Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 1. marca 2017 [1]

Vec C-326/15

„DNB Banka“ AS

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko)]

„Daňová právna úprava – Daň z pridanej hodnoty – Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112/ES – Oslobodenie služieb nezávislých skupín poskytovaných ich členom od dane – Priamy účinok smernice – Definícia ‚nezávislej skupiny osôb‘“

I – Úvod

1. Súdny dvor sa v súvislosti s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, ktorý pochádza z Lotyšska, zaoberá výkladom článku 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] (ďalej len „smernica o DPH“). Toto ustanovenie je jedným z prípadov oslobodení od dane upravených právom Únie v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré doposiaľ neboli úplne objasnené. Týmto predpisom a mnohými skutkovými podmienkami jeho uplatnenia sa Súdny dvor v posledných desaťročiach zaoberal len trikrát. [3] V súčasnosti však Súdny dvor koná súbežne v štyroch právnych sporoch, [4] ktoré sa týkajú rôznych aspektov tohto oslobodenia od dane.

2. Prejednávaná vec by v tejto súvislosti mohla mať predovšetkým zásadný význam pre vymedzenie osobnej pôsobnosti takého oslobodenia. V podobnej veci Aviva [5] však treba naopak najprv rozhodnúť, aký je rozsah vecnej pôsobnosti (rozšírenie tiež na poistenie) a miestnej pôsobnosti (rozšírenie na takzvané cezhraničné spojenia) článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH a ako treba určiť chýbajúce narušenie hospodárskej súťaže.

3. V pozadí tohto oslobodenia od dane stojí rozhodnutie normotvorcu Únie nepriznať podnikom, ktoré poskytujú plnenia oslobodené od dane, ako napr. lekárom alebo školám, v zásade žiadne právo na odpočítanie dane. Plnenia týchto podnikov na výstupe sa síce nezdaňujú, ale zároveň ostanú ich plnenia na vstupe zaťažené daňou z pridanej hodnoty. To v konečnom dôsledku vedie len k čiastočnému oslobodeniu plnenia pre konečného spotrebiteľa od dane, pretože daň z pridanej hodnoty, ktorú nemožno odpočítať, je pravidelne zohľadnená v cenovej kalkulácii a príjemca ju teda neznáša priamo, ale nepriamo.

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 prejednávaného konania ide o veci C-274/15 (Komisia/Luxembursko), C-605/15 (Aviva) a C-616/15 (Komisia/Nemecko).

5 C-605/15.

4. Chýbajúce odpočítanie dane vedie v prípade týchto podnikov k tomu, že nákup (zdaniteľných) častí plnení, ktoré by mohli poskytnúť aj oni sami, môže negatívne ovplyvniť tvorbu cien, a to vo výške neodpočítateľnej DPH. Tak sa napr. využitie súkromného detektíva poisťovňou spája so vznikom nákladov vo výške osobných výdavkov, využitie externého detektíva vedie k vzniku nákladov vo výške jeho osobných výdavkov a príslušnej dane z pridanej hodnoty. Z toho vyplýva, že spravidla existuje hospodársky záujem poskytovať tieto služby interne a nenakupovať ich ako zdaniteľné od iného podniku. Nakoniec sa v platnom systéme DPH prostredníctvom vytvorenia oslobodenia od dane bez odpočítania dane na vstupe zaobchádza s podnikom, ktorý poskytuje plnenia v režime oslobodenia od dane, rovnako ako s konečným spotrebiteľom. Tento tiež nie je dlžný DPH, ale nemôže ani uplatniť odpočítanie dane na vstupe, a to ani v prípade, keď za protihodnotu poskytuje služby alebo predáva tovar.

5. Aj v prípade podnikov, ktoré poskytujú plnenia v režime oslobodenia od dane, môžu existovať situácie, keď má z ekonomického hľadiska zmysel, ba dokonca sa z hľadiska hospodárskej súťaže vyžaduje, neposkytovať jednotlivé časti služieb osamotene, ale spoločne s inými podnikmi, ktoré sú tiež oslobodené od DPH. Tak môže byť odôvodnené, aby si viaceré orgány sociálneho zabezpečenia rozdelili náklady na centrum spracovania údajov. V takých prípadoch oslobodzuje článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH od dane za určitých podmienok aj takéto plnenia skupiny osôb určené jej členom. Vylúčenie odpočítania dane na vstupe teda neovplyvňuje tvorbu cien, čo umožňuje zachovanie rozsahu oslobodenia od DPH pre konečného spotrebiteľa. Rozsah je potom totiž nezávislý na tom, či plnenie ako celok poskytol podnik oslobodený od dane alebo ho spoločne poskytli viaceré podniky oslobodené od dane.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

6. Daň z pridanej hodnoty sa na území Únie vyberá v súlade s ustanoveniami smernice o DPH. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES podlieha dani okrem iného „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

7. Podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane z pridanej hodnoty 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“. [6]

B – Vnútroštátne právo

8. Lotyšské právo v rozhodnom období pre spor vo veci samej neobsahovalo žiadny predpis, ktorý by do vnútroštátneho práva preberal článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

6 Toto ustanovenie zodpovedalo v súčasnosti zrušenej šiestej smernici 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“), článku 13 A ods. 1 písm. f). V prejednávanej veci treba zohľadniť aj judikatúru Súdneho dvora k tomuto ustanoveniu.

III – Spor vo veci samej

9. Spor v konaní pred vnútroštátnym súdom sa týka dane z pridanej hodnoty, ktorú je dlžný lotyšský peňažný ústav DNB Banka AS za roky 2009 a 2010.

10. DNB Banka je súčasťou združenia podnikov DNB. V rozhodnom období poskytovala DNB Banka finančné služby oslobodené od dane a prijala od ostatných spoločností v rámci združenia podnikov rôzne služby, za ktoré je DNB Banka v zmysle konštatovaní vnútroštátneho súdu povinná zaplatiť daň. Pri týchto službách je sporné, či sú podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodené od dane. Konkrétne išlo o tieto služby:

– finančné služby materskej spoločnosti DNB Nord AS so sídlom v Dánsku,

– služby v oblasti informačných technológií dánskej sesterskej spoločnosti DNB Nord IT AS,

– prevod licencií na používanie softvéru, ktoré nadobudla materská spoločnosť materskej spoločnosti DNB Bank ASA so sídlom v Nórsku od tretej osoby, za odplatu v podobe prevzatia nákladov.

11. Ako odplatu vyfakturovali dánske spoločnosti DNB Nord a DNB Nord IT, patriace do združenia podnikov, DNB Banke náklady za poskytnutie služieb vrátane navýšenia o 5 %. V tejto súvislosti mohla prinajmenšom DNB Nord IT uplatniť odpočet dane za služby poskytnuté v Dánsku. Dánske orgány nepovažovali tieto služby za oslobodené od dane.

IV – Konania pred Súdnym dvorom

12. Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko), pred ktorým sa v súčasnosti koná o tomto spore, predložil Súdnemu dvoru 1. júla 2015 v zmysle článku 267 ZFEÚ tieto otázky:

„1. Môže nezávislá skupina osôb v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH existovať v prípade, ak jej členovia majú sídlo v rôznych členských štátoch Európskej únie, v ktorých bolo uvedené ustanovenie smernice prebraté s odlišnými požiadavkami, ktoré nie sú zlučiteľné?

2. Môže členský štát obmedziť právo zdaniteľnej osoby na uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ak zdaniteľná osoba splnila všetky požiadavky na uplatnenie oslobodenia od dane vo svojom členskom štáte, ale vo vnútroštátnych právnych úpravách členských štátov iných členov skupiny bolo uvedené ustanovenie prebraté s obmedzeniami týkajúcimi sa možnosti zdaniteľných osôb z iných členských štátov uplatniť vo svojom členskom štáte príslušné oslobodenie od dane z pridanej hodnoty?

3. Je prípustné uplatniť oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH na určité služby v členskom štáte ich príjemcu, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely dane z pridanej hodnoty, ak poskytovateľ služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely dane z pridanej hodnoty, uplatnil v inom členskom štáte daň z pridanej hodnoty na tieto služby v súlade so všeobecným režimom, teda domnieval sa, že daň z pridanej hodnoty za také služby bola splatná v členskom štáte ich príjemcu v súlade s článkom 196 smernice?

4. Má sa pod pojmom ‚nezávislá skupina osôb' v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH rozumieť samostatná právnická osoba, ktorej existencia sa musí preukázať prostredníctvom osobitnej dohody o založení nezávislej skupiny osôb?

Ak treba na túto otázku odpovedať tak, že nezávislá skupina osôb sa nemusí považovať za samostatný subjekt, treba vychádzať z toho, že nezávislá skupina osôb je skupinou prepojených podnikov, v ktorej si tieto podniky v rámci svojej obvyklej ekonomickej činnosti navzájom

poskytujú podporné služby na uskutočňovanie svojich obchodných činností, a existenciu takej skupiny možno preukázať prostredníctvom uzavretých zmlúv o službách alebo prostredníctvom dokumentácie týkajúcej sa transferového oceňovania?

5. Môže členský štát obmedziť právo zdaniteľnej osoby na uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ak zdaniteľná osoba uplatnila na transakcie prirážku v súlade s požiadavkami právnej úpravy členského štátu, v ktorom má sídlo, v oblasti priamych daní?

6. Je oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH uplatniteľné na služby prijaté z tretích krajín? Inými slovami: Môže byť členom nezávislej skupiny osôb v zmysle citovaného ustanovenia smernice, ktorý v rámci skupiny poskytuje služby iným členom skupiny, zdaniteľná osoba z tretej krajiny?“

13. K týmto otázkam predložili svoje písomné pripomienky DNB Banka, Helénska republika, Lotyšská republika, Luxemburské veľkovojvodstvo, Maďarsko, Poľská republika, Portugalská republika, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Európska komisia. Na pojednávaní 30. júna 2016 sa zúčastnili DNB Banka, Lotyšská republika, Spolková republika Nemecko, Luxemburské veľkovojvodstvo, Poľská republika, Spojené kráľovstvo a Komisia.

V – Právne posúdenie

14. Z informácií predložených vnútroštátnym súdom vyplýva, že ustanovenia slúžiace na prebratie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH boli v lotyšskej právnej úprave prijaté až 1. januára 2014. Vnútroštátny súd však vychádza z predpokladu, že DNB Banke sa má pred týmto okamihom priznať priamy účinok článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Z tohto dôvodu považuje výklad tohto ustanovenia za potrebný pre vydanie rozhodnutia v spore vo veci samej.

A – O priamom účinku oslobodenia od dane

15. Domnienku založenú na priamom účinku článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, z ktorého vychádza vnútroštátny súd, treba najskôr preskúmať.

16. Podľa ustanovení judikatúry sa môže jednotlivec odvolávať priamo na ustanovenia smernice, ktorú členský štát neprebral do vnútroštátneho práva, ak je toto ustanovenie obsahovo bezpodmienečné a dostatočne presné. [7]

17. Ustanovenie práva Únie je podľa ustálenej judikatúry bezpodmienečné vtedy, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na nijakú podmienku, a jej uplatnenie ani účinky si nevyžadujú prijatie právneho aktu, či už inštitúciami Únie, alebo orgánmi členských štátov. [8]

18. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH je svojím obsahom bezpodmienečný najmä preto, že členským štátom neponecháva voľbu, ale ukladá im povinnosť priznať vo vnútroštátnom práve oslobodenie od dane. [9]

7 Pozri okrem iného rozsudky z 19. januára 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25), z 22. júna 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, bod 29), z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51), zo 7. júla 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 16); pozri tiež rozsudok zo 4. decembra 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, bod 12).

8 Pozri okrem iného rozsudky z 23. februára 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a i. (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 9), z 26. októbra 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, bod 41), z 1. júla 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45), z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 32) a zo 7. júla 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 17).

9 V tomto zmysle pozri k inému druhu oslobodenia od dane rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 49).

19. Súdny dvor však nedávno v jednom rozsudku prvý krát ustanoveniu smernice o DPH nepriznal obsahovo bezpodmienečný charakter s odôvodnením, že je potrebné ho konkretizovať prostredníctvom vnútroštátnych právnych predpisov aj napriek tomu, že táto požiadavka zo znenia tohto ustanovenia výslovne nevyplýva. [10]

20. Spolková republika Nemecko v tejto súvislosti uviedla, že prebratie takejto podmienky do vnútroštátneho práva si vyžaduje preskúmanie a výber vhodných odvetví vnútroštátnym zákonodarcom. Príslušné vnútroštátne orgány totiž nemajú v každom jednotlivom prípade možnosť rozhodnúť o tom, či dochádza k narušeniu hospodárskej súťaže, ktoré vylučuje možnosť oslobodenia od dane. Z uvedených dôvodov preto nemožno priznať článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH priamy účinok.

21. Vyššie uvedené rozhodnutie Súdneho dvora sa však vzťahovalo na ustanovenie (článok 11 smernice o DPH), ktoré obsahuje možnosť voľby členských štátov, ktorých výkon vyžaduje výklad niektorých neurčitých právnych pojmov. S tým však nemožno porovnávať také oslobodenie od dane, akým je článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

22. (Záporný) znak skutkovej podstaty „narušenia hospodárskej súťaže“ je nejasným právnym pojmom „len“ v tom rozsahu, v akom treba podľa názoru Súdneho dvora posúdiť, či si skupina môže byť istá svojimi členmi aj v tom prípade, ak by ich zákazníci neboli oslobodení od dane. [11] Takéto preskúmanie však treba vykonať v jednotlivom prípade, a teda ho nemožno vopred abstraktne upraviť pre jednotlivé odvetvia. Toto právne ustanovenie tak nepriznáva vnútroštátnemu zákonodarcovi žiadny abstraktný priestor pre úvahu, a článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH je taktiež v tomto ohľade bezpodmienečný.

23. Na to, aby sa ustanoveniu priznal priamy účinok, musí byť tiež dostatočne presné. V zmysle judikatúry ide o taký prípad vtedy, ak dotknuté ustanovenie „vyjadruje povinnosť prostredníctvom jednoznačných výrazov“. [12] Text použitý v smernici teda musí byť dostatočne jasný. [13]

24. Ako bolo uvedené vyššie, je (záporný) znak skutkovej podstaty „narušenia hospodárskej súťaže“ „len“ nejasným právnym pojmom, ktorého podmienky treba preskúmať. V tejto súvislosti je text smernice aj dostatočne jasný.

25. Okrem toho Súdny dvor už v súvislosti s článkom 13 ods. 1 smernice o DPH, ktorý podmieňuje zdanenie subjektov verejného práva okrem iného aj narušením hospodárskej súťaže, [14] potvrdil priamy účinok. Aj napriek tomu, že si taká podmienka vyžaduje posúdenie ekonomických faktorov, nebráni táto skutočnosť jej priamemu účinku. [15]

26. Okrem toho odmieta predovšetkým Spojené kráľovstvo priznať článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH priamy účinok, pretože členské štáty by museli ešte upraviť právnu formu skupiny a podmienky členstva.

10 Pozri rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 50).

11 Pozri rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 59).

12 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 Zootecnica 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).

13 Pozri okrem iného rozsudky z 25. januára 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, bod 11), zo 4. decembra 1997, Kampelmann a i. (C-253/96 až C-258/96, EU:C:1997:585, bod 38), z 9. septembra 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, bod 61), z 19. decembra 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 53) a zo 6. októbra 2015, T-Mobile Czech Republic a Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, bod 53).

14 Pozri druhý pododsek ustanovenia, ktorý zodpovedá článku 4 ods. 5 druhému pododseku šiestej smernice.

15 Pozri rozsudky zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i. (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 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.

27. S týmto názorom sa však tiež nemôžem stotožniť. Ustanovenie smernice, ktoré členským štátom prenecháva veľkú mieru voľnej úvahy, nie je síce priamo uplatniteľné. Znak skutkovej podstaty oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH však členským štátom v súvislosti s právnou formou skupiny a podmienkami členstva nepriznáva nijakú mieru voľnej úvahy.

28. V tejto súvislosti uvedené ustanovenie výslovne neupravuje možnosť členských štátov definovať daný pojem a nemožno ho považovať ani za implicitný odkaz na platné predpisy vnútroštátneho civilného práva. Podľa ustálenej judikatúry sa má v rámci, okrem iného, oslobodení od dane, ktoré sú v súčasnosti upravené v článku 132 smernice o DPH, zabrániť rozdielnemu uplatňovaniu systému dane z pridanej hodnoty v jednotlivých štátoch.[16] Obdobne, ako sa v prípade článku 14 ods. 1 smernice o DPH podľa ustálenej judikatúry pojem majetok nesmie vykladať v zmysle formálnych náležitostí vyplývajúcich z vnútroštátnych právnych predpisov,[17] ani pri definícii skupiny a podmienkach členstva nemožno vychádzať z ustanovení vnútroštátneho práva.

29. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH tak spĺňa požiadavku určitosti a je aj dostatočne presný na to, aby mal priamy účinok.[18]

30. Keďže článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH je obsahovo bezpodmienečný a dostatočne presný, má priamy účinok.

B – O jednotlivých prejudiciálnych otázkach

1. O štvrtej prejudiciálnej otázke: Definícia nezávislej skupiny

31. Zo všetkých šiestich prejudiciálnych otázok sa najskôr zodpovie štvrtá z nich, pretože v prejednávanej veci má podstatný význam pre vymedzenie pôsobnosti oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

32. Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou otázkou totiž snaží v zásade zistiť, či nezávislá skupina osôb v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH musí byť samostatným právnym subjektom alebo tak, ako v prípade sporu vo veci samej, ju môžu tvoriť podniky patriace do združenia, ktorého spoločnosti si medzi sebou navzájom poskytujú služby.

33. V tejto súvislosti treba najskôr konštatovať, že skupina podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH musí byť ako taká zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH.

34. Súdny dvor totiž už v súvislosti s článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH rozhodol, že v zásade s prihliadnutím na požiadavku doslovného výkladu oslobodení od dane v právnej úprave dane z pridanej hodnoty,[19] je výklad tohto ustanovenia, ktorý rozširuje jeho jednoznačné znenie, nezlučiteľný s účelom tohto ustanovenia.[20] Zo znenia vyplýva, že „nezávislá“ skupina, ktorá sa uvádza ako znak skutkovej podstaty, poskytuje služby ako taká, a preto ju treba odlišovať od jej členov.

16 Pozri okrem iného rozsudky z 25. februára 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 15), zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 15), z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17) a z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 17).

17 Pozri okrem iného rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7), z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 62) a z 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51).

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

19 V tejto súvislosti pozri k tejto zásade opakovanej v ustálenej judikatúre iba rozsudky z 26. júna 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 19), zo 16. septembra 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, bod 25) a z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 18).

20 Rozsudok z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, body 13 a 14) týkajúci sa článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice.

35. Keďže oslobodenie od dane sa uplatňuje len na služby, ktoré poskytuje samotná skupina, nie však jej členovia, táto skupina musí byť zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH. V opačnom prípade by už v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH neexistovala žiadna zdaniteľná služba skupiny, ktorú by bolo možné oslobodiť (od dane). Podľa toho sú zdaniteľné len služby, ktoré poskytuje „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“.

36. Iný záver by platil len vtedy, ak by mal článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH za cieľ zabezpečiť rozsah oslobodenia od dane resp. rozsah nezdanenia činností členov skupiny, v rámci ktorej samotná spolupráca takýchto zdaniteľných osôb (alebo nezdaniteľných osôb) nemá viesť k ďalšiemu zdaneniu daňou z pridanej hodnoty. Uvedené by potom vysvetľovalo povinnosť skupiny poskytovať nezdanené služby bezprostredne na účely činností jej členov, pričom za tieto plnenia smie požadovať iba prevzatie príslušnej časti nákladov.

37. V znení článku 132 ods. 1 písm. f), ktorý sa má vykladať doslovne, sa však uvádza poskytnutie služieb skupinou, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane, a ktoré sú v zmysle mojich návrhov vo veci Komisia/Luxembursko [21] zdaniteľné len v tom prípade, ak ich poskytla zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 smernice o DPH.

38. Nezávislá skupina teda nemusí byť právnickou osobou. Súdny dvor v rôznej podobe uznal, že samostatná právna subjektivita nie je podmienkou pre posúdenie zdaniteľnej osoby v zmysle článku 9 smernice o DPH. [22] V tejto súvislosti je rozhodujúce iba to, či osoba resp. skupina osôb alebo majetkových hodnôt „nezávisle“ vykonáva hospodársku činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

39. Súdny dvor sa vo svojej judikatúre v súvislosti s požiadavkou nezávislosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH zaoberal rôznymi skutkovými okolnosťami, keď bolo rovnako sporné, či osoba alebo majetkové spoločenstvo bola vo vzťahu podriadenosti k inej zdaniteľnej osobe, a preto na základe priameho alebo analogického uplatnenia článku 10 smernice o DPH nevykonávala nezávislú činnosť. Predmet sporu sa týkal nezávislosti osoby vo vzťahu k objednávateľovi, [23] nezávislosti spoločníkov voči spoločnosti [24] a organizačných jednotiek voči samotnej organizácii. [25]

40. Práve judikatúra uvedená ako posledná týkajúca sa organizačných jednotiek sa analogicky uplatní aj v tomto prípade. Skupina v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH totiž musí svojim členom poskytovať spoločnú štruktúru spolupráce, [26] ktorá je nezávislá aj po organizačnej stránke. V prípade organizačných jednotiek odmietol Súdny dvor priznať existenciu nezávislosti najmä v tom prípade, ak tieto jednotky nemohli disponovať vlastným majetkom. [27] Združenie podnikov, teda skupina viacerých nezávislých spoločností založená výlučne na existencii podielov v týchto spoločnostiach, nemôže ako také nezávisle nakladať s vlastným majetkom. Združenie podnikov ako také sa teda nepovažuje za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 9 ods. 1 a nemožno ho považovať ani za nezávislú skupinu podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

21 Pozri moje návrhy zo 6. októbra 2016 vo veci C-274/15 (bod 49 a nasl.).

22 Pozri rozsudok z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8) a z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28), 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 37), ktorý zjavne možno analogicky uplatniť na článok 9 smernice o DPH.

23 Rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161), z 25. júla 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332) a z 12. novembra 2009, Komisia/Španielsko (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Pozri rozsudky z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) a z 18. októbra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) a zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225) týkajúce sa tiež organizačnej zložky spoločnosti, ako aj z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635) týkajúci sa subjektu zriadeného obcou.

26 Rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

27 V tomto zmysle pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, bod 46), ako aj rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 38), pozri okrem iného rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 37) a zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 26), ktoré sa týkajú vlastného imania spoločnosti.

41. Takýto výklad potvrdzuje aj osobitná právna úprava článku 11 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia môžu členské štáty „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“. Už samotné toto ustanovenie má zabezpečiť, aby sa s prepojenými podnikmi zaobchádzalo ako s jednou zdaniteľnou osobou a následne oslobodiť plnenia poskytnuté v rámci združenia podnikov od povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty.

42. Za určitých okolností síce možno nezávislú spoločnosť s viacerými vlastníkmi podielov v rámci združenia podnikov posúdiť ako nezávislú skupinu. Oslobodenie od dane by sa však v takomto prípade týkalo iba plnení poskytnutých spoločnosťou v prospech jej vlastníkov podielov, pretože článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodzuje od dane len služby skupiny jej členom, ale nie naopak. Takýto druh plnení však nie je predmetom sporu vo veci samej, a teda nie je potrebné sa ním ďalej zaoberať.

43. Oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa teda v prípade, o aký ide v spore vo veci samej, neuplatní, pretože nejde o poskytnutie plnení nezávislou skupinou jej členom v zmysle skutkovej podstaty.

44. V rámci odpovede na štvrtú prejudiciálnu otázku preto treba konštatovať, že nezávislá skupina osôb v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) nemusí byť právnickou osobou, ale vyžaduje sa, aby bola zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Združenie podnikov vyplývajúce zo spojenia spoločností takúto podmienku ako také nespĺňa.

2. O prvej, druhej, tretej a šiestej prejudiciálnej otázke: Uplatnenie na „cezhraničnú“ skupinu

45. Podstatou prvej, druhej, tretej a šiestej prejudiciálnej otázky vnútroštátneho súdu je, či a za akých podmienok možno oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH uplatniť aj na cezhraničnú aktívnu skupinu.

46. To najprv predpokladá – ako uviedla aj Spolková republika Nemecko –, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH je skutočne uplatniteľné na podniky, ktoré poskytujú finančné služby oslobodené od dane v zmysle článku 135 smernice o DPH. Ako som už odôvodnila v mojich návrhoch prednesených vo veci Aviva [28], nejde o tento prípad. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa vzťahuje na základe jeho systematického postavenia a histórie vzniku iba na skupiny osôb povinných k dani, ktoré uskutočňujú plnenia oslobodené od dane podľa článku 132 smernice o DPH. Finančné služby k nim nepatria.

47. Bez ohľadu na túto skutočnosť nemožno uprieť smernici o DPH tiež cezhraničné uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Toto vyplýva, ako som už odôvodnila v mojich návrhoch prednesených vo veci Aviva [29], už zo šiestej smernice. Okrem toho to vyplýva tiež z ťažkostí, s ktorými sa stretávajú niektoré členské štáty pri posúdení podmienok uplatnenia článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Daňové príjmy členského štátu by v konečnom dôsledku záviseli na (meniacich sa) situáciách a neoveriteľných odhadoch v iných členských štátoch (alebo dokonca tretích štátoch). To by viedlo k vzniku závažných praktických problémov, bolo by to v rozpore so zásadou daňovej právomoci členských štátov na svojom území [30] a mohlo by tak odôvodniť tiež prípadné obmedzenie základných slobôd spôsobených smernicou o DPH.

28 Pozri moje návrhy z rovnakého dňa vo veci C-605/15 (bod 19 a nasl.).

29 Pozri moje návrhy z rovnakého dňa vo veci C-605/15 (bod 36 a nasl.).

30 Všeobecne k zásade teritoriality pozri rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 46), zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, bod 82 a nasl.), z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, body 45 a 46), k zásade teritoriality v práve v oblasti DPH pozri tiež rozsudok z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 42).

3. O piatej prejudiciálnej otázke: Prirážka vo výške 5 %

48. Piatou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd snaží dozvedieť, či oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH platí aj vtedy, ak osoba povinná k dani stanovila cenu za svoje služby podľa vzniknutých nákladov navýšenú o prirážku – v konkrétnom prípade vo výške 5 % – v súlade s požiadavkami, ktoré vyplývajú z právnych predpisov o priamom zdanení členského štátu, v ktorom je usadená.

49. Podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sú služby poskytované skupinami oslobodené od dane iba za podmienky, že skupina požaduje od svojich členov „presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch“.

50. Ak je v prejednávanom prípade nesporné, že dlžná suma bola vyššia než výdavky v zmysle tohto ustanovenia, ako uviedol vnútroštátny súd, nie je tak podmienka týkajúca sa kritéria oslobodenia od dane splnená.

51. Niečo iného by mohlo platiť iba vtedy, ak by pojem výdavok podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH obsahoval aj výdavkovú časť odmeny podnikateľa, ktorá sa môže odraziť v prirážke za skutočne vynaložené výdavky za poskytnutie služby. O tom však existujú vážne pochybnosti. Tento výklad je najprv v rozpore s výkladom znenia tohto ustanovenia v takmer všetkých jazykoch. „Úhrada“ [31] alebo dokonca vrátenie [32] resp. náhrada [33] zahŕňa v bežnom jazyku iba vynaložené výdavky, nie odmenu. Zohľadnenie odmeny podnikateľa však okrem toho nie je v súlade s účelom oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktorý som zmienila vo svojom stanovisku vo veci Aviva [34]. Tento účel spočíva v rozšírení iného oslobodenia od dane do predchádzajúcej fázy, keďže osoby povinné k dani navzájom spolupracujú z dôvodov hospodárskej súťaže. Myšlienka odmeny podnikateľa ako súčasť výdavkov skupiny nie je v súlade s odstránením konkurenčnej nevýhody.

52. Na piatu prejudiciálnu otázku tak treba odpovedať, že oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa nepoužije, ak sa za službu platí protiplnenie, ktoré prevyšuje vzniknuté výdavky. Tak je to aj v tomto prípade, pokiaľ je podľa právnych predpisov o priamom zdanení zaplatená iba paušálna prirážka.

VI – Návrh

53. Vzhľadom na vyššie uvedené Súdnemu dvoru navrhujem, aby na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko), odpovedal takto:

1. Nezávislá skupina osôb v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) nemusí byť právnickou osobou, ale vyžaduje sa, aby bola zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Združenie spoločností tvorené skupinou spoločností túto požiadavku ako také nespĺňa.

2. Článok 132 ods. 1 písm. f) sa v prejednávanej súvislosti vzťahuje iba na skupiny osôb povinných k dani, ktoré uskutočňujú plnenia oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 smernice o DPH. Na skupinu podnikov poskytujúcich finančné služby sa tak pôsobnosť článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH nevzťahuje.

31 Anglicky: „exact reimbursement“, francúzsky: „remboursement exact“, švédsky: „ersättning“, španielsky: „reembolso exacto“, lotyšsky: „precīzi atmaksāt“, poľsky: „zwrotu przypadającej“.

32 Holandsky: „terugbetaling“.

33 Taliansky: „rimborso“, bulharsky: „възстановяване (…) разходи“, pozri len zdanlivo ďalšiu dánsku jazykovú verziu: “godtgørelse”, ktorá vychádza z „náhrady“.

34 Pozri moje návrhy z rovnakého dňa vo veci C-605/15 (body 20 a 21).

3. Samostatná skupina osôb môže poskytovať služby oslobodené od dane len takým členom, ktorí podliehajú rovnakému právnemu poriadku, teda jej právnemu poriadku.

4. Oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa nepoužije, ak sa za službu platí protiplnenie, ktoré prevyšuje vzniknuté výdavky. Tak je to aj v prípade, ak je podľa právnych predpisov o priamom zdanení zaplatená iba paušálna prirážka.