Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 4. mája 2017 *

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 132 ods. 1 písm. f) — Oslobodenie od DPH služieb poskytovaných nezávislými skupinami osôb svojim členom — Článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) — Právo na odpočítanie pre členov skupiny osôb — Článok 14 ods. 2 písm. c) a článok 28 — Konanie člena vo vlastnom mene a na účet skupiny osôb“

Vo veci C-274/15,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 8. júna 2015,

Európska komisia, v zastúpení: F. Dintilhac a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa,

proti

Luxemburskému veľkovojvodstvu, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci: F. Kremer a P.-E. Partsch, avocats a B. Gasparotti, odborný znalec,

žalovanému,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, C. Vajda (spravodajca), K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. júna 2016,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. októbra 2016,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

1 Európska komisia sa svojou žalobou domáha, aby Súdny dvor konštatoval, že Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že stanovilo režim dane z pridanej hodnoty (DPH) týkajúci sa nezávislých skupín osôb, ako je definovaný v článku 44 ods. 1 písm. y) konsolidovaného znenia zákona z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty (*Mémorial* A 1979, č. 23, ďalej len „zákon o DPH“), v článkoch 1 až 4 veľkovojvodského nariadenia z 21. januára 2004 o oslobodení od DPH služieb poskytovaných nezávislými skupinami osôb svojim členom (*Mémorial* A 2004, č. 9, ďalej len „veľkovojvodské nariadenie“), v administratívnom obežníku č. 707 z 29. januára 2004, a to v rozsahu, v akom poskytuje výklad článkov 1 až 4 veľkovojvodského nariadenia (ďalej len „administratívny obežník“), a v poznámke z 18. decembra 2008 vypracovanej pracovnou skupinou vykonávajúcou činnosť v rámci Comité d'Observation des Marchés (Výbor pre dohľad nad trhom, COBMA) so súhlasom Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Finančná a majetková správa) (ďalej len „poznámka COBMA“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“), osobitne z jej článku 2 ods. 1 písm. c), článku 132 ods. 1 písm. f), článku 1 ods. 2 druhého pododseku, článku 168 písm. a), článku 178 písm. a), článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28.

Právny rámec

Právo Únie

2 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice 2006/112 uvedený v jej hlave I, nazvanej „Predmet úpravy a rozsah pôsobnosti“, stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

4 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice uvedený v jej hlave III, nazvanej „Zdaniteľné osoby“, je formulovaný takto:

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

5 Podľa znenia článku 14 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice uvedeného v jej hlave IV, nazvanej „Zdaniteľné transakcie“:

„Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

…

c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.“

6 Článok 28 smernice 2006/112 stanovuje:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

7 Článok 132 ods. 1 tejto smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave IX, nazvanej „Oslobodenie od dane“, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

f) 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;

…“

8 Článok 168 uvedenej smernice uvedený v jej hlave X nazvanej „Odpočítanie dane“, je formulovaný takto:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…“

9 Podľa článku 178 tej istej smernice:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

„a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6;

…“

10 Článok 226 smernice 2006/112 zahrnutý v jej hlave XI, nazvanej „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

…

5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,

…“

Luxemburské právo

11 Článok 44 ods. 1 zákona o DPH, zmenený a doplnený najmä článkom 5 piatym pododsekom bodom 2 zákona z 22. decembra 1989 o príjmoch a výdavkoch štátneho rozpočtu na rozpočtový rok 1990 (*Mémorial* A 1989, č. 81), stanovuje:

„V rozsahu a za podmienok stanovených veľkovojvodským nariadením sú od dane z pridanej hodnoty oslobodené:

…

y) 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 nemôže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže.“

12 Podmienky uplatňovania článku 44 ods. 1 zákona o DPH v znení neskorších predpisov spresňuje veľkovojvodské nariadenie, ktorého článok 1 je formulovaný takto:

„Na účely uplatňovania článku 44 ods. 1 písm. y) zákona [o DPH v znení neskorších predpisov] sa nezávislou skupinou osôb rozumie:

a) skupina s vlastnou právnou subjektivitou;

b) skupina bez vlastnej právnej subjektivity konajúca ako taká vo vlastnom mene voči svojim členom a tretím osobám.“

13 Veľkovojvodské nariadenie zo 7. augusta 2012 (*Mémorial* A 2012, č. 168) zmenilo veľkovojvodské nariadenie tým, že doplnilo jeho článok 1 o nasledujúci pododsek:

„Toto nariadenie sa nevzťahuje na nezávislé skupiny osôb, pri ktorých poskytovanie ich služieb jednému alebo viacerým členov slúži predovšetkým na uskutočňovanie zdaniteľných transakcií, ktoré nie sú oslobodené od dane.“

14 Článok 2 veľkovojvodského nariadenia je formulovaný takto:

„Poskytovanie služieb zo strany nezávislých skupín osôb ich členom uvedené v článku 1 je oslobodené od dane, ak:

a) činnosť skupiny pozostáva výlučne z poskytovania služieb pre jej členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie ich činnosti, pričom všetci členovia vyvíjajú činnosť oslobodenú od dane podľa článku 44 ods. 1 [zákona o DPH v znení neskorších predpisov], alebo činnosť, v súvislosti s ktorou nie sú zdaniteľnou osobou. Na účely použitia článku 44 ods. 1 písm. y) [zákona o DPH v znení neskorších predpisov] sa za osoby vykonávajúce činnosť oslobodenú od dane podľa uvedeného článku 44 ods. 1 alebo činnosť, v súvislosti s ktorou nie sú zdaniteľnou osobou na účely DPH, pokladajú členovia, ktorí v rámci v rámci svojej hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH podľa článku 44 ods. 1 alebo v súvislosti s ktorou nie sú zdaniteľnou osobou na účely DPH, vykonávajú aj dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré podľa uvedeného článku 44 ods. 1 nie sú oslobodené od dane pod podmienkou, že ročný objem obratu súvisiaceho s týmto zdaňovaným dodaním tovaru a poskytovaním služieb nie je vyšší ako tridsať percent ročného objemu obratu bez dane týkajúceho sa všetkých ich transakcií, pričom objemom obratu, ktorý sa zohľadní, je objem obratu podľa článku 57 ods. 3 [zákona o DPH v znení neskorších predpisov], a to bez toho, aby bolo dotknuté to, čo je uvedené v článku 3;

…“

15 Článok 3 veľkovojvodského nariadenia stanovuje:

„Pokiaľ ide o percentuálny podiel uvedený v článku 2 písm. a), poskytovanie služieb prostredníctvom skupiny je za daný kalendárny rok oslobodené od dane pod podmienkou, že počas predchádzajúceho kalendárneho roka nebol tento percentuálny podiel u členov skupiny prekročený. Prekročenie uvedeného percentuálneho podielu však nemá za následok stratu výhody oslobodenia od dane pod podmienkou, že toto prekročenie nie je vyššie ako päťdesiat percent uvedeného percentuálneho podielu, pričom netrvalo dlhšie ako dva po sebe nasledujúce kalendárne roky predchádzajúce kalendárnemu roku, v ktorom sa rozhoduje o priznaní oslobodenia.

Predchádzajúce podmienky musia byť splnené u každého člena skupiny, pričom v opačnom prípade sú všetky služby poskytnuté skupinou vylúčené z oslobodenia od dane.“

16 Podľa článku 4 veľkovojvodského nariadenia:

„Členovia skupiny, ktorí v rámci svojej hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH podľa článku 44 ods. 1 [zákona o DPH v znení neskorších predpisov] alebo v súvislosti s ktorou nie sú zdaniteľnou osobou na účely DPH, vykonávajú v rámci percentuálnej hranice stanovenej v článku 2 písm. a) a článku 3 aj dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, ktoré podľa uvedeného článku 44 ods. 1 nie sú oslobodené od dane, sú oprávnení odpočítať od dane, ktorú sú povinní odviesť na základe nimi vykonaných zdaniteľných transakcií, [DPH] fakturovanú voči skupine alebo dlžnú v rámci skupiny na základe jej transakcií na vstupe, a to vrátane v rámci sumy platby spätne individuálne uhradenej na ich účet podľa ustanovení článku 2 písm. c). Odpočítanie sa vykoná v súlade s ustanoveniami kapitoly VII zákona [o DPH v znení neskorších predpisov].“

17 Článku 4 veľkovojvodského nariadenia sa týkajú nasledujúce ustanovenia administratívneho obežníka:

„S cieľom zaručiť v čo najväčšej miere zásadu neutrality [DPH] je účelom článku 4 poskytnúť členom, ktorí sú zdaniteľnými osobami vykonávajúcimi v rámci percentuálnej hranice stanovenej v článku 2 písm. a) a článku 3 zdaniteľnú činnosť, ktorá nie je oslobodená podľa článku 44, právo na odpočítanie

zaplatenej alebo dlžnej DPH na vstupe v rámci nezávislej skupiny. Platí, že toto právo na odpočítanie musí byť aj v súlade s pravidlami podľa kapitoly VII zákona [o DPH], a najmä s jeho článkami 50 (všeobecný pomerný podiel) a 51 (skutočná dotknutosť).

V praxi môže člen, ktorý je zdaniteľnou osobou, vykonať odpočítanie DPH zaplatenej skupinou alebo dlžnej z jej strany len v tom prípade, ak disponuje vyúčtovaním podporeným kópiami faktúr, ktoré mu poskytla skupina, a v ktorých sa uvádza presná čistá cena zaplatená poskytovateľom alebo dodávateľom, uplatnená výška dane z ich strany alebo dlžná v rámci skupiny, ako aj pomerný podiel člena na spoločných výdavkoch a na dani.“

18 Cieľom poznámky COBMA je objasniť niektoré informácie týkajúce sa praktického uplatňovania právneho režimu nezávislých skupín osôb. Táto poznámka sa zaoberá najmä nasledujúcimi otázkami a odpoveďami:

„– Ktorá entita má byť uvedená na faktúrach, ktoré majú dostať tretie osoby, a ktoré sa týkajú spoločných výdavkov, ak skupina nemá právnu subjektivitu?

Môžu nastať dva prípady:

— skupina je v priamom vzťahu s tretími osobami a prijíma od nich tovary a služby vo svojom mene;

— členovia sú v priamom vzťahu s tretími osobami a prijímajú od nich tovary a služby vo svojom mene. Členovia následne zlúčia náklady súvisiace s tovarmi a službami prijatými od tretích osôb a na tomto základe priradia príslušné náklady k skupine. Tento prípad môže nastať najmä vtedy, keď z obchodných alebo právnych dôvodov nie je možné vytvoriť priamy vzťah medzi skupinou a tretími osobami.

V prvom prípade musia byť faktúry vystavené tretími osobami týkajúce sa spoločných nákladov jasne adresované nezávislej skupine osôb. Keďže skupina nemá vlastnú právnu subjektivitu, faktúry budú vystavené nasledovne: „Skupina ABC/Určené členovi X - adresa člena X“. Tento člen X je povinný priradiť náklady [vrátane daní] k skupine, bez ohľadu na právo na odpočítanie, na ktoré by mal tento člen nárok pokiaľ ide o DHP zaplatenú v jeho vlastnom mene. Keďže skupina nemá právnu subjektivitu, aspoň jeden z jej členov musí byť určený ako strana právne zaviazaná na úhradu a ostatné záväzky vyplývajúce zo zmluvy.

V druhom prípade sú faktúry vydané tretími osobami adresované niektorému z členov. Tento člen následne zlúči náklady súvisiace s týmito tovarmi a službami a priradí príslušné náklady k skupine. Priradenie týchto nákladov k skupine musí byť vykonané [vrátane daní] bez ohľadu na právo na odpočítanie, na ktoré by mal tento člen nárok, pokiaľ ide o DHP zaplatenú v jeho vlastnom mene.

…

Ďalej sa objasňuje, že priradenie spoločných nákladov k skupine vykonané členmi predstavuje transakciu mimo pôsobnosti DPH.

…“

Konanie pred podaním žaloby

19 Komisia výzvou zo 7. apríla 2011 upozornila Luxemburské veľkovojvodstvo na skutočnosť, že režim DPH týkajúci sa nezávislých skupín osôb (ďalej len „NSO“) ako ho definuje najmä článok 44 ods. 1 písm. y) zákona o DPH a články 1 až 4 veľkovojvodského nariadenia, nie je podľa jej názoru v súlade s viacerými ustanoveniami smernice 2006/112.

20 Svojou prvou výhradou Komisia uviedla, že vnútroštátne ustanovenia, podľa ktorých sú od DPH oslobodené služby poskytované NSO v prospech ich členov, a to vrátane prípadov, keď sú tieto služby využívané na také zdaniteľné transakcie uvedených členov, pri ktorých ročný obrat bez dane nepresahuje 30 %, resp. v niektorých prípadoch 45 % ich celkového ročného obratu bez dane, pokladá za nezlučiteľné s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

21 Svojou druhou výhradou Komisia konštatovala, že vnútroštátne právo je nezlučiteľné s článkom 1 ods. 2 druhým pododsekom, článkom 168 písm. a) a článkom 178 písm. a) smernice 2006/112, keďže stanovuje, že členovia NSO vykonávajúci zdaniteľné činnosti do výšky 30 % ich celkového ročného obratu bez dane si môžu od DPH, ktorú sú sami povinní zaplatiť, odpočítať DPH fakturovanú NSO na základe tovarov a služieb, ktoré jej boli dodané.

22 Tretia a posledná výhrada Komisie sa týkala vnútroštátneho práva, ktoré v prípade, že člen NSO nadobudol tovary a služby od tretej osoby vo vlastnom mene, ale na účet NSO, vylučovalo z rozsahu pôsobnosti DPH transakciu, ktorá v prípade tohto člena spočíva v priradení takto vzniknutých nákladov k NSO, čo predstavuje porušenie článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice 2006/112.

23 Luxemburské veľkovojvodstvo vo svojej odpovedi z 8. júna 2011 na výzvu Komisie spochybnilo výklad vnútroštátneho práva a práva Únie, ktorý uviedla Komisia. Na úvod podotklo, že pojem „nezávislé skupiny osôb“ uvedený v smernici 2006/112 sa týka najmä jednotiek bez vlastnej právnej subjektivity, ktorých činnosť možno pripísať ich členom, ktorí právnu subjektivitu majú.

24 Luxemburské veľkovojvodstvo na prvú výhradu odpovedalo, že článok 44 ods. 1 písm. y) zákona o DPH obmedzuje pôsobnosť oslobodenia od dane len v takom rozsahu, aký je definovaný článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, pričom veľkovojvodské nariadenie sa obmedzuje len na to, že upravuje subsidiárne pravidlá režimu uplatniteľného na NSO.

25 Pokiaľ ide o druhú výhradu, tento členský štát odpovedal, že ak NSO nemajú právnu subjektivitu, právo na odpočítanie musí byť v závislosti od plnenia na vstupe priznané nie tejto skupine, ale jej členom. Uvedený členský štát pripustil, že teoreticky sa režim stanovený vnútroštátnym právom odkláňa od „zásady predchádzajúcej úhrady dane odberateľom“, podľa jeho názoru to však nemá v praxi žiaden dôsledok.

26 Pokiaľ ide o tretiu výhradu, Luxemburské veľkovojvodstvo uviedlo, že režim vyplývajúci z článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice 2006/112 nie je na tento prípad použiteľný.

27 Keďže Komisiu táto odpoveď nepresvedčila, vydala 27. januára 2012 odôvodnené stanovisko, v ktorom potvrdila svoj postoj vyjadrený v oznámení a vyzvala Luxemburské veľkovojvodstvo, aby prijalo potrebné opatrenia na dosiahnutie súladu jeho vnútroštátnych právnych predpisov so smernicou 2006/112, najmä s článkom 2 ods. 1 písm. c), článkom 132 ods. 1 písm. f), článkom 1 ods. 2 druhým pododsekom, článkom 168 písm. a), článkom 178 písm. a), článkom 14 ods. 2 písm. c) a článkom 28 tejto smernice, a to v lehote dvoch mesiacov odo dňa doručenia tohto stanoviska.

28 Tento členský štát odpovedal na odôvodnené stanovisko listom zo 7. februára 2012, pričom opäť spochybnil dôvodnosť výhrad, ktoré mu boli zaslané a potvrdil svoju pozíciu, ktorú uviedol vo svojej odpovedi z 8. júna 2011.

29 Luxemburské veľkovojvodstvo však napriek tomu listom z 26. marca 2012 uviedlo, že sa zaväzuje prijať nariadenie zamerané na to, aby uviedlo luxemburskú právnu úpravu do súladu so smernicou 2006/112 s cieľom vyhovieť požiadavkám podľa prvej výhrady uvedenej v odôvodnenom stanovisku, pričom súčasne zotrváva na svojej argumentácii týkajúcej sa druhej a tretej výhrady.

30 Listom z 11. júna 2012 Komisia požiadala Luxemburské veľkovojvodstvo o zaslanie avizovaného návrhu nariadenia, ako aj jeho časového rámca prijatia.

31 Listom zo 4. septembra 2012 tento členský štát zaslal službám Komisie veľkovojvodské nariadenie zo 7. augusta 2012, ktoré zmenilo článok 1 veľkovojvodského nariadenia.

32 Komisia sa však domnievala, že veľkovojvodské nariadenie zo 7. augusta 2012, neuviedlo luxemburský právny poriadok do súladu so smernicou 2006/112 pokiaľ ide o tri výhrady vznesené v odôvodnenom stanovisku. Vzhľadom na pretrvávajúcu opodstatnenosť týchto výhrad Komisia 20. februára 2014 oznámila svoje rozhodnutie podať žalobu.

O žalobe

O prvej výhrade založenej na porušení článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112

O prípustnosti prvej výhrady

– *Argumentácia účastníkov konania*

33 Luxemburské veľkovojvodstvo sa v prvom rade domnieva, že prvú výhradu je potrebné zamietnuť ako neprípustnú z dôvodu, že žaloba Komisie je založená na odlišnej výhrade, než aká bola uvedená v odôvodnenom stanovisku. Výhrada vznesená v odôvodnenom stanovisku bola založená na tom, že veľkovojvodské nariadenie nevylučuje možnosť, že by služby skupiny zamerané, a to prípadne aj výlučne, na zdaniteľné transakcie, mohli byť oslobodené od dane. Na rozdiel od toho výhrada vznesená v žalobe je založená na tom, že veľkovojvodské nariadenie umožňuje oslobodenie od dane tých služieb, ktoré poskytuje NSO, a ktoré sa vedľajším spôsobom týkajú zdaniteľných transakcií jej členov.

34 Luxemburské veľkovojvodstvo v druhom rade tvrdí, že Komisia porušila zásadu lojálnej spolupráce tým, že nereagovala na zmenu, ktorá bola vykonaná vo veľkovojvodskom nariadení v auguste 2012. Podľa tohto členského štátu mu mala Komisia oznámiť svoje prípadné výhrady k zosúladeniu luxemburskej právnej úpravy so smernicou 2006/112 prostredníctvom tejto zmeny, a nie sa len zdržať vyjadrenia počas 18 mesiacov predtým, ako napokon 20. februára 2014 oznámila svoje rozhodnutie podať žalobu na Súdny dvor.

35 Komisia tvrdí, že judikatúra Súdneho dvora nevyžaduje dokonalú zhodu medzi výhradami uvedenými v odôvodnenom stanovisku a žalobnými návrhmi. Na rozdiel od tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva sa domnieva, že prvá výhrada si v odôvodnenom stanovisku a v žalobe zachovala rovnaký predmet a rozsah.

36 Pokiaľ ide o zásadu lojálnej spolupráce, Komisia tvrdí, že len ona je oprávnená rozhodnúť o tom, či je vhodné na záver fázy konania pred podaním žaloby rozhodnúť o podaní žaloby na Súdny dvor, aby ten konštatoval predpokladané porušenie. Prináleží teda Komisii zvoliť okamih kedy bude podaná žaloba o nesplnenie povinnosti bez toho, aby bola v tomto ohľade viazaná určitou lehotou, s výhradou situácie, kedy by neprimeraná dĺžka konania pred podaním žaloby zasiahla do práva na obranu, čo prináleží preukázať dotknutému členskému štátu.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

37 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je predmet žaloby podanej podľa článku 258 ZFEÚ vymedzený konaním pred podaním žaloby upraveným v uvedenom ustanovení. Preto musí byť žaloba založená na rovnakých žalobných dôvodoch a tvrdeniach ako odôvodnené stanovisko. Táto požiadavka však nemôže viesť v každom prípade až k vyžadovaniu

úplnej zhody medzi znením výhrad vo výroku odôvodneného stanoviska a žalobnými návrhmi, pokiaľ sa predmet konania, ako je uvedený v odôvodnenom stanovisku, nerozšíril alebo nezmenil (rozsudok z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko, C-85/11, EU:C:2013:217, bod 17 a citovaná judikatúra).

38 Treba pritom konštatovať, že Komisia v prejednávanej veci predmet sporu v porovnaní s predmetom uvedeným v odôvodnenom stanovisku nerozšírila ani nezmenila. Komisia totiž tak v odôvodnenom stanovisku, ako aj v žalobe jasne uviedla, že sa domnieva, že luxemburská právna úprava je v rozpore s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 vzhľadom na to, že umožňuje oslobodenie od dane pre služby NSO, ktoré nie sú priamo potrebné pre činnosti jej členov nepodliehajúce dani alebo oslobodené od dane.

39 V druhom rade je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora voľba okamihu podania žaloby o nesplnenie povinnosti prináleží Komisii. Úvahy, ktorými sa riadi táto voľba, nemôžu mať vplyv na prípustnosť tejto žaloby. Pravidlá stanovené v článku 258 ZFEÚ sa musia uplatniť bez toho, aby bola Komisia povinná dodržať určitú lehotu, okrem prípadov, ak by mohla neprimeraná dĺžka konania pred podaním žaloby sťažiť členskému štátu vyvracanie argumentov Komisie, a tým porušiť jeho právo na obranu. Dotknutému členskému štátu prináleží predložiť dôkaz o vplyve takejto neprimeranej dĺžky (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 14).

40 Je však potrebné konštatovať, že v prejednávanej veci Luxemburské veľkovojvodstvo dôkaz o takomto vplyve nepredložilo.

41 Okrem toho len tá skutočnosť, že tento členský štát zmenil svoju právnu úpravu po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, teda po 27. marci 2012, nebráni ako následok tomu, že by Komisia na základe zásady lojálnej spolupráce nemohla po tomto dátume podať žalobu o nesplnenie povinnosti.

42 Prvá výhrada je preto prípustná.

O veci samej

– Argumentácia účastníkov konania

43 Komisia uvádza, že v článku 1 veľkovojvodského nariadenia sa stanovujú podmienky použitia článku 44 ods. 1 písm. y) zákona o DPH. Podľa článku 2 písm. a) a článku 3 veľkovojvodského nariadenia je poskytovanie služieb zo strany nezávislých skupín osôb ich členom uvedené ako oslobodené od DPH, ak majú členovia tejto skupiny, ktorí vykonávajú aj činnosti podliehajúce dani ročný objem obratu bez dane pochádzajúceho z takejto činnosti vo výške najviac 30 % a v niektorých prípadoch 45 % ich celkového ročného objemu obratu bez dane. Veľkovojvodské nariadenie teda neobmedzuje oslobodenie od DPH výlučne len na služby poskytované zo strany NSO a priamo potrebné pre činnosti jej členov nepodliehajúce DPH alebo oslobodené od dane, čo porušuje článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. Preto v rozsahu, v akom toto poskytovanie služieb nespĺňalo podmienky stanovené článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, malo by byť zdanené podľa článku 2 ods. 1 tejto smernice.

44 Luxemburské veľkovojvodstvo uvádza, že Komisia pridala k článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 podmienku, ktorá v tomto ustanovení nie je uvedená tým, že tvrdí, že dané oslobodenie od dane je vyhradené len pre členov NSO, ktorí vykonávajú výlučne činnosti oslobodené alebo nepodliehajúce DPH. Podľa tohto členského štátu skutočnosť, že členovia NSO vykonávajú činnosť oslobodenú od dane, alebo činnosť, vo vzťahu ku ktorej nemajú postavenie zdaniteľnej osoby, je

postačujúcou podmienkou na použitie oslobodenia od dane upraveného v tomto článku. Naopak, oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 nie je vyhradené len tým členom NSO, ktorí vykonávajú výlučne len takúto činnosť.

45 Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že luxemburský režim tým, že predpokladá, že členovia NSO môžu vykonávať aj činnosti podliehajúce dani do výšky 30 % ich obratu, zavádza prakticky použiteľný režim, ktorý by sa stal ekonomicky neuskutočniteľným v prípade, že by podliehal ďalším podmienkam jeho uplatnenia. Uvedený členský štát sa v tejto súvislosti domnieva, že spoločné výdavky členov NSO prostredníctvom tejto skupiny predstavujú všeobecné výdavky, a že vyžadovanie odlišného zaobchádzania s DPH uplatniteľnou na služby poskytnuté zo strany NSO podľa toho, či sa tieto služby týkajú časti súvisiacej so zdaniteľnými činnosťami alebo časti súvisiacej s činnosťami členov oslobodenými od dane, by bolo nerealistické, a to vzhľadom na komplikácie a praktické a administratívne náklady, ktoré by takáto požiadavka vyvolala.

46 Luxemburské veľkovojvodstvo okrem toho poukazuje na skutočnosť, že v nadväznosti na list Komisie z 11. júna 2012 bolo veľkovojvodské nariadenie zmenené veľkovojvodským nariadením zo 7. augusta 2012, a to tak, že jeho článok 1 bol doplnený o nový pododsek.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

47 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa má existencia nesplnenia povinnosti hodnotiť vo vzťahu k situácii členského štátu ku dňu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, pričom Súdny dvor nemôže brať do úvahy neskoršie zmeny (rozsudok z 28. januára 2016, Komisia/Portugalsko, C-398/14, EU:C:2016:61, bod 49).

48 V prejednávanej veci lehota stanovená Luxemburskému veľkovojvodstvu na to, aby uviedlo svoju právnu úpravu do súladu so smernicou 2006/112, uplynula 27. marca 2012. K zmene článku 1 veľkovojvodského nariadenia prostredníctvom veľkovojvodského nariadenia zo 7. augusta 2012 však došlo až po tomto dátume. Preto táto zmena nie je opodstatnená pre posúdenie prvej výhrady.

49 Je teda potrebné posúdiť súlad veľkovojvodského nariadenia s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 vzhľadom na to, že toto nariadenie stanovuje, že poskytovanie služieb zo strany NSO ich členom je oslobodené od dane, ak je v prípade členov tejto skupiny vykonávajúcich aj zdaniteľné činnosti ich ročný objem obratu bez dane pochádzajúceho z takýchto činností vo výške najviac 30 % a v niektorých prípadoch najviac 45 % ich celkového ročného objemu obratu bez dane.

50 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodenia od DPH uvedené v článku 132 smernice 2006/112 sa majú vykladať doslovne, keďže tieto oslobodenia od dane predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa táto daň vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Táto požiadavka reštriktívneho výkladu pritom neznamená, že výrazy použité v článku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavoval účinku. Cieľom judikatúry Súdneho dvora nie je presadzovať taký výklad, ktorým by bolo takmer nemožné uplatniť predmetné oslobodenie v praxi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07 P, EU:C:2008:713, bod 30 a citovanú judikatúru).

51 Podľa znenia článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sú od dane za určitých podmienok oslobodené 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“. Preto zo znenia tohto ustanovenia

vyplýva, že sa ním nestanovuje oslobodenie od dane pre tie poskytované služby, ktoré nie sú priamo potrebné na uskutočňovanie takých činností členov GAP, ktoré sú oslobodené od dane alebo vo vzťahu ku ktorým nevystupujú ako zdaniteľné osoby.

52 Pokiaľ tieto poskytované služby nespadajú do rozsahu uplatniteľnosti oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, článok 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice vyžaduje, aby takéto poskytovanie služieb uskutočnené na území členského štátu zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou za protihodnotu, podliehalo DPH.

53 V rozpore s tým, čo tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo, tento výklad článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 nemá za následok, že by oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení bolo pozbavené akéhokoľvek účinku. Konkrétne sa použitie tohto oslobodenia od dane neobmedzuje na skupiny, ktorých členovia vykonávajú výlučne činnosť oslobodenú od dane alebo takú, vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby. Preto môže byť toto oslobodenie od dane priznané službám poskytovaným NSO, ktorej členovia vykonávajú aj činnosti podliehajúce dani, ale len v tom rozsahu, v akom sú tieto služby priamo potrebné pre činnosti uvedených členov, ktoré sú oslobodené od dane alebo vo vzťahu ku ktorým nevystupujú ako zdaniteľné osoby.

54 Luxemburské veľkovojvodstvo nepreukázalo, že by táto požiadavka prakticky znemožňovala použiteľnosť oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. Na jednej strane, ako uviedla generálna advokátka v bode 42 svojich návrhov, služby NSO poskytované jej členom nie sú nevyhnutne priraditeľné k ich spoločným nákladom, a teda ku všetkým ich činnostiam. Na druhej strane Luxemburské veľkovojvodstvo nepreukázalo z akého dôvodu by prípadne bolo pre NSO nadmerne sťažené fakturovať svoje služby bez DPH na základe toho, akú časť z celkových aktivít jej členov predstavujú služby oslobodené od dane alebo také služby, vo vzťahu ku ktorým nevystupujú ako zdaniteľné osoby.

55 Z toho vyplýva, že článok 44 ods. 1 písm. y) zákona o DPH v spojení s článkom 2 písm. a) a článkom 3 veľkovojvodského nariadenia je v rozpore s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, takže prvá výhrada je dôvodná.

O druhej výhrade založenej na porušení článku 1 ods. 2 druhého pododseku, článku 168 písm. a) a článku 178 písm. a) smernice 2006/112

Argumentácia účastníkov konania

56 Komisia v prvom rade tvrdí, že podľa článku 4 veľkovojvodského nariadenia majú členovia NSO vykonávajúci transakcie podliehajúce DPH právo odpočítať od DPH, ktorú sú povinní zaplatiť na základe týchto zdaniteľných transakcií, DPH fakturovanú voči NSO alebo dlžnú v rámci skupiny na základe tovarov a služieb, ktoré NSO prijala na potreby jej vlastných činností. Podľa Komisie však z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že DPH si môže odpočítať len zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom tovarov alebo služieb zaťažených DPH, a to len pokiaľ ide o DPH, ktorú má táto zdaniteľná osoba sama zaplatiť.

57 Komisia v druhom rade uvádza, že z článku 4 veľkovojvodského nariadenia v spojení s administratívnym obežníkom vyplýva, že členovia NSO môžu vykonať právo na odpočítanie DPH na základe transakcií s chýbajúcou faktúrou na ich meno, čo predstavuje porušenie článku 178 písm. a) smernice 2006/112.

58 Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že z rozsudku z 18. júla 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) vyplýva, že zdaniteľná osoba môže odpočítať DPH zo súm, ktoré jej boli fakturované za tovary alebo služby v prospech odlišnej jednotky, a to vtedy, pokiaľ je preukázané, že tieto sumy majú vzťah k činnosti zdaniteľnej osoby podliehajúcej dani. Tento členský štát z toho vyvodzuje, že na

účely práva na odpočítanie dane je potrebné určiť jednotku, ktorá skutočne znáša tieto sumy a stanoviť, či majú tieto sumy vzťah k činnosti zdaniteľnej osoby podliehajúcej dani. V tejto súvislosti uvedený členský štát tvrdí, že aj keď sú tieto sumy formálne fakturované na NSO, sumy a zodpovedajúcu DPH znášajú členovia NSO a to do výšky ich účasti v skupine.

59 Navyše, ak by sa prijala druhá výhrada Komisie, podľa Luxemburského veľkovojvodstva by to viedlo k narušeniu zásady daňovej neutrality. Ak by totiž bolo členom NSO odopreté právo na odpočítanie DPH, pričom tí by si túto daň nemohli spätne uplatniť, títo členovia by znášali dodatočné náklady DPH.

60 Pokiaľ ide o požiadavku disponovania faktúrou, Luxemburské veľkovojvodstvo zdôrazňuje, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), uznal právo na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe, ktorá nedisponovala faktúrou na jej vlastné meno. Podľa tohto členského štátu, požiadavka voči zdaniteľnej osobe, ktorá žiada o uplatnenie oslobodenia od dane, aby disponovala faktúrou, je v zásade odôvodnená vylúčením rizika prípadného dvojitého odpočítania dane, podvodu alebo zneužitia práva. Uvedený členský štát v tejto súvislosti uvádza, že vzhľadom na to, že NSO nemajú žiadne právo na odpočítanie DPH, neexistuje ani žiadne riziko jej dvojitého odpočítania.

Posúdenie Súdnym dvorom

61 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 vyplýva, že NSO je samostatnou zdaniteľnou osobou, odlišnou od svojich členov. Zo samotného znenia tohto ustanovenia totiž vyplýva, že NSO je samostatná a svoje služby preto poskytuje nezávisle, v súlade s článkom 9 smernice 2006/112. Navyše, ak by služby poskytované NSO neboli poskytované zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou, tieto služby by podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 nepodliehali DPH. Ako teda uviedla generálna advokátka v bode 50 svojich návrhov, tieto služby by v takom prípade nemohli byť predmetom oslobodenia od dane, ktoré stanovuje článok 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice.

62 Po objasnení týchto úvodných úvah je teda potrebné stanoviť, či je veľkovojvodské nariadenie v rozpore s článkom 1 ods. 2 druhým pododsekom, článkom 168 písm. a) a článkom 178 písm. a) smernice 2006/112 tým, že umožňuje členom NSO, ktorí uskutočňujú transakcie podliehajúce DPH odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť na základe týchto transakcií, daň fakturovanú NSO alebo daň, ktorá má byť zaplatená v rámci skupiny na základe tovarov a služieb, ktoré NSO prevzala na účely potrieb svojich vlastných činností.

63 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že podľa článku 168 písm. a) smernice 2006/112 má zdaniteľná osoba právo odpočítať od DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar, ktorý jej bol dodaný, a za služby, ktoré jej boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Z toho vyplýva, že tomuto ustanoveniu odporuje, aby boli členovia NSO oprávnení odpočítať od DPH, ktorú sú povinní zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dodaný a za služby poskytnuté v prospech NSO.

64 Toto konštatovanie nespochybňuje ani rozsudok z 18. júla 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), na ktorý sa odvoláva Luxemburské veľkovojvodstvo, a v ktorého bodoch 24 až 26 a 29 Súdny dvor v podstate rozhodol, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo odlíšeného subjektu v súlade s povinnosťou tejto zdaniteľnej osoby ako zamestnávateľa podľa vnútroštátneho práva, má právo odpočítať DPH, ktorú uhradila za služby súvisiace so správou a fungovaním tohto fondu. Ako totiž vyplýva z bodu 25 uvedeného rozsudku, dotknuté služby zaťažené DPH prijala samotná zdaniteľná osoba s cieľom zabezpečiť správu dôchodkov jej zamestnancov a správu majetku dôchodkového fondu zriadeného na zaručenie uvedených dôchodkov. Z uvedeného rozsudku teda nemožno vyvodiť, že by členovia NSO mali právo na odpočítanie DPH, ktorou sú zaťažené tovary a služby nadobudnuté skupinou, pričom len skupina sama je oprávnená prípadne požadovať odpočítanie tejto DPH.

65 Okrem toho je potrebné zamietnuť argumentáciu Luxemburského veľkovojvodstva založenú na porušení zásady daňovej neutrality. V súlade s touto zásadou je cieľom režimu odpočtov úplne zbaviť podnikateľský subjekt bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností (rozsudok z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, bod 35). Spoločný systém DPH teda zaručuje neutralitu pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27).

66 Preto zásade daňovej neutrality neodporuje, aby bolo na základe článku 168 písm. a) smernice 2006/112 členom NSO odopreté právo na odpočítanie dane pokiaľ ide o DPH, ktorú znáša skupina na základe služieb, ktoré poskytla, a ktoré sú podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 oslobodené od dane, a z tohto dôvodu nevytvárajú žiadne právo na odpočítanie. Naopak, pokiaľ takáto NSO poskytuje služby, ktoré nie sú oslobodené od dane, je potrebné uviesť, že v súlade s uvedenou zásadou má táto skupina ako taká, a nie jej členovia, právo na odpočítanie DPH, ktorou boli zaťažené transakcie na vstupe.

67 V druhom rade z článku 178 písm. a) smernice 2006/112 v spojení s jej článkom 226 bodom 5 a článkom 168 písm. a) vyplýva, že na to, aby si zdaniteľná osoba mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, musí mať faktúru, na ktorej je uvedené jej meno ako odberateľa. Preto luxemburská právna úprava tým, že umožňuje členom NSO na základe faktúry vystavenej na meno skupiny odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť oni sami, DPH fakturovanú tejto skupine, porušuje článok 178 písm. a) smernice 2006/112.

68 Je potrebné uviesť, že odvolávanie sa Luxemburského veľkovojvodstva na rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241) nemá v tejto súvislosti žiadnu opodstatnenosť vzhľadom na skutočnosť, že skutkové okolnosti vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok boli veľmi odlišné od okolností v tejto veci. Osobitne z bodu 81 tohto rozsudku totiž vyplýva, že na rozdiel od NSO, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH, a ktorej všetci členovia vykonávajú hospodársku činnosť, majetkové spoločenstvo tvorené manželmi vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), nemalo samo osebe postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH, pričom len jeden z manželov vykonával hospodársku činnosť.

69 Zároveň je však potrebné konštatovať, že Komisia nepreukázala, že by dotknutá luxemburská právna úprava bola v rozpore s článkom 1 ods. 2 druhým pododsekom smernice 2006/112 stanovujúcim zásadu, podľa ktorej sa DPH uplatňuje na každú transakciu, avšak bez toho, aby sa osobitným spôsobom zaobchádzalo s právom na odpočítanie zaručeným v článku 167 a článku 168 písm. a) tejto smernice za podmienok uvedených najmä v jej článku 178.

70 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že článok 4 veľkovojvodského nariadenia v spojení s administratívnym obežníkom v rozsahu, v akom tento obežník poskytuje výklad článku 4 veľkovojvodského nariadenia, je v rozpore s článkom 168 písm. a) a článkom 178 písm. a) smernice 2006/112, a preto je druhá výhrada dôvodná. V zostávajúcej časti je potrebné túto výhradu zamietnuť.

O tretej výhrade založenej na porušení článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice 2006/112

O prípustnosti tretej výhrady

– Argumentácia účastníkov konania

71 Luxemburské veľkovojvodstvo uvádza, že tretiu výhradu je potrebné zamietnuť ako neprípustnú, keďže sa týka výlučne poznámky COBMA. Pripomína, že predmetom žaloby o nesplnenie povinnosti môže byť len nesplnenie povinnosti pripísateľné príslušnému členskému štátu. Komisia však nepreukázala, že by COBMA bola orgánom štátu, ktorý vykonáva právomoci verejnej moci.

72 Komisia poznamenáva, že znenie poznámky COBMA naznačuje, že jej spoluautorom je Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Finančná a majetková správa), ktorá je štátnym orgánom. Táto inštitúcia navyše tvrdí, že obsah tejto poznámky potvrdzuje, že nejde len o jednoduché odporúčania alebo rady prevádzkovateľom, ale o to, akým spôsobom má byť jednotne vykladaná a uplatňovaná právna úprava týkajúca sa NSO. Komisia sa v každom prípade domnieva, že poznámka COBMA vyjadruje všeobecnú prax luxemburských daňových orgánov.

– Posúdenie Súdnym dvorom

73 Je potrebné pripomenúť, že správna prax členského štátu môže byť predmetom žaloby o nesplnenie povinnosti, pokiaľ vykazuje určitý stupeň ustálenosti a všeobecnosti (rozsudok z 22. septembra 2016, Komisia/Česká republika, C-525/14, EU:C:2016:714, bod 14). Luxemburské veľkovojvodstvo pritom nespochybnilo argumentáciu Komisie, podľa ktorej poznámka COBMA vyjadruje všeobecnú prax luxemburských daňových orgánov.

74 Z toho vyplýva, že predmetom tretej výhrady je nesplnenie povinnosti pripísateľné Luxemburskému veľkovojvodstvu, a preto je potrebné zamietnuť námietku neprípustnosti týkajúcu sa tejto výhrady.

O veci samej

– Argumentácia účastníkov konania

75 Komisia poznamenáva, že priradenie nákladov k NSO niektorým z jej členov, ktorý sa zaviazal na ich úhradu konajúc vo svojom mene, ale na účet NSO, predstavuje podľa poznámky COBMA transakciu vylúčenú z pôsobnosti DPH.

76 Podľa Komisie však takáto transakcia spadá do pôsobnosti DPH podľa článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice 2006/112. Podľa jej názoru každé nadobudnutie tovarov alebo služieb na účet NSO niektorým z jej členov vo svojom vlastnom mene je z hľadiska DPH potrebné vnímať ako dve zhodné dodania tovaru alebo poskytnutia služieb uskutočnené po sebe, ktoré spadajú do pôsobnosti DPH. V tejto súvislosti vychádza z rozsudku zo 14. júla 2011, Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Luxemburské veľkovojvodstvo na úvod zdôrazňuje, že kritizovaná pasáž poznámky COBMA sa netýka NSO s vlastnou právnou subjektivitou, ale výlučne len tých, ktoré ju nemajú.

78 Tento členský štát uvádza, že analógia, ktorú robí Komisia medzi vecou, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489) a prejednávanou vecou nemá žiadnu opodstatnenosť, keďže obe situácie sa podstatne odlišujú. V tejto súvislosti uvádza, že NSO bez právnej subjektivity nemôže konať samostatne, ale len prostredníctvom člena konajúceho na jej účet, pričom transakcie medzi NSO a jej členom nie sú nevyhnutne transakciami medzi dvoma odlišnými

zdaniteľnými osobami. Uvedený členský štát v tomto kontexte poukazuje na paralelu s podielovými fondmi podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/65/ES z 13. júla 2009 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. EÚ L 302, 2009, s. 32), ktoré rovnako môžu konať len prostredníctvom svojej správcovskej spoločnosti, a preto sú vylúčené z pôsobnosti DPH.

79 Luxemburské veľkovojvodstvo sa domnieva, že vzťah medzi NSO a jej členmi môže byť, v závislosti od zavedených zmluvných vzťahov NSO, porovnateľný s členmi konzorcia, čo bolo predmetom rozsudku Súdneho dvora z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). V uvedenej veci Súdny dvor rozhodol, že práce vykonané v rámci konzorcia na jeho účet každým z jeho členov nepredstavujú zdaniteľné transakcie.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

80 Na úvod je potrebné konštatovať, že pokiaľ ide o rozsah spornej pasáže poznámky COBMA, z jej znenia jednoznačne nevyplýva, že by sa týkala len situácie NSO bez právnej subjektivity, ako to tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo. Ako pritom zdôrazňuje Komisia, pasáž tejto poznámky, podľa ktorej „z obchodných alebo právnych dôvodov nie je možné vytvoriť priamy vzťah medzi skupinou a tretími osobami“, naznačuje, že nejde o takýto prípad. V každom prípade však otázka, či sa táto pasáž uplatňuje alebo neuplatňuje len na NSO s právnou subjektivitou, nemá pre analýzu tretej výhrady žiaden dopad.

81 Tretia výhrada sa totiž týka situácie, v ktorej člen NSO nadobudne tovary alebo služby vo svojom mene, ale na účet NSO.

82 Ako však vyplýva z bodu 61 tohto rozsudku, NSO je samostatnou zdaniteľnou osobou odlišnou od jej členov, ktorí sú tiež zdaniteľnými osobami. Preto transakcie medzi NSO konajúcou samostatne a niektorým z jej členov je potrebné posudzovať ako transakcie medzi dvomi zdaniteľnými osobami, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti DPH. Argumentácia Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorej transakcie medzi NSO a niektorým z jej členov nie sú nevyhnutne transakciami medzi dvomi odlišnými zdaniteľnými osobami, keďže NSO môže konať len prostredníctvom svojich členov, ako aj paralela, ktorú v tejto súvislosti robí s podielovými fondmi, teda v prejednávanej veci nemajú žiadnu opodstatnenosť.

83 Z uvedeného vyplýva, že priradenie nákladov k NSO niektorým z jej členov, ktorý sa zaviazal na ich úhradu konajúc vo svojom mene, ale na účet NSO, predstavuje transakciu, ktorá spadá do pôsobnosti DPH.

84 Toto konštatovanie potvrdzuje článok 14 ods. 2 písm. c) a článok 28 smernice 2006/112, na porušenie ktorých poukazuje Komisia v rámci tretej výhrady.

85 Podľa článku 28 smernice 2006/112, ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene ale na účet tretej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.

86 Uvedené ustanovenie teda vytvára právnu domnienku dvoch poskytnutí identických služieb v postupnej nadväznosti. Podľa tejto domnienky subjekt, ktorý sprostredkúva poskytnutie služieb a ktorý je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na účet ktorého koná, ktorý je komitentom, pred tým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníkovi (rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

87 Vzhľadom na to, že článok 28 smernice 2006/112 patrí do jej hlavy IV nazvanej „Zdaniteľné transakcie“, dva uvedené prípady poskytovania služieb patria do rozsahu pôsobnosti DPH. Z toho vyplýva, že ak poskytovanie služieb, ktoré sprostredkuje sprostredkovateľ, podlieha DPH, rovnako tak DPH podlieha aj právny vzťah medzi sprostredkovateľom a subjektom, na účet ktorého koná (pozri analogicky rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36).

88 Rovnaká úvaha platí aj pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru na základe zmluvy o vyplatení provízie pri nákupe podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112, ktorá tiež patrí do hlavy IV tejto smernice. Toto ustanovenie teda vytvára právnu domnienku existencie dvoch zhodných dodaní tovaru uskutočnených po sebe, ktoré spadajú do pôsobnosti DPH.

89 Preto ak člen NSO nadobudne vo svojom mene, ale na účet NSO tovary podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112 alebo služby podľa článku 28 uvedenej smernice, úhrada s tým súvisiacich nákladov zo strany skupiny predstavuje transakciu spadajúcu do pôsobnosti DPH.

90 Analógiu s vecou, v ktorej bol vydaný rozsudok z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), na ktorú poukazuje Luxemburské veľkovojvodstvo, je tiež potrebné odmietnuť. Ako totiž vyplýva z bodov 61 až 82 tohto rozsudku, na rozdiel od situácie konzorcia v uvedenej veci, NSO predstavuje zdaniteľnú osobu, ktorá je odlišná od jej členov.

91 Preto poznámka COBMA tým, že stanovila, že ak sú k NSO priradené náklady, na ktorých náhradu sa člen NSO zaviazal konaním vo svojom mene ale na účet skupiny, predstavuje to transakciu vylúčenú z pôsobnosti DPH, je v rozpore s článkom 14 ods. 2 písm. c) a článkom 28 smernice 2006/112, takže tretia výhrada je dôvodná.

92 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že stanovilo režim DPH týkajúci sa NSO, ako je definovaný v prvom rade v článku 44 ods. 1 písm. y) zákona o DPH v spojení s článkom 2 písm. a) a článkom 3 veľkovojvodského nariadenia, v druhom rade v článku 4 rovnakého nariadenia v spojení s administratívnym obežníkom v rozsahu, v akom poskytuje výklad uvedeného článku 4, a v treťom rade, v poznámke COBMA, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 ods. 1 písm. c), článku 132 ods. 1 písm. f), článku 168 písm. a), článku 178 písm. a), článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice 2006/112.

O trovách

93 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla uložiť Luxemburskému veľkovojvodstvu povinnosť nahradiť trovy konania a Luxemburské veľkovojvodstvo nemalo úspech v podstatnej časti svojich dôvodov, je opodstatnené uložiť mu povinnosť nahradiť trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že stanovilo režim dane z pridanej hodnoty týkajúci sa nezávislých skupín osôb, ako je definovaný v prvom rade v článku 44 ods. 1 písm. y) konsolidovaného znenia zákona z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty v spojení s článkom 2 písm. a) a článkom 3 veľkovojvodského nariadenia z 21. januára 2004 o oslobodení služieb poskytovaných nezávislými skupinami osôb svojim členom od DPH, v druhom rade v článku 4 uvedeného nariadenia v spojení s administratívnym obežníkom č. 707 z 29. januára 2004, v rozsahu, v akom poskytuje výklad uvedeného článku 4, a v treťom rade v poznámke z 18. decembra 2008 vypracovanej pracovnou skupinou, ktorá vykonávala činnosť v rámci Comité d’Observation des Marchés (Výbor pre dohľad nad trhom, COBMA) so súhlasom Administration de l’Enregistrement et des Domaines (Finančná a majetková správa), nesplnilo povinnosti, ktoré

mu vyplývajú z článku 2 ods. 1 písm. c), článku 132 ods. 1 písm. f), článku 168 písm. a), článku 178 písm. a), článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13 júla 2010.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Luxemburské veľkovojvodstvo je povinné nahradiť trovy konania.

Podpisy