

null

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 právnické osoby, 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 – Interní plnění v rámci seskupení pro účely DPH – Článek 6 odst. 2 písm. b) – Bezplatné poskytování služeb – Pojem „jiné účely než pro potřebu podniku““

Ve věci C-269/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 7. května 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 18. března 2020, v řízení

**Finanzamt T**

proti

**S,**

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 německou vládu J. Möllem a S. Heimerl, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Armenia a R. Pethkem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 27. ledna 2022,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 4 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný

základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, p. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Finanzamt T (finan?ní ú?ad T, N?mecko) (dále jen „finan?ní ú?ad“) a n?meckou ve?ejnoprávní nadací S ohledn? zdan?ní této nadace daní z p?idané hodnoty (DPH) za zda?ovací období 2005.

## Právní rámec

### *Unijní právo*

3 Šestá sm?rnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena sm?rnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1). S ohledem na dobu, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení, se však na tento spor vztahuje šestá sm?rnice.

4 ?lánek 2 šesté sm?rnice stanovil:

„P?edm?tem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5 ?lánek 4 této sm?rnice stanovil:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

[...]

4. Použitím slova ‚samostatn?‘ v odstavci 1 se vylučují z povinnosti odvád?t da? zam?stnanci a další osoby, váže-li je k zam?stnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zam?stnavatele a zam?stnance [vztah pod?ízenosti] v oblasti pracovních podmínek a odm?rování zam?stnance a odpovědnosti zam?stnavatele.

S výhradou konzultací podle ?lánku 29 m?že každý ?lenský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právn? nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami.

5. Státy, kraje, obce a jiné ve?ejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi nebo pln?ními, p?i nichž vystupují jako orgány ve?ejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s t?mito ?innostmi nebo pln?ními dávky, poplatky, p?íspěvky ?i platby.

Vykonávají-li takové ?innosti nebo pln?ní, považují se nicmén? za osoby povinné k dani v souvislosti s t?mito ?innostmi ?i pln?ními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodá?ské sout?že.

V každém p?ípád? se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi uvedenými v p?íloze D, nejsou-li tyto ?innosti provád?ny v zanedbatelné mí?e.

„Členské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daní podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.“

6 Článek 6 odst. 2 uvedené směrnice zní:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

- a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zejména k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;
- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zejména k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“

7 V článku 17 odst. 2 téže směrnice bylo uvedeno:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daní, kterou je povinna odvést:

- a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

### **Německé právo**

8 Ustanovení § 2 odst. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu), ve znění rozhodném pro spor v původním řízení (dále jen „UStG“), zní:

„Průmyslová, obchodní, zemědělská či odborná činnost není vykonávána samostatně:

[...]

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finanční, hospodářsky a organizačně zaplěná do podniku ovládajícího subjektu (dávající jednotka). Účinky přidružení se omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v tuzemsku. Tyto pobočky se považují za jediný podnik. [...]

[...]“

9 V ustanovení § 3 odst. 9a UStG je uvedeno:

„Za jiné plnění za protiplnění se považuje:

1. využívání zboží tvořícího součást aktiv podniku, které zakládá nárok na úplný nebo částečný odpčet daně zaplacené na vstupu, ze strany podnikatele k jiným účelům než pro potřeby podniku nebo pro soukromou potřebu jeho zaměstnanců, nejde-li o drobnou pozornost [pro tyto zaměstnance]; to neplatí, pokud je odpčet daně zaplacené na vstupu vyloučen podle § 15 odst. 1b nebo pokud oprava odpčtu daně zaplacené na vstupu musí být provedena podle § 15a odst. 6a;

2. bezplatné poskytnutí jiného plnění podnikatelem k jiným účelům než pro potřeby podniku nebo pro soukromou potřebu jeho zaměstnanců, nejde-li o drobnou pozornost [pro tyto zaměstnance].“

10 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 danového hlediska relevantní daňová jednotka, kterou tyto subjekty tvoří. [...]“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

11 Německá veřejnoprávní nadace S je ovládajícím subjektem univerzitní lékařské fakulty a společnosti U-GmbH. Je osobou povinnou k DPH, pokud jde o služby, které poskytuje za protiplnění, avšak v souvislosti s činnostmi, které provádí v rámci výkonu svých pravomocí coby orgán veřejné moci, se za osobu povinnou k dani nepovažuje.

12 Společnost U-GmbH poskytovala S ve zdaňovacím období dotčeném ve věci v původním řízení úklidové, sanitární a prádelenské služby a službu péřepravy pacientů. Pokud jde zejména o úklidové služby, tyto služby byly poskytovány pro celý komplex budov univerzitní lékařské fakulty, který je tvořen pokoji pro pacienty, chodbami, operačními sály, učebnami a laboratořemi.

13 Z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že nemocniční prostory jako takové jsou určeny k péči o pacienty, a spadají tedy do oblasti hospodářských činností S, v souvislosti s nimiž je S povinna odvádět DPH. Učebny, laboratoře a ostatní prostory se pak používají k výuce studentů, což je činnost, kterou tato nadace vykonává v rámci výkonu svých pravomocí coby orgán veřejné moci a v souvislosti s níž není považována za osobu povinnou k této dani. Podíl plochy předmetného komplexu budov, ve vztahu k níž byly úklidové služby poskytovány v rámci posledně uvedeného druhu činností, činí 7,6 % celkové plochy uvedeného komplexu budov. Společnost U-GmbH obdržela od S za své služby odměnu ve výši 76 085,48 eura.

14 Finanční úřad na základě kontroly opravil platební výměr S za dotčené zdaňovací období, jelikož měl za to, že její provozovny tvoří jeden podnik, pro který musí být vyhotoveno jedno přiznání k DPH, a musí být tudíž vydán pouze jeden platební výměr.

15 Finanční úřad byl toho názoru, že úklidové služby, které byly pro S vykonány v rámci činností souvisejících s jejími pravomocemi coby orgánu veřejné moci, jí poskytla společnost U-GmbH v rámci dané jednotky (*Organschaft*), kterou tyto entity tvořily ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 UStG, jenž má do německého práva provést možnost považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, jež je stanovena v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice.

16 Tyto úklidové služby tedy byly podle finančního úřadu poskytovány na podporu činnosti

nesouvisející s potřebami podniku a pro S představovaly „bezplatné plnění“ v souladu s § 3 odst. 9a bodem 2 UStG ve spojení s § 1. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice.

17 S ohledem na tyto skutečnosti měl finanční úřad s přihlédnutím k 7,6% podílu plochy předmětného komplexu budov, který připadal na řínnosti, jež S prováděla v rámci výkonu svých pravomocí coby orgán veřejné moci, za to, že úklidu tohoto podílu plochy provedenému společností U-GmbH odpovídá částka 5 782,50 eura. Po odečtení ziskové přírážky vyčíslené na 525,66 eura finanční úřad stanovil zdanitelný základ „bezplatného plnění“ na 5 257 eur, a daňově bylo proto zvýšeno o 841,12 eura.

18 Proti rozhodnutí o zamítnutí správní stížnosti, kterou proti tomuto oprávněnému platebnímu výměru podala S, byla podána žaloba k Finanzgericht (finanční soud, Německo). Uvedený soud této žalobě vyhověl, přičemž v podstatě uvedl, že daňová jednotka (*Organschaft*), která v rámci jednoho podniku sdružuje ovládající subjekt S a U-GmbH coby organicky propojenou společnost, se vztahuje i na řínnosti, které tento ovládající subjekt provádí při výkonu svých pravomocí coby orgán veřejné moci. Podle uvedeného soudu kromě toho nejsou splněny podmínky „bezplatného plnění“ podle § 3 odst. 9a bodu 2 UStG.

19 Finanční úřad podal proti zmíněnému rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).

20 Předkládající soud předmětně zdůrazňuje, že podle § 2 odst. 2 bodu 2 první větě UStG se společnost, která je organicky propojena a začleněna do podniku ovládajícího subjektu seskupení tvořeného právně nezávislými osobami, které jsou však navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami (dále jen „seskupení pro účely DPH“), nepovažuje za společnost, jež vykonává hospodářskou řínnost samostatně. Tato organicky propojená společnost, která by při samostatném posuzování musela být osobou povinnou k DPH, je s ohledem na finanční, hospodářské a organizační vazby, které má na tento ovládající subjekt, ve skutečnosti považována za jeho zaměstnankyni. To má důsledky pro plnění, která tato společnost uskutečňuje jak vůči třetím osobám, tak vůči uvedenému ovládajícímu subjektu.

21 Stran plnění, která organicky propojená společnost uskutečňuje vůči třetím osobám, předkládající soud uvádí, že požadavek týkající se nutnosti existence jediné osoby povinné k dani ve smyslu § 1. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice je zaručen, i když touto osobou povinnou k dani není organicky propojená společnost, nýbrž ovládající subjekt seskupení. Posledně uvedený subjekt je tedy povinen odvádět DPH nejen z vlastních plnění, ale také z plnění, která vůči třetím osobám uskutečňuje organicky propojená společnost. V projednávaném případě tedy musí tuto daň z plnění, která uskutečnila společnost U-GmbH vůči třetím osobám, odvést S.

22 Co se dále týká plnění uskutečňovaných mezi organicky propojenou společností a ovládajícím subjektem seskupení pro účely DPH, tato plnění se považují za plnění uskutečňovaná v rámci téže osoby povinné k dani, takže podle předkládajícího soudu je třeba mít za to, že DPH nepodléhají. Právě takovými interními plněními jsou přitom v projednávaném případě úklidové služby poskytované společností U-GmbH nadaci S.

23 S ohledem na výše uvedené skutečnosti si předkládající soud klade otázku, zda musí být možností označit za jedinou osobu povinnou k dani seskupení pro účely DPH, kterou mají členské státy na základě § 1. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, vykládána v tom smyslu, že je za tuto osobu povinnou k dani nutno považovat buď členy tohoto seskupení, který je povinen odvést DPH ze všech plnění uskutečňovaných ostatními členy uvedeného seskupení („navrhovaná odpověď A“), nebo samo seskupení pro účely DPH, které je odděleno od svých členů. V rámci tohoto druhého uspořádání se takové seskupení považuje za fiktivní entitu vytvořenou pouze pro

úřely DPH („navrhovaná odpověď B“).

24 Předkládající soud uvádí, že aťkoliv judikatuře Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) z několika posledních desetiletí odpovídá navrhovaná odpověď A, je nutné, aby Soudní dvůr zejména s ohledem na poznatky plynoucí z rozsudku ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 28 a 29), poskytl doplňující vysvětlení stran otázky, zda lze čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že členskému státu umožňuje, aby za jedinou osobu povinnou k dani označil namísto samotného seskupení pro účely DPH člen tohoto seskupení, a sice jeho ovládající subjekt.

25 Předkládající soud v tomto ohledu konstatuje, že na základě § 2 odst. 2 bodu 2 první vety UStG se platba DPH soustřeďuje u jednoho ze členů seskupení, čímž toto ustanovení zjednodušuje uplatnění nároku na DPH, a odpovídá tak cíli „administrativního zjednodušení“, jež sleduje čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice.

26 Z přístupu, podle něhož je nezbytné vytvořit samostatné seskupení pro účely DPH ve smyslu „fiktivní entity“, naproti tomu dle předkládajícího soudu žádné administrativní zjednodušení plynout nemůže.

27 Rozsudky ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19), ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, body 40 a 48), a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 28, 29, 35 a 37), kromě toho podle názoru předkládajícího soudu nelze vykládat tak, že členský stát nemůže za jedinou osobu povinnou k dani v rámci seskupení pro účely DPH označit zastupujícího člena tohoto seskupení, a sice jeho ovládající subjekt.

28 Okolnost, že by osobou povinnou k dani za celé seskupení pro účely DPH byl pouze jeden člen tohoto seskupení, kromě toho nebrání společné a nerozdílné odpovědnosti ostatních členů seskupení. Ustanovení § 73 první vety AO v tomto ohledu v podstatě požívá se společnou a nerozdílnou odpovědností organicky propojených společností, pokud jde o daňový dluh ovládajícího subjektu uvedeného seskupení.

29 Předkládající soud uvádí, že pokud by na otázku vznesenou v bodě 23 tohoto rozsudku mělo být odpovězeno navrhovanou odpovědí B uvedenou v tomto bodě 23, v podstatě by to znamenalo, že v projednávaném případě nelze mít za to, že mezi ovládajícím subjektem S a organicky propojenou společností U-GmbH existuje daňová jednotka. Bylo by tedy vyloučeno uplatnění čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice, jelikož v případě neexistence daňové jednotky by musela být poslední uvedená společnost považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která poskytla S služby, za které musí odvést DPH na základě čl. 4 odst. 1 šesté směrnice.

30 Kdyby však bylo třeba se přiklonit k navrhované odpovědi A uvedené v bodě 23 tohoto rozsudku, předkládající soud si dále klade otázku, zda musí být judikatura Soudního dvora týkající se čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, a to zejména ta, která vychází z rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), vykládána v tom smyslu, že v takovém případě, jako je případ dotčený ve věci v původním řízení – který se týká takové entity, jako je S, která vykonává hospodářskou činnost, v souvislosti s níž je osobou povinnou k dani, a dále činnost, kterou provádí v rámci výkonu svých pravomocí coby orgán veřejné moci, v souvislosti s níž na základě čl. 4 odst. 5 této směrnice není považována za osobu povinnou k DPH – lze bezplatné poskytování služeb spadající do oblasti hospodářské činnosti dotčené entity, které je určeno pro oblast její činnosti coby orgánu veřejné moci, zdanit podle čl. 6 odst. 2 písm. b) uvedené směrnice.

31 Předkládající soud uvádí, že pokud by na první otázku mělo být odpovězeno navrhovanou

odpovědí A, a § 2 odst. 2 bod 2 UStG by tudíž bylo třeba vykládat tak, že je v souladu se šestou směrnicí, v projednávaném případě by se v důsledku toho muselo mít v souladu s tímto ustanovením německého práva za to, že společnost U-GmbH nevykonává činnost samostatně, a tvoří tedy s ovládacím subjektem S jedinou osobu povinnou k dani. Tato společnost by tedy S neposkytovala služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice a její činnost by musela být považována za činnost uvedeného ovládacího subjektu.

32 Je tudíž třeba zjistit, zda je nutno na poslední uvedený subjekt nahlížet jako na subjekt, který z prostředků svého podniku – mezi něž podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG a čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice patří i prostředky společnosti U-GmbH – poskytoval úklidové služby bezplatně k jiným účelům než pro potřebu svého podniku ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice, a to z toho důvodu, že tyto služby byly poskytovány pro oblast jeho činnosti coby orgánu veřejné moci jakožto „nehospodářské činnosti“.

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

„1) Musí být možnost členských států považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na jejich území a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, kterou stanoví čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec [šesté směrnice] vykonávána tak, že

a) jako s jedinou osobu povinnou k dani se zachází s jednou z těchto osob, která je osobou povinnou k dani pro všechna plnění těchto osob, nebo tak, že

b) zacházení jako s jedinou osobu povinnou k dani musí nutně vést – a to i za cenu značných daňových ztrát – ke vzniku seskupení pro účely DPH odděleného od těchto navzájem úzce propojených osob, které je fiktivní entitou vytvořenou pouze pro účely DPH?

2) Je-li správnou odpovědí na první otázku [navrhovaná odpověď A]: vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se pojmu ‚jiné účely než pro potřebu podniku‘ ve smyslu čl. 6 odst. 2 [šesté směrnice] (rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), že u osoby povinné k dani,

a) která vykonává hospodářskou činnost a poskytuje služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice [...] a

b) která souasně provádí činnost v rámci výkonu veřejné moci (činnost orgánu veřejné moci), v souvislosti s níž není podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice považována za osobu povinnou k dani [...],

nesmí být bezplatně poskytnutí služby spadající do oblasti hospodářské činnosti této osoby povinné k dani a určené pro oblast její činnosti jako orgánu veřejné moci zdaněno podle čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice [...]?”

## **K předběžným otázkám**

### ***K první otázce***

34 Podstatou první otázky předkládacího 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 ovládací subjekt.

35 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 přepraveného letu), C-451/20, EU:C:2022:123, bod 22 a citovaná judikatura].

36 Z požadavků jednotného použití unijního práva i ze zásady rovnosti kromě toho vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a přesnosti neodkazuje výslovně na právo členských států, musí být zpravidla vykládáno v celé Evropské unii autonomním a jednotným způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 33 a citovaná judikatura).

37 Pro jednotné uplatnění šesté směrnice je konkrétně 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 rozdílnému uplatnění tohoto režimu mezi členskými státy (obdobně v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nezveřejněný, EU:C:2021:285, bod 44 a citovaná judikatura).

38 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. Nepořítá 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).

39 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).

40 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 skupina je udělena pouze jedno číslo DPH (rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20).

41 Z toho plyne, že služby poskytnuté touto 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-777/19, EU:C:2020:934, bod 46 a citovaná judikatura).

42 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).

43 Co se týče cíle 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 rozdělením jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem „jistá právní nezávislost“ (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).

44 I když šestá směrnice v tomto ohledu neobsahovala až do doby, kdy vstoupil v platnost její 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 vymáhání daní z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. v. st. 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).

45 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).

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

47 Z těchto vysvětlení rovněž 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.

48 Co se 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 aťkoliv 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 povinnou odvést DPH, nic to nemění na tom, že 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 pro účely DPH v její orgánem 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.

49 Bez ohledu na možnost zastupování seskupení pro účely DPH některým z těchto členů je třeba v tomto ohledu konstatovat, že cíle uvedené v bodě 43 mohou odvodovat, 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.

50 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.

51 Z těchto vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, jak jsou uvedena v bodě 28 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.

52 Z těchto 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 příslušnými 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.

53 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**

54 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v případě entity, která tvoří jedinou

osobu povinnou k dani v rámci seskupení pro účely DPH a vykonává hospodářskou činnost, v souvislosti s níž je osobou povinnou k dani, a dále činnost, kterou provádí v rámci výkonu pravomocí coby orgán veřejné moci, v souvislosti s níž na základě čl. 4 odst. 5 šesté směrnice za osobu povinnou k DPH považována není, platí, že pokud entita, která je součástí tohoto seskupení, poskytuje služby související s výkonem zmíněných pravomocí, takové poskytování musí být považováno za poskytování služeb spadající do oblasti hospodářské činnosti uvedené osoby povinné k dani a určené pro oblast její činnosti coby orgánu veřejné moci, jež lze zdanit na základě čl. 6 odst. 2 písm. b) této směrnice.

55 Úvodem je třeba připomenout, že podle čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice se za poskytování služeb za protiplnění považují poskytování služeb, které provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecně veřejně k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

56 Soudní dvůr již rozhodl, že čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice brání tomu, aby osoba povinná k dani nebo její zaměstnanci mohli získat od osoby povinné k dani služby osvobozené od daně, ze kterých by soukromá osoba musela zaplatit DPH (rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 23).

57 Účelem čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice naproti tomu není zakotvit pravidlo, podle něhož by plnění, která nepodléhají režimu DPH, mohla být považována za plnění uskutečňovaná „k jiným účelům než pro potřebu [...] podniku“ ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, bod 38).

58 Z toho vyplývá, že pokud by za situace, kdy jediná osoba povinná k dani v rámci seskupení pro účely DPH přijímá od entity, která je součástí tohoto seskupení, služby určené pro oblast její činnosti coby orgánu veřejné moci, bylo takové poskytování služeb považováno za zdanitelné podle čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice, vedlo by to k závěru, že uvedené plnění bylo uskutečňováno k jiným účelům než pro potřebu podniku, a tudíž k tomu, že by činnost orgánu veřejné moci, která podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice nepodléhá DPH, byla považována za takovou činnost.

59 V důsledku takového výkladu by byly jak čl. 2 bod 1, tak čl. 4 odst. 5 šesté směrnice přepraveny o svůj význam.

60 Kromě toho je třeba uvést, že čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice se v každém případě vztahuje pouze na plnění poskytnutá „bezplatně“, která jsou pro účely výbvu DPH považována za plnění za protiplnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 24).

61 Jak pitom bylo v projednávaném případě zdůrazněno v bodě 13 a 17 tohoto rozsudku a jak rovněž uvedla generální advokátka v bodě 50 svého stanoviska, z předkládacího rozhodnutí jasně vyplývá, že ovládající subjekt S poskytl za úklidové služby prováděné společností U-GmbH finanční protiplnění, ať už to bylo v rámci jeho hospodářské činnosti nebo v rámci jeho činnosti coby orgánu veřejné moci.

62 Vzhledem k tomu, že dotčená plnění byla poskytována za protiplnění ve smyslu článku 2 šesté směrnice, čl. 6 odst. 2 písm. b) této směrnice se proto nepoužije.

63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že v případě entity, která tvoří jedinou osobu povinnou k dani v rámci seskupení pro účely DPH a vykonává hospodářskou činnost, v souvislosti s níž je

osobou povinnou k dani, a dále ?innost, kterou provádí v rámci výkonu pravomocí coby orgán ve?ejné moci, v souvislosti s níž na základ? ?l. 4 odst. 5 šesté sm?rnice za osobu povinnou k DPH považována není, platí, že pokud entita, která je sou?ástí tohoto seskupení, poskytuje služby související s výkonem zmín?ných pravomocí, takové poskytování nesmí být zdan?no na základ? ?l. 6 odst. 2 písm. b) této sm?rnice.

## **K náklad?m ?ízení**

64 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?,**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**nebrání tomu, aby ?lenský stát jako jedinou osobu povinnou k dani v rámci seskupení tvo?eného právn? nezávislými osobami, které jsou však navzájem úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami, ozna?il ovládající subjekt tohoto seskupení, jestliže je tento subjekt schopen prosazovat u ostatních entit, které jsou sou?ástí tohoto seskupení, svá rozhodnutí a jestliže takové ozna?ení nevede ke vzniku rizika da?ových ztrát.**

2) **Unijní právo**

**musí být vykládáno v tom smyslu, že**

**v p?ípad? entity, která tvo?í jedinou osobu povinnou k dani v rámci seskupení tvo?eného právn? nezávislými osobami, které jsou však navzájem úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami, a vykonává hospodá?skou ?innost, v souvislosti s níž je osobou povinnou k dani, a dále ?innost, kterou provádí v rámci výkonu pravomocí coby orgán ve?ejné moci, v souvislosti s níž na základ? ?l. 4 odst. 5 šesté sm?rnice za osobu povinnou k dani z p?ídané hodnoty považována není, platí, že pokud entita, která je sou?ástí tohoto seskupení, poskytuje služby související s výkonem zmín?ných pravomocí, takové poskytování nesmí být zdan?no na základ? ?l. 6 odst. 2 písm. b) této sm?rnice.**

Podpisy

\* Jednací jazyk: n?m?ina.