

**Vec C-141/20**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

23. marec 2020

**Vnútroštátny súd:**

Bundesfinanzhof

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

11. december 2019

**Žalovaný a navrhovateľ v konaní o kasačnom opravnom prostriedku  
„Revision“:**

Finanzamt Kiel

**Žalobkyňa a odporkyňa v konaní o kasačnom opravnom prostriedku  
„Revision“:**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Daň z obratu – Smernica 77/388 – Právomoc členského štátu odchyliť sa od právneho následku stanoveného v článku 4 ods. 4 druhom pododseku smernice 77/388 – Možnosť jednotlivca dovolávať sa nezlučiteľnosti vnútroštátneho právneho dôsledku s právom Únie – Kritérium, ktoré sa má použiť pri posudzovaní nevyhnutnosti vnútroštátnej odchýlky – Právomoc členských štátov odôvodniť takú odchýlku článkom 4 ods. 1 alebo článkom 4 ods. 4 prvým pododsekom smernice 77/388

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Majú sa článok 4 ods. 4 druhý pododsek v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článkom 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (smernica 77/388/EHS) vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu určiť za zdaniteľnú osobu namiesto skupiny na účely DPH (skupiny subjektov) člena skupiny na účely DPH (ovládajúci subjekt)?
2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, možno sa v tejto súvislosti odvolávať na článok 4 ods. 4 druhý pododsek v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článkom 21 ods. 3 smernice 77/388/EHS?
3. Má sa pri skúmaní, ktoré sa má vykonať podľa bodu 46 rozsudku Súdneho dvora zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 44 a nasl.), či požiadavka týkajúca sa finančného začlenenia obsiahnutá v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) predstavuje prípustné opatrenie, ktoré je nevyhnutné a primerané na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu a bojovať proti daňovým podvodom a únikom, použiť prísne alebo miernejšie kritérium?
4. Majú sa článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek smernice 77/388/EHS vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu, aby všeobecne stanovil, že osoba nie je nezávislá v zmysle článku 4 ods. 1 smernice 77/388/EHS, ak je finančne, hospodársky a organizačne začlenená do podniku iného subjektu (ovládajúceho subjektu) takým spôsobom, že ovládajúci subjekt môže presadiť svoju vôľu v rámci tejto osoby, a tým zabrániť tomu, aby sa v rámci nej dospelo k odlišným rozhodnutiam?

## Uvádzané predpisy práva Únie

Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty, najmä príloha A bod 2

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, najmä článku 4 a 21

## Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), najmä § 2

## Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Medzi účastníkmi konania je sporné, či v roku 2005 (sporný rok) existovala daňová jednotka na účely dane z obratu tvorená subjektom A ako ovládajúcim subjektom a žalobkyňou ako ovládanou spoločnosťou.
- 2 Žalobkyňa je spoločnosť s ručením obmedzeným. Jej spoločníkmi sú A (s podielom 51 %) a C e. V. (s podielom 49 %). A je verejnoprávnu korporáciou. C e. V. je registrovaným združením. Jediným konateľom žalobkyne bol v spornom roku E, ktorý bol zároveň jediným konateľom subjektu A a predsedom predstavenstva subjektu C e. V.
- 3 V rámci kontroly na mieste u žalobkyne dospel žalovaný k záveru, že v spornom roku neexistovala daňová jednotka tvorená žalobkyňou a subjektom A, keďže žalobkyňa nebola finančne začlenená do podniku subjektu A. Hoci A mal väčšinový podiel na základnom imaní žalobkyne vo výške 51 %, na základe ustanovení uvedených v spoločenskej zmluve nemal väčšinu hlasovacích práv, a preto nebol schopný presadzovať rozhodnutia u žalobkyne.
- 4 Finanzgericht (finančný súd) vyhovel následne podanej žalobe. Proti tomuto rozhodnutiu smeruje opravný prostriedok „Revision“, ktorý podal žalovaný na vnútroštátnom súde.

## Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

### *Posúdenie podľa vnútroštátneho práva*

- 5 Podľa vnútroštátneho práva by bol opravný prostriedok „Revision“ dôvodný, keďže okrem iného nedošlo k finančnému začleneniu v podobe väčšiny hlasovacích práv, ktoré sa vyžaduje v prípade daňovej jednotky podľa § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG.

***O prejudiciálnych otázkach***

*Prejudiciálne otázky týkajúce sa článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388*

- 6 Súdny dvor v bode 2 výroku rozsudku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) okrem iného rozhodol, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava vyhradzovala možnosť vzniku skupiny na účely DPH, tak ako je upravená v tomto ustanovení, len pre osoby s právnou subjektivitou, ktoré sú k daňovému subjektu tejto skupiny vo vzťahu podriadenosti, s výnimkou prípadu, keď tieto požiadavky predstavujú nevyhnutné a primerané opatrenie vo vzťahu k týmto cieľom, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.
- 7 Podľa názoru vnútroštátneho súdu je sporné, či – a ak áno, za akých podmienok – sa členský štát môže odchyliť od právneho dôsledku stanoveného v článku 4 ods. 4 druhom pododseku smernice 77/388. Z toho vyplýva **prvá prejudiciálna otázka**.
- 8 Na základe úvah, ktoré Súdny dvor uviedol v bodoch 41 ad 42 rozsudku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), by v spornom roku v záujme predchádzania zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo boja proti daňovým podvodom alebo únikom mohlo byť odchylné od článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388 prípustné určiť za zdaniteľnú osobu inú osobu, než je skupina na účely DPH.
- 9 V neprospech uvedeného záveru by mohol svedčiť rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), podľa ktorého v prípade, ak existuje skupina na účely DPH, táto skupina má povinnosť platiť DPH, ako aj bod 20 rozsudku z 22. mája 2008 Ampliscentifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), podľa ktorého článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388 nutne predpokladá, že vnútroštátna právna úprava, ktorou sa preberá smernica, stanovuje, že zdaniteľná osoba je len jedna.
- 10 Okrem toho by mohol článok 21 ods. 1 písm. a) smernice 77/388 svedčiť v neprospech právomoci členských štátov určiť za osobu povinnú platiť DPH inú osobu, než je zdaniteľná osoba určená podľa práva Únie. Z uvedeného ustanovenia taká právomoc nevyplýva. Článok 21 ods. 3 smernice 77/388 dovoľuje len určiť ďalšie osoby za solidárnych dlžníkov.
- 11 Tiež nie je zrejmé, do akej miery by mohla skutočnosť, že za osobu povinnú platiť daň by sa namiesto skupiny na účely DPH považoval člen skupiny, uľahčiť predchádzanie zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu a boj proti daňovým podvodom a únikom. Preto je sporné, či tento dôvod vôbec dovoľuje odchyľku.

- 12 Ak by podľa odpovede Súdneho dvora na prvú prejudiciálnu otázku bolo z hľadiska práva Únie neprípustné, aby členský štát určil za zdaniteľnú osobu člena skupiny namiesto skupiny na účely DPH, podľa názoru vnútroštátneho súdu je ďalej sporné, či sa jednotlivec môže odvolávať na nesúlad vnútroštátneho právneho dôsledku s právom Únie. Z toho vyplýva **druhá prejudiciálna otázka**.
- 13 V neprospech takého práva svedčí skutočnosť, že Súdny dvor v bode 3 výroku svojho rozsudku *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) rozhodol, že článok 4 ods. 4 smernice 77/388 nemožno považovať za ustanovenie s priamym účinkom, ktoré zdaniteľným osobám umožňuje domáhať sa jeho uplatnenia voči ich členskému štátu v prípade, ak by jeho právna úprava nebola v súlade s týmto ustanovením a nebolo by ju možné vykladať v súlade s ním.
- 14 Iný záver by však mohol vyplývať z bodu 20 rozsudku *Amplificifica a Amplifin* (EU:C:2008:301) (pozri bod 9 vyššie).
- 15 Jednotlivec by sa navyše mohol prípadne odvolávať na článok 21 ods. 1 písm. a) smernice 77/388, lebo z určenia odlišnej zdaniteľnej osoby vyplýva určenie odlišnej osoby povinnej platiť daň.
- 16 Okrem toho v rámci skúmania nevyhnutnosti vnútroštátnej podmienky týkajúcej sa finančného začlenenia v zmysle bodu 45 a nasl. rozsudku *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) je z hľadiska práva Únie sporné, aké prísne je kritérium, ktoré sa má použiť pri skúmaní nevyhnutnosti vnútroštátnej odchýlky. To je predmetom **tretej prejudiciálnej otázky**.
- 17 Podľa vnútroštátneho práva totiž ovládajúci subjekt môže uplatniť svoje práva v súvislosti s povinnosťou zaplatiť daň za ovládanú spoločnosť prostredníctvom žaloby proti tejto spoločnosti. Preto vnútroštátna právna úprava z prísneho hľadiska nemusí byť nevyhnutná.
- 18 Vnútroštátny súd berie na vedomie, že Súdny dvor v bode 46 svojho rozsudku *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) uložil povinnosť vykonať toto preskúmanie vnútroštátnym súdom. Vnútroštátny súd však môže vykonať preskúmanie, ktoré je povinný vykonať, až vtedy, keď sa určí, aké kritérium sa má použiť pri skúmaní nevyhnutnosti.
- 19 V rozsudku z 25. apríla 2013, *Komisia/Švédsko* (C-480/10, EU:C:2013:263), Súdny dvor uviedol, že Komisia presvedčivým spôsobom nepreukázala, že opatrenie prijaté Švédskym kráľovstvom nie je vzhľadom na boj proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani dôvodné. To by mohlo svedčiť v prospech extenzívneho chápania právomoci členských štátov uplatniť odchýlku.
- 20 Súdny dvor však inak v rámci zásady proporcionality pri skúmaní aktov Únie alebo členských štátov v ustálenej judikatúre vychádza z toho, či právna úprava ide nad rámec toho, čo je (striktne) nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa (pozri napríklad rozsudky z 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25; zo 14. decembra 2017, *Avon Cosmetics*, C-305/16,

EU:C:2017:970, bod 44; z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 46 a nasl. a bod 52; z 8. mája 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33, a z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, body 26 a 27). To by mohlo svedčiť v prospech skôr prísnych až veľmi prísnych požiadaviek na nevyhnutnosť.

- 21 Môže byť však potrebné vziať do úvahy, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388 je výnimkou zo zásady stanovenej v článku 4 ods. 1 smernice 77/388. Výnimky z výnimiek, ktoré odchyľne od výnimky spôsobujú, že sa opäť uplatní všeobecné pravidlo, sa aj v prípade článku 4 smernice 77/388 nemajú vykladať reštriktívne, ale extenzívne (pozri rozsudky zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, EU:C:2008:505, bod 60, a zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, bod 67 a nasl.), čo zasa svedčí skôr v prospech menej prísneho skúmania nevyhnutnosti.
- 22 Okrem toho treba určiť, do akej miery možno pri tomto skúmaní zohľadniť zásadu právnej istoty alebo cieľ administratívneho zjednodušenia. Súdny dvor ich v bode 46 svojho rozsudku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) nespomenul. Treba dodať, že účelom daňovej jednotky podľa vnútroštátneho práva nie je administratívne zjednodušenie, ale zabránenie zbytočným administratívnym úkonom v hospodárstve.
- 23 Vnútroštátny súd sa navyše prikláňa k názoru, že zásada právnej istoty, ako aj účel daňovej jednotky v zásade nemôžu odôvodniť obsahové požiadavky na začlenenie. Ak by sa totiž napríklad na účely finančného začlenenia nevyžadovala väčšina hlasovacích práv, ale len väčšina obchodných podielov, tento znak by sa dal zistiť prinajmenšom s rovnakou právnou istotou ako väčšina hlasovacích práv. Rovnako by došlo k administratívne zjednodušeniu, resp. k zabráneniu zbytočným administratívnym úkonom v hospodárstve.

*Prejudiciálna otázka týkajúca sa článku 4 ods. 1 a článku 4 ods. 4 prvého pododseku smernice 77/388*

- 24 Vnútroštátny súd považuje za potrebné položiť ďalšiu prejudiciálnu otázku týkajúcu sa článku 4 ods. 1 a článku 4 ods. 4 prvého pododseku smernice 77/388, lebo vnútroštátny prístup k odôvodneniu daňovej jednotky z pojmového, systematického a historického hľadiska nadväzuje na znak nezávislosti, a preto by mohol byť tiež odôvodnený ako prípustný výklad, resp. všeobecné vymedzenie prostredníctvom článku 4 ods. 1 alebo článku 4 ods. 4 prvého pododseku smernice 77/388. Z toho vyplýva **štvrtá prejudiciálna otázka**, ktorá sa kladie úplne nezávisle od prvej až tretej prejudiciálnej otázky.
- 25 Nemecká daňová jednotka pôvodne vychádzala z predpokladu, že ovládaná spoločnosť nemá „vlastnú vôľu“. Pôvodné odôvodnenie založené na neexistencii nezávislosti v prípade neexistencie „vlastnej vôle“ vykazuje podľa názoru vnútroštátneho súdu zreteľné podobnosti s úvahami, z ktorých Súdny dvor vychádzal pri skúmaní nezávislosti v rozsudkoch z 29. septembra 2015, Gmina

- Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 30 a nasl.) a z 29. októbra 2015, Saudaçoř (C-174/14, EU:C:2015:733, body 60, 63 a 67). V týchto rozsudkoch Súdny dvor považoval za rozhodujúci vzťah podriadenosti (pozri rozsudok Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, body 33, 34 a 36), ako aj funkčné prepojenie (rozsudok Saudaçoř, EU:C:2015:733, bod 67).
- 26 Aj pri skúmaní, či je fyzická osoba nezávislá v zmysle článku 4 ods. 1 a článku 4 ods. 4 prvého pododseku smernice 77/388, je rozhodujúca „podriadenosť“ (pozri rozsudky z 27. januára 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18; z 18. októbra 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, bod 18 a nasl., a z 13. júna 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, bod 32 a bod 38 a nasl.).
- 27 S prihliadnutím na rozsudok Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, bod 35) podľa názoru vnútroštátneho súdu nie je vylúčené, aby (veľmi prísne) kritériá podriadenosti na účely existencie daňovej jednotky, ktoré stanovilo Nemecko, neboli odôvodnené z hľadiska práva Únie prostredníctvom článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388, ale prostredníctvom článku 4 ods. 1 a článku 4 ods. 4 prvého pododseku tejto smernice. Je možné, že článok 4 ods. 1 alebo článok 4 ods. 4 prvý pododsek smernice pripúšťajú, aby sa Nemecko domnievalo, že ovládaná spoločnosť v dôsledku podriadenosti vo vzťahu k ovládajúcemu subjektu nie je nezávislá v zmysle článku 4 ods. 1 smernice, ako je to stanovené v § 2 ods. 2 bode 2 UStG.
- 28 V tejto súvislosti je sporné, či členské štáty môžu určiť, v ktorých prípadoch sa má spravidla predpokladať, že osoba nemá „vlastnú vôľu“, a preto nie je nezávislá v zmysle článku 4 ods. 1 smernice 77/388. To je stanovené v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete platného nemeckého UStG.
- 29 Súdny dvor uznal, že stanovenie všeobecných pravidiel, ktoré môžu hospodárske subjekty ľahko uplatňovať a príslušné vnútroštátne orgány ľahko kontrolovať, je pre normotvorcu legitímnym cieľom, aj keď sú tieto pravidlá do určitej miery nepresné (pozri rozsudky z 24. februára 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, body 35 a 36, ako aj zo 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 57 a nasl. a bod 60). Keďže stanovenie osoby povinnej platiť daň je právnou úpravou, z ktorej môžu vyplynúť finančné náklady, dotknuté osoby musia mať možnosť poznať s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava ukladá, ešte pred uzavretím transakcie (pozri rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72, ako aj z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 48).
- 30 Všeobecné vymedzenie neexistencie nezávislosti, ktoré vykonalo Nemecko, by preto mohlo byť z hľadiska práva Únie prípustné. Ak by totiž nemecké súdy vykonávali skúmanie – ktoré je podľa článku 4 ods. 1 smernice 77/388 nevyhnutné –, či právnická osoba nemá vlastnú vôľu, a preto pri celkovom posúdení vzťahov nie je nezávislá, bez uplatnenia zákonom vymedzených skutkových predpokladov, mohlo by to spôsobiť, že konajúce osoby nebudú mať istotu, aké povinnosti im vyplývajú z daňových predpisov.

- 31 Vnútroštátny súd berie na vedomie, že znak nezávislosti uvedený v článku 4 ods. 1 smernice 77/388 je pojmom práva Únie, čo vyvoláva otázku, či prípadnú právomoc týkajúcu sa všeobecného vymedzenia má aj vnútroštátny zákonodarca.
- 32 V prospech tohto záveru by mohol svedčiť systematický výklad, lebo v článku 4 ods. 4 prvom pododseku smernice 77/388 sa tiež hovorí o „vzťah[u] zamestnávateľa a zamestnanca“ [v nemeckom znení tohto ustanovenia je použitý pojem „Verhältnis der Unterordnung“, čo znamená „vzťah podriadenosti“ – poznámka prekladateľa], pričom podriadenosť svedčí o neexistencii nezávislosti. To by mohlo vyjadrovať všeobecnú právnu koncepciu.
- 33 V prospech uvedeného záveru by navyše mohol svedčiť historický výklad: z prílohy A bodu 2 smernice 67/228 by sa dalo vyvodiť, že daňová jednotka nebola nezávislá. Zdá sa, že účelom prílohy A smernice 67/228 bolo okrem iného odôvodniť nemeckú právnu úpravu týkajúcu sa daňovej jednotky z hľadiska práva Únie. To by mohlo byť dôležité aj v súčasnosti.
- 34 Napokon tomuto výkladu nebráni článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388. Toto ustanovenie konkrétne nestráca svoj účel: medzi spoločným zdanením členov skupiny na účely DPH, ktoré je v ňom stanovené, a nemeckou daňovou jednotkou totiž existujú závažné rozdiely, pokiaľ ide tak o skutkové predpoklady, ako aj o právne následky.