Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. prosince 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec – Osoby povinné k dani – Možnost členských států považovat za jedinou osobu povinnou k dani právně nezávislé entity, které jsou však navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami (‚seskupení pro účely DPH') – Vnitrostátní právní úprava, podle které je za jedinou osobu povinnou k dani označen ovládající subjekt seskupení pro účely DPH – Pojem ‚úzké propojení finančními vazbami' – Povinnost ovládajícího subjektu mít kromě většinového podílu také většinu hlasovacích práv – Neexistence – Posouzení samostatnosti hospodářské entity z hlediska standardizovaných kritérií – Rozsah"

Ve věci C-141/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 11. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 23. března 2020, v řízení

Finanzamt Kiel

proti

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, P. G. Xuereb (zpravodaj), T. von Danwitz, A. Kumin a I. Ziemele, soudci,

generální advokátka: L. Medina,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za společnost Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH B. Richterem, Rechtsanwalt,

– za německou vládu J. Möllerem, S. Eisenberg a S. Heimerl, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi A. Armenia a R. Pethkem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. ledna 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 a 4 a 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 – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, p. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. 2000, L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338) (dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Kiel (finanční úřad v Kielu, Německo) (dále jen „finanční úřad“) a společností Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (dále jen „společnost NGD mbH“) ohledně zdanění této společnosti daní z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 2005.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1). S ohledem na dobu, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, se však na tento spor vztahuje šestá směrnice.

4 Článek 4 šesté směrnice stanovil:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[…]

4. Použitím slova ‚samostatně‘ v odstavci 1 se vylučují z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance [vztah podřízenosti] v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně

nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

[…]“

5 Článek 21 šesté směrnice, nadepsaný „Daňoví dlužníci vůči finančním orgánům“, ve znění článku 28g této směrnice, stanovil:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět [DPH]:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

[…]

3. V situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než daňový dlužník.

[…]“

Německé právo

6 V ustanovení § 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění rozhodném pro spor v původním řízení (dále jen „UStG“), je uvedeno:

„(1) Podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává průmyslovou, obchodní, řemeslnou nebo odbornou činnost. Podnik zahrnuje veškerou průmyslovou, obchodní či odbornou činnost podnikatele. ‚Průmyslovou, obchodní či odbornou činností‘ se rozumí veškerá soustavná činnost vykonávaná za účelem získávání příjmu, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, nebo v případě, že seskupení osob vykonává činnost pouze ve vztahu ke svým členům.

(2) Průmyslová, obchodní, řemeslná či odborná činnost není vykonávána samostatně:

[…]

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku ovládajícího subjektu (daňová jednotka). Účinky přidružení se omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v tuzemsku. Tyto pobočky se považují za jediný podnik. Nachází-li se řízení ovládajícího subjektu v zahraničí, považuje se za podnikatele hospodářsky nejdůležitější pobočka podniku v tuzemsku.

[…]“

7 Ustanovení § 13a odst. 1 tohoto zákona zní:

„Daňovým dlužníkem je:

1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodu 1 a § 14c odst. 1 podnikatel;

[…]“

8 V ustanovení § 73 Abgabenordnung (daňový zákoník), ve znění rozhodném pro spor v původním řízení (dále jen „AO“), je uvedeno:

„Organicky propojená společnost je povinna odvést daň ovládajícího subjektu, pro kterou je z daňového hlediska relevantní daňová jednotka, kterou tyto subjekty tvoří. […]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 NGD mbH je společnost s ručením omezeným založená podle německého práva notářským zápisem ze dne 29. srpna 2005 – její společník A, veřejnoprávní subjekt, má 51% podíl a společník C e.V., zapsaný spolek, má 49% podíl. V roce 2005 byl jednatel této společnosti zároveň jednatelem A a výkonným předsedou C e.V.

10 Ustanovení § 7 odst. 2 stanov společnosti NGD mbH týkající se složení a hlasovacích práv valné hromady zní:

„Valná hromada se skládá z členů podpůrného výboru A a hlavního výboru C e.V. Každý společník má sedm hlasů a na valnou hromadu jmenuje až sedm zástupců, kteří za tuto společnost jednají výlučně dobrovolně. S výhradou následujících ustanovení má každý zástupce jeden hlas a rozhoduje se na základě vlastního odborného posouzení; v tomto ohledu není vázán pokyny společníka, který jej jmenoval.

Výjimkou z výše uvedeného jsou pouze rozhodnutí, která se přímo dotýkají vkladů, jež společník poskytl společnosti; v takovém případě lze za společníka hlasovat pouze jednotně a zástupci jsou vázáni pokyny společníka, který je jmenoval. Pokud se zástupci nedohodnou, má se za to, že všech sedm hlasů dotyčného společníka bylo odevzdáno v tom smyslu, jak hlasovala většina zástupců, které jmenoval“.

11 Na valné hromadě, která se konala dne 1. prosince 2005, bylo rozhodnuto, že se stanovy společnosti NGD mbH změní a že jejich § 7 odst. 2 druhý pododstavec bude znít následovně:

„Výjimkou z výše uvedeného jsou pouze rozhodnutí, která se přímo dotýkají vkladů, jež společník poskytl společnosti, nebo rozhodnutí, u kterých společník požaduje jednotné hlasování. V takovém případě lze za společníka hlasovat pouze jednotně a zástupci jsou vázáni pokyny společníka, který je jmenoval. Pokud se zástupci nedohodnou, má se za to, že všech sedm hlasů dotyčného společníka bylo odevzdáno v tom smyslu, jak hlasovala většina zástupců, které jmenoval. V případě jednotného hlasování se hlasy vyhodnocují podle podílu ve společnosti“.

12 Podle vysvětlení předkládajícího soudu se však uvedená změna stala účinnou až po valné hromadě, která se konala dne 9. prosince 2010, kdy byl v souvislosti s takto pozměněnými stanovami vyhotoven nový notářský zápis a proveden zápis do obchodního rejstříku.

13 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že externí auditor při auditu provedeném ve společnosti NGD mbH zjistil, že tato společnost v dotčeném zdaňovacím období nebyla finančně začleněna do ovládajícího subjektu A. Tyto subjekty tedy nebylo možno považovat za „daňovou jednotku“ ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 UStG, který do německého práva provádí možnost upravenou v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice.

14 Uvedený závěr byl odůvodněn tím, že A s ohledem na ustanovení § 7 stanov společnosti NGD mbH – ať už v původním či pozměněném znění – nemá většinu hlasovacích práv, a nemůže proto v uvedené společnosti prosazovat svá rozhodnutí, ačkoliv v ní má většinový podíl ve výši 51 %

základního kapitálu. Obrat dosažený touto společností v rámci základní sazby ve vztazích se třetími osoby a z plnění poskytnutých ve prospěch A by tudíž měla zaúčtovat společnost NGD mbH jakožto „podnikatel“ ve smyslu § 2 odst. 1 UStG.

15 V rozhodnutí ze dne 30. května 2014 se finanční úřad se stanoviskem externího auditora ztotožnil.

16 Vzhledem k tomu, že stížnost společnosti NGD mbH podaná proti tomuto rozhodnutí byla rozhodnutím finančního úřadu ze dne 3. února 2017 zamítnuta, společnost NGD mbH podala proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobu.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Šlesvicko-Holštýnsko, Německo) této žalobě rozsudkem ze dne 6. února 2018 vyhověl a rozhodl, že podmínka týkající se finančního začlenění do ovládajícího subjektu A byla splněna jak podle pozměněného znění stanov společnosti NGD mbH, tak podle jejich původního znění platného v dotčeném zdaňovacím období.

18 Zmíněný soud v tomto ohledu konstatoval, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro vytvoření seskupení právně nezávislých osob, které jsou však navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami (dále jen „seskupení pro účely DPH“), není nezbytnou podmínkou vztah podřízenosti mezi organicky začleněnou společností a ovládajícím subjektem (rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 44 a 45), a že tedy požadavek stanovený finančním úřadem, aby ovládající subjekt měl kromě většinového podílu i většinu hlasovacích práv v ostatních entitách, které jsou součástí daňové jednotky, jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem.

19 Finanční úřad podal proti uvedenému rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), přičemž namítl porušení § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG vycházející z toho, že společnost NGD mbH není finančně začleněna do ovládajícího subjektu A.

20 Předkládající soud předně zdůrazňuje, že pokud by měl být spor v původním řízení posuzován pouze z hlediska relevantního vnitrostátního práva, opravný prostředek „Revision“ by byl opodstatněný, jelikož podle tohoto práva je kvalifikace daňové jednotky vázána na podmínku finančního začlenění, která vyžaduje, aby měl ovládající subjekt většinu hlasovacích práv. Předkládající soud uvádí, že v souladu s judikaturou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) se i po vydání rozsudku ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), nadále vyžaduje na základě § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG vztah ovládání a podřízenosti, který se nyní označuje jako „začlenění spojené s právy zasahovat do činnosti“.

21 Předkládající soud dále uvádí, že z judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) vyplývá, že podle vnitrostátního práva se daňový dluh přenáší na ovládající subjekt, který musí být schopen zajistit správné zdanění obratu jednotlivých entit, které jsou součástí daňové jednotky. Ovládající subjekt tak musí vystupovat coby subjekt vybírající DPH u všech plnění, která tyto entity poskytují třetím osobám, a pouze on může vyhotovit za všechny tyto entity daňové přiznání.

22 Předkládající soud nakonec zdůrazňuje, že v rámci posouzení, které má provést na základě § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG, musí jako takovou zohlednit a uplatnit okolnost, že hospodářská a odborná činnost entit začleněných do ovládajícího subjektu daňové jednotky, jejíž jsou tyto

entity součástí, nejsou podle tohoto ustanovení považovány za samostatně vykonávané. Veškerý obrat uvedených entit se tedy připisuje ovládajícímu subjektu, který je povinen odvést DPH odpovídající celému tomuto obratu.

23 Předkládající soud však pochybuje o tom, zda je vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení slučitelná s čl. 4 odst. 4 prvním pododstavcem šesté směrnice, jak jej vykládá Soudní dvůr, a to zejména s ohledem na požadavek týkající se vztahu ovládání a podřízenosti, který stanoví tato právní úprava.

24 Z judikatury Soudního dvora podle předkládajícího soudu zejména vyplývá, že pokud se má za to, že existuje seskupení pro účely DPH, právě toto seskupení je povinno odvést DPH odpovídající obratu dosaženému všemi jeho členy (rozsudky ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 20, a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, C:2014:2225, body 29, 35 a 37, jakož i výrok); kdyby tedy bylo s takovým seskupením pro účely DPH zacházeno jako s jedinou osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, bylo by vyloučeno, aby členové tohoto seskupení, včetně jeho ovládajícího subjektu, mohli nadále podávat přiznání k DPH a být identifikováni jako jednotlivé osoby povinné k dani.

25 Kdyby Soudní dvůr rozhodl, že čl. 4 odst. 4 šesté směrnice brání praxi, podle níž se za jedinou osobu povinnou k dani neoznačuje samo seskupení pro účely DPH, nýbrž jeho člen, a sice jeho ovládající subjekt, dále by vyvstala otázka, zda se entita, která je součástí tohoto seskupení, může dovolávat případného rozporu vnitrostátního práva s unijním právem. Předkládající soud v tomto ohledu připomíná, že z rozsudku ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), vyplývá, že čl. 4 odst. 4 šesté směrnice nemá přímý účinek, a zároveň si klade otázku, zda taková entita případně může za tímto účelem vycházet z čl. 21 odst. 1 písm. a) této směrnice.

26 Předkládající soud se kromě toho táže na to, jaké požadavky je třeba naplnit v rámci posuzování, jež musí provést, aby bylo možno určit, zda je v daném případě splněno kritérium finančního začlenění podle § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG. Zejména si klade otázku, zda musí být toto kritérium vykládáno v tom smyslu, že ovládající subjekt daňové jednotky musí mít v entitách, které jsou její součástí, kromě většinového podílu také většinu hlasovacích práv.

27 V tomto rámci předkládající soud zdůrazňuje, že podle relevantních vnitrostátních pravidel se ovládající subjekt daňové jednotky případně může dovolávat u soudu práva na finanční vyrovnání od ostatních členů této jednotky a zajistit tak, aby v rámci vnitřních vztahů v této jednotce nesl každý z těchto členů daňovou zátěž odpovídající obratu, z něhož se odvádí DPH, kterou má každý z nich zaplatit.

28 Předkládající soud si rovněž klade otázku, zda německý systém daňové jednotky (*Organschaft*) nelze alternativně odůvodnit na základě výkladu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice ve spojení s jejím čl. 4 odst. 4 prvním pododstavcem. Pokud by tomu tak bylo, byl by opravný prostředek „Revision“, který podal finanční úřad, opodstatněný, a to bez ohledu na odpovědi na první tři položené předběžné otázky.

29 Předkládající soud má v tomto ohledu v podstatě za to, že nelze vyloučit, že by velmi přísná kritéria týkající se požadavku podřízenosti entit tvořících daňovou jednotku vůči ovládajícímu subjektu této jednotky, jejichž naplnění se dle německého práva vyžaduje pro účely posouzení existence daňové jednotky, mohla být odůvodněna na základě výkladu ustanovení uvedených v předchozím bodě v jejich vzájemném spojení.

30 S ohledem na to, že podle relevantních vnitrostátních pravidel se má za to, že tyto entity nemají vlastní vůli, jelikož se vůči ovládajícímu subjektu daňové jednotky, jejíž jsou součástí, nacházejí ve vztahu podřízenosti, je totiž třeba dle předkládajícího soudu konstatovat, že uvedené entity nesplňují podmínku samostatnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Členské státy přitom mohou mít za to, že entity, které nesplňují kritéria samostatnosti, nelze považovat za osoby povinné k dani, jelikož jejich obrat, a tudíž i odpovídající DPH, musí být vzhledem ke vztahu podřízenosti mezi ovládajícím subjektem a těmito entitami připisovány ovládajícímu subjektu.

31 Předkládající soud má však pochybnosti o tom, zda jsou členské státy skutečně oprávněny vymezit prostřednictvím kategorizace případy, kdy je třeba na určité subjekty nahlížet tak, že nemají vlastní vůli, a nejsou tedy samostatné ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice.

32 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že německé ústavní právo takovou pravomoc kategorizace vnitrostátnímu zákonodárci přiznává – tato pravomoc je odůvodněna tím, že pokud vede kvalifikace určité entity coby osoby povinné k dani ke vzniku finanční zátěže, entita, která byla takto kvalifikována, by stran svých daňových povinností neměla být ponechána v nejistotě. Kategorizaci takto provedenou německým zákonodárcem kromě toho může potvrdit výklad čl. 4 odst. 4 prvního pododstavce šesté směrnice provedený s ohledem na kontext a historii vzniku tohoto ustanovení.

33 V souvislosti s posledně uvedeným bodem je kromě toho podle předkládajícího soudu třeba vzít do úvahy skutečnost, že stávající německý systém daňové jednotky měl být v unijním právu údajně legitimizován přílohou A druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), aby si tento členský stát mohl uvedený systém zachovat.

34 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec ve spojení s čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3 [šesté směrnice] vykládány v tom smyslu, že členskému státu umožňují, aby za osobu povinnou k dani označil namísto seskupení pro účely DPH [daňová jednotka (‚*Organkreis*‘)] člena tohoto seskupení (ovládající entita)?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: lze se v tomto ohledu dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce ve spojení s čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3 [šesté směrnice]?

3) Má být při posuzování toho, zda požadavek finančního začlenění stanovený v § 2 odst. 2 bodě 2 první větě [UStG] představuje přípustné opatření, které je nezbytné a vhodné k dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem, jež se

provádí na základě bodu 46 rozsudku ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 44 a 45), použito přísnější, nebo mírnější kritérium?

4) Musí být čl. 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavec [šesté směrnice] vykládány v tom smyslu, že členskému státu umožňují, aby prostřednictvím kategorizace považoval určitou osobu za nesamostatnou ve smyslu čl. 4 odst. 1 této směrnice, pokud je tato osoba finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku jiného podnikatele (ovládající subjekt) takovým způsobem, že ovládající subjekt může u této osoby prosazovat svá rozhodnutí, a tím zamezit tomu, aby tato osoba činila odlišná rozhodnutí?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

35 Německá vláda tvrdí, že první, druhá a čtvrtá otázka musí být prohlášeny za nepřípustné, jelikož pro řešení sporu v původním řízení nejsou relevantní – tento spor se týká pouze otázky, zda je mezi společností NGD mbH a ovládajícím subjektem A dáno dostatečné finanční začlenění ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG vykládaného ve světle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice.

36 Pouze v případě, že by se na tuto otázku mělo odpovědět kladně, což by v podstatě svědčilo o tom, že by oba výše uvedené subjekty měly být považovány za seskupení pro účely DPH – což tato vláda zpochybňuje – by vyvstaly problémy, z nichž vychází ostatní předběžné otázky.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy stanovené článkem 267 SFEU věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Jestliže se tudíž položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudek ze dne 22. září 2016, Microsoft Mobile Sales International a další, C-110/15, EU:C:2016:717, bod 18, jakož i citovaná judikatura).

38 Odmítnutí rozhodnout o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudek ze dne 22. září 2016, Microsoft Mobile Sales International a další, C-110/15, EU:C:2016:717, bod 19, jakož i citovaná judikatura).

39 O takový případ se však v projednávané věci nejedná – první, druhá a čtvrtá otázka položené Soudnímu dvoru, jež se ostatně týkají výkladu unijního práva, rozhodně nejsou hypotetické a mají vztah k realitě sporu v původním řízení, jelikož se týkají výkladu ustanovení unijního práva, která jsou určující pro rozhodnutí ve věci v původním řízení, jak předkládající soud výslovně uvedl ve svém rozhodnutí.

40 Konkrétně je třeba podotknout, že otázky, zda jsou požadavky stran kvalifikace seskupení pro účely DPH coby jediné osoby povinné k dani, jež jsou stanoveny v německé právní úpravě, a způsob, jakým tato právní úprava pojímá nedostatek samostatnosti entit, které jsou součástí takového seskupení, vůči ovládajícímu subjektu tohoto seskupení, slučitelné s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice, mají pro řešení sporu v původním řízení význam, jelikož budou rozhodující pro závěr, zda je třeba opravnému prostředku „Revision“, který podal finanční úřad, vyhovět.

41 Z toho vyplývá, že první, druhá a čtvrtá položená otázka jsou přípustné.

K věci samé

K první otázce

42 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát jako jedinou osobu povinnou k DPH neoznačil samotné seskupení pro účely DPH, nýbrž člena tohoto seskupení, a sice jeho ovládající subjekt.

43 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba při výkladu ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí [viz zejména rozsudek ze dne 24. února 2022, Airhelp (Zpoždění přesměrovaného letu), C-451/20, EU:C:2022:123, bod 22 a citovaná judikatura].

44 Ze znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice v tomto ohledu vyplývá, že toto ustanovení umožňuje, aby každý členský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani několik entit, jsou-li usazeny na území tohoto členského státu a jsou-li sice právně nezávislé, avšak navzájem úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Tento článek podle svého znění nepodřizuje své použití jiným podmínkám. Nepočítá ani s tím, že by členské státy mohly stanovit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit skupinu pro účely DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35 a citovaná judikatura).

45 Provedení režimu upraveného v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice vyžaduje, aby vnitrostátní právní úprava, která je přijata na základě tohoto ustanovení, umožňovala entitám, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby již nebyly považovány za různé osoby povinné k DPH a byly vnímány jako jediná osoba povinná k dani. Použije-li tedy členský stát uvedené ustanovení, entita nebo entity s vazbami ve smyslu tohoto ustanovení nemohou být považovány za osobu nebo osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19, jakož i citovaná judikatura).

46 Z toho vyplývá, že zacházení jako s jedinou osobou povinnou k dani podle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice vylučuje, aby členové seskupení pro účely DPH nadále samostatně podávali přiznání k DPH a byli nadále identifikováni v rámci jejich skupiny a mimo ni jako osoby povinné k dani, jelikož uvedená přiznání je oprávněna podat pouze jediná osoba povinná k dani. Toto ustanovení tedy v případě, že jej členský stát použije, počítá s tím, že prováděcí vnitrostátní

právní úprava stanoví, že osoba povinná k dani je jediná a že skupině je uděleno pouze jedno číslo DPH (rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20).

47 Z toho plyne, že služby poskytnuté třetí osobou členovi seskupení pro účely DPH musí být v takové situaci považovány pro účely DPH za služby poskytnuté nikoli tomuto členovi, nýbrž samotnému seskupení pro účely DPH, k němuž tento člen náleží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, bod 46 a citovaná judikatura).

48 Pokud jde o kontext čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, z tohoto ustanovení ani ze systému zavedeného touto směrnicí nevyplývá, že by se jednalo o zvláštní ustanovení nebo ustanovení stanovící výjimku, které by mělo být vykládáno restriktivně. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, podmínku týkající se úzkého propojení finančními vazbami nelze vykládat restriktivně (pokud jde o článek 11 směrnice o DPH obdobně viz rozsudky ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 36, a ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 45).

49 Co se týče cílů čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, je třeba nejprve připomenout, že z důvodové zprávy k návrhu Komise [COM(73) 950 final], jenž vedl k přijetí šesté směrnice, vyplývá, že unijní normotvůrce přijetím tohoto ustanovení zamýšlel umožnit členským státům – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu, jako například rozčleněním jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem „čistě právní nezávislosti“ (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 35 a citovaná judikatura).

50 I když šestá směrnice v tomto ohledu neobsahovala až do doby, kdy vstoupil v platnost třetí pododstavec čl. 4 odst. 4 přijatý na základě směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. 2006, L 221, s. 9), výslovná ustanovení umožňující členským státům přijmout nezbytná opatření za účelem boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, tato okolnost nezbavovala členské státy možnosti přijmout před tímto vstupem v platnost taková opatření, jelikož boj členských států proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem představuje cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí i v případě neexistence výslovného zmocnění unijního normotvůrce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 42, jakož i citovaná judikatura).

51 Za účelem uplatnění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice tedy členské státy mohou v rámci svého prostoru pro uvážení podřídit použití režimu seskupení pro účely DPH určitým omezením, jsou-li tato omezení v souladu s cíli této směrnice spočívajícími v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 41, jakož i citovaná judikatura).

52 V projednávaném případě z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem a německou vládou předně vyplývá, že německý zákonodárce využil možnosti, kterou nabízí čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, prostřednictvím § 2 odst. 2 bodu 2 UStG, který počítá s možností vytvářet „daňové jednotky“.

53 Z těchto vysvětlení dále plyne, že podle německého práva platí, že i když je ovládající subjekt seskupení pro účely DPH považován za jedinou osobu povinnou k dani v rámci tohoto seskupení ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, v ustanovení § 73 AO je uvedeno, že organicky propojená společnost může být případně povinna odvést daně ostatních členů daňové jednotky, jejíž je součástí, a to včetně jejího ovládajícího subjektu, pro které je z daňového hlediska relevantní daňová jednotka, kterou tyto entity tvoří.

54 Z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem konečně vyplývá, že podle německého práva lze mít za to, že entita, která je součástí seskupení pro účely DPH, je finančně začleněna do podniku ovládajícího subjektu ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG ve spojení s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice, pouze tehdy, je-li tento subjekt schopen prosazovat svá rozhodnutí, což vyžaduje, aby měl v uvedené entitě jak většinový podíl, tak většinu hlasovacích práv.

55 Co se předně týče otázky, zda čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice brání německé praxi spočívající v tom, že se za jedinou osobu povinnou k dani neoznačuje samo seskupení pro účely DPH, nýbrž jeho člen, a sice jeho ovládající subjekt, je třeba uvést, že ačkoliv Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20), a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 34, 35 a 37), v podstatě rozhodl, že seskupení pro účely DPH je coby osoba povinná k dani povinno odvést DPH, nic to nemění na tom, že – jak uvedla generální advokátka v bodě 79 svého stanoviska – pokud jedinou osobu povinnou k dani tvoří dohromady několik právně nezávislých členů seskupení pro účely DPH, musí existovat jediný zástupce, který přebírá povinnosti tohoto seskupení týkající se DPH vůči orgánům daňové správy. Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice přitom neobsahuje žádný požadavek týkající se určení entity zastupující seskupení pro účely DPH ani formy, v jaké tato entita přebírá povinnosti osoby povinné k dani takového seskupení.

56 Bez ohledu na možnost zastupování seskupení pro účely DPH některým z těchto členů je třeba v tomto ohledu konstatovat, že cíle uvedené v bodě 49 mohou odůvodňovat, aby byl za jedinou osobu povinnou k dani označen ovládající subjekt seskupení pro účely DPH, jestliže je tento subjekt schopen prosazovat svá rozhodnutí u ostatních entit, které jsou součástí tohoto seskupení, a zajistit tak správný výběr DPH.

57 Je však ještě třeba, aby okolnost, že coby jediná osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice nevystupuje samo seskupení pro účely DPH, nýbrž jeho ovládající subjekt, který ho zastupuje, nevedla ke vzniku rizika daňových ztrát.

58 Z těchto vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, jak jsou uvedena v bodě 27 tohoto rozsudku, a německou vládou v jejím písemném vyjádření přitom vyplývá, že pokud se oznamovací povinnost tohoto ovládajícího subjektu vztahuje na plnění poskytnutá a přijatá všemi členy tohoto seskupení a výsledný daňový dluh zahrnuje všechna tato plnění, vede to ke stejnému výsledku, jako kdyby bylo osobou povinnou k DPH samo seskupení pro účely DPH.

59 Z uvedených vysvětlení rovněž vyplývá, že i kdyby měl podle německého práva všechny povinnosti v oblasti DPH uvedený ovládající subjekt jakožto zástupce seskupení pro účely DPH před orgány daňové správy, nic to nemění na tom, že tyto orgány daňové správy se mohou na základě § 73 AO v případě potřeby obrátit na další entity, které jsou součástí uvedeného seskupení.

60 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát jako jedinou osobu povinnou k DPH neoznačil samotné seskupení pro účely DPH, nýbrž člena tohoto seskupení, a sice jeho ovládající subjekt, jestliže je tento subjekt schopen prosazovat u ostatních entit, které jsou součástí tohoto seskupení, svá rozhodnutí a jestliže takové označení nevede ke vzniku rizika daňových ztrát.

Ke druhé otázce

61 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda lze čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice ve spojení s čl. 21 odst. 1 písm. a) a odst. 3 této směrnice považovat 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 těmito ustanoveními slučitelná a nemůže být v souladu s nimi vykládána. Předkládající soud pokládá druhou otázku pouze pro případ, že by na první otázku bylo odpovězeno tak, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát jako jedinou osobu povinnou k DPH neoznačil samotné seskupení pro účely DPH, nýbrž člena tohoto seskupení, a sice jeho ovládající subjekt.

62 S ohledem na odpověď na první otázku není třeba na druhou otázku odpovídat.

Ke třetí otázce

63 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje možnost určité entity vytvořit s podnikem ovládajícího subjektu seskupení pro účely DPH tím, že tento subjekt má v uvedené entitě kromě většinového podílu na jejím kapitálu také většinu hlasovacích práv.

64 Úvodem je třeba uvést, že podmínka stanovená v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, podle které musí být dotčené osoby navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby mohly vytvořit seskupení pro účely DPH, musí být na vnitrostátní úrovni upřesněna, takže toto ustanovení má podmínečnou povahu, jelikož předpokládá přijetí vnitrostátních ustanovení vymezujících konkrétní rozsah takových vazeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 50).

65 Pro jednotné uplatňování šesté směrnice je však třeba, aby byl pojem „úzké propojení finančními vazbami“ ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce této směrnice vykládán autonomně a jednotně. Takový výklad je navzdory tomu, že režim, který tento článek stanoví, má pro členské státy nepovinnou povahu, jediný možný, aby se při jeho provádění zabránilo rozdílům v uplatňování tohoto režimu mezi členskými státy (obdobně viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 44 a citovaná judikatura).

66 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ačkoliv – jak bylo zdůrazněno v bodech 44 a 51 tohoto rozsudku – čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice výslovně nestanoví, že členské státy mohou uložit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit seskupení pro účely DPH, tyto státy mohou v rámci svého prostoru pro uvážení podřídit použití režimu seskupení pro účely DPH určitým omezením, jsou-li tato omezení v souladu s cíli této směrnice spočívajícími v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem a je-li dodržováno unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásada proporcionality a zásada daňové neutrality (obdobně viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 57 a citovaná judikatura).

67 Je třeba rovněž připomenout, že podle judikatury citované v bodě 48 tohoto rozsudku nelze podmínku týkající se úzkého propojení finančními vazbami vykládat restriktivně.

68 Soudní dvůr již zejména s ohledem na samotné znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice uvedl, že pouze úzká povaha vztahů propojujících entity v rámci seskupení pro účely DPH nemůže v případě neexistence jakéhokoliv jiného požadavku vést k závěru, že unijní normotvůrce měl v úmyslu vyhradit režim seskupení pro účely DPH pouze entitám, jež jsou k posuzovanému ovládajícímu subjektu seskupení podniků ve vztahu podřízenosti. I když na základě takového vztahu podřízenosti lze úzkou povahu vztahů mezi dotčenými entitami předpokládat, takový vztah v zásadě nemůže být považován za nezbytnou podmínku pro vytvoření seskupení pro účely DPH. Jinak by tomu bylo pouze ve výjimečných případech, kdy by taková podmínka v konkrétním vnitrostátním kontextu byla opatřením, jež by bylo nezbytné i vhodné pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám či zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 44 a 45).

69 Z toho vyplývá, že požadavek většiny hlasovacích práv stanovený v rámci podmínky finančního začlenění ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG vedle požadavku týkajícího se většinového podílu *a priori* nepředstavuje – což však musí ověřit předkládající soud – opatření, jež je nezbytné a vhodné pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem, takže na základě čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce v zásadě takový požadavek nelze stanovit.

70 V těchto souvislostech není zcela od věci podotknout, že – jak vyplývá z odpovědi německé vlády na písemné otázky Soudního dvora – tato vláda v podstatě připouští, že ani jeden z obou požadavků uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku není zcela nezbytný, pokud je ovládající subjekt schopen prosadit u ostatních entit, které jsou součástí seskupení pro účely DPH, svá rozhodnutí.

71 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje možnost určité entity vytvořit s podnikem ovládajícího subjektu seskupení pro účely DPH tím, že tento subjekt má v uvedené entitě kromě většinového podílu na jejím kapitálu také většinu hlasovacích práv.

Ke čtvrté otázce

72 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 4 šesté směrnice ve spojení s čl. 4 odst. 1 prvním pododstavcem této směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát prostřednictvím kategorizace kvalifikoval určité entity jako nesamostatné, jsou-li tyto entity finančně, hospodářsky a organizačně začleněny do ovládajícího subjektu seskupení pro účely DPH.

73 Předně je třeba připomenout, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice za osobu povinnou k dani považuje jakoukoli osobu, která provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku.

74 V článku 4 odst. 4 prvním pododstavci šesté směrnice je uvedeno, že použitím slova „samostatně“ se vylučují z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah podřízenosti v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

75 Odstavec 4 druhý pododstavec uvedeného článku stanoví, že s výhradou konzultací podle článku 29 šesté směrnice mohou členské státy považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a jsou sice „právně nezávislé“, avšak jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

76 Je rovněž třeba připomenout, že jak uvedla Komise v bodě 3.2 prvním a druhém pododstavci sdělení COM/2009/0325 final, na základě vytvoření seskupení pro účely DPH podle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice je několik úzce propojených osob povinných k dani pro účely DPH sloučeno do nové jediné osoby povinné k dani. Tento orgán kromě toho uvedl, že „[seskupení] pro účely DPH [by bylo možné] označit za ‚fiktivní subjekt‘ vytvořený pro účely DPH, kdy se ekonomická podstata nadřadí právní formě. [Seskupení] pro účely DPH je zvláštní typ osoby povinné k dani, která existuje pouze pro účely DPH. Je založen[o] na skutečných finančních, hospodářských a organizačních vazbách mezi společnostmi. Každý člen [seskupení] si přitom zachová svou právní formu a pouze pro účely DPH se vytvoření [tohoto seskupení] dá přednost před právními formami podle např. občanského nebo společenstevního práva“.

77 Z ustálené judikatury kromě toho vyplývá, že plnění je zdanitelné pouze tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 24 a citovaná judikatura].

78 Má-li být určeno, zda mezi entitou, která je součástí seskupení pro účely DPH, a ostatními členy tohoto seskupení, včetně jeho ovládajícího subjektu, takový právní vztah existuje, a to za účelem uplatnění DPH na plnění poskytnutá touto entitou, je třeba ověřit, zda uvedená entita vykonává samostatnou hospodářskou činnost. V tomto ohledu je třeba zjistit, zda lze takovou entitu považovat za autonomní v tom smyslu, že vykonává činnost svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost, jakož i to, zda tato entita nese ekonomické riziko vyplývající z její činnosti [obdobně viz rozsudky ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 25, a ze dne 13. června 2019, IO (DPH – Činnost člena dozorčí rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 39, jakož i citovaná judikatura].

79 I když je v projednávaném případě ovládací subjekt A v rámci seskupení pro účely DPH jakožto jediná osoba povinná k dani a zástupce tohoto seskupení odpovědný za podávání daňového přiznání jménem všech entit, které jsou součástí tohoto seskupení, včetně společnosti NGD mbH, nic to nemění na tom, že jak vyplývá z bodů 27 a 57 až 59 tohoto rozsudku, tyto entity nesou samy ekonomické riziko spojené s výkonem jejich hospodářské činnosti. Z toho vyplývá, že na tyto entity je třeba nahlížet tak, že vykonávají samostatnou hospodářskou činnost, takže je prostřednictvím kategorizace nelze kvalifikovat jako „nesamostatné entity“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 a odst. 4 prvního pododstavce šesté směrnice pouze proto, že jsou součástí seskupení pro účely DPH.

80 Tento výklad je kromě toho podpořen skutečností, že i když z čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice vyplývá, že entity, které mohou tvořit seskupení pro účely DPH, musí být navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, v tomto ustanovení není uvedeno, že by v důsledku existence uvedených vazeb docházelo ze strany jiné entity seskupení než ovládajícího subjektu k výkonu nesamostatné hospodářské činnosti. Z uvedeného ustanovení tedy nevyplývá, že by tato entita přestala vykonávat samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 4 prvního pododstavce této směrnice pouze proto, že je součástí seskupení pro účely DPH.

81 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice ve spojení s čl. 4 odst. 1 prvním pododstavcem této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát prostřednictvím kategorizace kvalifikoval určité entity jako nesamostatné, jsou-li tyto entity finančně, hospodářsky a organizačně začleněny do ovládajícího subjektu seskupení pro účely DPH.

K nákladům řízení

82 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté 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, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000,

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby členský stát jako jedinou osobu povinnou k dani v rámci seskupení tvořeného právně nezávislými osobami, které jsou však navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, označil ovládající subjekt tohoto seskupení, jestliže je tento subjekt schopen prosazovat u ostatních entit, které jsou součástí tohoto seskupení, svá rozhodnutí a jestliže takové označení nevede ke vzniku rizika daňových ztrát.

2) Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65,

musí být vykládán v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje možnost určité entity vytvořit s podnikem ovládajícího subjektu seskupení tvořené právně nezávislými osobami, které jsou však navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, tím, že tento subjekt má v uvedené entitě kromě většinového podílu na jejím kapitálu také většinu hlasovacích práv.

3) **Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65, ve spojení s čl. 4 odst. 1 prvním pododstavcem směrnice 77/388, v pozměněném znění,**

musí být vykládán v tom smyslu, že

brání tomu, aby členský stát prostřednictvím kategorizace kvalifikoval určité entity jako nesamostatné, jsou-li tyto entity finančně, hospodářsky a organizačně začleněny do ovládajícího subjektu seskupení tvořeného právně nezávislými osobami, které jsou však navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Podpisy