



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. decembra 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 4 ods. 4 druhý pododsek – Zdaniteľné osoby – Možnosť členských štátov považovať za jedinú zdaniteľnú osobu subjekty, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami (skupina na účely DPH) – Vnútroštátna právna úprava, ktorá určuje ovládajúci subjekt skupiny na účely DPH za jedinú zdaniteľnú osobu – Interné plnenia skupiny na účely DPH – Článok 6 ods. 2 písm. b) – Bezplatné poskytovanie služieb – Pojem „účely iné ako podnikateľské““

Vo veci C-269/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 7. mája 2020 a doručený Súdnemu dvoru 18. júna 2020, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt T

proti

S,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

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

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a S. Heimerl, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 27. januára 2022,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 4 a článku 6 ods. 2 písm. b) 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 Kiel (Daňový úrad T, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) na jednej strane a S, nemeckou verejnoprávnou nadáciou, na druhej strane vo veci zdanenia tejto nadácie daňou z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie roku 2005.

Právny rámec

Právo Únie

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

- 4 Článok 2 šiestej smernice stanovoval:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,

...“

- 5 Článok 4 tejto smernice stanovoval:

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

...

4. Použitie výrazu ‚nezávisle‘ v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym 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 zdaniteľnú osobu [za nezávislú zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

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

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v Prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

Členské štáty môžu považovať činnosti týchto orgánov, ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.“

6 Podľa článku 6 ods. 2 uvedenej smernice:

„Za poskytovanie služieb za úhradu sa bude považovať:

- a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná,
- b) bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely.

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

7 Článok 17 ods. 2 tej istej smernice uvádzal:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely [jej] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné 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*];

...“

Nemecké právo

8 Ustanovenie § 1 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 začlenenia sa obmedzujú na interné plnenia medzi zložkami podniku so sídlom na území krajiny. Tieto zložky sa majú považovať za jeden podnik. ...

...“

9 Ustanovenie § 3 ods. 9a UStG stanovuje:

„Za iné poskytovanie služieb za úhradu sa považuje:

1. používanie majetku patriaceho podniku podnikateľom, ktorý zakladá právo na úplný alebo čiastočný odpočet dane zaplatenej na vstupe na iné ako podnikateľské účely alebo na osobnú potrebu jeho zamestnancov, pokiaľ nejde o malé pozornosti [pre týchto zamestnancov]; toto sa neuplatní, ak je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vylúčené podľa § 15 ods. 1b alebo ak sa úprava odpočítania dane zaplatenej na vstupe musí vykonať podľa § 15a ods. 6a,

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].“

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

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

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 S je nemecká verejnoprávna nadácia a je ovládajúcim subjektom tak univerzitnej nemocnice, ako aj spoločnosti U-GmbH. Je zdaniteľnou osobou na účely DPH za služby, ktoré poskytuje za úhradu, pričom sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu v súvislosti s činnosťami, ktoré vykonáva v rámci výkonu svojich právomocí ako orgán verejnej moci.

12 V zdaňovacom období, o ktoré ide vo veci samej, U-GmbH poskytovala nadácii S upratovacie, hygienické a pracie služby, ako aj služby spočívajúce v preprave pacientov. Pokiaľ ide konkrétne o upratovacie služby, tie boli poskytované pre celý komplex budov tvoriaci univerzitnú nemocnicu, ktorého súčasťou sú izby pacientov, chodby, operačné sály, posluchárne a laboratória.

13 Z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, na jednej strane vyplýva, že nemocničný priestor ako taký v rozsahu, v akom sa týka starostlivosti poskytovanej pacientom, patrí do výkonu ekonomických činností vykonávaných nadáciou S, v súvislosti s ktorými podlieha DPH. Na druhej strane posluchárne, laboratória a iné priestory sa používajú na vzdelávanie študentov, pričom ide o činnosť, ktorú táto nadácia vykonáva v rámci výkonu svojich právomocí orgánu verejnej moci a v súvislosti s ktorou nepodlieha tejto dani. Podiel plochy predmetného stavebného komplexu, pre ktorú boli poskytované upratovacie služby v súvislosti s týmto posledným uvedeným druhom činností, dosahoval 7,6 % celkovej plochy uvedeného komplexu budov. Za svoje služby dostala U-GmbH od nadácie S odmenu vo výške 76 085,48 eura.

- 14 V nadväznosti na kontrolu daňový úrad opravil daňový výmer nadácie S za príslušné zdaňovacie obdobie, pričom usúdil, že jej prevádzkarne tvoria jediný podnik, v súvislosti s ktorým malo byť podané iba jedno daňové priznanie k DPH, a preto mal byť vydaný jeden daňový výmer.
- 15 Podľa daňového úradu boli upratovacie služby, ktoré S využívala v rámci činností patriacich do jej právomocí orgánu verejnej moci, poskytované spoločnosťou U-GmbH v rámci daňovej jednotky (*Organshaft*), ktoré tieto subjekty tvorili v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 UStG, ktorého cieľom je v nemeckom práve vykonať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, a to považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami.
- 16 Tieto upratovacie služby tak boli vykonávané v súvislosti s činnosťami, ktoré tento podnik nevykonával, a v prospech nadácie S vytvorili „bezplatné poskytovanie služieb“ v súlade s § 3 ods. 9a bodom 2 UStG v spojení s článkom 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.
- 17 Vzhľadom na tieto skutočnosti daňový úrad usúdil, že s prihliadnutím na podiel plochy určenej na činnosti uskutočnené nadáciou S pri výkone svojich právomocí orgánu verejnej moci, ktorý predstavoval 7,6 % plochy dotknutého komplexu budov, suma za upratovanie tohto podielu plochy spoločnosťou U-GmbH predstavovala 5 782,50 eura. Po odpočítaní ziskovej prirážky, ktorú vyčíslil na 525,66 eura, stanovil daňový úrad základ dane za „bezplatné poskytovanie služieb“ na 5 257 eur, a tým zvýšil daň o 841,12 eura.
- 18 Zamietnutie správnej sťažnosti, ktorú S podala proti tomuto opravnému daňovému výmeru, bolo predmetom žaloby podanej na Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko). Tento súd tejto žalobe vyhovel, pričom v podstate uviedol, že daňová jednotka (*Organshaft*), ktorá združuje do jedného podniku ovládajúci subjekt S a U-GmbH ako ovládanú spoločnosť, sa vzťahuje aj na činnosti vykonávané týmto ovládajúcim subjektom pri výkone jeho právomocí orgánu verejnej moci. Okrem toho podľa uvedeného súdu neboli splnené podmienky „bezplatného poskytovania služieb“ podľa § 3 ods. 9a bodu 2 UStG.
- 19 Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok *Revision* na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko).
- 20 Vnútroštátny súd na úvod zdôrazňuje, že podľa § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG sa ovládaná spoločnosť, ktorá je začlenená do podniku ovládajúceho subjektu skupiny, ktorú tvoria osoby, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami (ďalej len „skupina na účely DPH“), nepovažuje za spoločnosť vykonávajúcu svoju ekonomickú činnosť nezávisle. Táto ovládaná spoločnosť, ktorá, ak by bola posudzovaná samostatne, by podliehala DPH, by bola v skutočnosti vzhľadom na finančné, ekonomické a organizačné prepojenia udržiavané s týmto ovládajúcim subjektom, považovaná za jeho zamestnanca. To by malo nepriaznivý dopad na plnenia, ktoré poskytuje tak tretím osobám, ako aj uvedenému ovládajúcemu subjektu.
- 21 Vnútroštátny súd na jednej strane spresňuje, že pokiaľ ide o plnenia, ktoré vykonáva ovládaná spoločnosť voči tretím osobám, je požiadavka týkajúca sa potreby mať v tejto súvislosti jednu zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice zaručená, aj keď touto zdaniteľnou osobou nie je ovládaná spoločnosť, ale ovládajúci subjekt skupiny. Tento ovládajúci subjekt je teda povinný odvieť DPH nielen za svoje vlastné plnenia, ale aj za plnenia uskutočnené ovládanou spoločnosťou vo vzťahu k tretím osobám. V prejednávanej veci je teda S povinná odvieť túto daň za plnenia, ktoré U-GmbH uskutočnila vo vzťahu k tretím osobám.

- 22 Na druhej strane, pokiaľ ide o plnenia uskutočnené medzi ovládanou spoločnosťou a ovládajúcim subjektom skupiny na účely DPH, tieto plnenia by sa mali považovať za plnenia uskutočnené v rámci tej istej zdaniteľnej osoby, takže by sa mali považovať za plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH. V prejednávanej veci však upratovacie služby, ktoré U-GmbH poskytovala nadácii S, predstavujú práve takéto interné plnenia.
- 23 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa vnútroštátny súd pýta, či sa má možnosť, ktorú majú členské štáty na základe článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, určiť jedinú zdaniteľnú osobu skupiny na účely DPH, vykladať v tom zmysle, že za túto zdaniteľnú osobu sa má považovať buď člen tejto skupiny, ktorý je povinný zaplatiť DPH za všetky plnenia uskutočnené ostatnými členmi uvedenej skupiny („návrh odpovede A“), alebo samotná skupina na účely DPH, odlišná od svojich členov. V tejto druhej konfigurácii by sa takáto skupina vnímala ako fiktívny subjekt vytvorený výlučne na účely DPH („návrh odpovede B“).
- 24 Hoci podľa vnútroštátneho súdu návrh odpovede A zodpovedá desaťročiam judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), bolo by potrebné, aby Súdny dvor poskytol dodatočné vysvetlenia najmä vzhľadom na závery vyplývajúce z rozsudku zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 28 a 29), pokiaľ ide o otázku, či samotný článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice umožňuje členskému štátu určiť za jedinú zdaniteľnú osobu namiesto samotnej skupiny na účely DPH člena tejto skupiny, a to jej ovládajúci subjekt.
- 25 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta UStG vzhľadom na to, že sústreďuje platbu DPH na jedného z členov skupiny, vedie k zjednodušeniu uplatnenia práva DPH, čím zodpovedá cieľu „zjednodušenia administratívy“, ktorý sleduje článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice.
- 26 Podľa tohto súdu však z prístupu, podľa ktorého by bolo potrebné vytvoriť nezávislú skupinu na účely DPH v zmysle „fiktívneho subjektu“, nevyplýva nijaké administratívne zjednodušenie.
- 27 Okrem toho rozsudky z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19); z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, body 40 a 48), ako aj zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 28, 29, 35 a 37), nemožno vykladať tak, že z nich vyplýva, že členský štát nie je oprávnený určiť za jedinú zdaniteľnú osobu skupiny na účely DPH člena, ktorý zastupuje túto skupinu, a to jej ovládajúci subjekt.
- 28 Okrem toho okolnosť, že len jeden člen skupiny na účely DPH je zdaniteľnou osobou pre celú skupinu, nebráni spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti ostatných členov skupiny. V tejto súvislosti § 73 prvá veta AO v podstate stanovuje solidárnu zodpovednosť ovládaných spoločností, pokiaľ ide o daňový dlh ovládajúceho subjektu uvedenej skupiny.
- 29 Podľa uvedeného súdu, ak by otázka uvedená v bode 23 tohto rozsudku mala viesť k návrhu odpovede B, ktorá bola uvedená v tomto bode 23, v podstate by to znamenalo, že v prejednávanej veci nemožno dospieť k záveru, že ovládajúci subjekt S a ovládaná spoločnosť U-GmbH tvoria daňovú jednotku. Uplatnenie článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice je tak vylúčené, keďže v prípade neexistencie daňovej jednotky by sa táto posledná uvedená spoločnosť mala považovať za nezávislú zdaniteľnú osobu, ktorá poskytovala služby nadácii S, za ktoré je povinná platiť DPH podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice.

- 30 Za predpokladu, že by návrh odpovede A uvedený v bode 23 tohto rozsudku prevážil, vnútroštátny súd sa okrem iného pýta, či sa má judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa článku 6 ods. 2 šiestej smernice, a osobitne tá, ktorá vyplýva z rozsudku z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), vykladať v tom zmysle, že v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, – pokiaľ ide o subjekt, akým je S, ktorá vykonáva jednak ekonomické činnosti, v súvislosti s ktorými je zdaniteľnou osobou, a jednak činnosti, ktoré vykonáva v rámci svojich právomocí orgánu verejnej moci a pre ktoré sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu na účely DPH podľa článku 4 ods. 5 tejto smernice –, by bezplatné poskytovanie služieb patriacich do oblasti ekonomických činností dotknutého subjektu a určené pre jeho oblasť činností orgánu verejnej moci mohlo byť zdanené podľa článku 6 ods. 2 písm. b) uvedenej smernice.
- 31 Spresňuje, že ak by sa na prvú otázku odpovedalo návrhom odpovede A, a tým by sa § 2 ods. 2 bod 2 UStG mal vykladať v tom zmysle, že je v súlade so šiestou smernicou, malo by to za následok, že U-GmbH by sa mala v súlade s týmto ustanovením nemeckého práva považovať za osobu, ktorá nevykonáva svoju činnosť nezávisle, a preto by bola jedinou zdaniteľnou osobou s ovládajúcim subjektom S. Nijaké bezplatné poskytovanie služieb v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice by nebolo touto spoločnosťou uskutočnené nadácií S, keďže činnosť uvedenej spoločnosti by sa mala považovať za vlastnú činnosť uvedeného ovládajúceho subjektu.
- 32 Je teda potrebné určiť, či sa má tento posledný uvedený subjekt považovať za subjekt poskytujúci prostredníctvom zdrojov svojho podniku, – medzi ktoré podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG a článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice patria aj prostriedky spoločnosti U-GmbH – bezplatné upratovacie služby na iné ako podnikateľské účely v zmysle článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice z dôvodu, že tieto služby boli poskytované pre jeho oblasť činnosti orgánu verejnej moci ako „nehospodárska činnosť“.
- 33 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa oprávnenie členských štátov považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, stanovené v článku 4 ods. 4 druhom pododseku [šiestej smernice], vykonávať tak,
- a) že za jednu zdaniteľnú osobu sa považuje jedna z týchto osôb, ktorá je zdaniteľnou osobou pre všetky plnenia týchto osôb, alebo tak,
- b) že za jednu zdaniteľnú osobu sa má nutne považovať – a tým aj za cenu značných strát daňových príjmov – skupina na účely DPH odlišná od týchto vzájomne úzko prepojených osôb, pričom táto skupina predstavuje fiktívny subjekt osobitne vytvorený na účely DPH?
2. V prípade, že [návrh odpovede A] bude správna odpoveď na prvú otázku: Vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie týkajúcej sa iných účelov ako podnikateľských účelov v zmysle článku 6 ods. 2 [šiestej smernice] (rozsudok z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), že v prípade zdaniteľnej osoby,
- a) ktorá jednak vykonáva ekonomickú činnosť a poskytuje pritom plnenia za úhradu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice... a
- b) ktorá jednak vykonáva aj činnosť ako verejný orgán (činnosť orgánu verejnej moci), v súvislosti s ktorou sa podľa článku 4 ods. 5 šiestej smernice... nepovažuje za zdaniteľnú osobu,

sa bezplatné poskytovanie služieb z oblasti ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby a určené pre oblasť jej činnosti orgánu verejnej moci nemá zdaň podľa článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice...?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 34 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát určil za jedinú zdaniteľnú osobu na účely DPH nie samotnú skupinu na účely DPH, ale člena tejto skupiny, a to jej ovládajúci subjekt.
- 35 Treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou [pozri najmä rozsudok z 24. februára 2022, Airhelp (Meškanie presmerovaného letu), C-451/20, EU:C:2022:123, bod 22 a citovanú judikatúru].
- 36 Okrem toho z požiadavky jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti však vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, si v zásade vyžaduje autonómny a jednotný výklad v celej únii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 33 a citovanú judikatúru).
- 37 Na jednotné uplatňovanie šiestej smernice je osobitne dôležité, aby sa pojem „úzke finančné prepojenia“ v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku tejto smernice vykladal autonómne a jednotne. Takýto výklad platí pre členské štáty napriek fakultatívnej povahe režimu, ktorý tento článok stanovuje, aby sa jeho uplatnením zabránilo rozdielom pri uplatňovaní tohto režimu v jednotlivých členských štátoch (pozri v tomto zmysle analogicky rozsudok z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neuvverejnený, EU:C:2021:285, bod 44 a citovanú judikatúru).
- 38 Zo znenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že tento článok umožňuje každému členskému štátu považovať za jednu zdaniteľnú osobu viaceré subjekty, pokiaľ sú usadené na území toho istého členského štátu a pokiaľ sú napriek právnej nezávislosti vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami. Tento článok podľa svojho znenia nepodmieňuje svoje uplatnenie inými podmienkami. Nestanovuje ani možnosť, aby členské štáty uložili hospodárskym subjektom ďalšie podmienky na to, aby mohli vytvoriť skupinu na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35 a citovanú judikatúru).
- 39 Uplatnenie režimu stanoveného v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice znamená, že vnútroštátna právna úprava prijatá na základe tohto ustanovenia umožňuje subjektom, ktoré sú viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami, aby sa už nepovažovali za odlišné zdaniteľné osoby na účely DPH, aby bolo možné ich považovať za jedinú zdaniteľnú osobu. Ak členský štát uplatní uvedené ustanovenie, ovládaný subjekt alebo ovládané subjekty v zmysle tohto istého ustanovenia sa tak nemôžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu alebo

zdaniteľné osoby v zmysle článku 4 ods. 1 prvého odseku šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. mája 2008, *Ampliscientifica a Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19, ako aj citovanú judikatúru).

- 40 Z toho vyplýva, že považovanie za jedinú zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice bráni tomu, aby členovia skupiny na účely DPH naďalej podávali daňové priznania k DPH samostatne a v rámci a mimo svojej skupiny boli naďalej označovaní ako zdaniteľné osoby, keďže iba jedna zdaniteľná osoba je oprávnená podať uvedené daňové priznania. Toto ustanovenie teda nutne predpokladá, že keď ho členský štát uplatňuje, potom vnútroštátna právna úprava, ktorou sa preberá právo Únie, musí byť prijatá tak, že zdaniteľná osoba je jedna a že skupine sa prideli jedno číslo DPH (rozsudok z 22. mája 2008, *Ampliscientifica a Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20).
- 41 Z toho vyplýva, že v takejto situácii poskytovanie služieb treťou osobou členovi skupiny na účely DPH treba v súvislosti s DPH považovať za plnenie poskytnuté nie tomuto členovi skupiny, ale samotnej skupine na účely DPH, do ktorej tento člen patrí (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. novembra 2020, *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, bod 46 a citovanú judikatúru).
- 42 Pokiaľ ide o kontext článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, ani z tohto ustanovenia, ani zo systému zavedeného touto smernicou nevyplýva, že toto ustanovenie je odchylným alebo osobitným ustanovením, ktoré by sa malo vykladať reštriktívne. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, najmä podmienku týkajúcu sa existencie úzkeho finančného prepojenia nemožno vykladať reštriktívne (pozri analogicky, pokiaľ ide o článok 11 smernice o DPH, rozsudky z 25. apríla 2013, *Komisia/Švédsko*, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 36, a z 15. apríla 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, neuvverejnený, EU:C:2021:285, bod 45).
- 43 Pokiaľ ide o ciele sledované článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, treba na úvod pripomenúť, že z dôvodovej správy k návrhu Komisie [KOM(73) 950 v konečnom znení], ktorý viedol k prijatiu šiestej smernice, vyplýva, že normotvorca Únie chcel prijatím tohto ustanovenia umožniť členským štátom, aby systematicky neviazali postavenie zdaniteľnej osoby s pojmom „výlučne právna nezávislosť“ buď v záujme zjednodušenia administratívy, alebo aby sa predchádzalo určitým zneužívaniam, ako je delenie podniku na viaceré zdaniteľné osoby s cieľom získať osobitný režim (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. apríla 2013, *Komisia/Švédsko*, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37, ako aj citovanú judikatúru, a z 15. apríla 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, neuvverejnený, EU:C:2021:285, bod 35, ako aj citovanú judikatúru).
- 44 V tejto súvislosti, hoci šiesta smernica neobsahovala až do nadobudnutia účinnosti tretieho pododseku svojho článku 4 ods. 4 vyplývajúceho zo smernice Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (Ú. v. EÚ L 221, 2006, s. 9), výslovné ustanovenia, ktoré členským štátom priznávajú právo prijať potrebné opatrenia na boj proti daňovým podvodom alebo únikom, táto okolnosť neodopierala členským štátom možnosť prijať pred týmto nadobudnutím účinnosti takéto opatrenia, keďže boj členských štátov proti daňovým podvodom a únikom predstavuje cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou, a to aj v prípade neexistencie výslovného oprávnenia normotvorcom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 42, ako aj citovanú judikatúru).

- 45 Na účely uplatnenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice tak členské štáty mohli v rámci svojej voľnej úvahy podriaďiť uplatňovanie systému skupiny na účely DPH určitým obmedzeniam, pokiaľ sú súčasťou cieľov tejto smernice, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu, alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 41, ako aj citovanú judikatúru).
- 46 V prejednávanej veci z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom a nemeckou vládou v prvom rade vyplýva, že nemecký zákonodarca využil možnosť ponúkanú článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice prostredníctvom § 2 ods. 2 bodu 2 UStG, ktorý stanovuje možnosť vytvoriť „daňové jednotky“.
- 47 Z tých istých vysvetlení ďalej vyplýva, že podľa nemeckého práva, hoci sa ovládajúci subjekt skupiny na účely DPH považuje za jedinú zdaniteľnú osobu tejto skupiny v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, § 73 AO stanovuje, že ovládaná spoločnosť môže byť prípadne povinná platiť dane zodpovedajúce ostatným členom daňovej jednotky, ktorej je súčasťou, vrátane jej ovládajúceho subjektu, pre ktoré je daňová jednotka, ktorú tvoria, relevantná na daňové účely.
- 48 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku, či článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice bráni nemeckej praxi, ktorá za jedinú zdaniteľnú osobu neoznačuje samotnú skupinu na účely DPH, ale jej člena, teda jej ovládajúci subjekt, treba spresniť, že hoci Súdny dvor v podstate rozhodol v rozsudkoch z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, body 19 a 20), ako aj zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 34, 35 a 37), že skupina na účely DPH je ako zdaniteľná osoba povinná platiť DPH, nič to nemení na skutočnosti, že ak niekoľko právne nezávislých členov skupiny na účely DPH spolu tvorí jednu zdaniteľnú osobu, jeden zástupca musí prebrať povinnosti tejto skupiny na účely DPH voči daňovým orgánom. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice však neobsahuje nijakú požiadavku týkajúcu sa určenia subjektu zastupujúceho skupinu na účely DPH, ani formy, v akej tento subjekt preberá povinnosti zdaniteľnej osoby takejto skupiny.
- 49 V tejto súvislosti a bez ohľadu na možnosť stanoviť zastupovanie skupiny na účely DPH jedným z týchto členov môžu ciele uvedené v bode 43 tohto rozsudku odôvodniť, aby bol ovládajúci subjekt skupiny na účely DPH označený ako jediná zdaniteľná osoba, pokiaľ tento subjekt môže presadiť svoju vôľu voči iným subjektom, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, čím umožňuje zabezpečiť riadny výber DPH.
- 50 Vzhľadom na to je ešte potrebné, aby okolnosť, že úlohu jedinej zdaniteľnej osoby v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice neplní samotná skupina na účely DPH, ale jej ovládajúci subjekt, ktorý ju zastupuje, nepredstavuje riziko daňových strát.
- 51 Z týchto vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, ako sú uvedené v bode 28 tohto rozsudku, ako aj nemeckou vládou v jej písomných pripomienkach, pritom vyplýva, že pokiaľ sa povinnosť podať daňové priznanie, ktorá sa vzťahuje na tento ovládajúci subjekt, vzťahuje aj na služby poskytnuté a prijaté všetkými členmi tejto skupiny a daňový dlh, ktorý z toho vyplýva, zahŕňa všetky tieto služby, vedie to k rovnakému výsledku, ako keby samotná skupina na účely DPH podliehala tejto dani.

- 52 Z uvedených vysvetlení tiež vyplýva, že aj keby sa podľa nemeckého práva zakladali všetky povinnosti v oblasti DPH na uvedenom ovládajúcom subjekte ako zástupcovi skupiny na účely DPH vo vzťahu k daňovým úradom, nič to nemení na tom, že tieto daňové úrady sa môžu prípadne obrátiť na iné subjekty, ktoré sú súčasťou uvedenej skupiny, pričom sa oprú o § 73 AO.
- 53 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti treba konštatovať, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát určil za jedinú zdaniteľnú osobu na účely DPH nie samotnú skupinu na účely DPH, ale člena tejto skupiny, teda jej ovládajúci subjekt, ak si tento subjekt môže presadiť svoju vôľu voči ostatným subjektom, ktoré sú súčasťou tejto skupiny, a pod podmienkou, že toto určenie nepredstavuje riziko daňových strát.

O druhej otázke

- 54 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade subjektu, ktorý je jedinou zdaniteľnou osobou skupiny na účely DPH a ktorý vykonáva jednak ekonomické činnosti, v súvislosti s ktorými je zdaniteľná osoba, 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 šiestej smernice, sa má poskytovanie služieb zo strany subjektu, ktorý je súčasťou tejto skupiny, ktoré súvisia s uvedeným výkonom, považovať za poskytovanie služieb patriace do oblasti ekonomickej činnosti uvedenej jedinej zdaniteľnej osoby a určené pre jej oblasť činnosti orgánu verejnej moci, ktoré možno zdaňiť podľa článku 6 ods. 2 písm. b) tejto smernice.
- 55 Na úvod je potrebné pripomenúť, že v súlade s článkom 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa za poskytovanie služieb za úhradu považuje poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou na vlastné účely osobného využitia alebo jej zamestnancami alebo osobitnejšie na účely iné ako podnikateľské.
- 56 Súdny dvor už rozhodol, že článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice bráni zdaniteľnej osobe alebo jej zamestnancom, aby oslobodením od dane získali služby poskytované zdaniteľnou osobou, za ktoré by súkromná osoba bola povinná DPH zaplatiť (rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 23).
- 57 Článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice však nemá za úlohu stanoviť pravidlo, podľa ktorého plnenia nachádzajúce sa mimo pôsobnosti systému DPH možno považovať za činnosti vykonávané na „účely iné ako podnikateľské“ v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, bod 38).
- 58 Z toho vyplýva, že ak jediná zdaniteľná osoba skupiny na účely DPH využíva služby poskytované zo strany subjektu patriaceho do tejto skupiny určené pre jej oblasť činnosti orgánu verejnej moci, považovať takéto plnenie za podliehajúce dani podľa článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice by znamenalo domnievať sa, že uvedené plnenie sa vykonáva na iné účely ako podnikateľské, a teda, že činnosť orgánu verejnej moci, ktorá sa nachádza mimo pôsobnosti DPH v súlade s článkom 4 ods. 5 šiestej smernice, sa má považovať za takúto činnosť.
- 59 Takýto výklad by zbavil článok 2 bod 1, ako aj článok 4 ods. 5 šiestej smernice svojho významu.

- 60 Okrem toho treba spresniť, že článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa v každom prípade vzťahuje len na plnenia uskutočnené „bezplatne“, ktoré sa na účely zdanenia DPH považujú za plnenia vykonané za úhradu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 24).
- 61 V prejednávanej veci, ako bolo zdôraznené v bodoch 13 a 17 tohto rozsudku a ako uviedla tiež generálna advokátka v bode 50 svojich návrhov, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu jasne vyplýva, že ovládajúci subjekt S poskytol finančnú protihodnotu za upratovacie služby poskytované spoločnosťou U-GmbH, či už v rámci svojej oblasti ekonomickej činnosti, alebo v oblasti svojej činnosti orgánu verejnej moci.
- 62 Keďže dotknuté plnenia sú poskytované za úhradu v zmysle článku 2 šiestej smernice, článok 6 ods. 2 písm. b) tejto smernice sa neuplatní.
- 63 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade subjektu, ktorý je jedinou zdaniteľnou osobou skupiny na účely DPH a ktorý vykonáva jednak ekonomicke činnosti, v súvislosti s ktorými je zdaniteľná osoba, 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 šiestej smernice, nemá byť poskytovanie služieb zo strany subjektu, ktorý je súčasťou tejto skupiny, ktoré súvisia s uvedeným výkonom právomocí orgánu verejnej moci, zdanené podľa článku 6 ods. 2 písm. b) tejto smernice.

O trovách

- 64 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 (prvá komora) rozhodol takto:

- 1. 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 má vykladať v tom zmysle, že:

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

2. Právo Únie

sa má vykladať v tom zmysle, že:

v prípade subjektu, ktorý je jedinou zdaniteľnou osobou skupiny zloženej z osôb, ktoré sú právne nezávislé, ale vzájomne úzko viazané finančnými, ekonomickými a organizačnými prepojeniami, a ktorý vykonáva jednak ekonomické činnosti, v súvislosti s ktorými je zdaniteľná osoba, 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 dane z pridanej hodnoty na základe článku 4 ods. 5 šiestej smernice, nemá byť poskytovanie služieb zo strany subjektu, ktorý je súčasťou tejto skupiny, ktoré súvisia s uvedeným výkonom právomocí orgánu verejnej moci, zdanené podľa článku 6 ods. 2 písm. b) tejto smernice.

Podpisy