Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 12. mája 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 9 ods. 1 — Zdaniteľné osoby — Ekonomická činnosť — Pojem — Preprava žiakov“

Vo veci C-520/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) zo 7. novembra 2014 a doručený Súdnemu dvoru 18. novembra 2014, ktorý súvisí s konaním:

Gemeente Borsele

proti

Staatssecretaris van Financiën

a

Staatssecretaris van Financiën

proti

Gemeente Borsele,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia F. Biltgen, A. Borg Barthet (spravodajca), E. Levits a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. novembra 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Gemeente Borsele, v zastúpení: D. Bos a A. T. M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

— holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman, M. Gijzen a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: holandčina.

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: V. Kaye a S. Simmons, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a G. Wils, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 23. decembra 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Gemeente Borsele (obec Borsele) a Staatssecretaris van Financiën (ministerstvo financií), v ktorom si táto obec nárokuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje, že DPH podliehajú tieto transakcie:

„poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice znie takto:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 13 ods. 1 uvedenej smernice uvádza:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci[,] ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v prílohe I za predpokladu, že uvedené činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.“

6 Príloha I s názvom „Zoznam činností uvedených v treťom pododseku článku 13 ods. 1“ tej istej smernice vo svojom bode 5 uvádza „prepravu cestujúcich“.

7 Podľa znenia článku 73 smernice o DPH:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

Holandské právo

8 § 4 Wet op het primair onderwijs (zákon o výučbe na prvom stupni) s názvom „Náklady na prepravu žiakov“ stanovuje:

„1. Na účely školskej dochádzky priznajú starosta a členovia obecného zastupiteľstva na žiadosť rodičov žiakov s pobytom na území ich obce náhradu nákladov na prepravu, ktoré považujú za potrebné. Obecné zastupiteľstvo prijme nariadenie, ktorým sa stanovia podrobné pravidlá tejto náhrady nákladov, pričom sa zohľadnia ustanovenia odsekov, ktoré nasledujú.

…

4. Nariadenie zohľadní spoluúčasť, ktorú možno rozumne od rodičov očakávať, a stanoví, že preprava sa môže vykonávať spôsobom vhodným pre žiaka. Nariadenie určí podrobné pravidlá, podľa ktorých starosta a členovia obecného zastupiteľstva konzultujú odborníkov v danej oblasti.

5. Nariadenie stanovuje náhradu nákladov za prepravu podľa vzdialenosti medzi bydliskom žiaka a

a) najbližšou základnou školou, ktorá je pre neho dostupná, alebo najbližšou špeciálnou školou, ktorá je pre neho dostupná v prípade, ak žiak musí navštevovať špeciálnu základnú školu;

b) inou základnou školou alebo špeciálnou základnou školou, ak preprava do takej školy predstavuje pre obec nižšie náklady než preprava do riadnej alebo do špeciálnej základnej školy uvedenej v bode a), a ak rodičia s prepravou do tejto inej školy súhlasia;

c) najbližšou špeciálnou základnou školou, ktorá tvorí združenie škôl so základnou školou, ktorú pôvodne žiak navštevoval, ak rodičia s prepravou do tejto špeciálnej základnej školy súhlasia, alebo

d) inou špeciálnou základnou školou združenia škôl uvedenou v bode c), ak preprave do tejto školy predstavuje pre obec nižšie náklady než preprava do špeciálnej základnej školy uvedenej v bode c), a ak rodičia s prepravou do tejto inej školy súhlasia.

…

7. Nariadenie môže stanoviť, že rodičom, ktorých spoločný príjem presahuje 17 700 eur, sa môže náhrada nákladov poskytnúť len v rozsahu, v akom náklady prepravy prevyšujú náklady verejnej dopravy pre vzdialenosť stanovenú obecným zastupiteľstvom na základe odseku 8, pričom táto vzdialenosť nemôže byť väčšia ako 6 kilometrov. Výpočet príjmu vychádza z príjmu dosiahnutého v priebehu druhého kalendárneho roka predchádzajúceho kalendárnemu roku, v ktorom sa začal školský rok, za ktorý sa žiada náhrada nákladov. Náklady na verejnú dopravu uvedené v prvej vete zodpovedajú nákladom za verejnú dopravu, ktoré by sa primerane vynaložili za precestovanú vzdialenosť s prihliadnutím na rozdelenie na zóny stanovené nariadením na základe § 27 ods. 1 zákona o preprave cestujúcich, a to nezávisle od zavedenia verejnej dopravy alebo jej skutočného využitia.

V prípade uplatnenia odseku 10 stanovuje nariadenie finančný príspevok rodičov vypočítaný podľa tretej vety. Od 1. januára 1999 sa suma uvedená v prvej vete upravuje každý rok podľa vývoja indexu zmluvných platov dospelých zamestnancov v porovnaní s predchádzajúcim rokom a následne sa zaokrúhli na násobok 450 eur. Upravená suma nahrádza sumu uvedenú v prvej vete.

8. Nariadenie môže stanoviť, že nie je daný nárok na náhradu nákladov na základe vzdialenosti medzi školou, ktorá je dostupná žiakovi, a jeho bydliskom, meranou podľa najkratšej trasy, ktorá je pre žiaka dostatočne praktická a bezpečná.

…

10. Nariadenie môže stanoviť, že obec sama poskytuje prepravu alebo túto prepravu zabezpečí namiesto priznania náhrady konkrétnych nákladov.

11. Nariadenie môže stanoviť, že v prípade žiakov, pre ktorých je vzdialenosť uvedená v odseku 5 väčšia ako 20 kilometrov, závisí suma náhrady nákladov od schopnosti rodičov prispieť alebo že sa preprava, ktorú poskytuje alebo zabezpečuje obec, vykonáva za príspevok, ktorého výška závisí od schopnosti rodičov prispieť a ktorý nemôže presiahnuť výšku nákladov prepravy za dotknutého žiaka. V takom prípade totiž nariadenie obsahuje ustanovenia týkajúce sa výpočtu schopnosti rodičov prispieť. Prvá veta sa neuplatní na žiakov špeciálnych základných škôl, ktorí bývajú vo väčšej vzdialenosti ako 20 kilometrov od najbližšej verejnej alebo súkromnej špeciálnej základnej školy.

…“

9 Podľa znenia § 4 ods. 1 Wet op de expertisecentra (zákon o vzdelávacích strediskách) „nariadenie zohľadní spoluúčasť, ktorú možno rozumne od rodičov vyžadovať a stanovuje, že preprava sa môže uskutočniť spôsobom vhodným pre žiaka, pričom žiaci stredných špeciálnych škôl môžu žiadať o náhradu nákladov za prepravu iba v prípade, ak musia z dôvodu ich postihnutia využiť iný dopravný prostriedok, ako je verejná doprava, alebo z dôvodu ich postihnutia sa nemôžu samostatne premiestňovať verejnou dopravou“.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (nariadenie o preprave žiakov v obci Borsele z roku 2008) predovšetkým stanovuje, že:

— pre trasy so vzdialenosťou do 6 kilometrov sa náklady za prepravu žiakov nahrádzajú,

— pre trasy so vzdialenosťou od 6 do 20 kilometrov sa preprava žiakov vykonáva za pevne stanovený príspevok rodičmi prepravovaného dieťaťa, pričom výška sa rovná nákladom na verejnú dopravu so vzdialenosťou 6 kilometrov,

— pre trasy so vzdialenosťou nad 20 kilometrov sa preprava žiakov poskytuje za príspevok, ktorý nemôže presiahnuť režijné náklady na túto prepravu, pričom pri výpočte príspevku sa zohľadní schopnosť rodičov prispieť podľa celkového príjmu rodičov po zrážkach v zmysle zákona o dani z príjmov za rok 2001.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Obec Borsele využíva pre prepravu žiakov, ktorí na to majú nárok, služby dopravných podnikov. V tejto súvislosti zaplatila obec za rok 2008 sumu 458 231 eur vrátane DPH.

12 V súlade s ustanoveniami nariadenia z roku 2008 o preprave žiakov v obci Borsele približne tretina rodičov žiakov, ktorí využívajú prepravu žiakov, platí príspevky, ktorých celková výška, zodpovedajúca 3 % súm vynaložených touto obcou na financovanie služieb prepravy žiakov, dosiahla sumu 13 958 eur. Zostatok sa financoval uvedenou obcou prostredníctvom verejných zdrojov.

13 Obec Borsele daňovým orgánom tvrdila, že je zdaniteľnou osobou pre DPH z titulu poskytovania služieb prepravy žiakov za príspevok, a preto mohla z týchto zaplatených príspevkov odpočítať DPH, ktorú jej vyfakturovali dopravné podniky. Táto námietka bola zamietnutá z dôvodu, že obec neposkytuje plnenia za protihodnotu, a teda nevykonáva ekonomickú činnosť.

14 Rozhodnutím z 1. júla 2009 daňové orgány stanovili sumu splatnú z kompenzačného fondu pre DPH pre obec Borsele za rok 2008, pričom táto suma nezahrňovala DPH, ktorú tejto obci fakturovali dopravné podniky.

15 Obec Borsele podala proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Rechtbank te 's-Gravenhage (Súd prvého stupňa v Haagu, Holandsko). Táto žaloba bola zamietnutá ako nedôvodná rozhodnutím z 29. decembra 2010. Obec Borsele podala odvolanie na Gerechtshof te 's-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu, Holandsko), ktorý rozhodnutím z 20. apríla 2012 zrušil toto rozhodnutie, ako aj rozhodnutia daňových orgánov. Obec Borsele a ministerstvo financií podali každý kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) proti rozhodnutiu Gerechtshof te 's-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu).

16 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) rozhodol prerušiť súdne konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v súvislosti s prepravou žiakov podľa takého obecného nariadenia, ako je nariadenie opísané v rozsudku, treba obec považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle tejto smernice?

2. Má sa pri odpovedi na túto otázku zohľadniť obecné nariadenie ako celok alebo sa má toto posúdenie uskutočniť samostatne pre každú prepravnú službu?

3. Ak platí táto druhá možnosť: Má sa v takom prípade rozlišovať podľa toho, či ide o prepravu žiakov na vzdialenosť od 6 do 20 kilometrov, resp. na vzdialenosť viac ako 20 kilometrov?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že orgán územnej samosprávy, ktorý poskytuje služby prepravy žiakov za podmienok, akými sú podmienky v konaní vo veci samej, koná ako zdaniteľná osoba a podlieha tak DPH.

18 Podľa znenia článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

19 Preto na účely zistenia, či v kontexte sporu v konaní vo veci samej koná orgán územnej samosprávy ako zdaniteľná osoba, treba určiť, či tento orgán vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle smernice o DPH.

20 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 9 ods. 1 druhý pododsek tejto smernice stanovuje, že za „ekonomickú činnosť“ sa považuje každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní.

21 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 32 svojich návrhov, činnosť môže byť kvalifikovaná ako ekonomická činnosť v zmysle vyššie citovaného ustanovenia iba vtedy, ak zodpovedá jednej z transakcií uvedených v článku 2 smernice o DPH.

22 V danom prípade tak na účely určenia, či preprava žiakov zabezpečená obcou za podmienok, akými sú podmienky v konaní vo veci samej, predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku tejto smernice, treba po prvé zistiť, či obec v rámci organizácie tejto prepravy žiakov poskytovala služby upravené v článku 2 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice.

23 V rozsahu, v akom skutkové okolnosti predložené vnútroštátnym súdom v jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania umožňujú konštatovať, že v konaní vo veci samej ide o poskytovanie služieb, treba overiť, či toto poskytovanie možno považovať za uskutočnené uvedenou obcou za protihodnotu, ako to vyžaduje článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

24 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa poskytnutie služieb „vykonáva za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a teda že sa zdaňuje len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri najmä rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14; z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, bod 45, a z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, bod 47).

25 V danom prípade treba konštatovať, že príspevok rodičov na náklady prepravy žiakov sa vypočítal na základe skutočných nákladov poskytnutých služieb. Výška tohto príspevku rodičov totiž nesúvisí ani s počtom bežne precestovaných kilometrov, ani s režijnou cenou za trasu za každého prepraveného žiaka, ani s frekvenciou trás.

26 Avšak skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, nemá význam pre určenie, či sa na plnenie hľadí ako na „plnenie za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“. Tento posledný pojem totiž predpokladá jedine existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb a protihodnotou skutočne prijatou platiteľom dane (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, bod 12, a z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22).

27 Poskytnutie príspevkov na prepravu žiakov približne tretinou rodičov prepravovaných detí preto umožňuje domnievať sa, že obec poskytuje služby za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

28 Po druhé, ako to uviedla generálna advokátka v bodoch 49 a 50 svojich návrhov, treba spresniť, že existencia služby poskytnutej za protihodnotu v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia nepostačuje na konštatovanie existencie ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

29 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely určenia, či sa poskytnutie služby vykonáva za odmenu, a preto ju treba považovať za ekonomickú činnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, EU:C:1987:161, bod 15), treba zanalyzovať všetky podmienky, za ktorých bola uskutočnená (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 27).

30 Porovnanie podmienok, za ktorých dotknutá osoba vykonáva dotknuté poskytovanie služieb, a podmienok, za ktorých sa tento druh poskytovania služieb zvyčajne uskutočňuje, tak môže predstavovať jednu z metód umožňujúcich overiť, či dotknutá činnosť predstavuje ekonomickú činnosť (pozri rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 28).

31 Pri tomto preskúmaní možno spolu s ostatnými zohľadniť aj iné skutočnosti, ako sú najmä počet zákazníkov a výška príjmov (pozri analogicky rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:145, bod 29).

32 Aj keď bezpochyby prináleží vnútroštátnemu súdu, aby nakoniec posúdil všetky skutočnosti v konaní vo veci samej, Súdny dvor, ktorý bol požiadaný, aby vnútroštátnemu súdu poskytol užitočné odpovede, má právomoc poskytnúť mu usmernenie na základe informácií vyplývajúcich zo spisu v spore vo veci samej, ako aj z predložených ústnych a písomných pripomienok, ktoré tomuto súdu umožnia rozhodnúť tento konkrétny spor, ktorý prejednáva.

33 V tejto súvislosti treba uviesť, že obec Borsele jednak prostredníctvom získaných príspevkov vyberá iba malú časť vynaložených nákladov. Príspevky dotknuté v konaní vo veci samej totiž nie je povinný platiť každý užívateľ a platí ich len tretina z nich, pričom ich výška pokrýva iba 3 % všetkých nákladov prepravy a zostatok je financovaný verejnými fondmi. Takýto rozdiel medzi nákladmi na fungovanie a sumami získanými ako protihodnotu za ponúkané služby môže naznačovať, že príspevok rodičov hradený príjemcami musí byť považovaný skôr za príspevok ako za odmenu (pozri analogicky rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

34 Z tejto asymetrie vyplýva neexistencia skutočnej súvislosti medzi zaplatenou sumou a poskytnutými službami. Preto sa nezdá, že vzťah medzi službami dopravy poskytovanými uvedenou obcou a protihodnotou, ktorú majú zaplatiť rodičia, má vyžadovanú priamu povahu na to, aby mohla byť považovaná za protihodnotu predstavujúcu odmenu za túto službu, a na to, aby sa táto služba považovala za ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 51).

35 Na druhej strane treba uviesť, že podmienky, za ktorých sa poskytovanie služieb dotknutých vo veci samej uskutočňuje, sa odlišujú od podmienok, za ktorých sa zvyčajne uskutočňuje činnosť prepravy cestujúcich, keďže obec Borsele, ako to uviedla generálna advokátka v bode 64 svojich návrhov, neponúka poskytovanie služieb na všeobecnom trhu prepravy cestujúcich, ale vystupuje skôr ako príjemca a konečný spotrebiteľ poskytovania prepravy, ktorú získava od dopravných podnikov, s ktorými jedná, a ktorú dáva k dispozícii rodičom žiakov v rámci svojej činnosti verejnej služby.

36 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prejudiciálne otázky predložené vnútroštátnym súdom treba odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že orgán územnej samosprávy, ktorý poskytuje službu prepravy žiakov za podmienok, akými sú podmienky v konaní vo veci samej, nevykonáva ekonomickú činnosť, a teda nemá postavenie zdaniteľnej osoby.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že orgán územnej samosprávy, ktorý poskytuje službu prepravy žiakov za podmienok, akými sú podmienky v konaní vo veci samej, nevykonáva ekonomickú činnosť, a teda nemá postavenie zdaniteľnej osoby.

Podpisy