Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. októbra 2016 [1]

Vec C-274/15

Európska komisia
proti

Luxemburskému veľkovojvodstvu

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112/ES — Oslobodenie služieb poskytovaných skupinami osôb pre ich členov od dane — Poskytovanie služieb priamo na účely činnosti, ktorá je oslobodená od dane alebo ktorá nepodlieha dani — Odpočet dane na vstupe členov skupiny osôb — Konanie člena vo vlastnom mene na účet skupiny osôb“

I – Úvod

1. Prejednávaná žaloba Európskej komisie proti Luxemburskému veľkovojvodstvu smeruje proti rôznym ustanoveniam luxemburského práva o dani z pridanej hodnoty, ktoré je v spojení s oslobodením od dane podľa 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“) [3]. V pozadí tohto oslobodenia od dane stojí rozhodnutie normotvorcu Únie nepriznať podnikom, ktoré poskytujú plnenia oslobodené od dane, ako sú napr. nemocnice, lekári alebo školy, v zásade žiadne právo na odpočítanie dane. Plnenia týchto podnikov na výstupe sa síce nezdaňujú, ale ich plnenia na vstupe ostanú zároveň 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 nepriamo znáša.

2. 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. 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, ktorý tiež nedlhuje DPH, ale nemôže ani uplatniť odpočítanie dane na vstupe, a to ani v prípade, keď za protihodnotu poskytuje služby alebo predáva tovar.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 — Súdny dvor sa v uplynulých desaťročiach celkovo len trikrát zaoberal uvedeným oslobodením od DPH a jeho početnými vecnými kritériami [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)]. Aktuálne sú však na Súdnom dvore predložené hneď štyri veci. Okrem prejednávaného konania ide o veci C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) a C-616/15 (Komisia/Nemecko).

3. Vzhľadom na to, že aj v prípade podnikov, ktoré poskytujú plnenia v režime oslobodenia od dane, môžu existovať situácie, keď má z ekonomického hľadiska zmysel, ba dokonca sa vyžaduje, neposkytovať jednotlivé časti služieb osamotene, ale spoločne s inými podnikmi, ktoré sú tiež oslobodené od DPH (napr. keď viacerí usadení lekári spolu prevádzkujú veľký medicínsky prístroj), článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa oslobodzujú aj tieto plnenia skupiny osôb pre jej členov. Vylúčenie odpočítania dane na vstupe teda neovplyvňuje tvorbu cien, čo umožňuje zachovanie rozsahu oslobodenia od DPH pre konečného spotrebiteľa, a to bez ohľadu na to, či plnenie ako celok poskytol podnik oslobodený od dane sám alebo spolu s inými podnikmi oslobodenými od DPH.

4. Prejednávané konanie musí teraz vysvetliť, či v snahe vyjsť v ústrety hospodárskym záujmom svojich podnikov nezašlo Luxemburské veľkovojvodstvo pri vykonávaní tohto oslobodenia a ďalších relevantných ustanovení Únie týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty v rozpore s hospodárskou súťažou priďaleko.

II – Právny rámec

Právo Únie

5. V článku 1 ods. 2 druhom pododseku smernice o DPH sa koncept zdaňovania pridanej hodnoty definuje takto:

„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.“

6. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH podlieha DPH „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“. Podľa písmena a) tohto ustanovenia platí to isté aj pre „dodanie tovaru“.

7. Podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH členské štáty oslobodia od DPH 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“.

8. K odpočtu DPH, ktorou sú zaťažené nákladové prvky obratu (odpočet DPH na vstupe), sa v článku 168 smernice stanovuje:

„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. V súvislosti so spôsobom odpočítania dane článok 178 smernice o DPH [4] stanovuje:

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

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240,

…“

10. Napokon v smernici o DPH sú ešte špeciálne ustanovenia o províznych transakciách, ktoré sú v prejednávanom prípade relevantné. Ide jednak o jej článok 14 ods. 2, ktorý pre prípad dodania tovaru obsahuje túto úpravu:

„2. 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.“

11. Na druhej strane v článku 28 smernice o DPH sa v súvislosti so službami 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.“

12. Všetky relevantné ustanovenia boli už obsahom šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [5] (ďalej len „šiesta smernica“), ktorá bola nanovo rekodifikovaná smernicou o DPH. Judikatúru Súdneho dvora, ktorá k nej vznikla, treba preto v prejednávanom prípade tiež zohľadniť.

Luxemburské právo

13. Článok 44 ods. 1 písm. y) zákona z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „luxemburský zákon o DPH“) obsahuje oslobodenie od dane, ktoré sa zhoduje s francúzskou jazykovou verziou článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

14. Na spresnenie uplatňovania tohto oslobodenia od dane bola vydaná veľkovojvodská vyhláška z 21. januára 2004 o oslobodení služieb poskytovaných nezávislými skupinami osôb svojim členom od DPH (ďalej len „luxemburská vyhláška“).

15. Nezávislá skupina osôb v zmysle článku 44 ods. 1 písm. y) luxemburského zákona o DPH musí mať podľa článku 1 luxemburskej vyhlášky buď vlastnú právnu subjektivitu [písmeno a)], alebo pôsobiť voči svojim členom a tretím osobám pod vlastným menom [písmeno b)]. Veľkovojvodskou vyhláškou zo 7. augusta 2012 bol do tohto ustanovenia doplnený druhý odsek. V ňom sa stanovuje, že vyhláška neplatí pre nezávislé skupiny, v ktorých služby jedného alebo viacerých členov slúžia predovšetkým na uskutočňovanie zdaniteľných transakcií.

4 — V znení pred zmenou na základe smernice Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o pravidlá fakturácie (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1), ktorá sa podľa svojho článku 2 ods. 1 druhého pododseku uplatňuje až od 1. januára 2013, a preto nie je relevantná pre prejednávanú vec.

5 — Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1.

16. V článku 2 luxemburskej vyhlášky sa stanovujú podmienky pre oslobodenie od dane podľa článku 44 ods. 1 písm. y) luxemburského zákona o DPH. V písmene a) prvej vete sa upravuje, že činnosť skupiny musí pozostávať výlučne zo služieb pre jej členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie ich činnosti. Podľa toho musí byť činnosť členov buď oslobodená od dane, alebo v tejto súvislosti nemôžu byť zdaniteľnou osobou. Podľa písmena a) druhej vety však túto podmienku spĺňajú aj osoby, ktoré sú v rámci svojej činnosti oslobodené od dane alebo ktoré vo vzťahu k nej vystupujú ako zdaniteľné osoby, pokiaľ ich objem nie je vyšší ako 30 % celkového obratu. V článku 3 luxemburskej vyhlášky sa upravujú v súvislosti s uvedenou hranicou obratu podrobnosti, podľa ktorých možno danú hranicu za určitých okolností prekročiť až o 50 %.

17. Okrem toho podľa článku 4 luxemburskej vyhlášky sa týmto osobám dovoľuje odpočítanie dane na vstupe, pokiaľ ide o DPH, ktorá bola *skupine* vyfakturovaná za plnenia, ktorých bola odberateľom. Podľa administratívneho obežníka č. 707 z 29. januára 2004 (ďalej len „luxemburský administratívny obežník“), v ktorom sa stanovuje, ktoré podklady musia členovia predložiť na tento účel, k danému prevodu práva na odpočítanie dane na vstupe dochádza na účel zabezpečenia daňovej neutrality.

18. Napokon poznámka pracovnej skupiny pre DPH z 18. decembra 2008, ktorá vykonávala činnosť v rámci Comité d'Observation des Marchés (Výbor pre dohľad nad trhom; ďalej len „CObMa“), ktorá bola podľa svojho znenia sformulovaná so súhlasom Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luxemburská daňová správa), sa tiež týka oslobodenia nezávislých skupín osôb od dane (ďalej len „poznámka CObMa“). Okrem iného sa zaoberá otázkou, aká osoba má byť uvedená na faktúre, ktorú vystavila tretia osoba a ktorá sa vzťahuje na spoločné náklady, keď skupina nemá vlastnú právnu subjektivitu. V tejto súvislosti sa vysvetľuje, že pre prípad, že člen vo vlastnom mene na účet skupiny poberá plnenia tretích osôb, skupina je spoločnými nákladmi zaťažená mimo pôsobnosti DPH.

III – Okolnosti predchádzajúce sporu

19. Listom zo 7. apríla 2011 Komisia oznámila Luxemburskému veľkovojvodstvu, že má pochybnosti o súlade rôznych luxemburských ustanovení, ktoré súvisia s prebratím oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, s právom Únie.

20. Vo svojom odôvodnenom stanovisku z 27. januára 2012 Komisia nepovažovala svoje pochybnosti za vyvrátené a vyzvala Luxemburské veľkovojvodstvo, aby v priebehu dvoch mesiacov podniklo kroky nevyhnutné na zosúladenie svojich právnych predpisov s právom Únie.

21. Luxemburské veľkovojvodstvo totiž po prvé nerešpektuje článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH do tej miery, že luxemburské oslobodenie od dane platí aj v prípadoch, keď skupina *neposkytuje* službu priamo na účely činnosti člena, ktorá je oslobodená od dane alebo je činnosťou nepodliehajúcou dani. Po druhé je v rozpore s článkom 168 písm. a) a článkom 178 písm. a) smernice o DPH, keď sa členom skupiny prizná právo na odpočítanie dane za plnenia na vstupe, ktoré sa poskytujú a fakturujú nie členom, ale skupine. Po tretie so skutočnosťou, že člen je odberateľom plnenia na účet skupiny, sa podľa článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice o DPH musí zaobchádzať ako s dvoma plneniami, ktoré nasledujú po sebe, a z hľadiska DPH ho nemožno považovať za zanedbateľné.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

22. Po tom, ako Luxemburské veľkovojvodstvo v stanovenej lehote nevyhovelo výzve Komisie, Komisia v súlade s článkom 258 ods. 2 ZFEÚ podala 8. júna 2015 na Súdnom dvore žalobu a požaduje

— určiť, že Luxemburské veľkovojvodstvo si na základe vypracovania režimu DPH pre nezávislé skupiny osôb v článku 44 ods. 1 písm. y) luxemburského zákona o DPH, v článkoch 1 až 4 luxemburskej vyhlášky, luxemburskom obežníku, pokiaľ sa týka článkov 1 až 4 luxemburskej vyhlášky, ako aj v poznámke CObMa nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice o DPH, najmä z 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 tejto smernice,

— zaviazať Luxemburské veľkovojvodstvo na náhradu trov konania.

23. Luxemburské veľkovojvodstvo navrhuje, aby Súdny dvor:

— zamietol žalobu Komisie ako čiastočne neprípustnú, vo zvyšnej časti ako nedôvodnú, subsidiárne ju ako celok zamietol ako nedôvodnú,

— zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

24. Účastníci konania najskôr predložili svoje pripomienky v písomnej forme a 30. júna 2016 na pojednávaní v ústnej forme.

V – Posúdenie

A – *O prvom žalobnom dôvode: použitie služieb členmi skupiny*

25. Komisia svojím prvým žalobným dôvodom namieta porušenie článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

26. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH v zásade všetky služby zdaniteľných osôb podliehajú DPH. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH síce obsahuje oslobodenie od dane pre služby nezávislých skupín určené ich členom, toto oslobodenie sa však uplatní len na služby poskytované priamo na účel činnosti členov, ktorá je oslobodená od dane alebo ktorá nepatrí do pôsobnosti DPH.

27. Podľa názoru Komisie sa v súlade s článkom 2 písm. a) a článkom 3 luxemburskej vyhlášky oslobodenie od dane podľa článku 44 ods. 1 písm. y) luxemburského zákona o DPH uplatní aj vtedy, keď služby skupiny boli použité na *zdaniteľnú* činnosť člena, pokiaľ sa obrat zo zdaniteľnej činnosti nepohybuje vo výške viac ako 30 %, resp. v určitých prípadoch neprevyšuje 45 % celkového obratu.

1. Prípustnosť prvého žalobného dôvodu.

28. Luxemburské veľkovojvodstvo považuje prvý žalobný dôvod za neprípustný.

29. Na úvod sa domnieva, že Komisia svojím prvým žalobným dôvodom v porovnaní s odôvodneným stanoviskom rozšírila predmet konania. Zatiaľ čo v poslednom uvedenom sa vytýkalo len to, že od dane sú oslobodené aj služby skupiny, ktoré hlavne slúžia na uskutočnenie zdaniteľných plnení členov, žaloba sa neobmedzuje na túto výhradu. Teraz Komisia vo všeobecnosti napáda skutočnosť, že služby skupiny, ktoré súvisia so zdaniteľnými plneniami člena, možno oslobodiť od dane.

30. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že predmet žaloby o nesplnenie povinnosti je na základe článku 258 ZFEÚ vymedzený odôvodneným stanoviskom Komisie, takže žaloba musí byť založená na tých istých odôvodneniach a žalobných dôvodoch ako toto odôvodnené stanovisko.[6] Komisia môže v žalobe spresniť svoje úvodné výhrady pod podmienkou, že nerozšíri predmet sporu.[7]

31. Z odôvodneného stanoviska Komisie jasne vyplýva, že podmienku v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, podľa ktorej musí skupina poskytnúť službu priamo na účely činnosti člena, ktorá je oslobodená od dane alebo v prípade člena nejde o zdaniteľnú osobu, nepovažuje v luxemburskom práve za dodržanú.[8] Pokiaľ Komisia k uvedenému predmetu sporu vo svojej žalobe explicitne uvádza, že o porušenie luxemburských ustanovení ide vo všetkých prípadoch, keď služby slúžili na zdaniteľné plnenie člena, tak iba povoleným spôsobom spresňuje svoju výhradu, ktorú už predtým sformulovala.

32. Luxemburské veľkovojvodstvo okrem toho považuje správanie Komisie v konaní pred podaním žaloby za porušenie zásady lojálnej spolupráce, ku ktorej zaväzuje článok 4 ods. 3 ZEÚ. Po uplynutí lehoty, ktorú Komisia stanovila v odôvodenom stanovisku, tak Luxemburské veľkovojvodstvo informovalo Komisiu o doplnení článku 1 luxemburskej vyhlášky[9] ako reakcii na prvú výhradu v odôvodnenom stanovisku. Pred informovaním o podaní žaloby Komisia zároveň v priebehu 18 mesiacov neuviedla žiadne výhrady k uvedenej úprave.

33. Podľa ustálenej judikatúry voľba okamihu podania žaloby o nesplnenie povinnosti v zásade prináleží Komisii.[10] V tomto prípade nejde ani o výnimočný prípad, keď by Komisia svojím správaním v konaní pred podaním žaloby mohla obmedziť práva Luxemburského veľkovojvodstva na obhajobu. Pred podaním žaloby Komisia predovšetkým nie je povinná zaujať stanovisko k vhodnosti nápravných opatrení, ktoré príslušný štát prijme až po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku. Pre existenciu nesplnenia povinnosti,[11] a teda dôvodnosť žaloby, je totiž rozhodujúci jedine právny stav v členskom štáte v čase uplynutia uvedenej lehoty.

34. Prvý žalobný dôvod je teda prípustný.

2. Dôvodnosť prvého žalobného dôvodu

35. Luxemburské veľkovojvodstvo subsidiárne uvádza, že prvý žalobný dôvod nie je relevantný ani vo veci samej.

36. Oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa totiž uplatňuje na skupiny, ktorých členovia okrem činnosti, ktorá je oslobodená od dane alebo je vyňatá z oblasti pôsobnosti dane, vykonávajú aj činnosť, ktorá podlieha dani. V prípade služieb, ktoré poskytuje skupina, ide však na základe ich povahy o spoločné náklady člena, ktoré nemožno priradiť k jeho žiadnej konkrétnej činnosti. Ak by na základe uvedených skutočností mali byť oslobodené iba služby, ktoré súviseli jedine s činnosťami oslobodenými od dane alebo vyňatými z pôsobnosti dane, potom by oslobodenie od dane nemalo v praxi vôbec žiadnu pôsobnosť.

6 — Pozri okrem iného rozsudky z 15. decembra 1982, Komisia/Dánsko (211/81, EU:C:1982:437, bod 14); z 26. apríla 2005, Komisia/Írsko (C-494/01, EU:C:2005:250, bod 35), a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 19).

7 — Pozri rozsudky z 11. septembra 2001, Komisia/Írsko (C-67/99, EU:C:2001:432, bod 23); z 19. decembra 2013, Komisia/Poľsko (C-281/11, EU:C:2013:855, bod 88), a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 19).

8 — Pozri body 20 a 21 a body 68 a 69 odôvodneného stanoviska.

9 — Pozri bod 15 vyššie.

10 — Pozri okrem iného rozsudky z 10. decembra 1968, Komisia/Taliansko (7/68, EU:C:1968:51, s. 642); z 1. júna 1994, Komisia/Nemecko (C-317/92, EU:C:1994:212, bod 4), a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 14).

11 — Pozri okrem iného rozsudky z 10. septembra 1996, Komisia/Nemecko (C-61/94, EU:C:1996:313, bod 42); z 26. apríla 2005, Komisia/Írsko (C-494/01, EU:C:2005:250, bod 29), a z 26. mája 2016, Komisia/Grécko (C-244/15, EU:C:2016:359, bod 47).

37. Pokiaľ Luxemburské veľkovojvodstvo okrem toho odkazuje na doplnenie luxemburskej vyhlášky článkom 1 ods. 2[12], tieto tvrdenia nie sú pre prejednávanú žalobu relevantné. Pre jej posúdenie je rozhodujúci právny stav v Luxembursku na konci marca 2012, keď uplynula lehota stanovená v odôvodnenom stanovisku.[13] Uvedené ustanovenie však bolo vydané až neskôr, 7. augusta 2012.

38. Pri posudzovaní prvého žalobného dôvodu je potom nutné odlíšiť dve rozdielne podmienky podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktoré jednoznačne vyplývajú z jeho znenia.

39. Po prvé je dané oslobodenie od dane podmienené tým, že členovia skupiny vykonávajú činnosť oslobodenú od dane alebo činnosť, vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľná osoba.

40. Po druhé sa každá služba na to, aby bola oslobodená od dane, musí poskytnúť na účely, ktoré priamo súvisia s vykonávaním činnosti oslobodenej od dane alebo činnosti člena, vo vzťahu ku ktorej nevystupuje ako zdaniteľná osoba. Ak teda člen skupiny vykonáva okrem činnosti oslobodenej od dane aj činnosť, vo vzťahu ku ktorej vystupuje ako zdaniteľná osoba, služby skupiny pre člena môžu takisto byť oslobodené od dane. To si však vyžaduje, aby sa poskytli priamo na výkon jeho činnosti oslobodenej od dane, ale nie činnosti, vo vzťahu ku ktorej vystupuje ako zdaniteľná osoba.

41. Pokiaľ ide o uvedenú druhú dodatočnú podmienku, pri výklade článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH neexistuje žiaden dôvod odchýliť sa od jasného znenia ustanovenia. K tomuto ustanoveniu už totiž Súdny dvor analogicky konštatoval, že na základe potrebného reštriktívneho výkladu oslobodení od dane podľa právnej úpravy DPH nie je výklad článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktorý prekračuje jeho jednoznačné znenie, zlučiteľný s účelom tohto ustanovenia.[14]

42. Reštriktívny výklad oslobodení od dane síce nesmie viesť k tomu, aby oslobodenia zbavil ich účinku a zmenil ich na prakticky neuplatniteľné.[15] V prejednávanom prípade však o tom nemožno hovoriť. Na rozdiel od tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva nemožno služby skupiny pre jej členov nevyhnutne priradiť k spoločným nákladom, a teda k všetkým jej činnostiam ako celku. Je to tak len v prípade, keď úlohy, ktoré patria k jeho všeobecnej správcovskej činnosti, nechá člen vykonať skupine, napr. účtovníctvo. Člen môže na skupinu postúpiť aj iné činnosti, ktoré priamo súvisia iba s jeho činnosťou oslobodenou od dane, ako je napr. prevádzka špeciálneho medicínskeho prístroja.

43. Vzhľadom na to, že v článku 2 písm. a) luxemburskej vyhlášky sa upravuje oslobodenie od dane aj vtedy, keď sa služba neposkytuje priamo na účel činnosti člena, ktorá je oslobodená od dane alebo je nezdaniteľná, je teda v rozpore s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

44. Prvému žalobnému dôvodu Komisie teda treba vyhovieť.

B – *O druhom žalobnom dôvode: odpočítanie dane členov skupiny*

45. Komisia svojím druhým žalobným dôvodom namieta porušenie článku 1 ods. 2 druhého pododseku, článku 168 písm. a) a článku 178 písm. a) smernice o DPH.

12 — Pozri bod 15 vyššie.

13 — Pozri bod 33 vyššie.

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

15 — Porovnaj rozsudky z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 62), a z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 30), oba k článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice; k iným oslobodeniam od dane pozri okrem toho rozsudky zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16), a z 9. decembra 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, bod 68).

46. Podľa článku 4 luxemburskej vyhlášky majú členovia skupiny, ktorí vykonávajú činnosť, vo vzťahu ku ktorej vystupujú ako zdaniteľná osoba, právo na odpočítanie dane na vstupe, pokiaľ ide o plnenia na vstupe, ktorých odberateľom nebol člen, ale skupina, na účely výkonu svojej činnosti. Podľa ustanovení smernice a judikatúry Súdneho dvora by však v tejto súvislosti mohlo právo na odpočítanie dane prináležať len skupine, prevod uvedeného práva na členov skupiny je vylúčený. Uplatnenie práva na odpočítanie dane na vstupe je podľa článku 178 písm. a) okrem toho podmienené držbou faktúry, ktorá je vystavená na vlastné meno, a nie na meno inej osoby ako v tomto prípade (na meno) skupiny.

47. Luxemburské veľkovojvodstvo sa v rámci obhajoby odvoláva na znenie oslobodenia od dane v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Výdavky, ktoré vznikli skupine, nie sú podľa tohto ustanovenia jej vlastnými výdavkami, ale „spoločnými výdavkami“ členov. Podľa rozsudku PPG Holdings [16] je pre právo na odpočítanie dane na vstupe v konečnom dôsledku rozhodujúce to, kto má znášať príslušné náklady; v prejednávanom prípade sú to členovia. Okrem toho by sa porušila zásada daňovej neutrality, keby členom neprináležalo žiadne právo na odpočítanie dane na vstupe, pretože skupina sama osebe by nemohla uplatňovať odpočet dane na vstupe.

48. Luxemburské veľkovojvodstvo takisto uvádza porovnanie so spoločným vlastníctvom budov. Aj v danom prípade jednotlivým spoluvlastníkom prináleží právo na odpočítanie dane v súvislosti so vstupnými plneniami, ktoré boli poskytnuté spoločenstvu.

49. Obhajoba Luxemburského veľkovojvodstva je očividne založená na predstave, že skupina nepredstavuje nijakú samostatnú zdaniteľnú osobu, ale je „transparentná“. V zmysle toho vstupné plnenia poskytnuté skupine prechádzajú z hľadiska DPH priamo na členov. Skupina v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH – len na takúto skupinu sa napadnutá právna úprava odpočítania dane vzťahuje – však musí byť zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH.

50. Súdny dvor totiž v súvislosti s článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH správne rozhodol, že výklad tohto ustanovenia idúci nad rámec jeho jednoznačného znenia je v rozpore s cieľom tohto ustanovenia. [17] Z tohto znenia ale vyplýva, že „nezávislá“ skupina ako taká poskytuje služby, a preto musí byť z hľadiska DPH odlíšená od jej členov. Keďže sa oslobodenie od dane uplatňuje len na služby, ktoré poskytuje samotná skupina, táto skupina musí byť zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH. V opačnom prípade by 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 totiž zdaniteľné len služby, ktoré poskytuje „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“.

51. Iný prístup by viedol k tomu, že oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH by zahŕňalo aj služby, ktoré si medzi sebou poskytujú členovia skupiny, ktorá je z hľadiska DPH závislou skupinou. Tým by sa značne rozšírila pôsobnosť tohto oslobodenia od dane a v závislosti od definície skupiny by napríklad boli oslobodené aj služby poskytované medzi spoločnosťami skupiny. To by síce ešte zodpovedalo účelu článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktorý má v zmysle judikatúry zabrániť tomu, že „že osoba, ktorá ponúka určité služby, je povinná zaplatiť uvedenú daň, pričom spolupracuje s inými subjektmi v rámci spoločnej štruktúry tak, že zabezpečuje činnosti, ktoré sú potrebné na plnenie uvedených služieb“ [18]. Takýto výklad by však bol nielen v rozpore so znením oslobodenia od dane, ako to vidno v danom prípade, ale bol by v rozpore aj s článkom 11 smernice o DPH, ktorý stanovuje pre koncerny samostatnú úpravu, ktorá podlieha iným podmienkam, ako aj všeobecnú zásadu úzkeho výkladu oslobodení od dane, ktorá sa medzitým ustálila v judikatúre. [19]

16 — Rozsudok z 18. júla 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — 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.

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

19 — Pozri okrem iného 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).

52. V dôsledku toho teda nezávislé skupiny v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktoré majú ako také postavenie zdaniteľnej osoby, treba odlíšiť od čisto spoločného konania viacerých osôb, pri ktorom skupina nepredstavuje samostatnú zdaniteľnú osobu. Posledné uvedené je teda možné v prípade spoločenstva vlastníkov, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo použilo na porovnanie. Táto situácia by teda bola kvalifikovaná len ako spoločné konanie členov. [20]

53. Ak však práve skupina, na ktorú sa vzťahuje napadnutá právna úprava, vo vzťahu k svojim členom predstavuje samostatnú zdaniteľnú osobu, potom len ona ako taká môže mať právo na odpočítanie dane, pokiaľ ide o plnenia na vstupe, ktoré odoberala. Podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH má zdaniteľná osoba len právo odpočítať daň na vstupe „za tovar a za služby, ktoré *jej* boli… dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou“ [21].

54. Ako vyplýva z rozsudku PPG Holdings, ktorý uviedlo Luxemburské veľkovojvodstvo, vlastný odber takých plnení na vstupe síce môže spočívať aj v tom, že si zdaniteľná osoba objedná plnenia, z ktorých má prospech aj tretia osoba. [22] Z toho však v žiadnom prípade nevyplýva právo na odpočítanie dane tej osoby, ktorá si tieto plnenia vôbec neobjednala, a preto tieto plnenia neboli poskytnuté v zmysle článku 168 písm. a) smernice o DPH.

55. Kritizovaná úprava v článku 4 luxemburskej vyhlášky napokon nie je potrebná ani na zabezpečenie zásady daňovej neutrality. Táto zásada totiž v zmysle neutrality týkajúcej sa neutrality daňového zaťaženia [23] zabezpečuje len to, že zdaniteľná osoba, ktorej činnosť podlieha DPH, má byť úplne zbavená bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej podnikateľských činností. [24] V súlade s tým skupina nemôže uplatňovať právo na odpočítanie dane na vstupe, pokiaľ podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH poskytuje svojim členom služby oslobodené od dane. Ak naopak poskytuje služby na zdaniteľnú činnosť svojich členov, potom títo členovia nie sú podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodení od dane. [25] V tejto situácii teda odpočet dane na vstupe podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH za ich plnenia na vstupe prináleží skupine, ako aj členom, pokiaľ ide o služby skupiny.

56. Okrem porušenia článku 168 písm. a), ktoré teda treba konštatovať, nemá článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH, ktorý Komisia tiež uviedla, žiadny samostatný význam, pretože ide len o programovú tézu.

57. Neexistuje ani subsidiárne porušenie článku 178 písm. a) smernice o DPH zo strany Luxemburského veľkovojvodstva.

58. Na to, aby zdaniteľná osoba mohla uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, ktoré existuje podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH, síce podľa článku 178 písm. a) musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240. Z uvedených článkov sa však nedá odvodiť, že, ako uvádza Komisia, faktúra musí byť vystavená na meno zdaniteľnej osoby, ktorá u daňových úradov uplatňuje odpočet dane. Článok 226 ods. 5 smernice o DPH obsahuje jediné kritérium, že na faktúre musí byť uvedené meno odberateľa.

20 — K tomu pozri rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, body 54 až 56); vo všeobecnosti, k vzťahu spoločnosti a jej spoločníkov z hľadiska daňového práva, pokiaľ ide o postavenie zdaniteľnej osoby, 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).

21 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

22 — Rozsudok z 18. júla 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, body 19 až 29).

23 — O rozličných významoch tejto zásady pozri rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, body 46 až 48), a tiež subsidiárne rozsudky zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 76), a z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40).

24 — Pozri okrem iného rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19); z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 47), a z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 29).

25 — Pozri body 40 až 42 vyššie.

59. Luxemburská právna úprava sa od toho neodkláňa tým, že členom skupiny priznáva právo na odpočítanie dane na vstupe, na ktoré podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH nemajú nárok. Inými slovami, ak je na faktúre uvedená príslušná skupina a nejde o falošné meno, príslušné meno dokazuje skôr to, že daný člen skupiny nemá právo na odpočítanie dane, pretože nie je odberateľom plnenia. Naopak, keby Luxemburské vojvodstvo predpisovalo, že na faktúre má byť uvedený daný člen ako nesprávny odberateľ plnenia, dopustilo by sa tým porušenia článku 226 bodu 5 smernice o DPH.

60. Druhý žalobný dôvod je teda opodstatnený len do tej miery, že sa ním vytýka porušenie článku 168 písm. a) smernice o DPH.

C – *O treťom žalobnom dôvode: nezdaňovanie služieb členov pre skupinu*

61. Komisia napokon svojím tretím žalobným dôvodom namieta porušenie článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice o DPH.

62. Podľa týchto ustanovení v prípade konania zdaniteľnej osoby, ktorá ako sprostredkovateľ poskytuje vo vlastnom mene na cudzí účet služby tretej osobe alebo ich od nej prijíma, platí domnienka dvoch totožných, po sebe idúcich plnení na účely DPH jednak medzi obstarávateľom a zdaniteľnou osobou a jednak medzi zdaniteľnou osobou a treťou osobou. Naopak, v poznámke CObMa sa stanovuje, že v prípade člena, ktorý plnenia odoberá vo vlastnom mene, ale na účet skupiny, je irelevantné priradenie príslušných výdavkov skupine z hľadiska právnej úpravy DPH.

1. Prípustnosť tretieho žalobného dôvodu

63. Luxemburské veľkovojvodstvo podáva námietku neprípustnosti aj k tretiemu žalobnému dôvodu.

64. Poznámku CObMa nemožno pripísať Luxemburskému veľkovojvodstvu. CObMa je neformálny výbor, ktorý má súkromnú štruktúru a štát ho neuznal. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že internetová stránka luxemburskej daňovej správy odkazuje na CObMa. Uskutočňuje sa to totiž len v rámci rubriky Aktuálne, ktorá okrem iného obsahuje informácie o novinových článkoch.

65. Komisia proti tomu namieta, že ako vyplýva z textu poznámky CObMa, luxemburská daňová správa je jej spoluautorom. Obsah poznámky teda odzrkadľuje právny názor a prax luxemburskej daňovej správy.

66. Vzhľadom na to, že Luxemburské veľkovojvodstvo nereagovalo na tvrdenie Komisie, podľa ktorého vytýkaný obsah poznámky CObMa zodpovedá praxi luxemburskej daňovej správy, nie je nutné zaoberať sa otázkou, či poznámku ako takú možno pripísať Luxemburskému veľkovojvodstvu. Členský štát totiž právo Únie môže porušiť nielen prijímaním právnych noriem, ale aj svojou správnou praxou.

67. Preto je tiež irelevantné, či sa námietka nedostatočnej zodpovednosti, ak je vôbec namieste, týka prípustnosti alebo dôvodnosti tretieho žalobného dôvodu. Tretí žalobný dôvod je teda v každom prípade prípustný.

2. Dôvodnosť tretieho žalobného návrhu

68. Proti dôvodnosti tretieho žalobného dôvodu Luxemburské veľkovojvodstvo uvádza, že argumenty Komisie by boli prospešné len vtedy, keby medzi skupinou a jej členmi neexistovala vzájomná závislosť. V prípade skupiny, ktorá nemá vlastnú právnu subjektivitu, ale existuje len na zmluvnom základe svojich členov, však nejde presne o tento prípad a len na také skupiny sa, na rozdiel od protichodného tvrdenia Komisie, vzťahuje vytýkaná časť poznámky CObMa. Skupiny tohto typu totiž konali výlučne prostredníctvom svojich členov – konateľov a nevyhnutne nie sú zdaniteľnou osobou,

ktorú od nich treba odlíšiť. Porovnateľným spôsobom rozhodol Súdny dvor aj vo veci EDM [26].

69. Toto tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva treba zamietnuť v celom jeho rozsahu. Ako už bolo preukázané, článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, na ktorý odkazuje aj poznámka CObMa, je podmienený práve tým, že skupina predstavuje zdaniteľnú osobu, ktorá je nezávislá od svojich členov. [27]

70. Podľa článku 14 ods. 2 písm. c) sa za dodanie tovaru považuje okrem iného jeho prevod na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe. Podľa článku 28 smernice o DPH sa v prípade služieb zdaniteľnej osoby, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet tretej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá, že sama uvedené služby prijala aj poskytla. Ako už Súdny dvor v rozsudku Henfling a i. rozhodol k provízii pri predaji, toto ustanovenie vytvára právnu domnienku dvoch identických služieb, ktoré sú v postupnej nadväznosti poskytnuté obstarávateľom smerom k sprostredkovateľovi, ako aj sprostredkovateľom smerom k zákazníkom. [28] *Vice versa* platí to isté pre províziu pri nákupe, ktorej sa týka poznámka CObMa.

71. Z uvedených ustanovení teda vyplýva, že v prípade provízie pri nákupe, teda pri poverení pre nákupcu zaobstarať tovar alebo službu vo vlastnom mene, ale na účet objednávateľa, dochádza z hľadiska právnej úpravy DPH k dodaniu tovaru alebo ďalšej služby od predajcu smerom k zákazníkovi. S tým je však v rozpore situácia, keď luxemburská daňová správa považuje vzťah medzi skupinou a členom v súlade s poznámkou CObMa z hľadiska DPH za nepodstatný. Ak má skupina nahradiť členovi výdavky na nákup, v tejto súvislosti existuje dohoda o provízii, ku ktorej treba pristupovať podľa článku 14 ods. 2 písm. c), resp. článku 28 smernice o DPH.

72. Prax luxemburskej daňovej správy je teda podľa úpravy v poznámke CObMa, ktorú Komisia kritizuje, v rozpore s článkom 14 ods. 2 písm. c) a článkom 28 smernice o DPH. Platí to bez ohľadu na to, či sa daná úprava týka všetkých skupín alebo iba skupín, ktoré nemajú vlastnú právnu subjektivitu, ako tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo. Príslušný spor medzi účastníkmi konania týkajúci sa rozsahu pôsobnosti luxemburskej úpravy pre rozhodnutie o prejednávanej žalobe teda nie je relevantný.

73. Aj tretí žalobný dôvod je teda dôvodný.

D – *Návrh a trovy konania*

74. V prvom a treťom žalobnom dôvode treba teda žalobe vyhovieť v plnom rozsahu, v druhom žalobnom dôvode čiastočne.

75. O trovách konania sa rozhodne podľa článku 138 ods. 3 rokovacieho poriadku. Podľa tohto ustanovenia v prípade čiastočného úspechu znáša každý účastník svoje vlastné trovy konania. S ohľadom na okolnosti prejednávaného prípadu sa však podľa druhej vety tohto ustanovenia uloží Luxemburskému veľkovojvodstvu povinnosť nahradiť celé trovy konania, pretože čiastočný neúspech Komisie v prípade jej námietky týkajúcej sa doplňujúceho porušenia článku 178 písm. a) smernice o DPH [29] nie je dôležitý.

26 — Rozsudok z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Pozri body 49 až 52 vyššie.

28 — Rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

29 — Pozri body 57 až 59 vyššie.

VI – Návrh

76. Na základe uvedených skutočností navrhujem Súdnemu dvoru, aby o žalobe Komisie proti Luxemburskému veľkovojvodstvu rozhodol takto:

1. Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že prijalo a ponechalo v platnosti ustanovenia, ktoré oslobodili služby nezávislých skupín osôb pre ich členov od dane z pridanej hodnoty aj vtedy, keď neboli poskytnuté priamo na účely výkonu činnosti členov oslobodenej od dane alebo činnosti, vo vzťahu ku ktorej nevystupovali ako zdaniteľné osoby, nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112/ES.

2. Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že prijalo a ponechalo v platnosti ustanovenia, ktoré členovi v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice umožnili uplatniť právo na odpočítanie dane na vstupe v súvislosti s plneniami na vstupe, ktoré neboli poskytnuté jemu samotnému, ale skupine, nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 168 písm. a) smernice 2006/112/ES.

3. Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že uplatňovalo správnu prax, ktorá v prípade nákupu tovaru a služieb člena v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice vo vlastnom mene a na účet skupiny nepovažovala zaťaženie skupiny výdavkami za podstatné z hľadiska právnej úpravy dane z pridanej hodnoty, nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 smernice 2006/112/ES.

4. Vo zvyšnej časti sa žaloba zamieta.

5. Luxemburské veľkovojvodstvo je povinné nahradiť trovy konania.