



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 20. novembra 2019\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 13 A ods. 1 písm. f) – Oslobodenia – Poskytovanie služieb nezávislými skupinami osôb – Služby poskytované členom a nečlenom“

Vec C-400/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko) z 19. apríla 2018 a doručený Súdnemu dvoru 18. júna 2018, ktorý súvisí s konaním:

### **Infohos**

proti

**Belgische Staat,**

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev, sudcovia P. G. Xuereb (spravodajca), T. von Danwitz, C. Vajda a A. Kumin,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Infohos, v zastúpení: F. Soetaert, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, P. Cottin a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa a J. Marques, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. júla 2019,

vyhlásil tento

\* Jazyk konania: holandčina.

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. f) 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 (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 združením Infohos a Belgische Staat (Belgické kráľovstvo) vo veci výmeru dane z pridanej hodnoty (DPH) za obdobie od roku 2002 do roku 2004.

### Právny rámec

#### Právo Únie

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

„keďže daňový základ sa musí zosúladiť tak, aby aplikácia daňovej sadzby spoločenstva na plnenia podliehajúce dani viedla k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch;

...

keďže sa musí vypracovať spoločný zoznam oslobodení od daní tak, aby sa vo všetkých členských štátoch mohli jednotným spôsobom vyberať vlastné prostriedky spoločenstva“.

- 5 Článok 2 šiestej smernice stanovoval:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo [poskytovanie] služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou[, ktorá koná ako taká];

...“

- 6 Článok 13 šiestej smernice, nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“, stanovoval:

„A. Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. 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:

...

- f) služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých aktivity sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty alebo jej nepodliehajú [ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby – *neoficiálny preklad*], a to na účely zabezpečovania

[obstarania – *neoficiálny preklad*] služieb ich členom priamo potrebných pre realizáciu ich činnosti [pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti – *neoficiálny preklad*], keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú náhradu [úhradu – *neoficiálny preklad*] ich podielu na spoločných výdavkoch, za predpokladu [pod podmienkou – *neoficiálny preklad*], že takéto oslobodenie od dane nespôsobí deformáciu konkurenčných podmienok [narušenie hospodárskej súťaže – *neoficiálny preklad*];

...“

- 7 Článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice zodpovedá článku 131 a článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

### **Belgické právo**

- 8 Článok 44 ods. 2 bod 1a zákona o DPH v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti, o ktoré ide vo veci samej, stanovoval, že od DPH sú oslobodené „služby, ktoré poskytujú nezávislé skupiny osôb, ktoré vykonávajú činnosť, ktorá podľa tohto článku nie je zdanená alebo pri ktorej nemajú povinnosť platiť daň, svojim členom na bezprostredné účely výkonu tejto činnosti, pokiaľ tieto skupiny od svojich členov žiadajú presnú úhradu ich konkrétneho podielu na spoločných nákladoch, za predpokladu, že toto oslobodenie nevedie k skresleniu hospodárskej súťaže. Kráľ upraví podmienky uplatňovania tohto oslobodenia od dane“.
- 9 Článok 2 du koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (kráľovský výnos č. 43 o oslobodení od dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k službám, ktoré poskytujú nezávislé skupiny osôb svojim členom) z 5. júla 1991 (*Belgisch Staatsblad* zo 6. augusta 1991, s. 17215), stanovoval:

„Služby poskytované nezávislými skupinami osôb svojim členom upravenými v článku 1 sú oslobodené od dane, ak:

(1) činnosti skupiny spočívajú iba v poskytovaní služieb priamo svojim vlastným členom, pričom všetci členovia vykonávajú činnosť, ktorá je oslobodená od dane podľa článku 44 zákona alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 10 Infohos je združením, ktoré sa špecializuje na nemocničné informačné technológie. Poskytuje služby jednak v oblasti nemocničných informačných technológií nemocniciam, ktoré sú jeho členmi, a jednak subjektom, ktoré nie sú jeho členmi.
- 11 Dňa 5. septembra 2000 uzavrelo so spoločnosťou IHC-Group NV zmluvu o spolupráci na spoločnom vývoji nových alebo inovatívnych softvérových aplikácií, ktorý sa uskutočňoval na základe objednávky združenia Infohos pre nemocnice, ktoré sú jeho členmi.
- 12 Infohos sa neregistrovalo ako zdaniteľná osoba na účely DPH vzhľadom na to, že zastávalo názor, že podľa článku 6 zákona o DPH ho nemožno považovať za takúto osobu, alebo že prinajmenšom podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a tohto zákona mohlo byť oslobodené od dane.
- 13 Daňový orgán sa po kontrole vykonanej 20. apríla 2005 domnieval, že služby, ktoré si vzájomne poskytovali Infohos a IHC-Group, mali podliehať DPH. Navyše podľa daňového orgánu vykonanie zdaniteľných transakcií voči subjektom, ktoré nie sú členmi, malo za následok, že plnenia poskytnuté

- členom združenia Infohos mali tiež podliehať DPH, takže Infohos už na základe článku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH nemohlo uplatňovať oslobodenie od dane týkajúce sa služieb poskytovaných svojim členom.
- 14 Dňa 13. decembra 2005 daňový orgán vydal protokol, v ktorom konštatoval tieto protiprávne konania, a následne vydal platobný rozkaz, ktorý bol vyhlásený za vykonateľný.
  - 15 Dňa 22. mája 2007 Infohos podalo žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Súd prvého stupňa Brugge, Belgicko) a navrhlo, aby tento súd vyhlásil túto žalobu za prípustnú a dôvodnú a v dôsledku toho zastavil výkon platobného rozkazu vydaného daňovým orgánom, určil, že požadované sumy neboli splatné, a subsidiárne navrhlo nariadiť zrušenie uložených sankcií alebo aspoň ich podstatné zníženie, vrátenie všetkých súm vybraných na podklade tohto platobného rozkazu spolu s úrokmi z omeškania, ako aj uložiť Belgickému kráľovstvu povinnosť nahradiť trovy konania.
  - 16 Rozsudkom z 23. februára 2009 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Súd prvého stupňa Brugge, Belgicko) rozhodol, že podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH nie sú splnené a že Infohos bolo povinné zaplatiť DPH za všetky služby, ktoré poskytlo tak členom, ako aj subjektom, ktoré nie sú jeho členovia.
  - 17 Infohos podalo proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van Beroep te Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko).
  - 18 Rozsudkom z 21. septembra 2010 tento súd rozhodol, že Infohos nemohlo uplatniť oslobodenie podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH, pretože by sa narušila hospodárska súťaž. Tento súd navyše rozhodol, že Infohos ako zdaniteľná osoba so zmiešanou daňovou povinnosťou v zmysle článku 46 zákona o DPH mohlo podať proti Belgickému kráľovstvu žalobu o vrátenie DPH.
  - 19 Daňový orgán teda podal kasačný opravný prostriedok na Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko).
  - 20 Rozsudkom z 31. októbra 2014 tento súd zrušil rozsudok Hof van Beroep di Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko) z dôvodu rozpornosti konštatovania, že Infohos sa na jednej strane nemohlo odvolávať na článok 44 ods. 2 bod 1a zákona o DPH, a teda že malo byť považované za zdaniteľnú osobu s neobmedzenou daňovou povinnosťou, a na strane druhej, že sa mohlo oprávnene domáhať postavenia zdaniteľnej osoby so zmiešanou daňovou povinnosťou.
  - 21 Hof van cassatie (Kasačný súd) postúpil vec na Hof van Beroep te Antwerpen (Odvolací súd Antverpy, Belgicko).
  - 22 Tento posledný uvedený súd rozsudkom z 20. septembra 2016 rozhodol, že Infohos sa nemohlo domáhať oslobodenia od dane stanovené v článku 44 ods. 2 bode 1a zákona o DPH, keďže poskytovalo služby aj subjektom, ktoré neboli jeho členmi.
  - 23 Infohos podalo proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hof van cassatie (Kasačný súd) najmä z dôvodu, že podmienka uplatnenia oslobodenia od DPH, ktorá je uvedená v článku 2 ods. 1 kráľovského výnosu č. 43, podľa ktorého nezávislá skupina osôb môže poskytovať služby výlučne svojim členom, nie je uvedená v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice a je teda v rozpore s týmto ustanovením.
  - 24 Vnútroštátny súd pripomína, že Hof van beroep te Antwerpen (Odvolací súd Antverpy, Belgicko) rozhodol, že z reštriktívneho výkladu článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice a najmä z podmienky stanovenej v tomto ustanovení, podľa ktorej nezávislé skupiny osôb požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, vyplýva, že vylúčila, aby takéto služby boli poskytované aj týmito skupinami subjektom, ktoré neboli ich členmi. Hof van beroep te

Antwerpen (Odvolací súd Antverpy, Belgicko) sa taktiež domnieval, že vzhľadom na to, že Infohos sa neobmedzilo na poskytovanie služieb svojim členom, ale že pristúpilo tiež k predaju softvérových aplikácií tretím osobám, sa nemohlo domáhať oslobodenia od dane pre všetky svoje činnosti.

- 25 O takto uplatnenej námietke možno tak podľa vnútroštátneho súdu rozhodnúť len na základe výkladu článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice.
- 26 Za týchto podmienok Hof van Cassatie (Kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 13 A ods. 1 písm. f) [šiestej smernice], teraz článok 132 ods. 1 písm. f) [smernice 2006/112], vykladať v tom zmysle, že členským štátom umožňuje, aby pre v ňom zakotvené oslobodenie od dane stanovili podmienku výlučnosti, prostredníctvom ktorej sa nezávislá skupina osôb, ktorá poskytuje služby aj nečlenom, stane v plnom rozsahu zdaniteľnou osobou na účely DPH aj zo služieb poskytovaných svojim členom?“

### O prejudiciálnej otázke

- 27 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého oslobodenie od DPH podlieha podmienke, aby nezávislé skupiny osôb poskytovali služby výlučne svojim členom, čo má za následok, že také skupiny, ktoré poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi, sú v plnom rozsahu zdaniteľnými osobami na účely DPH, a to aj pokiaľ ide o služby poskytované svojim členom.
- 28 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že podľa článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice členské štáty oslobodia od dane 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, 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 ich členom priamo potrebných pre realizáciu ich 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.
- 29 V tejto súvislosti z deviateho a jedenásteho odôvodnenia šiestej smernice vyplýva, že jej cieľom je harmonizovať základ DPH a že oslobodenia od tejto dane predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktoré, ako už Súdny dvor rozhodol, treba posudzovať vo všeobecnom kontexte spoločného systému DPH zavedeného uvedenou smernicou (rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 29 a citovaná judikatúra).
- 30 Navyše z ustálenej judikatúry vyplýva, že pojmy použité na označenie oslobodení uvedených v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať reštriktívne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Táto požiadavka reštriktívneho výkladu tak neznamená, že pojmy použité na vymedzenie oslobodení od dane upravených v uvedenom článku 13 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavoval svojho účinku. Cieľom judikatúry Súdného dvora nie je presadzovať výklad, ktorým by bolo takmer nemožné uplatniť predmetné oslobodenie v praxi (rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07 P, EU:C:2008:713, bod 30 a citovaná judikatúra).



- 31 Pokiaľ ide o znenie článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, ako bolo pripomenuté v bode 28 tohto rozsudku, oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje na poskytovania služieb uskutočňované nezávislými skupinami osôb v prospech ich členov. Naopak z tohto znenia nevyplýva, že služby, ktoré takéto skupiny poskytujú svojim členom, sú vylúčené z uvedeného oslobodenia, ak tieto skupiny navyše poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi.
- 32 Aj keď teda podľa tohto ustanovenia uvedené oslobodenie môže byť priznané len službám poskytnutým nezávislými skupinami osôb svojim členom, nemožno z jeho znenia vyvodiť, že ich možno uplatniť len vtedy, ak sú tieto skupiny povinné poskytovať služby iba svojim členom.
- 33 Podľa ustálenej judikatúry je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné vziať do úvahy nielen jeho doslovné znenie, ale aj vzájomný kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 3. októbra 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland a i., C-197/18, EU:C:2019:824, bod 48).
- 34 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, treba zdôrazniť, že článok 13 A tejto smernice sa nazýva „Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane“ a nachádza sa v hlave X tejto smernice, ktorá sa venuje oslobodeniam od dane. Tento názov napovedá, že oslobodenie od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) uvedenej smernice sa vzťahuje len na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia vykonávajú činnosti vo verejnom záujme (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 44).
- 35 Z tohto kontextu pritom nevyplývajú skutočnosti, podľa ktorých sa uvedené oslobodenie obmedzuje len na nezávislé skupiny osôb poskytujúce služby výlučne v prospech svojich členov.
- 36 Pokiaľ ide o účel článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, treba pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že toto ustanovenie má za cieľ zaviesť oslobodenie od DPH, aby sa zabránilo tomu, aby osoba, ktorá ponúka určité služby, bola povinná zaplatiť uvedenú daň, pričom spolupracuje s inými odborníkmi v rámci spoločnej štruktúry, ktorá preberá činnosti potrebné na vykonanie týchto služieb (rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).
- 37 Je teda potrebné domnievať sa, že ustanovenia článku 13 A ods. 1 šiestej smernice majú spolu za účel oslobodiť určité činnosti vo verejnom záujme od DPH na účely uľahčenia prístupu k určitým službám, ako aj dodania určitých tovarov tým, že sa zamedzuje dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30, a z 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 28).
- 38 Podľa vnútroštátneho ustanovenia, o ktoré ide vo veci samej, oslobodenie od DPH stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice sa systematicky zamietne pre poskytovanie služieb nezávislými skupinami osôb svojim členom, ak tieto osoby poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi, keďže všetky služby podliehajú DPH.
- 39 Aj keď však nezávislá skupina osôb, akou je Infohos, poskytuje služby aj subjektom, ktoré nie sú jej členmi, nič to nemení na tom, že služby, ktoré poskytuje svojim členom, priamo prispievajú k vykonávaniu činností vo verejnom záujme upravených v uvedenom ustanovení. Na služby poskytované nezávislými skupinami osôb sa pritom vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, ak tieto služby priamo prispievajú k výkonu činností vo verejnom záujme uvedených v článku 13 A ods. 1 šiestej smernice.
- 40 Za týchto podmienok treba konštatovať, že odmietnutie poskytnutia oslobodenia od dane uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice nezávislej skupine osôb, ktorá spĺňa všetky podmienky stanovené v tomto ustanovení, len z dôvodu, že poskytuje služby aj subjektom, ktoré nie sú jej členmi,

by malo za následok obmedzenie pôsobnosti uvedeného ustanovenia tým, že by sa z oslobodenia od DPH vylúčili plnenia poskytnuté touto skupinou svojim členom, pričom takéto obmedzenie pôsobnosti nie je potvrdené účelom tejto smernice, ako bol pripomenutý v bode 36 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle analogicky rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, body 36 a 37).

- 41 Uplatnenie tohto ustanovenia na služby poskytované nezávislou skupinou osôb priamo svojim vlastným členom, ktorí musia vykonávať činnosť oslobodenú od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, je teda v súlade s účelom článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, keďže tento účel nebráni takejto skupine poskytovať služby subjektom, ktoré nie sú jej členmi.
- 42 Vzhľadom na uvedené sú v súlade s článkom 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice oslobodené od dane len služby poskytované členom nezávislej skupiny osôb, pokiaľ sú tieto služby naďalej poskytované v rámci cieľov, pre ktoré bola takéto skupina zriadená, a sú teda ponúkané v súlade s jej účelom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 39). V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či služby poskytované združením Infohos spĺňajú všetky podmienky stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice.
- 43 Naopak služby poskytované subjektom, ktoré nie sú členmi, nemôžu byť predmetom tohto oslobodenia a naďalej podliehajú DPH. Keďže totiž takéto služby nepatria do pôsobnosti oslobodenia od dane uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, článok 2 ods. 1 tejto smernice vyžaduje, aby uvedené poskytovanie služieb uskutočnené za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podliehalo DPH.
- 44 Vzhľadom na znenie a účel článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice oslobodenie od DPH stanovené v tomto ustanovení tak nepodlieha podmienke, aby sa dotknuté poskytovanie služieb ponúkalo výlučne členom dotknutej nezávislej skupiny osôb.
- 45 Belgická vláda tvrdí, že článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice nebráni vnútroštátnej právnej úprave, o ktorú ide vo veci samej, keďže účelom tejto právnej úpravy je ochrana pred narušením hospodárskej súťaže v súlade s podmienkou stanovenou v tomto istom ustanovení.
- 46 Treba pripomenúť, že podľa článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice sa oslobodenie od dane, ktoré toto ustanovenie stanovuje, uplatní pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nie je spôsobilé narušiť hospodársku súťaž.
- 47 V tejto súvislosti Súdny dvor už konštatoval, že oslobodenie od DPH nemôže byť samo osebe spôsobilé narušiť hospodársku súťaž, a to na trhu, v rámci ktorého je hospodárska súťaž v každom prípade ovplyvnená z dôvodu existencie subjektu, ktorý poskytuje služby svojim členom a ktorému sa zakazuje dosahovať zisk. Je to teda skutočnosť, že služby poskytované skupinou sú oslobodené od dane, ktorá musí byť spôsobilá vyvolať narušenie hospodárskej súťaže, aby toto oslobodenie mohlo byť zamietnuté, a nie skutočnosť, že táto skupina spĺňa ostatné podmienky predmetného ustanovenia (rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, bod 58).
- 48 Súdny dvor tak rozhodol, že priznanie oslobodenia od DPH musí byť odmietnuté, pokiaľ existuje skutočné riziko, že oslobodenie by mohlo samo osebe teraz alebo v budúcnosti viesť k narušeniu hospodárskej súťaže (rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64).
- 49 Navyše na účely určenia, či uplatnenie oslobodenia od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice na určitú činnosť môže viesť k narušeniu hospodárskej súťaže, vnútroštátny zákonodarca môže bezpochyby stanoviť pravidlá, ktoré by mohli príslušné orgány ľahko uplatňovať a kontrolovať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 65).

- 50 Podmienka týkajúca sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže uvedená v tomto ustanovení však neumožňuje všeobecným spôsobom obmedziť oslobodenie od dane, ktoré je v tomto ustanovení stanovené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 67).
- 51 To je práve účinok vnútroštátneho ustanovenia, o ktoré ide vo veci samej, ktoré stanovuje všeobecnú domnienku, pokiaľ ide o existenciu narušenia hospodárskej súťaže, a vo všeobecnosti obmedzuje pôsobnosť oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, pričom z oslobodenia od DPH vylučuje plnenia poskytnuté nezávislými skupinami osôb svojim členom, ak poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi, zatiaľ čo, ako vyplýva z bodu 43 tohto rozsudku, tieto posledné uvedené služby nepatria do pôsobnosti tohto oslobodenia a musia tak podliehať DPH.
- 52 Navyše belgická vláda tvrdí, že vnútroštátne ustanovenie, o ktoré ide vo veci samej, umožňuje predchádzať akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.
- 53 V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že hoci na základe úvodnej vety článku 13 A ods. 1 šiestej smernice členské štáty určujú podmienky oslobodenia od dane na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa daniam a pred ich zneužívaním, tieto podmienky sa nemôžu týkať definície obsahu uvedených oslobodení (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 39). To je práve účinok podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, ktoré zavádzajú, pokiaľ ide o nezávislé skupiny osôb, ktoré poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi, všeobecnú a nevyvrátiteľnú domnienku daňového úniku, zneužívania alebo vyhýbania sa dani, pričom však presne neidentifikuje druh daňového úniku, zneužívania alebo vyhýbania sa dani, ktorému má táto právna úprava zabrániť.
- 54 Z hľadiska všetkých predchádzajúcich úvah treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého oslobodenie od DPH podlieha podmienke, aby nezávislé skupiny osôb poskytovali služby výlučne svojim členom, čo má za následok, že také skupiny, ktoré poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi, sú v plnom rozsahu zdaniteľnými osobami na účely DPH, a to aj pokiaľ ide o služby poskytované svojim členom.

## O trovách

- 55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (druhá komora) rozhodol takto:

**Článok 13 A ods. 1 písm. f) 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 má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) podlieha podmienke, aby nezávislé skupiny osôb poskytovali služby výlučne svojim členom, čo má za následok, že také skupiny, ktoré poskytujú služby aj subjektom, ktoré nie sú ich členmi, sú v plnom rozsahu zdaniteľnými osobami na účely DPH, a to aj pokiaľ ide o služby poskytované svojim členom.**



Podpisy