Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. decembra 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 4 ods. 4 druhý pododsek – Zdaniteľné osoby – Možnosť členských štátov považovať za jedinú zdaniteľnú osobu subjekty, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami (‚skupina na účely DPH‘) – Vnútroštátna právna úprava, ktorá určuje ovládajúci subjekt skupiny na účely DPH za jedinú zdaniteľnú osobu – Pojem ‚úzke finančné prepojenia‘ – Nevyhnutnosť, aby ovládajúci subjekt okrem väčšinového podielu disponoval aj väčšinou hlasovacích práv – Neexistencia – Posúdenie nezávislosti hospodárskeho subjektu z hľadiska štandardizovaných kritérií – Dosah“

Vo veci C-141/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 11. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 23. marca 2020, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Kiel

proti

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prevej komory A. Arabadžiev, sudcovia P. G. Xuereb (spravodajca), T. von Danwitz, A. Kumin a I. Ziemele,

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, v zastúpení: B. Richter, Rechtsanwalt,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller, S. Eisenberg a S. Heimerl, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. januára 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 a 4, ako aj článku 21 ods. 1 písm. a) a článku 21 ods. 3 šiestej smernice 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 (Ú. v. ES L 269, 2000, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Kiel (Daňový úrad Kiel, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) a Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (ďalej len „NGD mbH“) vo veci zdanenia tejto spoločnosti daňou z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie roku 2005.

Právny rámec

Právo Únie

3 Šiesta smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1). Spor vo veci samej sa však vzhľadom na dátum predmetných skutkových okolností aj naďalej riadi šiestou smernicou.

4 Článok 4 šiestej smernice stanovoval:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

…

4. Použitie výrazu ‚nezávisle‘ v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu [za nezávislú zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

…“

5 Článok 21 šiestej smernice s názvom „Osoby povinné platiť daň“ v znení vyplývajúcom z článku 28g stanovuje:

„1. Podľa vnútorného systému, nasledovné osoby sú povinné platiť daň [DPH]:

a) zda[niteľná] osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb okrem prípadov podľa písmen b) a c).

…

3. V situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2 členské štáty môžu určiť, [že] niekto iný ako osoba povinná oplatiť dane bude spoločne a solidárne povinná platiť daň.

…“

Nemecké právo

6 § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „UStG“) stanovuje:

„1. Za podnikateľa sa považuje osoba, ktorá nezávisle vykonáva priemyselnú, obchodnú, remeselnú alebo profesionálnu činnosť. Podnik zahŕňa všetky priemyselné, obchodné, remeselné alebo profesionálne činnosti podnikateľa. Priemyselnou, obchodnou alebo profesionálnou činnosťou sa rozumie akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na účely dosiahnutia príjmu, a to aj v prípade, ak sa vykonáva bez úmyslu dosiahnutia zisku, alebo v prípade, ak skupina osôb vykonáva činnosť iba vo vzťahu k svojim členom.

2. Priemyselná, obchodná, remeselná alebo profesionálna činnosť sa nevykonáva ako nezávislá činnosť:

…

(2) ak celková štruktúra skutočných väzieb preukáže, že právnická osoba je finančne, ekonomicky a organizačne začlenená do podniku ovládajúceho subjektu (daňová jednotka). Účinky začlenenia sa obmedzujú na interné plnenia medzi zložkami podniku so sídlom na území krajiny. Tieto zložky sa majú považovať za jeden podnik. Ak sa ovládajúci subjekt nachádza v zahraničí, za podnikateľa sa považuje hospodársky najdôležitejšia zložka spoločnosti v krajine.

…“

7 Podľa § 13a ods. 1 tohto zákona:

„Osobou povinnou platiť daň je:

1. v prípade § 1 ods. 1 bodu 1 a § 14c ods. 1 podnikateľ,

…“

8 Ustanovenie § 73 Abgabenordnung (daňový poriadok) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „AO“) stanovuje:

„Ovládaná spoločnosť je povinná platiť tie dane ovládajúcej spoločnosti, pre ktoré je z daňového hľadiska relevantnou daňovou jednotkou, ktorú tvoria. …“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 NGD mbH je spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá bola založená podľa nemeckého práva zápisom do notárskej zápisnice z 29. augusta 2005, pričom jej spoločníci, a to A, verejnoprávny subjekt, vlastní 51 % obchodný podiel a C e.V., registrované združenie, 49 % obchodný podiel. V roku 2005 bol E ako konateľ tejto spoločnosti súčasne konateľom subjektu A a zároveň predsedom výkonnej rady združenia C e.V.

10 Podľa článku 7 ods. 2 stanov spoločnosti NGD mbH týkajúceho sa zloženia a hlasovacích práv valného zhromaždenia:

„Valné zhromaždenie tvoria členovia podporného výboru subjektu A a hlavného výboru združenia C e.V. Každý spoločník disponuje siedmimi hlasmi a vymenúva až sedem zástupcov na valnom zhromaždení, ktorí pre túto spoločnosť konajú výlučne bez nároku na odmenu. S výhradou nasledujúcich ustanovení má každý zástupca jeden hlas a rozhoduje sa podľa vlastného odborného posúdenia bez toho, aby bol v tejto súvislosti viazaný pokynmi spoločníka, ktorý ho vymenoval.

Výnimka sa vzťahuje na vyššie uvedené, len pokiaľ ide o rozhodnutia, ktoré sa priamo týkajú vkladov, ktoré každý spoločník poskytol spoločnosti; v takom prípade možno za spoločníka hlasovať len jednotne všetkými siedmimi hlasmi a zástupcovia sú viazaní pokynmi spoločníka, ktorý ich vymenoval. Ak sa zástupcom nepodarí dosiahnuť dohodu, sedem hlasov dotknutého spoločníka sa považuje za použité v hlasovaní tak, ako hlasovala väčšina zástupcov, ktorých vymenoval.“

11 Na valnom zhromaždení, ktoré sa konalo 1. decembra 2005, bolo rozhodnuté o zmene stanov spoločnosti NGD mbH a o úprave znenia ich článku 7 ods. 2 druhého pododseku takto:

„Výnimka sa vzťahuje na vyššie uvedené, len pokiaľ ide o rozhodnutia, ktoré sa priamo týkajú vkladov, ktoré každý spoločník poskytol spoločnosti, alebo rozhodnutí, v súvislosti s ktorými spoločník požiada o jednotné hlasovanie. V takom prípade možno za spoločníka hlasovať len jednotne všetkými siedmimi hlasmi a zástupcovia sú viazaní pokynmi spoločníka, ktorý ich vymenoval. Ak sa zástupcom nepodarí dosiahnuť dohodu, sedem hlasov dotknutého spoločníka sa považuje za použité v hlasovaní tak, ako hlasovala väčšina zástupcov, ktorých vymenoval. V prípade jednotného hlasovania sú hlasy posudzované podľa podielu v spoločnosti.“

12 Podľa vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, však uvedená zmena nadobudla účinnosť až po valnom zhromaždení z 9. decembra 2010, keď takto zmenené stanovy boli spísané vo forme novej notárskej zápisnice a zapísané do obchodného registra.

13 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že počas auditu vykonaného externým audítorom v spoločnosti NGD mbH tento audítor dospel k záveru, že v príslušnom zdaňovacom období nebola táto spoločnosť finančne začlenená do ovládajúceho subjektu A. Preto ich nie je možné považovať za „daňovú jednotku“ v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 UStG, ktorý do nemeckého práva preberá možnosť stanovenú v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice.

14 Tento záver bol odôvodnený skutočnosťou, že vzhľadom na ustanovenia článku 7 stanov spoločnosti NGD mbH, či už v ich pôvodnom, alebo zmenenom znení, A nedisponoval väčšinou hlasovacích práv, a teda nemohol voči uvedenej spoločnosti presadzovať rozhodnutia, a to aj napriek tomu, že v nej mal väčšinový podiel vo výške 51 % základného imania. V dôsledku toho by mal byť obrat dosiahnutý touto istou spoločnosťou v bežnej sadzbe s tretími osobami a pochádzajúci zo služieb poskytnutých subjektu A vykázaný u spoločnosti NGD mbH, ktorá má postavenie „podnikateľa“ v zmysle § 2 ods. 1 UStG.

15 Rozhodnutím z 30. mája 2014 sa daňový úrad pripojil k stanovisku externého audítora.

16 Keďže sťažnosť podaná spoločnosťou NGD mbH proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá rozhodnutím daňového úradu z 3. februára 2017, NGD mbH podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Šlezvicko-Holštajnsko, Nemecko) vyhovel tejto žalobe rozsudkom zo 6. februára 2018 a rozhodol, že podmienka týkajúca sa finančného začlenenia do ovládajúceho subjektu A bola splnená tak na základe zmeneného znenia stanov spoločnosti NGD mbH, ako aj na základe ich pôvodného znenia, ktoré bolo účinné v príslušnom zdaňovacom období.

18 V tejto súvislosti uvedený súd konštatoval, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vzťah podriadenosti spájajúci organizačne začlenenú spoločnosť do ovládajúceho subjektu nepredstavuje nevyhnutnú podmienku na vytvorenie skupiny zloženej zo subjektov, ktoré sú z právneho hľadiska nezávislé, ale úzko prepojené s finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami (ďalej len „skupina na účely DPH“) (rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 44 a 45), a že požiadavka stanovená daňovými úradmi týkajúca sa potreby, aby ovládajúci subjekt mal nielen väčšinový podiel, ale aj väčšinu hlasovacích práv v ostatných subjektoch, ktoré sú súčasťou daňovej jednotky, ide preto nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom.

19 Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok *Revision* na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) s poukázaním na porušenie § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG, ktoré sa zakladá na neexistencii finančného začlenenia spoločnosti NGD mbH do ovládajúceho subjektu A.

20 Vnútroštátny súd v prvom rade zdôrazňuje, že ak by sa mal spor vo veci samej posudzovať výlučne podľa príslušného vnútroštátneho práva, opravný prostriedok *Revison* by bol dôvodný, keďže podľa tohto práva by kvalifikácia daňovej jednotky závisela od podmienky týkajúcej sa finančného začlenenia, ktorá vyžaduje, aby ovládajúci subjekt disponoval väčšinou hlasovacích práv. Spresňuje, že aj po rozsudku zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), sa v súlade s judikatúrou Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) požiadavka týkajúca sa vzťahu ovládania a podriadenosti, ktorá je už kvalifikovaná ako „začlenenie s intervenčným právom“, naďalej vyžaduje podľa § 2 ods. 2 prvej vety UStG.

21 Z judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) ďalej vyplýva, že podľa vnútroštátneho práva je daňový dlh prevedený na ovládajúci subjekt, ktorý musí mať možnosť uistiť sa, že príslušný obrat dosiahnutý každým zo subjektov tvoriacich súčasť daňovej jednotky je riadne

zdanený. Ovládajúci subjekt by tak mal konať ako výberca DPH pre všetky plnenia, ktoré tieto subjekty poskytujú tretím osobám, a ako jediný môže podať daňové priznanie pre všetky uvedené subjekty.

22 Napokon tento súd zdôrazňuje, že v rámci preskúmania, ktoré mu prináleží vykonať na základe § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG, má zohľadniť a uplatniť samu osebe okolnosť, že podľa tohto ustanovenia sa ekonomické a odborné činnosti subjektov začlenených do ovládajúceho subjektu daňovej jednotky, ktorej sú tieto subjekty súčasťou, nepovažujú za vykonávané nezávisle. Celý obrat, ktorý uvedené subjekty dosiahli, by tak bol vykázaný ovládajúcemu subjektu, ktorý je povinný zaplatiť DPH zodpovedajúcu celému tomuto obratu.

23 Vnútroštátny súd má však pochybnosti o súlade vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej s článkom 4 ods. 4 prvým pododsekom šiestej smernice, ako ho vykladá Súdny dvor, najmä vzhľadom na požiadavku týkajúcu sa vzťahu ovládania a podriadenosti vyžadovanú touto právnou úpravou.

24 Konkrétne, keďže z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak sa skupina na účely DPH považuje za existujúcu skupinu, je to samotná skupina na účely DPH, ktorá je platiteľom DPH z obratu dosiahnutého všetkými jej členmi (rozsudky z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 20, a zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, body 29, 35 a 37, ako aj výrok), to, že sa takáto skupina na účely DPH považuje za jedinú zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice bráni tomu, aby členovia tejto skupiny vrátane jej ovládajúceho subjektu mohli naďalej podávať daňové priznanie DPH a byť identifikovaní ako individuálne zdaniteľné osoby.

25 Za predpokladu, že by Súdny dvor rozhodol, že článok 4 ods. 4 šiestej smernice bráni praxi, ktorá spočíva v tom, že za jedinú zdaniteľnú osobu nie je určená samotná skupina na účely DPH, ale člen tejto skupiny, t. j. jej ovládajúci subjekt, potom vzniká otázka, či sa subjekt, ktorý je súčasťou tejto skupiny, môže odvolávať na prípadný rozpor vnútroštátneho práva s právom Únie. V tejto súvislosti vnútroštátny súd pripomína, že z rozsudku zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), vyplýva, že článok 4 ods. 4 šiestej smernice nemá priamy účinok, a pýta sa, či by sa takýto subjekt na tieto účely mohol prípadne opierať o článok 21 ods. 1 písm. a) tejto smernice.

26 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, ktoré požiadavky musia byť splnené v rámci posúdenia, ktoré má vykonať, aby určil, či je alebo nie je v prejednávanej veci splnené kritérium finančného začlenenia podľa § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG. Konkrétne sa pýta, či sa má toto kritérium vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby ovládajúci subjekt daňovej jednotky mal v subjektoch, ktoré sú súčasťou tejto jednotky, okrem väčšinového podielu aj väčšinu hlasovacích práv.

27 V tejto súvislosti zdôrazňuje, že podľa príslušných vnútroštátnych predpisov sa ovládajúci subjekt daňovej jednotky môže prípadne domáhať na súde práva na finančnú kompenzáciu zo strany ostatných členov tejto jednotky tak, aby v rámci vnútorných vzťahov, ktoré v rámci neho existujú, znášal daňové zaťaženie každý z týchto členov podľa obratu, z ktorého sa odvádza DPH, ktorú má každý z nich zaplatiť.

28 Vnútroštátny súd si tiež kladie otázku, či nemecký systém daňovej jednotky (*Organschaft*) nemožno alternatívne odôvodniť výkladom článku 4 ods. 1 šiestej smernice v spojení s jej článkom 4 ods. 4 prvým pododsekom. Ak by to tak bolo, opravný prostriedok *Revision* podaný daňovým úradom by bol dôvodný, a to bez ohľadu na odpovede na prvé tri položené prejudiciálne otázky.

29 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd v podstate domnieva, že nemožno vylúčiť, že by veľmi prísne kritériá požiadavky na podriadenie subjektov tvoriacich daňovú jednotku v rámci ovládajúceho subjektu tejto jednotky, vyžadované v nemeckom práve na účely posúdenia existencie daňovej jednotky, bolo možné odôvodniť na základe kombinovaného výkladu ustanovení uvedených v predchádzajúcom bode.

30 Vzhľadom na skutočnosť, že podľa príslušných vnútroštátnych pravidiel sa tieto subjekty považujú za subjekty, ktoré nemajú vlastnú vôľu, pokiaľ sa nachádzajú vo vzťahu podriadenosti voči ovládajúcemu subjektu, ktorého sú súčasťou, by bolo nutné konštatovať, že uvedené subjekty nespĺňajú podmienku nezávislosti v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice. Členské štáty sú pritom oprávnené domnievať sa, že subjekty, ktoré nespĺňajú kritériá nezávislosti, nemožno považovať za zdaniteľné osoby, keďže ich obrat, a teda aj zodpovedajúcu DPH treba pripísať ovládajúcemu subjektu vzhľadom na vzťah podriadenosti existujúci medzi týmto ovládajúcim subjektom a týmito subjektmi.

31 Vnútroštátny súd však vyjadruje svoje pochybnosti o tom, či sú členské štáty skutočne oprávnené spresniť prostredníctvom kategorizácie prípady, kde je nutné dané subjekty chápať tak, že nemajú svoju vôľu, a preto nie sú nezávislé v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice.

32 V tejto súvislosti spresňuje, že nemecké ústavné právo priznáva vnútroštátnemu zákonodarcovi takúto právomoc kategorizácie, ktorá je odôvodnená skutočnosťou, že pokiaľ určenie postavenia zdaniteľnej osoby zahŕňa finančné náklady, subjekty, ktorým sa toto postavenie prizná, by sa nemali ocitnúť v neistote, pokiaľ ide o ich daňové povinnosti. Okrem toho takto vykonanú kategorizáciu nemeckým zákonodarcom by bolo možné potvrdiť výkladom článku 4 ods. 4 prvého pododseku šiestej smernice vykonaným s prihliadnutím na kontext a genézu tohto ustanovenia.

33 V súvislosti s posledným bodom treba okrem iného zohľadniť skutočnosť, že príloha A druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 71, 1967, s. 1303) údajne slúžila na to, aby dala nemeckému systému s už existujúcou daňovou jednotkou v práve Únie legitimitu, aby si tento členský štát mohol uvedený systém v práve Únie zachovať.

34 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto 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] vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu určiť za zdaniteľnú osobu namiesto skupiny na účely DPH [daňový subjekt (‚*Organkreis*‘)] člena tejto skupiny (ovládajúci subjekt)?

2. V prípade zápornej odpovede: 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 [šiestej smernice]?

3. Má sa pri skúmaní, ktoré sa má vykonať podľa bodu 46 rozsudku zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 44 a 45), použiť prísne alebo miernejšie kritérium na určenie toho, či požiadavka finančného začlenenia stanovená v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete [UStG] predstavuje prípustné opatrenie nevyhnutné a primerané na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom?

4. Majú sa článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu, aby všeobecne stanovil, že osoba nie je nezávislá v zmysle článku 4 ods. 1 [tejto smernice], ak je finančne, hospodársky a organizačne začlenená do podniku iného subjektu (ovládajúci subjekt) takým spôsobom, že ovládajúci subjekt môže presadiť svoju vôľu voči uvedenej osobe, a tak zabrániť tomu, aby táto osoba vyjadrila odlišnú vôľu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

35 Nemecká vláda v prvom rade tvrdí, že prvú, druhú a štvrtú otázku treba vyhlásiť za neprípustné, pretože nie sú relevantné na rozhodnutie sporu vo veci samej, keďže tento spor sa týka len toho, či medzi spoločnosťou NGD mbH a ovládajúcim subjektom A existuje alebo neexistuje dostatočné finančné začlenenie v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG v spojení s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice.

36 Len za predpokladu, že by sa na túto otázku malo odpovedať kladne, čo by v podstate naznačovalo, že oba subjekty by sa mali považovať za subjekty tvoriace skupinu na účely DPH – čo táto vláda spochybňuje – by vyplynuli problémy, ktoré sú základom ostatných prejudiciálnych otázok.

37 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v rámci spolupráce medzi týmto súdom a vnútroštátnymi súdmi stanovenej v článku 267 ZFEÚ prináleží iba vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a ktorý musí niesť zodpovednosť za následné súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak potrebu rozhodnutia v prejudiciálnom konaní pre vyhlásenie svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Preto v prípade, že sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok z 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International a i., C-110/15, EU:C:2016:717, bod 18, ako aj citovaná judikatúra).

38 Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International a i., C-110/15, EU:C:2016:717, bod 19, ako aj citovaná judikatúra).

39 O takýto prípad však nejde v prejednávanej veci, keďže prvá, druhá a štvrtá otázka, ktoré boli položené Súdnemu dvoru a ktoré sa navyše týkajú výkladu práva Únie, nemajú žiadnu hypotetickú povahu a je preukázaná súvislosť s existujúcim sporom vo veci samej, keďže tieto

otázky sa týkajú výkladu ustanovení práva Únie, ktoré sú rozhodujúce pre rozhodnutie vo veci samej, ako to výslovne uvádza vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

40 Konkrétnejšie otázky, či na jednej strane požiadavky vyžadované nemeckou právnou úpravou, pokiaľ ide o určenie jedinej zdaniteľnej osoby skupiny na účely DPH, a na druhej strane spôsob, akým táto právna úprava zahŕňa neexistenciu nezávislosti subjektov, ktoré tvoria túto skupinu vo vzťahu k ovládajúcemu subjektu tejto skupiny, sú zlučiteľné s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, majú význam pre rozhodnutie sporu vo veci samej, pretože určia, či sa má opravnému prostriedku *Revision* podanému daňovým úradom vyhovieť.

41 Z toho vyplýva, že prvá, druhá a štvrtá položená otázka sú prípustné.

O veci samej

O prvej otázke

42 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát určil ako jedinú zdaniteľnú osobu na účely DPH nie samotnú skupinu na účely DPH, ale člena tejto skupiny, teda jej ovládajúci subjekt.

43 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri výklade ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou [pozri najmä rozsudok z 24. februára 2022, Airhelp (Meškanie presmerovaného letu), C-451/20, EU:C:2022:123, bod 22 a citovanú judikatúru].

44 Zo znenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že tento článok umožňuje každému členskému štátu považovať za jednu zdaniteľnú osobu viaceré subjekty, pokiaľ sú usadené na území toho istého členského štátu a pokiaľ sú napriek právnej nezávislosti vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami. Tento článok podľa svojho znenia nepodmieňuje svoje uplatnenie inými podmienkami. Nestanovuje ani možnosť, aby členské štáty uložili hospodárskym subjektom ďalšie podmienky na to, aby mohli vytvoriť skupinu na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35 a citovanú judikatúru).

45 Uplatnenie režimu stanoveného v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice znamená, že vnútroštátna právna úprava prijatá na základe tohto ustanovenia umožňuje subjektom, ktoré sú vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami, aby sa už nepovažovali za odlišné zdaniteľné osoby na účely DPH, aby bolo možné považovať ich za jedinú zdaniteľnú osobu. Ak členský štát uplatní uvedené ustanovenie, ovládaný subjekt alebo ovládané subjekty v zmysle tohto istého ustanovenia sa tak nemôžu považovať za jedinú zdaniteľnú osobu alebo zdaniteľné osoby v zmysle článku 4 ods. 1 prvého odseku šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19, ako aj citovanú judikatúru).

46 Z toho vyplýva, že považovanie za jedinú zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice bráni tomu, aby členovia skupiny na účely DPH naďalej podávali daňové priznania k DPH samostatne a v rámci a mimo svojej skupiny boli naďalej označovaní ako

zdaniteľné osoby, keďže iba jedna zdaniteľná osoba je oprávnená podať uvedené daňové priznania. Toto ustanovenie teda nutne predpokladá, že keď ho členský štát uplatňuje, potom vnútroštátna právna úprava, ktorou sa preberá právo Únie, musí byť prijatá tak, že zdaniteľná osoba je jedna a že skupine sa pridelí jedno číslo DPH (rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20).

47 Z toho vyplýva, že v takejto situácii poskytnutie služieb treťou osobou členovi skupiny na účely DPH treba v súvislosti s DPH považovať za plnenie poskytnuté nie tomuto členovi skupiny, ale samotnej skupine na účely DPH, do ktorej tento člen patrí (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. novembra 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, bod 46 a citovanú judikatúru).

48 Pokiaľ ide o kontext článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, ani z tohto ustanovenia, ani zo systému zavedeného touto smernicou nevyplýva, že toto ustanovenie je odchylným alebo osobitným ustanovením, ktoré by sa malo vykladať reštriktívne. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, najmä podmienku týkajúcu sa existencie vzájomne úzkeho finančného prepojenia nemožno vykladať reštriktívne (pozri analogicky, pokiaľ ide o článok 11 smernice o DPH, rozsudky z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 36, a z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 45).

49 Pokiaľ ide o ciele sledované článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, treba na úvod pripomenúť, že z dôvodovej správy k návrhu Komisie [KOM(73) 950 v konečnom znení], ktorý viedol k prijatiu šiestej smernice, vyplýva, že normotvorca Únie chcel prijatím tohto ustanovenia umožniť členským štátom, aby systematicky neviazali postavenie zdaniteľnej osoby s pojmom „výlučne právna nezávislosť“ buď v záujme zjednodušenia administratívy, alebo aby sa predchádzalo určitým zneužívaniam, ako je delenie podniku na viaceré zdaniteľné osoby s cieľom získať osobitný režim (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37, ako aj citovanú judikatúru, a z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 35, ako aj citovanú judikatúru).

50 V tejto súvislosti, hoci šiesta smernica neobsahovala až do nadobudnutia účinnosti tretieho pododseku svojho článku 4 ods. 4 vyplývajúceho zo smernice Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (Ú. v. EÚ L 221, 2006, s. 9), výslovné ustanovenia, ktoré členským štátom priznávajú právo prijať potrebné opatrenia na boj proti daňovým podvodom alebo únikom, táto okolnosť neodopierala členským štátom možnosť prijať pred týmto nadobudnutím účinnosti takéto opatrenia, keďže boj členských štátov proti daňovým podvodom a únikom predstavuje cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou, a to aj v prípade neexistencie výslovného oprávnenia normotvorcom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 42, ako aj citovanú judikatúru).

51 Na účely uplatnenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice tak členské štáty mohli v rámci svojej voľnej úvahy podmieniť uplatňovanie systému skupiny na účely DPH určitým obmedzeniami, pokiaľ sú súčasťou cieľov tejto smernice, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 41, ako aj citovanú judikatúru).

52 V prejednávanej veci z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom a nemeckou vládou v prvom rade vyplýva, že nemecký zákonodarca využil možnosť ponúkanú článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice prostredníctvom § 2 ods. 2 bodu 2 UStG, ktorý stanovuje možnosť vytvoriť „daňové jednotky“.

53 Z tých istých vysvetlení ďalej vyplýva, že podľa nemeckého práva, hoci sa ovládajúci subjekt skupiny na účely DPH považuje za jedinú zdaniteľnú osobu tejto skupiny v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, § 73 AO stanovuje, že ovládaná spoločnosť môže byť prípadne povinná platiť dane zodpovedajúce ostatným členom daňovej jednotky, ktorej je súčasťou, vrátane jej ovládajúceho subjektu, pre ktoré je daňová jednotka, ktorú tvoria, daňovo relevantná.

54 Napokon z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že podľa nemeckého práva subjekt, ktorý je súčasťou skupiny na účely DPH, môže byť považovaný za subjekt finančne začlenený do podniku ovládajúceho subjektu v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG v spojení s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice len vtedy, ak si tento subjekt môže presadiť svoju vôľu, čo vyžaduje, aby tento ovládajúci subjekt disponoval voči uvedenému subjektu tak väčšinovým podielom, ako aj väčšinou hlasovacích práv.

55 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku, či článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice bráni nemeckej praxi, ktorá za jedinú zdaniteľnú osobu neoznačuje samotnú skupinu na účely DPH, ale jej člena, teda jeho ovládajúci subjekt, treba spresniť, že hoci Súdny dvor v podstate rozhodol v rozsudkoch z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20), ako aj zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 34, 35 a 37), že skupina na účely DPH je ako zdaniteľná osoba povinná platiť DPH, nič to nemení na skutočnosti, ako uviedla generálna advokátka v bode 79 svojich návrhov, že ak niekoľko právne nezávislých členov skupiny na účely DPH spolu tvorí jednu zdaniteľnú osobu, jeden zástupca musí prebrať povinnosti tejto skupiny na účely DPH voči daňovým orgánom. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice však neobsahuje nijakú požiadavku týkajúcu sa určenia subjektu zastupujúceho skupinu na účely DPH, ani formy, v akej tento subjekt preberá povinnosti zdaniteľnej osoby takejto skupiny.

56 V tejto súvislosti a bez ohľadu na možnosť stanoviť zastupovanie skupiny na účely DPH jedným z týchto členov môžu ciele uvedené v bode 49 tohto rozsudku odôvodniť, aby bol ovládajúci subjekt skupiny na účely DPH označený ako jediná zdaniteľná osoba, pokiaľ si tento subjekt môže presadiť svoju vôľu voči iným subjektom, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, čím umožňuje zabezpečiť riadny výber DPH.

57 Na základ toho je ešte potrebné, aby okolnosť, že úlohu jedinej zdaniteľnej osoby v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice neplní samotná skupina na účely DPH, ale jej ovládajúci subjekt, ktorý ju zastupuje, nepredstavovala riziko daňových strát.

58 Z týchto vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, ako sú uvedené v bode 27 tohto rozsudku, ako aj nemeckou vládou v jej písomných pripomienkach, pritom vyplýva, že pokiaľ povinnosť podať daňové priznanie, ktorá sa vzťahuje na tento ovládajúci subjekt, sa vzťahuje aj na služby poskytnuté a prijaté všetkými členmi tejto skupiny a daňový dlh, ktorý z toho vyplýva, zahŕňa všetky tieto služby, vedie to k rovnakému výsledku, ako keby samotná skupina na účely DPH podliehala tejto dani.

59 Z uvedených vysvetlení tiež vyplýva, že aj keby podľa nemeckého práva všetky povinnosti v oblasti DPH zaťažovali uvedený ovládajúci subjekt ako zástupcu skupiny na účely DPH vo vzťahu k daňovým úradom, nič to nemení na tom, že tieto daňové úrady sa môžu prípadne obrátiť na iné subjekty, ktoré sú súčasťou uvedenej skupiny, pričom sa oprú o § 73 AO.

60 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti treba konštatovať, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát určil za zdaniteľnú osobu na účely DPH nie samotnú skupinu na účely DPH, ale člena tejto skupiny, teda jej ovládajúci subjekt, ak si tento subjekt môže presadiť svoju vôľu voči ostatným subjektom, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, a pod podmienkou, že toto určenie nepredstavuje riziko daňových strát.

O druhej otázke

61 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či možno článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článkom 21 ods. 3 tejto smernice považovať za ustanovenie s priamym účinkom, ktoré zdaniteľným osobám umožňuje domáhať sa na základe nich výhod voči ich členskému štátu v prípade, ak by jeho právna úprava nebola v súlade s týmito ustanoveniami a nemohla by sa vykladať v súlade s týmito ustanoveniami. Druhá otázka bola položená vnútroštátnym súdom iba za predpokladu, že odpoveď na prvú otázku, podľa ktorej sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát určil ako zdaniteľnú osobu na účely DPH nie samotnú skupinu na účely DPH, ale člena tejto skupiny, teda jej ovládajúci subjekt.

62 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O tretej otázke

63 Vnútroštátny súd sa svojou treťou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje možnosť daného subjektu vytvoriť s podnikom ovládajúceho subjektu skupinu na účely DPH tým, že tento ovládajúci subjekt má v uvedenom subjekte okrem väčšinového podielu na jeho základnom imaní aj väčšinu hlasovacích práv.

64 Na úvod treba uviesť, že podmienka stanovená v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, podľa ktorej je vytvorenie skupiny na účely DPH podmienené existenciou úzkych finančných, hospodárskych a organizačných väzieb medzi dotknutými osobami, vyžaduje, aby bola spresnená na vnútroštátnej úrovni, takže toto ustanovenie má podmienečnú povahu, keďže predpokladá prijatie vnútroštátnych ustanovení určujúcich konkrétny rozsah takýchto väzieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 50).

65 Na účely jednotného uplatňovania šiestej smernice je však dôležité, aby sa pojem „úzke finančné prepojenia“ v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku tejto smernice vykladal autonómne a jednotne. Takýto výklad platí pre členské štáty napriek fakultatívnej povahe systému, ktorý tento článok stanovuje, aby sa jeho uplatnením zabránilo rozdielom pri uplatňovaní tohto režimu v jednotlivých členských štátoch (pozri analogicky rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 44 a citovanú judikatúru).

66 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že hoci, ako bolo zdôraznené v bodoch 44 a 51 tohto rozsudku, článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice neumožňuje výslovne členským štátom uložiť hospodárskym subjektom ďalšie podmienky na to, aby mohli vytvoriť skupinu na účely DPH, v rámci svojej voľnej úvahy môžu podmieniť uplatnenie systému skupiny na účely DPH určitým obmedzeniam, ak sa na ne vzťahuje niektorý z cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom, a sú v súlade s právom Únie a jeho všeobecnými zásadami, najmä so zásadou proporcionality a daňovej neutrality (pozri analogicky rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuverejnený, EU:C:2021:285, bod 57 a citovanú judikatúru).

67 Treba tiež pripomenúť, že z judikatúry citovanej v bode 48 tohto rozsudku vyplýva, že podmienku týkajúcu sa existencie úzkeho finančného prepojenia nemožno vykladať reštriktívne.

68 Konkrétnejšie Súdny dvor už vzhľadom na samotné znenie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice spresnil, že len úzka povaha vzťahov medzi subjektmi v rámci skupiny na účely DPH nemôže v prípade neexistencie akejkoľvek ďalšej požiadavky viesť k záveru, že normotvorca Únie zamýšľal vyhradiť uplatnenie systému skupiny na účely DPH iba pre subjekty, ktoré sú vo vzťahu podriadenosti s ovládajúcim subjektom dotknutej skupiny podnikov. Hoci na existencii takéhoto vzťahu podriadenosti možno založiť domnienku o úzkom prepojení medzi dotknutými subjektmi, nemožno ju v zásade považovať za podmienku nevyhnutnú pre vznik skupiny na účely DPH. Inak by to bolo len vo výnimočných prípadoch, keď by takáto podmienka bola v konkrétnom vnútroštátnom kontexte nevyhnutným a zároveň primeraným opatrením vo vzťahu k dosiahnutiu cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 44 a 45).

69 Z toho vyplýva, že vyžadovanie požiadavky väčšiny hlasovacích práv okrem požiadavky týkajúcej sa väčšinového podielu z dôvodu finančného začlenenia v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG *a priori* nepredstavuje opatrenie nevyhnutné a primerané na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom, čo však musí overiť vnútroštátny súd, a preto takáto požiadavka v zásade nemôže byť vyžadovaná na základe článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice.

70 V tomto kontexte nie je bezvýznamné, ako vyplýva z odpovede nemeckej vlády na písomné otázky Súdneho dvora, že táto vláda v podstate pripúšťa, že ani jedna z dvoch požiadaviek uvedených v predchádzajúcom bode tohto rozsudku nie je absolútne nevyhnutná, pokiaľ môže ovládajúci subjekt presadiť svoju vôľu voči iným subjektom patriacim do skupiny na účely DPH.

71 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje možnosť daného subjektu vytvoriť s podnikom ovládajúceho subjektu skupinu na účely DPH tým, že tento ovládajúci subjekt má v uvedenom subjekte okrem väčšinového podielu na jeho základnom imaní aj väčšinu hlasovacích práv.

O štvrtej otázke

72 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 4 šiestej smernice v spojení s článkom 4 ods. 1 prvým pododsekom tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát prostredníctvom kategorizácie kvalifikoval dané subjekty ako subjekty, ktoré nie sú nezávislé, ak sú tieto subjekty finančne, hospodársky a organizačne začlenené do ovládajúceho subjektu skupiny na účely DPH.

73 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice za zdaniteľnú osobu považuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2 tohto článku.

74 Článok 4 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice spresňuje, že výraz „nezávisle“ vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

75 Odsek 4 druhý pododsek uvedeného článku stanovuje, že členské štáty môžu na základe konzultácií uvedených v článku 29 šiestej smernice za nezávislú zdaniteľnú osobu považovať osoby sídliace na území štátu, ktoré sú „právne nezávislé“, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami.

76 Treba tiež pripomenúť, ako uviedla Komisia v bode 3.2. prvom a druhom odseku svojho oznámenia KOM/2009/0325 v konečnom znení, že vytvorením skupiny na účely DPH podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice sa určitý počet úzko prepojených zdaniteľných osôb zlúči s cieľom vytvoriť novú jedinú zdaniteľnú osobu na účely DPH. Táto inštitúcia okrem toho spresnila, že „skupina na účely DPH [by sa mohla] označiť ako ‚fiktívna osoba‘ vytvorená na účely DPH, pričom ekonomická podstata sa uprednostňuje pred právnou formou. Skupina na účely DPH je osobitný druh zdaniteľnej osoby, ktorá existuje výlučne na účely DPH. Je založená na skutočných finančných, ekonomických a organizačných prepojeniach medzi spoločnosťami. Každý člen takejto skupiny si zachováva svoju právnu formu a výlučne na účely DPH sa vytvorenie tejto skupiny uprednostňuje pred právnymi formami napr. podľa občianskeho alebo podnikového práva“.

77 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že plnenie je zdaniteľné len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnému plneniu [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 24 a citovanú judikatúru].

78 Na preukázanie, že takýto právny vzťah existuje medzi subjektom, ktorý je súčasťou skupiny na účely DPH, a ostatnými členmi tejto skupiny, vrátane jej ovládajúceho subjektu, na účely zdanenia služieb poskytnutých týmto subjektom DPH, je potrebné overiť, či uvedený subjekt vykonáva nezávislú hospodársku činnosť. V tejto súvislosti treba preskúmať, či takýto subjekt možno považovať za autonómny, pokiaľ vykonáva svoje činnosti vo vlastnom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť, ako aj najmä, pokiaľ znáša hospodárske riziko vyplývajúce z jeho činnosti [pozri analogicky rozsudky zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 25, a z 13. júna 2019, IO (TVA – Činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, point 39, ako aj citovanú judikatúru].

79 V prejednávanej veci, hoci ako jediná zdaniteľná osoba a zástupca skupiny na účely DPH je ovládajúci subjekt A tejto skupiny poverený podať daňové priznanie v mene všetkých subjektov, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, vrátane spoločnosti NGD mbH, nič to nemení na tom, ako vyplýva z bodov 27 a 57 až 59 tohto rozsudku, že tieto subjekty znášajú samy hospodárske riziká spojené s výkonom ich hospodárskej činnosti. Z toho vyplýva, že tie isté subjekty sa musia považovať za subjekty vykonávajúce nezávislé hospodárske činnosti, a preto nemôžu byť prostredníctvom kategorizácie kvalifikované ako „nie nezávislé subjekty“ v zmysle článku 4 ods. 1 a článku 4 ods. 4 prvého pododseku šiestej smernice len z dôvodu ich príslušnosti ku skupine na účely DPH.

80 Tento výklad navyše potvrdzuje skutočnosť, že hoci z článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že subjekty, ktoré môžu vytvoriť skupinu na účely DPH, musia mať úzke finančné, hospodárske a organizačné prepojenia, toto ustanovenie nestanovuje, že existencia uvedených prepojení by viedla k výkonu závislej hospodárskej činnosti zo strany iného subjektu skupiny, než je ovládajúci subjekt. Z uvedeného ustanovenia teda nevyplýva, že by tento subjekt prestal vykonávať nezávislé hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 4 prvého pododseku tejto smernice len z dôvodu príslušnosti ku skupine na účely DPH.

81 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice v spojení s článkom 4 ods. 1 prvým pododsekom tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát prostredníctvom kategorizácie kvalifikoval dané subjekty ako subjekty, ktoré nie sú nezávislé, ak sú tieto subjekty finančne, hospodársky a organizačne začlenené do ovládajúceho subjektu skupiny na účely DPH.

O trovách

82 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 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, zmenenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000,**

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   nebráni tomu, aby členský štát určil za jedinú zdaniteľnú osobu skupiny zloženej z osôb, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami, ovládajúci subjekt tejto skupiny, ak tento subjekt môže presadiť svoju vôľu voči ostatným subjektom, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, a pod podmienkou, že toto určenie nepredstavuje riziko daňových strát.

2. **Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 77/388, zmenený smernicou 2000/65,**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje možnosť daného subjektu vytvoriť s podnikom ovládajúceho subjektu skupinu zloženú z osôb, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami, tým, že tento ovládajúci subjekt má v uvedenom subjekte okrem väčšinového podielu na jeho základnom imaní aj väčšinu hlasovacích práv.

3. **Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 77/388, zmenený smernicou 2000/65, v spojení s článkom 4 ods. 1 prvým pododsekom smernice 77/388, v znení zmien,**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni tomu, aby členský štát prostredníctvom kategorizácie kvalifikoval dané subjekty ako subjekty, ktoré nie sú nezávislé, ak sú tieto subjekty finančne, hospodársky a organizačne začlenené do ovládajúceho subjektu skupiny zloženej z osôb, ktoré sú z právneho hľadiska nezávislé, ale sú úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Podpisy