

Vec C-269/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

18. jún 2020

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

7. máj 2020

Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

Finanzamt T

Žalobkyňa a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

S

Predmet konania vo veci samej

Daň z obratu – Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „smernica 77/388“) – Oprávnenie členských štátov považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami – Článok 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388 – Vykonávanie činnosti orgánu verejnej moci popri hospodárskej činnosti

Predmet a právny základ prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Má sa oprávnenie členských štátov považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, zakotvené v článku 4 ods. 4 druhom pododseku smernice 77/388, vykonávať v tom zmysle,

a) že skutočnosť, že sa považujú za jednu osobu podliehajúcu dani, má u jednej z týchto osôb za následok, že je osobou podliehajúcou dani pre všetky transakcie týchto osôb, alebo v tom zmysle,

b) že skutočnosť, že sa považujú za jednu osobu podliehajúcu dani, musí kogentne – a tým aj za akceptovania značných výpadkov na dani – viesť ku skupine subjektov na účely DPH oddelenej od navzájom úzko prepojených osôb, v prípade ktorej ide o fiktívny subjekt osobitne vytvorený na účely DPH?

2. V prípade, že na prvú otázku je správna odpoveď a): Vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie k účelom iným ako podnikateľským v zmysle článku 6 ods. 2 smernice 77/388 (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie VNLTO z 12. februára 2009, C-515/07, EU:C:2009:88), že v prípade osoby podliehajúcej dani,

a) ktorá jednak vykonáva hospodársku činnosť a poskytuje pri tom odplatné plnenia v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 77/388 a

b) ktorá zároveň vykonáva aj činnosť, ktorej sa zúčastňuje ako verejný orgán (činnosť orgánu verejnej moci), vo vzťahu ku ktorej sa podľa článku 4 ods. 5 smernice 77/388 nepovažuje za osobu podliehajúcu dani,

sa poskytnutie bezodplatnej služby z oblasti jej hospodárskej činnosti v prospech oblasti jej činnosti orgánu verejnej moci nemá zdaňť podľa článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388?

Citované predpisy práva Únie

Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim vyd. 09/001, s. 23), najmä článok 4 ods. 4 druhý pododsek a článok 6 ods. 2

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), článok 11

Citované vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (UStG) (zákon o dani z obratu; ďalej len „UStG“), najmä § 2 ods. 2 bod 2 a § 3 ods. 9a

Abgabenordnung (AO) (všeobecný daňový a poplatkový poriadok; ďalej len „AO“), § 73 prvá veta

Krátka prezentácia skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa je verejnoprávnou nadáciou a univerzitou, ktorá má aj sektor univerzitnej medicíny. Je osobou podliehajúcou dani a poskytuje služby za úhradu (starostlivosť o pacientov). Ako právnická osoba verejného práva súčasne vykonáva funkcie orgánu verejnej moci (vzdelávanie študentov), vo vzťahu ku ktorým sa nepovažuje za osobu podliehajúcu dani.
- 2 Žalobkyňa je podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG z daňového hľadiska ovládajúcou spoločnosťou spoločnosti U-GmbH. Spoločnosť U-GmbH poskytovala žalobkyni okrem iného upratovacie služby. Tieto upratovacie služby sa týkali celého komplexu budov sekcie univerzitnej medicíny, teda tak tých priestorov sekcie, ktoré slúžia na starostlivosť o pacientov (izby pacientov, chodby a operačné sály) a radia sa tak k oblasti hospodárskej činnosti žalobkyne, v ktorej žalobkyňa vystupuje ako osoba podliehajúca dani, ako aj priestorov verejnoprávnej oblasti žalobkyne, t. j. priestory využívané na vzdelávanie študentov (posluchárne a laboratóriá), pričom vo vzťahu k tejto činnosti sa žalobkyňa nepovažuje za osobu podliehajúcu dani.

- 3 V nadväznosti na externý audit finančný úrad vychádzal z toho, že v prípade prevádzok žalobkyne ide o jednotný podnik. Finančný úrad pritom považoval upratovacie služby, ktoré spoločnosť U-GmbH poskytla verejnoprávnej oblasti, za služby poskytnuté v rámci daňovej jednotky existujúcej medzi žalobkyňou a spoločnosťou U-GmbH. Podľa názoru finančného úradu slúžili upratovacie služby na iné účely ako účely podnikateľskej činnosti a u žalobkyne došlo k bezplatnému poskytnutiu služieb podľa § 3 ods. 9a bodu 2 UStG [článok 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388]. Podľa podielu upratovaných plôch pripadajúcich na verejnoprávnu oblasť žalobkyne vypočítal daň z obratu vyššiu o 841,12 eura. Námietka podaná proti uvedenému výpočtu nebola úspešná.
- 4 Finančný súd žalobe vyhovel. Ide o daňovú jednotku, ktorá vedie k jednotnému posudzovaniu žalobkyne ako z daňového hľadiska ovládajúcej spoločnosti a spoločnosti U-GmbH ako členovi daňovej skupiny. Táto daňová jednotka sa vzťahuje aj na verejnoprávnu oblasť žalobkyne. Predpoklady bezplatného poskytnutia služieb podľa § 3 ods. 9a bodu 2 UStG však nie sú splnené. Proti tomuto výroku smeruje opravný prostriedok „Revision“ žalovaného podaný na vnútroštátny súd.

Krátka prezentácia odôvodnenia prejudiciálneho konania

O prvej prejudiciálnej otázke

Zákonná úprava vnútroštátneho práva

- 5 **§ 2 ods. 2 bod 2 UStG** preberá článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388 do vnútroštátneho práva a stanovuje, že právnická osoba („člen daňovej skupiny“), ktorá je na základe finančných, hospodárskych a organizačných väzieb včlenená do podniku inej osoby („z daňového hľadiska ovládajúca spoločnosť“), nevykonáva svoju hospodársku činnosť samostatne. Transakcie medzi členom daňovej skupiny a z daňového hľadiska ovládajúcou spoločnosťou sa podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG na podklade článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388 považujú za transakcie realizované v rámci osoby podliehajúcej dani (§ 2 ods. 2 bod 2 tretia veta UStG). Tieto takzvané vnútorné transakcie nepatria do oblasti pôsobnosti dane. V prejednávanom prípade ide v prípade upratovacích služieb, ktoré spoločnosť U-GmbH vykonala v prospech žalobkyne, o takéto vnútorné transakcie. § 73 prvá veta AO vo vzťahu k postaveniu daňovej materskej spoločnosti ako osoby podliehajúcej dani a z toho vyplývajúceho daňového dlhu z daňového hľadiska ovládajúcej spoločnosti stanovuje, že člen daňovej skupiny za tento dlh ručí.

Pochybnosti o výklade práva Európskej únie vyžadujúce vyjasnenie

- 6 Vnútroštátny súd je v zásade toho názoru, že odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku zodpovedá alternatíve a). Pochybnosti o správnom výklade práva Únie však predsa len existujú preto, lebo – najmä so zreteľom na rozsudok zo

17. septembra 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 28), o „skupine subjektov na účely DPH“ – vyžaduje vyjasnenie otázka, či ustanovenia smernice umožňujú členskému štátu, aby namiesto skupiny subjektov na účely DPH (zospúenia spoločností) určil za zdaniteľnú osobu jedného člena skupiny subjektov na účely DPH (z daňového hľadiska ovládajúca spoločnosť). O tom už vnútroštátny súd už predložil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku (vec C-141/20).

Slovné znenie a účel článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388

- 7 Považovanie za samostatnú osobu podliehajúcu dani, ktoré vyžaduje slovné znenie článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388, sa uskutočňuje koncentraciou u jednej z navzájom úzko prepojených osôb. V prospech toho svedčí aj cieľ sledovaný týmto ustanovením, a to zjednodušenie administratívy, ako to vyplýva z judikatúry Súdneho dvora (rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37). Vnútroštátne právo zjednodušuje uplatnenie práva regulujúceho DPH tým, že v § 2 ods. 2 bode 2 tretej vete UStG upravuje považovanie viacerých osôb za jednu osobu podliehajúcu dani a tým koncentruje zdanenie u jednej z týchto osôb, ktorá už beztak je osobou podliehajúcou dani.

Zodpovedanie prvej prejudiciálnej otázky podľa alternatívy b)

- 8 Ak má byť odpoveďou na prvú prejudiciálnu otázku alternatíva b), medzi žalobkyňou ako ovládajúcou spoločnosťou a spoločnosťou U-GmbH ako členom daňovej skupiny neexistuje **daňová jednotka** a uplatnenie článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388 je v prejednávanej príhode *a priori* nadbytočné. V dôsledku neexistencie daňovej jednotky by sa spoločnosť U-GmbH mala považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani, ktorá žalobkyni poskytla služby, ktoré potom spadajú pod oblasť pôsobnosti dane a vo vzťahu ku ktorým by spoločnosť U-GmbH bola osobou podliehajúcou dani. Vytvorenie **skupiny subjektov na účely DPH** stanovuje vnútroštátne právo iba pre sporný rok a odvtedy až dodnes už nie. Takúto skupinu subjektov na účely DPH s ručením navzájom úzko prepojených osôb ako solidárnych dlžníkov nemožno vo vnútroštátnom práve vytvoriť ani výkladom § 2 ods. 2 bodu 2 UStG.
- 9 Odpoveď na prvú otázku má nad rámec prejednávanej príhode veľký význam pre daňové príjmy v Nemecku, pretože súhrn všetkých ovládajúcich spoločností v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 UStG platí dane vo výške 10 % z celkových daňových príjmov pochádzajúcich z dane z obratu v Nemecku.
- 10 Ak má byť odpoveďou na prvú prejudiciálnu otázku alternatíva b), má to zodpovedajúce fiškálne dôsledky, keďže v tomto prípade by neexistoval **ani daňový dlh z daňového hľadiska ovládajúcej spoločnosti** – ktorá by sa proti daňovému dlhu, ktorý jej bol vyrubený na základe § 2 ods. 2 bodu UStG, mohla odvolať na rozpor tohto predpisu s právom Únie a potom by už nemusela zdaňovať prinajmenšom transakcie s členom daňovej skupiny – a **ani daňový dlh**

skupiny subjektov na účely DPH alebo členov skupiny – pretože vnútroštátny zákonodarca to nijako právne neupravil a priame uplatnenie práva Únie na ťarchu „fiktívneho“ a tým bez zákonného normatívu ani neexistujúceho útvaru nie je možné – a **ani daňový dlh člena daňovej skupiny** – ktorý bez ohľadu na § 73 prvú vetu AO (keďže v tomto ustanovení je stanovené iba ručenie ako „člena daňovej skupiny“) môže spočívať na uplatnení § 2 ods. 2 bodu 2 UStG.

- 11 K takto vznikajúcim daňovým výpadkom by dochádzalo aj za platnosti smernice 2006/112, keďže jej článok 11 v podstate zodpovedá článku 4 ods. 4 druhému pododseku smernice 77/388.

O druhej prejudiciálnej otázke

Definícia osoby podliehajúcej dani

- 12 V prípade činnosti osoby podliehajúcej dani v jej postavení osoby podliehajúcej dani ide o hospodársku činnosť označenú v článku 4 ods. 1 smernice 77/388. Táto činnosť sa vyznačuje tým, že osoba podliehajúca dani poskytuje alebo má v úmysle poskytovať dodávky tovaru alebo služieb za úhradu v zmysle článku 2 bodu 1 smernice 77/388 (rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 21).

Právnická osoba ako zdaniteľná osoba

- 13 Právnická osoba môže – rovnako ako fyzická osoba – vykonávať inú ako hospodársku činnosť. Súdny dvor označuje tieto činnosti ako „nehospodársku činnosť“ [rozsudok z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 (ďalej len „rozsudok VNLTO“), bod 35 a nasl.]. Aj právnická osoba verejného práva – ako je žalobkyňa – môže byť v časti svojej činnosti osobou podliehajúcou dani, popri tom však vykonávať aj činnosti, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán (bez relevantného vplyvu na hospodársku súťaž) (činnosti orgánu verejnej moci), takže vo vzťahu k týmto činnostiam nejde o hospodársku činnosť.

O článku 6 ods. 2 smernice 77/388 a rozsudku VNLTO

- 14 Článok 6 ods. 2 smernice 77/388 tým, že v písm. a) upravuje používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív a v písmene b) upravuje bezplatné poskytovanie služieb, obsahuje dve skutkové podstaty. Ale iba písmeno a) tým, že oprávnenie na odpočítanie dane vo vzťahu k použitému predmetu viaže na predpoklad, že tento predmet alebo služba musia byť použité na určité účely, odkazuje na nejaký ďalší predpoklad.
- 15 Ak právnická osoba nadobudne nejaký predmet súčasne tak na účely svojej hospodárskej činnosti ako osoba podliehajúca dani, ako aj pre svoju „činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou“ a napríklad na nezárobové účely, Súdny

dvor právnickej osobe na rozdiel od individuálneho podnikateľa nepriznáva právo na úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok VNLTO, body 37 až 39). Súdny dvor tak v tomto smere odmieta, že ide skutkovú podstatu upravenú v článku 6 ods. 2 písm. a) smernice 77/388 s odôvodnením, že použitie na „činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami,“ nie je použitím na účely iné ako podnikateľské účely v zmysle tohto ustanovenia. V rozsudku VNLTO Súdny dvor rozhodol, že článok 6 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 2 smernice 77/388 nemožno uplatniť na použitie tovarov a služieb patriacich do aktív podniku na účely iných činností ako sú zdaniteľné plnenia zdaniteľnej osoby, pričom daň z pridanej hodnoty splatná z dôvodu nadobudnutia týchto tovarov a služieb použitých na uvedené činnosti nie je odpočítateľná.

- 16 V prejednávanej veci vzniká v tomto smere otázka, či sa táto judikatúra Súdneho dvora týka iba rozsahu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe alebo či sa táto judikatúra má uplatňovať aj v rámci samostatného uplatnenia článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388 bez súvislosti s odpočítaním DPH zaplatenej na vstupe. Posledné menované by malo za následok, že „činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou,“ by sa aj pri uplatňovaní článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388 nemala považovať za „účely iné ako podnikateľské účely“ a toto ustanovenie sa neuplatňuje na bezplatné poskytovanie služieb na účely nezárobkovej činnosti alebo činnosti orgánu verejnej moci.

Požiadavka systematického zdanenia

- 17 Ak osoba podliehajúca dani napríklad využije zamestnancov zamestnaných na výkon svojej hospodárskej činnosti na poskytovanie služieb na iné účely, vzniká otázka, či môže dôjsť k rozdielnemu výslednému zdaneniu v prípade zdaniteľných osôb, ktoré sú fyzickými osobami, a zdaniteľných osôb, ktoré sú právnickými osobami.
- 18 Ak je osoba podliehajúca dani fyzická osoba, ktorá napríklad prevádzkuje upratovaciu firmu, a táto osoba nasadí personál svojho podniku, aby vykonal upratovacie služby v súkromnom byte tejto fyzickej osoby určenom na jej súkromné bývanie, podľa názoru vnútroštátneho súdu to vedie k bezplatnému poskytnutiu služieb osobou podliehajúcou dani pre jej vlastné osobné použitie v zmysle článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388.
- 19 Ak v prípade osoby podliehajúcej dani ide o právnickú osobu, ktorá taktiež prevádzkuje upratovaciu firmu a nasadí personál svojho podniku, aby ako v prejednanom prípade upratoval priestory využívané na činnosť orgánu verejnej moci, je otázne, či to – ako v prípade použitia na súkromné účely podnikateľa-fyzickej osoby – tiež vedie k uplatneniu článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388, keďže potom môže ísť o bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.
- 20 Z hľadiska systematického zdanenia by v oboch prípadoch bolo možné vysloviť súhlas s uplatnením článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388. Podľa toho by sa

použitie na „činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou,“ v prípade ktorého by mohlo ísť o použitie v oblasti činnosti orgánu verejnej moci právnickej osoby verejného práva, malo považovať za použitie na účely iné ako sú jej podnikateľské účely v zmysle článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388. Toto by sa však mohlo považovať aj za odporujúce rozsudku VNLTO, pričom tento rozsudok, ako už bolo uvedené, bol vydaný v súvislosti s odpočítaním DPH zaplatenej na vstupe a tým je otázne, či je smerodajný aj v prípade samostatného uplatňovania článku 6 ods. 2 písm. b) smernice 77/388 bez vzťahu k odpočtu DPH zaplatenej na vstupe.

PRACOVNÝ DOKUMENT