomu, že určení, kdo je osobou povinnou k dani, je právní úpravou, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, musí být dotčeným osobám umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá, ještě před uzavřením obchodu (viz rozsudky ve věci Halifax a další ze dne 21. února 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72, a ve věci Teleos a další ze dne 27. září 2007, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 48).
- 30 Typizace neexistující samostatnosti, jak ji provedlo Německo, by proto mohla být z pohledu unijního práva přípustná. Pokud by totiž německé soudy podle čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388 posuzovaly, zda právnická osoba nemá vlastní vůli a je tedy na základě celkových poměrů nesamostatná, bez návaznosti na zákonem definované znaky skutkové podstaty, mohlo by to vést k nejistotě jednajících osob ohledně jejich daňově právních povinností.
- 31 Předkládající soud neopomíná, že znak samostatnosti stanovený v čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388 je pojmem unijního práva, což nastoluje otázku, zda také vnitrostátní zákonodárce může provádět typizaci.
- 32 Mohl by pro to hovořit systematický výklad, neboť čl. 4 odst. 4 první pododstavec směrnice 77/388 vychází také ze „vztahu podřízenosti“, přičemž podřízenost indikuje neexistenci samostatnosti. To by mohlo vyjadřovat obecnou právní myšlenku.
- 33 Navíc by pro to mohl hovořit historický výklad: Z přílohy A bodu 2 směrnice 67/228 by bylo možno dovodit, že daňová jednotka byla případem chybějící samostatnosti. Příloha A směrnice 67/228 zjevně sloužila mimo jiné k legitimizaci právní úpravy daňové jednotky v Německu v unijním právu. To by mohlo být relevantní i dnes.
- 34 Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec směrnice 77/388 ostatně nehovoří proti tomuto výkladu; právní úprava zejména nepozbyla svého účelu: Mezi společným zdaněním členů seskupení pro účely DPH zakotveným v tomto ustanovení a německou daňovou jednotkou totiž existují zcela zásadní rozdíly jak ve skutkové podstatě, tak i v právních důsledcích.