



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 1. marca 2017¹

Vec C-605/15

**Minister Finansów
proti
Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – Právna úprava DPH – Oslobodenie nezávislej skupiny osôb od dane z pridanej hodnoty podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH – Uplatnenie na poisťovacie služby – Cezhraničné uplatnenie na nezávislé skupiny osôb – Posúdenie chýbajúceho narušenia hospodárskej súťaže – Povinnosť členských štátov podrobnejšie špecifikovať ustanovenie smernice, ktoré má priamy účinok“

I. Úvod

1. Súdny dvor sa v prejednávacom návrhu na začatie prejudiciálneho konania znovu zaoberá článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty² (ďalej len „smernica o DPH“). Toto ustanovenie predstavuje jedno z oslobodení od dane, ktoré ešte neboli vyjasnené. Ním a jeho skutkovými požiadavkami sa Súdny dvor zaoberal v uplynulých desaťročiach doposiaľ len trikrát.³ Aktuálne sú však Súdnemu dvoru predložené hneď štyri veci,⁴ ktoré sa týkajú rôznych hľadísk tohto oslobodenia od dane.

2. V podobnom konaní DNB Banka⁵ treba v prvom rade rozhodnúť o tom, čo vôbec je nezávislá skupina osôb v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Toto konanie je naopak relevantné pre vecnú (rozšírenie aj na poistenia) a pre miestnu (takzvané cezhraničné nezávislé skupiny osôb) pôsobnosť článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH a určenie chýbajúceho narušenia hospodárskej súťaže. Okrem toho je nutné odpovedať na otázku, či je členský štát v prejednávacom prípade povinný prebrať do svojho vnútroštátneho zákona viac ako len znenie oslobodenia od dane.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Rozsudky z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Okrem tohto konania ide o veci C-274/15, Komisia/Luxembursko; C-326/15, DNB Banka, a C-616/15, Komisia/Nemecko.

5 Spisová značka Súdného dvora: C-326/15.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. V Únii sa daň z pridanej hodnoty vyberá podľa smernice o DPH. Článok 11 ods. 1 tejto smernice poskytuje členským štátom túto možnosť:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len ‚Výbor pre DPH‘) môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.“

4. Podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

„služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže.“

5. V článku 131 smernice o DPH sa upravuje ako všeobecné ustanovenie aj pre vyššie uvedené oslobodenie od dane:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

B. Vnútroštátne právo

6. V článku 43 ods. 1 bode 21 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb) (kodifikované znenie, Úradný vestník Poľskej republiky z roku 2011, č. 177, položka 1054, v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“) sa stanovuje:

„Od dane sú oslobodené: služby poskytované nezávislými skupinami osôb ich členom, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely poskytnutia služieb, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti oslobodenej od dane alebo na ktorú sa vzťahuje výnimka, pre ich členov, keď sa tieto skupiny obmedzujú na to, aby od svojich členov požadovali presnú úhradu nákladov až do výšky sumy, ktorá zodpovedá ich individuálnemu podielu na spoločných výdavkoch tejto skupiny, ktoré sa uskutočnili v spoločnom záujme, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže.“

III. Spor vo veci samej

7. Koncern Aviva (ďalej len „skupina“) poskytuje v Európe služby v oblasti poistenia a dôchodkového zabezpečenia. Podstatnú oblasť činnosti skupiny predstavujú dlhodobé programy sporenia, spravovanie fondov a poistenie. Skupina zvažuje vytvorenie radu centier pre spoločné služby vo vybraných členských štátoch Európskej únie, ako aj výkon tejto činnosti v podobe Európskeho zoskupenia

hospodárskych záujmov⁶ (ďalej len „EZH“). Členmi EZH majú byť výlučne spoločnosti skupiny, ktoré vykonávajú hospodársku činnosť v poisťovníctve, medzi nimi okrem iných Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. z Varšavy (akciová spoločnosť Aviva pre životné poistenie, ďalej len „Aviva“).

8. Centrá pre spoločné služby majú poskytovať služby, ktoré sú priamo potrebné na výkon poisťovacej činnosti členmi skupiny (členmi EZH). Môže ísť predovšetkým o služby v oblasti ľudských zdrojov (human resources), finančné a účtovné služby, služby v oblasti IT, správcovské služby, klientske služby a služby v oblasti vývoja nových produktov.

9. Členovia EZH majú vykonávať činnosť oslobodenú od dane, resp. nepodliehajúcu dani. Existuje však možnosť, že niektorí z nich (mediiným Aviva) budú vykonávať ako dodatočnú činnosť alebo ako vedľajšiu činnosť zdanené činnosti (napríklad príležitostný prenájom plôch, poskytovanie iných pomocných služieb). Služby EZH sa budú poskytovať výlučne pre spoločnosti skupiny so sídlom v Európskej únii. Uvedené činnosti, ktoré by malo poskytovať EZH, aktuálne poskytujú konkrétne spoločnosti skupiny, ktoré majú sídla v dvanástich štátoch.

10. Využívanie služieb EZH spoločnosťami skupiny, medziiným spoločnosťami so sídlom v Poľsku, podľa názoru vnútroštátneho súdu vo výsledku v zásade nevyvolá zmenu rozsahu nákupov od externých poskytovateľov služieb, ktoré vznikli v rámci skupiny. EZH nebude zo svojej činnosti dosahovať nijaký zisk, pretože by to odporovalo článku 3 nariadenia, podľa ktorého účelom EZH nie je dosahovanie vlastného zisku.

11. Na základe takto opísaného skutkového stavu sa Aviva obrátila na ministra financií (ďalej len „daňový orgán“) so žiadosťou o poskytnutie písomného výkladu týkajúceho sa otázky, či je uvedená činnosť EZH (so sídlom kdekoľvek v Únii, ale nie v Poľsku) podľa článku 43 ods. 1 bodu 21 zákona o DPH oslobodená od DPH. Aviva sa chcela dozvedieť predovšetkým to, či členovia EZH so sídlom v Poľsku, ktorí ako spoločnosti vykonávajú hospodársku činnosť v poisťovníctve, teda nebudú povinní v súlade s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti na DPH vypočítať a priznať splatnú DPH za náklady, ktoré im priradilo EZH. Podľa názoru Aviva treba na túto otázku odpovedať kladne.

12. V rozhodnutí zo 14. marca 2013 obsahujúcom výklad konkrétneho prípadu daňový orgán vyhlásil názor spoločnosti za nesprávny. Konštatoval, že nebola splnená posledná z podmienok pre oslobodenie od dane uvedená v článku 43 ods. 1 bode 21 zákona o DPH, a to nenarušenie podmienok hospodárskej súťaže.

13. Daňový orgán sa odvolal na judikatúru Súdneho dvora, najmä na rozsudok vo veci Taksatorringen⁷. Konštatoval, že v prejednávanej veci existuje reálne nebezpečenstvo, že dôjde k narušeniu hospodárskej súťaže. Keď EZH uplatní oslobodenie od dane, tak si vytvorí privilegované postavenie na trhu.

14. V žalobe podanej na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko; ďalej len „súd prvého stupňa“) Aviva žiadala zrušiť rozhodnutie obsahujúce výklad daňového orgánu. Podľa rozsudku súdu prvého stupňa z 30. decembra 2013 EZH spĺňa všetky podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane uvedeného v článku 43 ods. 1 bode 21 zákona o DPH. Daňový orgán podal proti rozsudku súdu prvého stupňa kasačný opravný prostriedok.

⁶ V zmysle nariadenia Rady (EHS) č. 2137/85 z 25. júla 1985 o Európskom zoskupení hospodárskych záujmov (Ú. v. ES L 199, 1985, s. 1; Mim. vyd. 17/001, s. 83).

⁷ Rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

IV. Konanie pred Súdny dvorom

15. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) vo Varšave, ktorý sa právnym sporom teraz zaoberá, predložil Súdnemu dvoru 17. novembra 2015 v súlade s článkom 267 ZFEÚ na prejudiciálne rozhodnutie tieto otázky:

- „1. Je vnútroštátna úprava o oslobodení nezávislej skupiny osôb od dane z pridanej hodnoty, ktorou sa nestanovujú nijaké podmienky ani postupy týkajúce sa splnenia požiadavky narušenia hospodárskej súťaže, zlučiteľná s článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) v spojení s článkom 131 smernice, ako aj so zásadami efektivity, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery?
2. Podľa akých kritérií treba posúdiť, či je splnená podmienka narušenia hospodárskej súťaže stanovená v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH?
3. Je z hľadiska odpovede na druhú otázku relevantné, že samostatná skupina osôb poskytuje služby členom, ktorí podliehajú právnym poriadkom rôznych členských štátov?“

16. K týmto otázkam predložili písomné stanovisko Aviva, Poľská republika, Spolková republika Nemecko, Holandsko, Spojené kráľovstvo, ako aj Európska komisia a s výnimkou Spojeného kráľovstva a Holandska sa zúčastnili na pojednávaní 7. decembra 2016.

V. Právne posúdenie

A. O druhej a tretej prejudiciálnej otázke

17. Druhá a tretia otázka sa týkajú kritérií článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, a preto budú posúdené najprv a spoločne. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd chce nakoniec dozvedieť, v akom zmysle treba vykladať kritérium chýbajúceho „narušenia hospodárskej súťaže“ a kritérium „nezávislej skupiny osôb“, keď táto skupina poskytuje cezhraničné služby svojim členom.

18. To si najprv vyžaduje odpoveď na otázku, či taká skupina poisťovní ako Aviva spadá do vecnej pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktorým sa upravuje oslobodenie od dane (pozri 1. časť). Okrem toho je nutné objasniť, či článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH predstavuje ustanovenie upravujúce oslobodenie od dane, ktoré má cezhraničné účinky (pozri 2. časť), a ako treba vykladať (záporné) kritérium chýbajúceho „narušenia hospodárskej súťaže“ (pozri 3. časť).

1. O vecnej pôsobnosti

a) Znenie, zmysel a účel

19. Znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH ponecháva otvorené, či sa vecná pôsobnosť ustanovenia o oslobodení od dane vzťahuje na všetky alebo len na určité nezávislé skupiny osôb. Príslušnú odpoveď však zrejme možno odvodiť zo zmyslu a z účelu oslobodenia od dane.

20. Podľa môjho názoru to vyzerá tak, že účel, ktorý sa skrýva za článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH a ktorý je v súlade s názorom, ktorý podal generálny advokát Mischo,⁸ a judikatúrou samotného Súdneho dvora,⁹ je tento: má sa zabrániť konkurenčnému znevýhodneniu toho, kto napr. z dôvodu nedostatočnej veľkosti podniku musí nakupovať plnenia, v porovnaní s tým, kto môže poskytovať služby vlastnými zamestnancami alebo v rámci zoskupenia na účely DPH.

21. Konkurenčné znevýhodnenie, ktoré má byť kompenzované oslobodením, vzniká takto: subjekt, ktorý ponúka určité služby v režime oslobodenia od dane, musí znášať DPH zo vstupov. Bez oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH by k tomu došlo aj v prípade, ak je prinútený spolupracovať s inými subjektmi v rámci spoločnej štruktúry, ktorá preberá činnosti nevyhnutné na poskytnutie týchto služieb (oslobodených od dane). Rozšírením oslobodenia od dane na spoločne poskytnuté vstupy sa oslobodenie od dane plnenia na výstupe vzťahuje na rovnakú pridanú hodnotu ako u konkurenta, ktorý poskytnutím vstupu poverí vlastných pracovníkov. Konečný spotrebiteľ sa teda na oslobodení od dane zúčastní aj vtedy, keď skupina podnikov pôsobiacich v režime oslobodenia od dane poskytne určité vstupy, ktoré sa priamo stali súčasťou plnenia, ktoré mu bolo poskytnuté. Na rozdiel od názoru Komisie na pojednávaní nie je teda článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH v rozpore so zásadou neutrality, ale skôr sa ním kompenzuje konkurenčné znevýhodnenie zdaniteľných osôb, ktoré sa delia o svoje zdroje.

22. Oslobodenia od dane treba podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vykladať reštriktívne, pričom výklad sa však má riadiť zmyslom a účelom a účinnosťou ustanovenia.¹⁰ Keď účel článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH spočíva v rozšírení ostatných oslobodení od dane, potom treba pri otázke, na aké nezávislé skupiny osôb sa má vzťahovať, vychádzať aj z účelu činnosti členov nezávislej skupiny osôb v režime oslobodenia od dane, ktorá má byť rozšírená.

23. Poisťovacie služby sú oslobodené od DPH, pretože obrat je už zaťažený daňou z poisťovacích transakcií, ktorú má znášať aj spotrebiteľ.¹¹ Tým dochádza k odstráneniu priamej konkurencie medzi dvoma typmi dane pri *poskytovaní plnenia na výstupe*. Pre odstránenie konkurenčnej situácie na výstupe nie je nutné, aby boli plnenia na vstupe, ako v tomto prípade plnenie EZHZ pre Aviva, oslobodené od dane.

24. To isté platí pre oslobodenie bankových služieb. Ich účel spočíva podľa Súdneho dvora predovšetkým v tom, predísť ťažkostiam spojeným so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpočítateľnej DPH.¹² Pre oslobodenie plnení na vstupe nie je ani tento účel relevantný, pretože v prípade plnení EZHZ pre Aviva neprichádza pre ich činnosť oslobodenú od dane tak či tak do úvahy odpočet dane na vstupe. V tomto prípade teda nevzniká problém pri vymedzení.

b) Systematický výklad

25. Zo systematického hľadiska možno konštatovať, že článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH nepredstavuje žiadne všeobecné ustanovenie pre všetky oslobodenia od dane, ako je článok 131 tejto smernice. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa nenachádza v kapitole 1 hlavy IX (Oslobodenia od dane) pod nadpisom „Všeobecné ustanovenia“.

8 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

9 Rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

10 Rozsudky z 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23); z 10. júna 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 30); zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16); z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25).

11 Rozsudky z 25. februára 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 23), a zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 67).

12 Rozsudky z 19. apríla 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24); z 10. marca 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, bod 21), a z 12. júna 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 30).

26. Zákonodarca naopak umiestnil článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH do kapitoly 2 s nadpisom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“. Oslobodenia od dane, na ktoré sa vzťahuje článok 132 ods. 1 smernice o DPH, chcú spotrebiteľov týchto dodávok a ostatných plnení z dôvodov verejného záujmu odbremeniť od zaťaženia daňou z pridanej hodnoty, či už v prípade, keď sú plnenia v prospech osôb, ktoré sú typicky v núdzi (napríklad písm. g) – sociálna starostlivosť), alebo keď sa nezdaňujú náklady na existenčnú zdravotnú starostlivosť [napr. písm. b) a c)], alebo aby zlacnelo vzdelávanie, ktoré je pre spoločnosť nevyhnutné [napr. písm. i) a j)].

27. Pokiaľ ide o tieto oslobodenia od dane zamerané na verejný záujem, je pochopiteľné, že za určitých okolností treba oslobodiť aj také plnenia na vstupe, ktoré v rámci spolupráce vyznačujúcej sa delbou práce poskytuje nezávislá skupina takých podnikov a ktoré priamo slúžia na dané transakcie oslobodené od dane. Uvedené platí o to viac, že v odvetviach, ktoré sú zamerané na verejný záujem, sa zriedkavejšie uplatnia nástroje zoskupenia podľa právnej úpravy DPH (článok 11 smernice o DPH).

28. Na rozdiel od názoru Komisie tomu nebráni ani proces vzniku článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Námietky Komisie sa v tejto súvislosti týkajú výlučne oslobodenia od dane, ktoré Komisia navrhla a v rámci legislatívneho procesu bolo vypustené, pre zoskupenie lekárov. Zákonodarca totiž tento návrh rozšíril na dnešné znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Rozšírenie nemení nič na systematickom postavení článku 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice. Ani prepracované znenie šiestej smernice ako smernice o DPH nezmenilo v roku 2006 nič na tomto postavení.

29. Zákonodarca chcel očividne zahrnúť nielen zoskupenia lekárov, ale aj zoskupenia vzdelávacích zariadení atď. Z procesu vzniku však nemožno odvodiť, že tým majú byť zahrnuté aj zoskupenia bánk a poisťovní. Aj samotný Súdny dvor pripisuje systematickému postaveniu ustanovení o oslobodení od dane význam relevantný pre výklad.¹³

30. Ako uvádza Spolková republika Nemecko, ešte pred niekoľkými rokmi zrejme aj v rámci Komisie prevládala názor, že normotvorca musí pre sektor bankovníctva a poisťovníctva zaviesť príslušné rozšírenie oslobodenia od dane,¹⁴ čo, ako Komisia namietla na pojednávaní, Rada neschválila. Toto rozhodnutie normotvorcu nemožno pri systematickom postavení článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH zmariť extenzívnym výkladom tohto ustanovenia, ktorým sa upravuje oslobodenie od dane.¹⁵ Skôr musí zostať ponechané na európskom zákonodarcovi, či chce uskutočniť také rozšírenie oslobodenia od dane podľa článku 135 smernice o DPH.

31. Tomuto výkladu nebráni ani rozsudok Taksatorringen¹⁶, hoci bol vyhlásený v súvislosti so skupinou poisťovní. Súdnemu dvoru sa tam predložila iba otázka týkajúca sa výkladu kritéria „narušenia hospodárskej súťaže“ a zjavne tiež odpovedal iba na ňu.¹⁷

¹³ Rozsudok z 5. októbra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, bod 32 a nasl.).

¹⁴ Pozri len návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poisťovacími a finančnými službami, [KOM(2007) 747 v konečnom znení, s. 2], a oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH podľa článku 11 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [KOM(2009) 325 v konečnom znení, s. 4].

¹⁵ Uvedené platí o to viac, že judikatúra Súdneho dvora práve odmieta rozširujúci výklad ustanovení, ktoré upravujú oslobodenia od dane. K tomu pozri už bod 22.

¹⁶ Pozri rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

¹⁷ Rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 47 a nasl.). To isté platí pre jeho rozsudok z roku 1989 (rozsudok z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), v ktorom chcela nadácia využiť oslobodenie od dane ako zoskupenie a Súdny dvor to odmietol z iných dôvodov. Či nadáciu, ako samostatný majetok, možno naozaj označovať ako skupinu „osôb“, je tiež viac ako sporné.

c) O neporušení zásady neutrality

32. Nepriznanie oslobodenia od dane skupinám poisťovní nie je v rozpore so zásadou neutrality v právnej úprave dane z pridanej hodnoty. Zásada neutrality znamená jednak to, že zdaniteľná osoba (podnik) ako pomocník daňového veriteľa v podobe subjektu, ktorý vyberá daň, má byť oslobodená od konečného zaťaženia daňou z pridanej hodnoty mimo súkromnej konečnej spotreby, pokiaľ podnikateľská činnosť sama osebe slúži na dosiahnutie (v zásade) zdaniteľných transakcií.¹⁸ V tomto prípade to nie je relevantné. Na druhej strane zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté transakcie, zaobchádzalo rozdielne v rámci výberu DPH.¹⁹

33. Rozdielne zaobchádzanie so skupinami v rámci pôsobnosti článku 132 smernice o DPH a mimo nej je založené na ich činnosti slúžiacej verejnému záujmu. V súvislosti so zásadou neutrality voči tomu, ako rozlišovaciemu kritériu, nemožno mať námietky.

34. V prospech reštriktívneho výkladu oslobodenia od dane bez práva na odpočet dane na vstupe svedčí aj to, že pri bližšom pohľade môže viesť k narušeniu hospodárskej súťaže. Okrem iného totiž podnecuje k tomu, aby sa vlastné zaťaženie DPH na vstupe minimalizovalo pomocou takzvaného „insourcingu“, t. j. začlenením činností do vlastného podniku, pretože rozsah oslobodenia od dane na strane konečného spotrebiteľa závisí od zaťaženia daňou na vstupe na strane podniku, ktorý mu poskytuje plnenia. To je istým spôsobom v rozpore so zásadou, že hospodárske subjekty si môžu zvoliť organizačný model, ktorý im z prísne ekonomického hľadiska najviac vyhovuje, bez toho, aby podstupovali riziko, že ich plnenia budú vylúčené z oslobodenia od dane.²⁰

35. Zo systematického postavenia a účelu článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH napokon vyplýva, že ho treba vykladať reštriktívne a nemožno ho uplatniť na skupinu poisťovní, o akú ide v tomto prípade.

2. O cezhraničnom účinku oslobodenia skupiny od dane

a) Všeobecné súvislosti

36. Pre prípad, že Súdny dvor má iný názor, sa musí rozhodnúť o tom, či sa oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH vzťahuje aj na služby, ktoré cezhraničná skupina poskytuje svojim členom so sídlom v iných členských štátoch (alebo v tretích krajinách). Táto otázka vyvstáva aj v prípade, že sama skupina má sídlo v tretej krajine.

37. Znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH neobsahuje na prvý pohľad žiadne obmedzenie sídla členov skupiny a skupiny ako takej na územie iba jedného členského štátu.

38. Na rozdiel od toho obmedzil zákonodarca účinnosť iných ustanovení smernice o DPH výlučne na územie iba jedného členského štátu. Podľa článku 11 ods. 1 smernice o DPH tak môže členský štát zaobchádzať ako so zdaniteľnou osobou iba s „osobami usadenými na jeho území“. Aj v článku 283 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa stanovuje také územné obmedzenie, podľa ktorého osobitná úprava platná pre malé podniky neplatí pre zdaniteľnú osobu, ktorá „nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná“.

¹⁸ Pozri iba rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 48); z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 22), a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 38).

¹⁹ Rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20); zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), a z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

²⁰ Rozsudok zo 4. mája 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, bod 68); z 21. júna 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 35), a z 3. apríla 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, bod 28).

39. *A contrario* by sa z toho dalo odvodiť, že článok 132 ods. 1 smernice o DPH by musel byť použitý cezhranične. Na druhej strane existujú aj ustanovenia, ktoré výslovne vychádzajú z cezhraničnej činnosti zdaniteľnej osoby (pozri článok 148 písm. e) smernice o DPH – „... leteckými dopravcami, ktorí vykonávajú prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu“). V tejto súvislosti nie je toto tvrdenie založené na znení bezpodmienečne nutné.

40. Keď sa pozrieme bližšie, vyššie uvedená argumentácia je však v rozpore s procesom vzniku (o tom v časti b), so systematickou oslobodením od dane (o tom v časti c), s hodnotením článku 11 ods. 1 smernice o DPH (o tom v časti d) a s podmienkou hospodárskej súťaže, ktorá je obsahom článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH (o tom v časti e). Napokon, ani základné slobody nenariaďujú, aby sa oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) rozšírilo na cezhraničnú skupinu (o tom v časti f). Okrem toho by umožnilo využitie rôznych daňových sadzieb, resp. daňových systémov (o tom v časti g).

b) Historická systematika oslobodenia od dane

41. Na prvý pohľad nie je zrejmé, že článok 132 ods. 1 písm. f) je obmedzený na skupiny, ktoré nemajú cezhraničnú povahu. Pohľad do ustanovenia, ktoré tomuto článku predchádzalo, do šiestej smernice²¹, však vysvetľuje, prečo také obmedzenie nenájdeme na rozdiel od článku 11 smernice o DPH v texte.

42. V predpise, ktorý predchádzal smernici o DPH, bolo oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH upravené v článku 13 šiestej smernice. Tento podľa nadpisu zahŕňa len „oslobodenia od dane na území štátu“. Podľa tretieho odôvodnenia došlo prijatím smernice o DPH iba k prepracovaniu štruktúry a znenia, aj keď to v zásade neprinesie podstatné zmeny platných právnych predpisov. Všetky vykonané zmeny a doplnenia sa kompletne uvádzajú v ustanoveniach o transpozícii a nadobudnutí účinnosti. O článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa v tejto súvislosti neuvádza nič.

43. Preto možno s ohľadom na šiestu smernicu vychádzať z toho, že oslobodenie od dane na území štátu sa tiež vzťahuje iba na plnenia skupín so sídlom v tuzemsku, ktoré súvisia s ich tuzemskými členmi.

c) Systematika oslobodení od dane v smernici o DPH

44. V prospech tohto reštriktívneho výkladu svedčí aj systematika oslobodení od dane v hlave IX smernice o DPH. V tejto súvislosti až kapitoly 4 až 8 a kapitola 10 obsahujú osobitné oslobodenia od dane pre cezhraničné transakcie. V kapitole 7 sú výslovne upravené predovšetkým cezhraničné služby (prepravné služby).

45. Aj daná systematika svedčí v neprospech toho, že rozšírenie ustanovení o oslobodení od dane prostredníctvom článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa uplatní na cezhraničnú skupinu. Platí to predovšetkým vtedy, keď sa prostredníctvom článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH majú rozšíriť nielen oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 tejto smernice (k tomu pozri vyššie bod 19 a nasl.).

21 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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; Mím. vyd. 09/001, s. 23).

d) Rozpor s článkom 11 smernice o DPH

46. Extenzívny výklad článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH by okrem toho viedol k rozporu s úpravou v článku 11 smernice o DPH. Podľa nej sa členským štátom umožňuje, aby „osoby usadené na [ich] území“, ktoré sú prostredníctvom skupiny určitým spôsobom „vzájomne úzko prepojené“, považovali za jednu zdaniteľnú osobu.

47. Keď sa dva podniky zlúčia do skupiny v takej podobe, že jeden z nich má na skupine väčšinový podiel, potom by v prípade služby skupiny pre tento podnik nemal článok 11 smernice o DPH cezhraničný účinok. Na rozdiel od toho by sa cezhranične uplatnilo oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Úprava, ktorá kladie na typ skupiny zhovievavejšie požiadavky, by viedla k cezhraničnému oslobodeniu od dane, úprava, ktorá stanovuje prísnejšie podmienky, však nie.

48. Tento rozpor sa dá vyriešiť len vtedy, keď sa obmedzia aj účinky článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH na členský štát, čo si vyžaduje, aby skupina a člen, ktorému sa poskytuje služba, mali sídlo, resp. boli usadení v tom istom členskom štáte.

49. Oba prípady sú založené na rovnakej úvahe. Obmedzením na vlastné územie sa dosiahne to, že členský štát neobmedzí územnú daňovú právomoc druhého členského štátu, v ktorom má daňová jednotka povolenie, resp. príslušná skupina sa prijme, pričom druhý členský štát môže len ťažko posúdiť jej predpoklady. Zároveň sa zaistí to, že nedôjde k protichodným rozhodnutiam odlišných daňových správ.

e) Posúdenie chýbajúcich obmedzení hospodárskej súťaže

50. Aj skutočnosť, že oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH nemôže podľa svojho znenia vyvolať narušenie hospodárskej súťaže, svedčí v prospech územného obmedzenia oslobodenia od dane na jeden členský štát.

51. V súvislosti s tým musel Súdny dvor už v súvislosti s článkom 13 ods. 1 smernice o DPH v rozsudku *Isle of Wight Council* odpovedať na výslovne predloženú otázku, či pojem „narušenia hospodárskej súťaže“ treba definovať s odkazom na konkrétny miestny trh alebo s odkazom na celé územie členského štátu. Odpoveď na otázku znela v tom zmysle, že posúdenie narušenia hospodárskej súťaže sa nevzťahuje na konkrétny miestny trh.²²

52. Súdny dvor to odôvodňuje tým,²³ že dohľad nad veľkým počtom miestnych trhov predpokladá systematické prehodnocovanie na základe často zložitých ekonomických analýz podmienok hospodárskej súťaže, ktorých určenie sa môže ukázať ako mimoriadne zložitá, keďže ich vymedzenie sa nevyhnutne nezhoduje s územnou príslušnosťou miestnych orgánov. Táto situácia teda vytvára hrozbu porušenia zásad daňovej neutrality a právnej istoty.

53. Daňové správy sú schopné cezhranične posúdiť existenciu narušenia hospodárskej súťaže v rôznych členských štátoch (alebo v celosvetovom meradle) v ešte menšej miere ako posúdiť niekoľko miestnych trhov vo vlastnom štáte. V tejto súvislosti možno názor Súdneho dvora na článok 13 smernice o DPH preniesť aj na článok 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice.

²² Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council* a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 53).

²³ Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council* a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 49 a nasl.).

54. Ak však daňové orgány majú posúdiť narušenia hospodárskej súťaže, či už podľa článku 13, alebo podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, iba pokiaľ ide o vlastný členský štát, potom možno skupinu v zásade, aj pokiaľ ide iba o jej členov nachádzajúcich sa v rovnakom štáte, preveriť z toho hľadiska, či služby, ktoré sa im poskytujú v režime oslobodenia od dane, nevyvolávajú narušenie hospodárskej súťaže.

55. Rovnaké problémy, na čo Spolková republika Nemecko aj upozornila na pojednávaní, vznikajú aj v prípade všetkých ostatných kritérií. Či napríklad boli plnenia poskytnuté na priamy účel činnosti členov, ktorá je oslobodená od dane, by o tom musel rozhodnúť tak členský štát, v ktorom má sídlo člen skupiny, ako aj členský štát, v ktorom sa skupina nachádza. Riziko protichodných rozhodnutí nemožno v tomto prípade len tak zmietať zo stola.

56. S prihliadnutím na to, že pri tvorbe ustanovenia o oslobodení od dane v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH bol súčasný systém úradnej pomoci v Únii sotva etablovaný, nemožno tiež tvrdiť, že na základe možností úradnej pomoci v rámci Únie, ktoré existujú v súčasnosti, mohol mať zákonodarca na mysli takú skupinu, ktorá pôsobí cezhranične. Bez ohľadu na to systém úradnej pomoci EÚ v každom prípade nerieši problém, ak ide o situácie s tretími štátmi (k tomu bod 62 a nasl.).

f) Zohľadnenie základných slobôd pri výklade článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH

57. Tento striktný výklad sa nedostáva ani do konfliktu so základnými slobodami. Vzhľadom na to, že právny akt Únie, akým je smernica o DPH, sa má vykladať, pokiaľ je to možné, v súlade s celým primárnym právom²⁴, treba ich pri výklade tiež zohľadniť. Obmedzenie základných slobôd možno odôvodniť iba naliehavými dôvodmi verejného záujmu. Okrem toho musí byť vhodné na zaistenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nesmie prekračovať rámec nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa.²⁵

58. Obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré možno existuje v tomto prípade, je ako územné obmedzenie účinkov zoskupenia na účely DPH v zmysle článku 11 smernice o DPH odôvodnené dôvodmi zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.²⁶ Obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré možno existuje v tom prípade, je okrem toho odôvodnené aj požiadavkou zaistenia účinnej daňovej kontroly.²⁷

59. Pokiaľ sa v pôsobnosti článku 11 smernice o DPH môže miesto plnenia nachádzať v inom členskom štáte, ktorý nemusí mať zoskupenie na účely DPH, dovtedy sa pôsobenie zoskupenia na účely DPH nemôže rozšíriť za hranice členských štátov, aby neboli negatívne ohrozené výnosy z DPH v inom členskom štáte.

60. To isté platí v pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Kým daňový orgán v príslušnom členskom štáte môže existenciu narušenia hospodárskej súťaže a ostatné skutkové požiadavky posúdiť iba vo vlastnom členskom štáte, je odkázaný na to, ako skutkové požiadavky posúdi druhý členský štát. Potom však nie je možné rozšíriť účinok oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH na cezhraničnú skupinu, aby iný členský štát nemohol ovplyvniť výnosy z DPH v druhom členskom štáte.

24 Rozsudky z 19. novembra 2009, *Sturgeon a i.* (C 402/07 a C 432/07, EU:C:2009:716, bod 48); zo 16. septembra 2010, *Chatzi* (C 149/10, EU:C:2010:534, bod 43), a z 15. februára 2016, *N.* (C 601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 48 a citovaná judikatúra).

25 Rozsudky z 29. novembra 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42); z 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47), a z 13. decembra 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35).

26 K tomuto odôvodneniu pozri iba rozsudky z 13. decembra 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, body 45 a 46); z 29. novembra 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48); z 21. mája 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 47), a z 21. januára 2010, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60).

27 Rozsudky z 26. októbra 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a z 27. januára 2009, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 52).

61. K tomu pripočítajme skutočnosť, že podľa článku 131 smernice o DPH má byť zaručené správne a jednoduché uplatňovanie tohto ustanovenia upravujúceho oslobodenie od dane. To posledné je však *de facto* vylúčené, keď by buď daňový orgán musel globálne, resp. v celej Únii posudzovať narušenie hospodárskej súťaže, resp. keď by viacero daňových orgánov, pravdepodobne vo vzájomnom protirečení, uskutočnilo odlišné posúdenia. To posledné by vyvolalo práve narušenia hospodárskej súťaže.²⁸ V tejto súvislosti svedčia aj obrovské praktické problémy pri použití a kontrole proti extenzívnemu výkladu²⁹ oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

g) Tretie krajiny a problematika daňovej sadzby

62. Odhliadnuc od toho vedie extenzívny výklad pojmu „nezávislá skupina“ k modelu daňovej optimalizácie, ktorý možno vytvoriť naozaj jednoducho, predovšetkým pre koncerny pôsobiace v celosvetovom meradle. Tie by spolu so svojim podnikom pôsobiacim v Európe museli založiť skupinu so sídlom v tretej krajine bez DPH (v tomto prípade sa ponúkajú Spojené štáty americké), ktorá od tretej strany odoberá všetky plnenia, ktoré boli doposiaľ v Európe zaťažené DPH, bez toho, aby bolo možné hovoriť o čisto umelej konštrukcii.

63. Vzhľadom na to, že miesto plnenia by sa potom spravidla nachádzalo v Spojených štátoch, ktoré nepoznajú daň z pridanej hodnoty, taký prípad by nepodliehal dani a nebol by zaťažený DPH. Skupina by potom tieto nakúpené služby poskytla ďalej svojim členom za čistú náhradu nákladov. Miesto týchto plnení by sa potom síce nachádzalo v príslušných členských štátoch. Pre článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH by tam však plnenie bolo oslobodené od dane. Bez ohľadu na otázku, ako by príslušné členské štáty mohli v tomto prípade posúdiť chýbajúce narušenie hospodárskej súťaže alebo ostatné kritériá (k tomu pozri bod 50 a nasl.), mohol by sa bez veľkej náročnosti zredukovať výnos z DPH v rámci Únie. Naopak, prostredníctvom zoskupenia na účely DPH podľa článku 11 smernice o DPH (k tomu pozri bod 46 a nasl.) by sa taký výsledok nedal dosiahnuť.

64. Aj keby sa účinok článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH teleologicky obmedzil na skupiny na území Únie, všetky skupiny by sa mohli usadiť v krajine s najnižšou sadzbou DPH, aby čo najúčinnejšie znížili zaťaženie daňou na vstupe. Podobná problematika viedla zákonodarcu k tomu, aby pre takzvaných obchodníkov, ktorí sa zaoberajú predajom tovaru na diaľku, zaviedol v článku 34 smernice o DPH úpravu limitov, aby sa zabránilo tomu, že sa títo obchodníci usadia v krajine s najnižšou sadzbou DPH³⁰. Sotva možno tvrdiť, že v prípade služieb od nezávislých skupín a pre nezávislé skupiny chcel zákonodarcu naproti tomu počítať s takým výsledkom.

h) Záver

65. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH treba nakoniec aj s prihliadnutím na základné slobody vykladať reštriktívne v tom zmysle, že oslobodenie od dane sa vzťahuje iba na služby skupiny pre jej členov, ktorí sa nachádzajú na (rovnakom) území členského štátu.

28 To sa ukáže, keď sa v krajine uskutoční odpočet dane na vstupe skupiny, pretože sa zamietne oslobodenie od dane, lebo existuje domnienka príslušných narušení hospodárskej súťaže. Na rozdiel od toho sa v členskom štáte príjemcu plnenia vychádza na základe prenesenia daňovej povinnosti na člena skupiny z oslobodenia od dane, pretože v tomto prípade nie sú zjavné žiadne narušenia hospodárskej súťaže.

29 V inej veci k tomu pozri už aj moje návrhy v spojených veciach VDP Dental Laboratory a Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2014:2163, bod 60), k odôvodneniam obmedzenia základných slobôd v rámci pravidiel pre drobných podnikateľov pozri tiež rozsudok z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod. 7 a nasl.) – odôvodnenie obmedzenia slobodného poskytovania služieb, aby sa zabezpečila účinnosť daňovej kontroly.

30 Miesto dodania konečným spotrebiteľom sa spravidla nachádza tam, kde začne odoslanie (krajina pôvodu), a teda vlastne podlieha tejto sadzbe dane. Po dosiahnutí určitých limitov preto smernica o DPH stanovuje odlišné určenie miesta v krajine určenia, aby sa zabránilo vyššie uvedenému účinku.

3. O výklade chýbajúceho narušenia hospodárskej súťaže

66. Ak sa Súdny dvor na rozdiel od toho domnieva, že článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa vzťahuje aj na cezhraničné skupiny, ostáva ešte vysvetliť, podľa akých kritérií treba posúdiť, kedy chýba narušenie hospodárskej súťaže v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

67. Ako rozviedol Súdny dvor,³¹ článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa má vyrovnat' konkurenčné znevýhodnenie v porovnaní s tým, kto poskytnutím týchto služieb (skupiny) poverí svojich vlastných zamestnancov alebo zoskupenie na účely DPH. Ak sa má však konkurenčné znevýhodnenie kompenzovať týmto oslobodením od dane, potom priznanie oslobodenia od dane nemôže zároveň viesť k narušeniu hospodárskej súťaže. Podmienka hospodárskej súťaže podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH preto stráca význam,³² a teda musí byť vykladaná veľmi reštriktívne.

68. Východiskový bod pre taký reštriktívny výklad ponúka judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej si konštatovanie narušenia hospodárskej súťaže vyžaduje,³³ že existuje skutočné riziko, že oslobodenie samo osebe priamo alebo v budúcnosti môže viesť k narušeniam hospodárskej súťaže. To si má vyžadovať posúdenie, či si skupina aj bez oslobodenia od dane môže byť istá tým, že jej členovia budú jej zákazníkmi.³⁴

69. Členovia skupiny sa spravidla spoja vždy iba vtedy, keď sú si istí, že členovia budú plnenia skupiny aj odoberať. To je zrejme jediný dôvod príslušnej spolupráce. Preto tento výklad nakoniec smeruje k tomu, že v zásade treba vychádzať z toho, že vytvorenie skupiny nevedie k narušeniu hospodárskej súťaže v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

70. Kritérium chýbajúceho narušenia hospodárskej súťaže pritom slúži na predchádzanie zneužitiu dane (pozri článok 131 smernice o DPH). Oslobodenie od dane sa predovšetkým nemôže používať v rozpore s účelom. V konečnom dôsledku je povinnosťou vnútroštátneho súdu, aby to posúdil, ale v zmysle jednotného uplatnenia mu treba poskytnúť kritériá.

71. To, že ide o uplatnenie ustanovenia o oslobodení od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH v rozpore s účelom, môže naznačovať skutočnosť, že nečlenom poskytuje skupina tie isté služby za odplatu a v tejto súvislosti pôsobí na trhu využívajúc synergiu. V tomto prípade môže existovať primerané skutočné riziko narušenia hospodárskej súťaže. Ďalším náznakom môže byť skutočnosť, že v popredí je optimalizácia zaťaženia DPH na vstupe (vytvorenie konkurenčnej výhody presunutím ľubovoľných externých plnení na skupinu), a nie vzájomná spolupráca, aby sa predišlo konkurenčnému znevýhodneniu. Ďalším náznakom môže byť aj to, že skupina neposkytuje žiadne služby výlučne prispôbené potrebám jej členov, takže by ich mohli automaticky ponúkať aj iní.

31 Rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 118).

32 V tomto zmysle už návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 125 a nasl.) – „musíme konštatovať, že [trh] je zobrazený naozaj špecificky“.

33 Pozri rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64).

34 Rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 59), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 131 a nasl.).

4. Záver

72. S prihliadnutím na druhú a tretiu prejudiciálnu otázku treba teda odpovedať, že vnútroštátne oslobodenie od dane je obmedzené na také skupiny zdaniteľných osôb, ktoré podľa článku 132 ods. 1 smernice o DPH uskutočňujú transakcie oslobodené od dane. Pritom možno vychádzať z toho, že služby skupiny v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH v zásade nevedú k narušeniu hospodárskej súťaže. Nezávislá skupina osôb však môže poskytovať služby oslobodené od dane len takým členom, ktorí podliehajú rovnakému, teda právnemu poriadku ako skupina.

B. O prvej prejudiciálnej otázke

73. Poľská republika prevzala znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH takmer identicky. Pomocou svojej prvej otázky chce vnútroštátny súd zistiť predovšetkým to, či vnútroštátny zákonodarca musí okrem toho stanoviť ďalšie podmienky alebo postupy na posúdenie absencie alebo existencie narušenia hospodárskej súťaže. Ide o možnú povinnosť ďalšieho bližšieho určenia nad rámec znenia smernice. Vnútroštátny súd odôvodňuje svoju otázku prípadnou existenciou porušenia zásad účinnosti, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.

1. Priama uplatniteľnosť článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH

74. Ďalekosiahlejšia povinnosť bližšieho určenia si vyžaduje priestor členských štátov na voľnú úvahu. Zatiaľ čo Spolková republika Nemecko sa domnieva, že taká povinnosť na základe chýbajúcej presnosti a bezvýhradnosti článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH existuje, Spojené kráľovstvo popiera priestor na voľnú úvahu, pretože článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH je priamo uplatniteľný.

75. Ako som už uviedla v návrhoch vo veci DNB Banka³⁵, (negatívne) kritérium „narušenie hospodárskej súťaže“ predstavuje „iba“ neurčitý právny pojem, ktorý vnútroštátnemu zákonodarcovi neposkytuje žiadny *abstraktný* priestor na úpravu. Ustanovenie je tiež dostatočne presné na to, aby bolo v súlade so zásadou právnej istoty, pretože „stanovuje povinnosť jednoznačnými slovami“.³⁶

76. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH je teda v súlade so zásadou určitosti (*lex certa*) a, ako som aj podrobne odôvodnila v návrhoch vo veci DNB Banka³⁷, je dostatočne presný a bezvýhradný, aby vyvolal priamy účinok.³⁸

2. Nevyhnutnosť ďalších transpozičných aktov?

77. Takmer identickým prebratím článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktorý má priamy účinok, do vnútroštátneho práva Poľská republika na prvý pohľad splnila svoju povinnosť prebrať smernicu. Vnútroštátny zákon však podobne ako smernica o DPH sám vychádza iba z toho, že oslobodenie od dane nevedie k žiadnemu obmedzeniu podmienok hospodárskej súťaže. To vyvoláva na strane vnútroštátneho súdu pochybnosti o tom, či nebolo povinnosťou členského štátu pri plnení svojej povinnosti prebrať smernicu do zákona zapracovať ďalšie konkrétne kritériá.

35 Spisová značka na Súdnom dvore: C-326/15 (bod 17 a nasl.).

36 V tejto súvislosti pozri rozsudky z 23. februára 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a i. (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 10); zo 17. septembra 1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio a i. (C-246/94 až C-249/94, EU:C:1996:329, bod 19); z 29. mája 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, bod 33), a z 1. júla 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45).

37 Spisová značka na Súdnom dvore: C-326/15 (bod 17 a nasl.).

38 Pozri rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, body 58 až 65).

78. S týmito pochybnosťami sa však nemôžem stotožniť. V tejto súvislosti možno poukázať na to, že Súdny dvor, pokiaľ ide o článok 13 ods. 1 smernice o DPH, ktorý tiež vychádza z chýbajúceho narušenia hospodárskej súťaže a rovnako je priamo uplatniteľný,³⁹ už viackrát poprel širšiu povinnosť prebrať smernicu. Súdny dvor predovšetkým v súvislosti s tým výslovne rozhodol, že členský štát nemusí vo vnútroštátnom transpozíčnom zákone upraviť žiadne dodatočné podmienky. Členský štát si skôr môže vybrať legislatívnu techniku, ktorá sa mu javí ako najvhodnejšia. Môže sa napr. obmedziť na to, že do vnútroštátneho práva prevezme formuláciu uvedenú v smernici alebo rovnocenný výraz.⁴⁰

79. To isté platí podľa môjho názoru aj pre oslobodenie od dane v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Ako som uviedla v návrhoch vo veci DNB Banka⁴¹, oslobodenie od dane je dostatočne určité a bezvýhradné, a teda priamo uplatniteľné. Poľská republika predpis aj náležite prebrala. Či by z pohľadu subjektu, ktorý právo uplatňuje, bola, ak by to bolo možné, vhodnejšia o niečo konkrétnejšia transpozícia, potom nie je relevantné.

80. Preto Poľskej republike nie je možné vyčítať, že do svojho vnútroštátneho práva nezaradila podrobnejšiu konkretizáciu pre definovanie chýbajúceho narušenia hospodárskej súťaže. Platí to predovšetkým preto, že každou ďalšou konkretizáciou priamo uplatniteľnej smernice sa vystavuje zvýšenému riziku jej porušenia a riskuje konanie o porušenie povinnosti.

81. Preto treba vnútroštátnemu súdu odpovedať, že taká vnútroštátna úprava ako tá prejednávaná, ktorá nestanovuje nijaké podmienky ani postupy týkajúce sa splnenia požiadavky narušenia hospodárskej súťaže, je zlučiteľná s článkom 132 ods. 1 písm. f) v spojení s článkom 131 smernice o DPH, ako aj so zásadami účinnosti, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery zakotvenými v práve Únie.

VI. Návrh

82. Navrhujem teda, aby na otázky, ktoré predložil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) vo Varšave, Súdny dvor odpovedal takto:

Treba vychádzať z toho, že vnútroštátne oslobodenie od dane je v tejto súvislosti obmedzené na také skupiny zdaniteľných osôb, ktoré v súlade s článkom 132 ods. 1 smernice o DPH uskutočňujú zdaniteľné transakcie. Skupiny poisťovní teda nespádajú do rozsahu pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice.

1. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH nebráni takej vnútroštátnej úprave, ktorá nestanovuje nijaké podmienky ani postupy týkajúce sa splnenia požiadavky narušenia hospodárskej súťaže.
2. Spravidla treba vychádzať z toho, že služby skupiny v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH v zásade nevedú k narušeniu hospodárskej súťaže. Toto kritérium treba vykladať reštriktívne v zmysle ustanovenia na predchádzanie zneužitiu dane.
3. Nezávislá skupina osôb môže poskytovať služby oslobodené od dane len takým členom, ktorí podliehajú rovnakému, teda právnemu poriadku ako skupina.

39 Pozri rozsudky zo 17. októbra 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino a i.* (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, body 32 a 33), ako aj z 8. júna 2006, *Feuerbestattungsverein Halle* (C-430/04, EU:C:2006:374, bod 31) k článku 4 ods. 5 druhému pododseku šiestej smernice.

40 Výslovne uvedené v rozsudkoch zo 17. októbra 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino a i.* (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, body 18 a 23); z 15. mája 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino a i.* (C-4/89, EU:C:1990:204, bod 14), a zo 14. decembra 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 31).

41 Spisová značka na Súdnom dvore: C-326/15 (bod 17 a nasl.).