



# Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 11. júla 2024\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 2 bod 1 – Článok 4 ods. 4 druhý pododsek – Zdaniteľné osoby – Oprávnenie členských štátov považovať za jedinú zdaniteľnú osobu označenú ako ‚skupina na účely DPH‘, osoby, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne sú vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami – Interné plnenia v rámci skupiny na účely DPH – Zdanenie takýchto plnení – Príjemca plnení, ktorý nie je oprávnený na odpočet DPH – Riziko daňových strát“

Vo veci C-184/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 26. januára 2023 a doručený Súdnemu dvoru 22. marca 2023, ktorý súvisí s konaním:

**Finanzamt T**

proti

**S,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (spravodajca), S. Rodin a L. S. Rossi,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- S, v zastúpení: R. J. Schwerin a D. Sommerfeld, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. J. Möller a A. Hoesch, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: B. Eggers a M. Herold, splnomocnení zástupcovia,

\* Jazyk konania: nemčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. mája 2024,

vyhlásil tento

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 4 druhého pododseku 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, ďalej len „šiesta smernica“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt T (Daňový úrad T, Nemecko) na jednej strane a S, nemeckou verejnoprávnou nadáciou na druhej strane vo veci zdanenia tejto nadácie daňou z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie 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 čas vzniku predmetných skutkových okolností aj naďalej riadi šiestou smernicou.
- 4 Článok 2 šiestej smernice stanovoval:  
„[DPH] podlieha:  
1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*],  
...“
- 5 V článku 4 tejto smernice sa uvádzalo:  
„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]‘ 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 vzťahom 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 osobu podliehajúcu dani [za jedinú zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

5. Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za osoby podliehajúce dani [zdaniteľné osoby – *neoficiálny preklad*] vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

...“

6 Podľa článku 6 ods. 2 uvedenej smernice:

„Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

...

b) bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*] pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.

Členské štáty sa môžu odchyliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže.“

7 Článok 13 A ods. 1 písm. b) tejto smernice uvádzal:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy.“

8 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovoval:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledujúce položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré [jej] dodal[a] alebo má dodať iný daňovník [iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...“

9 Článok 11 smernice 2006/112 znie:

„Po porade s poradným výborom pre [DPH] (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.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

### ***Vnútroštátne právo***

10 Ustanovenie § 2 ods. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „UStG“) znie:

„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 včlenená do podniku ovládajúceho subjektu (daňová jednotka). Účinky daňovej jednotky sa obmedzujú na interné plnenia medzi zložkami podniku so sídlom v štáte. Tieto zložky sa majú považovať za jeden podnik. ...“

11 Podľa § 3 ods. 9a bodu 2 UStG sa stanovuje:

„Za iné poskytovanie služieb za protihodnotu sa považuje:

...

2. bezplatné poskytovanie inej služby podnikateľom na iné ako podnikateľské účely alebo na osobnú potrebu jeho zamestnancov, pokiaľ nejde o malé pozornosti [pre týchto zamestnancov].“

### **Skutkový stav vo veci samej a prejudiciálne otázky**

12 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že S je nemeckou verejnoprávnou nadáciou, ktorá je ovládajúcim subjektom univerzity a riadi aj univerzitnú nemocnicu, a tiež ovládajúcim subjektom spoločnosti U-GmbH.

13 V roku 2005 U-GmbH poskytovala nadácii S upratovacie, hygienické a pracie služby, ako aj služby spočívajúce v preprave pacientov. Upratovacie služby boli poskytované pre celý komplex budov tvoriaci univerzitnú nemocnicu, ktorého súčasťou sú izby pacientov, chodby, operačné sály, posluchárne a laboratória.

- 14 Nadácia S vykonáva v tomto komplexe budov ekonomickú činnosť, v súvislosti s ktorou podlieha DPH, ale používa posluchárne a iné časti tohto komplexu na vzdelávanie študentov, ktoré vykonáva ako orgán verejnej moci, pričom vo vzťahu k tejto činnosti sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu na účely DPH. Podiel plochy uvedeného komplexu v súvislosti s uvedenou činnosťou predstavoval 7,6 % celkovej plochy tohto komplexu budov.
- 15 Dňa 3. novembra 2005 daňový úrad v nadväznosti na kontrolu opravil daňový výmer nadácie S na účely DPH za rok 2005.
- 16 Po prvé vzhľadom na to, že prevádzkarne nadácie S tvorili jediný podnik, ktorého bola uvedená nadácia ovládajúcim subjektom, daňový úrad dospel k záveru, že je potrebné podať len jedno daňové priznanie k DPH, a preto treba vydať len jeden daňový výmer.
- 17 Po druhé daňový úrad usúdil, že v súlade s § 2 ods. 2 bodom 2 UStG upratovacie služby, ktoré U-GmbH poskytovala nadácii S, predstavovali plnenia poskytnuté v rámci daňovej jednotky (Organschaft), ktorú tvoria S a U-GmbH, a že tieto plnenia preto nepodliehali DPH.
- 18 Daňový úrad však tiež usúdil, že keďže tieto plnenia boli poskytnuté vo vzťahu k činnosťami nadácie S, v súvislosti s ktorým táto nadácia nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH, boli poskytnuté na „iné ako podnikateľské účely“ a pre uvedenú nadáciu predstavovali „bezodplatné poskytovanie služieb, ktoré sa považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu“, v súlade s § 3 ods. 9a bodom 2 UStG, ktorým sa preberá článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.
- 19 Na tomto základe daňový úrad zvýšil sumu DPH, ktorú mala S zaplatiť.
- 20 Nadácia S podala proti tomuto rozhodnutiu správnu sťažnosť, ktorá bola zamietnutá.
- 21 Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko) vyhovel žalobe, ktorá bola podaná nadáciou S proti zvýšeniu DPH. Konštatoval, že do daňovej jednotky (Organschaft), ktorá združuje do jediného podniku ovládajúci subjekt S a U-GmbH, spadajú aj činnosti nadácie S, ktoré patria do oblasti výkonu verejnej moci, a že podmienky stanovené v § 3 ods. 9a bode 2 UStG neboli splnené.
- 22 Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý podal na návrh na začatie prejudiciálneho konania. Na Súdny dvor sa obrátil s cieľom určiť, či nemecká právna úprava týkajúca sa daňovej jednotky je v súlade s právom Únie a či sa uplatňuje článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.
- 23 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania viedol k rozsudku z 1. decembra 2022, Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH) (C-269/20, EU:C:2022:944). Súdny dvor v ňom konštatoval, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice nebráni tomu, aby členský štát určil za jedinú zdaniteľnú osobu skupiny na účely DPH jej ovládajúci subjekt, ak si tento subjekt môže presadiť svoju vôľu voči ostatným entitám, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, a pod podmienkou, že toto určenie nepredstavuje riziko daňových strát. Súdny dvor tiež uviedol, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak takýto subjekt vykonáva jednak ekonomické činnosti, v súvislosti s ktorými je zdaniteľnou osobou na účely DPH, a jednak činnosti, ktoré uskutočňuje v rámci výkonu právomocí orgánu verejnej moci a v súvislosti s ktorými nie je považovaný za zdaniteľnú osobu na účely DPH na základe článku 4 ods. 5 tejto smernice, nemá byť poskytovanie služieb zo strany entity, ktorá je súčasťou tejto skupiny, teda služieb, ktoré súvisia s uvedeným výkonom právomocí orgánu verejnej moci, zdanené podľa článku 6 ods. 2 písm. b) tejto smernice.

- 24 Vnútroštátny súd považuje za potrebné opätovne sa obrátiť na Súdny dvor v rámci toho istého sporu, pokiaľ ide o otázku, či plnenia za protihodnotu medzi osobami patriacimi do tej istej skupiny na účely DPH patria do pôsobnosti DPH podľa článku 2 ods. 1 a článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice. Domnieva sa, že v tejto súvislosti existuje neistota vzhľadom na to, čo uviedol Súdny dvor v bodoch 77 až 80 rozsudku z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 25 Tento súd si tiež kladie otázku, či by takéto plnenia nemali v každom prípade podliehať DPH, ak ich príjemca nie je oprávnený odpočítať splatnú alebo zaplatenú daň na vstupe alebo je oprávnený odpočítať ju len čiastočne, aby sa predišlo „riziku daňových strát“, a to s ohľadom na zásady vyplývajúce z rozsudkov z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), a z 1. decembra 2022, Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH) (C-269/20, EU:C:2022:944).
- 26 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Vedie spojenie viacerých osôb do jedinej zdaniteľnej osoby podľa článku 4 ods. 4 [druhého] pododseku [šiestej smernice] k tomu, že poskytovanie služieb za protihodnotu medzi týmito osobami nepatrí do pôsobnosti [DPH] podľa článku 2 bodu 1 tejto smernice?
2. Patrí plnenie za protihodnotu medzi týmito osobami v každom prípade do pôsobnosti DPH, keď príjemca plnení nemá (alebo má iba čiastočne) právo na odpočítanie dane na vstupe, pretože by inak existovalo riziko daňových strát?“

### O prejudiciálnych otázkach

- 27 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 bod 1 a článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že plnenia uskutočnené za protihodnotu medzi osobami patriacimi do tej istej skupiny na účely DPH musia podliehať DPH, a či sa má zohľadniť skutočnosť, že príjemca týchto plnení nemohol odpočítať DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe, pretože takáto situácia by viedla k riziku daňových strát.
- 28 Na úvod treba pripomenúť, že podľa znenia článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH dodávka tovaru alebo služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.
- 29 Podľa článku 4 ods. 1 tejto smernice sa za „zdaniteľnú osobu“ považuje akákoľvek osoba, ktorá nezávisle a na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2 tohto článku, a to bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti.
- 30 Okrem toho z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že poskytovanie služieb je zdaniteľné DPH len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom služby právny vzťah, v rámci ktorého si vzájomne vymieňajú plnenia, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. januára 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, bod 37 a citovanú judikatúru).

- 31 Pri zisťovaní, či takýto právny vzťah existuje, treba overiť, či poskytovateľ vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, čo platí najmä v prípade, že nesie hospodárske riziko vyplývajúce z jeho činnosti [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 25, a z 24. januára 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, bod 35].
- 32 Pokiaľ ide o otázku, či plnenia poskytované medzi členmi tej istej skupiny na účely DPH majú byť zdanené DPH, treba vzhľadom na otázky formulované vnútroštátnym súdom uviesť, že Súdny dvor sa k tejto otázke v rozsudku z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), nevyjadril.
- 33 V bodoch 77 až 80 tohto rozsudku, na ktoré sa vnútroštátny súd odvoláva konkrétne, sa skúmala otázka, či členský štát môže „prostredníctvom kategorizácie“ kvalifikovať určité subjekty ako nie nezávislé v zmysle článku 4 ods. 1 a článku 4 ods. 4 prvého pododseku šiestej smernice, ak sú tieto subjekty finančne, ekonomicky a organizačne začlenené do ovládajúceho subjektu skupiny na účely DPH.
- 34 Z bodov 23 a 28 až 30 uvedeného rozsudku vyplýva, že túto otázku položil rovnaký vnútroštátny súd, ktorý podal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, s cieľom posúdiť, či nemecký systém daňovej jednotky (Organschaft) mohol byť v každom prípade „odôvodnený“ výkladom článku 4 ods. 1 v spojení s článkom 4 ods. 4 prvým pododsekom šiestej smernice.
- 35 Judikatúra vyplývajúca z rozsudku z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), preto vopred neponúka odpoveď na otázku, či plnenia uskutočňované medzi členmi tej istej skupiny na účely DPH patria do pôsobnosti DPH.
- 36 Na zodpovedanie tejto otázky je potrebné zohľadniť príslušnosť týchto členov k tej istej skupine na účely DPH a osobitné pravidlá stanovené v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. marca 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, bod 22).
- 37 Podľa znenia tohto ustanovenia môže každý členský štát považovať za „jedinú zdaniteľnú osobu“ osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.
- 38 Z ustálenej judikatúry okrem toho vyplýva, že zavedenie režimu stanoveného v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice znamená, že vnútroštátna právna úprava prijatá na jeho základe umožňuje, aby sa subjekty s takýmito prepojeniami prestali považovať za samostatné zdaniteľné osoby na účely DPH a aby sa považovali za jedinou zdaniteľnú osobu a že ak členský štát uplatňuje toto ustanovenie, podriadený subjekt alebo subjekty v zmysle tohto ustanovenia nemožno považovať za zdaniteľnú osobu alebo osoby v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice [pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19; z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, bod 45, ako aj z 1. decembra 2022, Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH), C-269/20, EU:C:2022:944, bod 39].
- 39 To znamená, že zaobchádzanie so skupinou na účely DPH ako s jedinou zdaniteľnou osobou 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 aby v rámci a mimo svojej skupiny boli označovaní ako zdaniteľné osoby, keďže iba jediná 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 prideli jedno číslo DPH [pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20, ako aj z 1. decembra 2022, Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH), C-269/20, EU:C:2022:944, bod 40].

- 40 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 44 a 45 svojich návrhov, z uvedeného vyplýva, že poskytovateľ patriaci do skupiny na účely DPH nemôže byť v prípade, že členský štát zaviedol takýto systém, považovaný individuálne za zdaniteľnú osobu odlišnú od zdaniteľnej osoby tvorenej skupinou na účely DPH, v dôsledku čoho nie je potrebné určiť, či tento poskytovateľ spĺňa podmienku nezávislosti stanovenú v článku 4 ods. 1 šiestej smernice, ak poskytuje plnenie za protihodnotu inému subjektu tejto skupiny. Takéto plnenie totiž nemôže patriť do pôsobnosti DPH podľa článku 2 bodu 1 tejto smernice.
- 41 Napokon treba uviesť, že Výbor pre DPH zriadený článkom 398 smernice 2006/112 vypracoval rovnakú analýzu v súvislosti so skupinou na účely DPH, ako je uvedená v článku 11 tejto smernice, v usmerneniach vyplývajúcich zo 119. zasadnutia tohto výboru z 22. novembra 2021, v ktorých sa uvádza, že zaobchádzanie so skupinou na účely DPH ako s jedinou zdaniteľnou osobou vylučuje, aby členovia tejto skupiny naďalej pôsobili v rámci svojej skupiny a mimo nej ako samostatné zdaniteľné osoby na účely DPH. Takýto dokument, hoci nemá záväznú povahu, napriek tomu predstavuje pomoc pri výklade šiestej smernice (pozri analogicky uznesenie z 8. októbra 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, EU:C:2020:814, bod 48).
- 42 Rovnako bod 3.4.3 oznámenia Komisie Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH stanovenej v článku 11 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [KOM(2009) 325 v konečnom znení], ktorý sa týka „Dodávok a služieb v rámci skupiny“, spresňuje, že transakcie medzi členmi tej istej skupiny na účely DPH za protihodnotu sa považujú za neexistujúce.
- 43 Pokiaľ ide o otázku, či treba rozlišovať medzi konkrétnym prípadom, keď poskytovateľ takéhoto plnenia nemôže uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe z dôvodu, že v tomto prípade existuje „riziko daňových strát“, treba na úvod pripomenúť, že v rámci skupiny na účely DPH je právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe priznané samotnej skupine, a nie jej členom.
- 44 Okrem toho v rozsudkoch z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), a z 1. decembra 2022 Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH) (C-269/20, EU:C:2022:944), ktoré vnútroštátny súd citoval vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa podmienka týkajúca sa potreby vyhnúť sa riziku daňových strát, na ktorú Súdny dvor poukázal, týkala inej otázky, ako je otázka posudzovaná v prejednávanej veci.
- 45 Ako vyplýva z bodu 60 rozsudku z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), a bodu 53 rozsudku z 1. decembra 2022, Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH) (C-269/20, EU:C:2022:944), touto otázkou bola možnosť členského štátu neoznačiť ako jedinú zdaniteľnú osobu samotnú skupinu na účely DPH, ale ovládajúci subjekt tejto skupiny. Ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, Súdny dvor usúdil, že to tak môže byť, ak by toto označenie viedlo k rovnakému výsledku, pokiaľ ide o daňové príjmy, ako v prípade, že by samotná skupina na účely DPH podliehala tejto dani [pozri v tomto



zmysle rozsudky z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, body 57 až 59, a z 1. decembra 2022, Finanzamt T (Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH), C-269/20, EU:C:2022:944, body 50 až 52].

- 46 Naopak „riziko daňových strát“, na ktoré vnútroštátny súd odkazuje v rámci svojej druhej otázky, nevyplýva *a priori* z uplatnenia osobitných podmienok na režim skupiny na účely DPH, ktoré sú vlastné právu členského štátu, ale z uplatnenia spoločného systému DPH stanoveného šiestou smernicou a pravidiel týkajúcich sa odpočítania DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe, ktoré stanovuje.
- 47 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 2 bod 1 a článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že plnenia za protihodnotu medzi osobami patriacimi do tej istej skupiny na účely DPH nepodliehajú DPH ani v prípade, že DPH splatná alebo zaplatená príjmom týchto plnení nemôže byť predmetom odpočtu na vstupe.

### **O obmedzení časových účinkov**

- 48 Nemecká vláda navrhla, aby Súdny dvor obmedzil časové účinky tohto rozsudku v prípade, že Súdny dvor odpovie kladne na prvú alebo druhú otázku.
- 49 Vzhľadom na odpoveď, ktorá bola poskytnutá na obe otázky položené vnútroštátnym súdom, nie je potrebné na tento návrh odpovedať.

### **O trovách**

- 50 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článok 2 bod 1 a článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 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,**

**sa majú vykladať v tom zmysle, že:**

**plnenia za protihodnotu medzi osobami patriacimi do tej istej skupiny tvorenej osobami, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, pričom táto skupina bola členským štátom určená ako jediná zdaniteľná osoba, nepodliehajú dani z pridanej hodnoty (DPH) ani v prípade, že DPH splatná alebo zaplatená príjmom týchto plnení nemôže byť predmetom odpočtu na vstupe.**

Podpisy