

**Vec C-184/23**

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

**Dátum podania:**

22. marec 2023

**Vnútroštátny súd:**

Bundesfinanzhof

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

26. január 2023

**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 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 nezávislé zdaniteľné osoby 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. Vedie spojenie viacerých osôb do jednej zdaniteľnej osoby podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388/EHS k tomu, že odplatné vnútorné plnenia medzi týmito osobami nepatria do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty podľa článku 2 bodu 1 tejto smernice?
2. Patrí odplatné plnenie medzi týmito osobami v každom prípade do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty, keď príjemca plnení nemá (alebo má iba čiastočne) právo na odpočítanie dane na vstupe, pretože by inak išlo o riziko daňových strát?

## **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 2 bod 1 a článok 4 ods. 4 druhý pododsek

## **Citované vnútroštátne predpisy**

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

## Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa je verejnoprávna nadácia a univerzita, ktorá má aj sektor univerzitnej medicíny. Je zdaniteľnou osobou 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 zdaniteľnú osobu.
- 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 do oblasti hospodárskej činnosti žalobkyne, v ktorej žalobkyňa vystupuje ako zdaniteľná osoba, ako aj priestorov verejnoprávnej oblasti žalobkyne, t. j. priestorov využívaných na vzdelávanie študentov (posluchárne a laboratóriá), pričom vo vzťahu k tejto činnosti sa žalobkyňa nepovažuje za zdaniteľnú osobu.
- 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 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 vyššiu daň z obratu. Námieta podaná proti uvedenému výpočtu nebola úspešná
- 4 Finančný súd žalobe vyhovel. Ide o daňovú jednotku, ktorá vedie z daňového hľadiska k jednotnému posudzovaniu žalobkyne ako ovládajúcej spoločnosti a spoločnosti U-GmbH ako člena 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.

## Zhrnutie odôvodnenia návrhu

### *Zákonná úprava vnútroštátneho práva*

- 5 § 2 ods. 2 bodom 2 UStG sa preberá článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388 do vnútroštátneho práva a stanovuje sa, 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 zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 2 bod 2 tretia veta UStG). Tieto takzvané vnútorné transakcie nepatria do oblasti pôsobnosti dane. V prejednávacom prípade ide v prípade upratovacích služieb, ktoré spoločnosť U-GmbH vykonala v prospech žalobkyne, o takéto vnútorné transakcie.

### ***Význam druhého návrhu na začatie prejudiciálneho konania***

- 6 Pomocou prvého návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa malo vysvetliť, či je vnútroštátna úprava daňovej jednotky v súlade s právom Únie a či dochádza k zdaneniu odberu (tzv. Entnahmebesteuerung). Po tom, ako Súdny dvor odpovedal na tieto otázky vo svojom rozsudku z 1. decembra 2022, Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944), a vnútroštátny súd vychádza z toho, že vnútroštátna úprava daňovej jednotky je v súlade s právom Únie a v spornom prípade nedochádza ku zdaneniu odberu, vznikajú na základe tohto rozsudku a rozsudku z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), súčasné prejudiciálne otázky, pomocou ktorých sa má objasniť, či plnenia v rámci skupiny na účely DPH patria do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty, a teda podliehajú dani.

### ***O prvej prejudiciálnej otázke***

- 7 Pochybnosti ohľadom toho, či spojenie viacerých osôb, ktoré možno považovať za nezávislú zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388, spôsobuje, že odplatné plnenia medzi týmito osobami nepatria do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty (článok 2 bod 1 smernice), vyplývajú z rozsudku z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 8 Vychádzajúc z konštatovania, že plnenie je v zmysle článku 2 bodu 1 smernice „zdaniteľné len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah“ (rozsudok z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, bod 77), je na „preukázanie, že takýto právny vzťah existuje medzi subjektom, ktorý je súčasťou skupiny na účely DPH, a ostatnými členmi tejto skupiny, vrátane jej ovládajúceho subjektu, na účely zdanenia služieb poskytnutých týmto subjektom DPH... potrebné overiť, či uvedený subjekt vykonáva nezávislú hospodársku činnosť“ (už citovaný rozsudok, bod 78). Keď teda treba v konkrétnom prípade potvrdiť, že subjekt vykonáva nezávislú hospodársku činnosť (už citovaný rozsudok, bod 79), z článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388 nevyplýva, že člen, ktorý nie je ovládajúci subjekt, nevykonáva nezávislé hospodárske činnosti len z dôvodu príslušnosti ku skupine na účely DPH (už citovaný rozsudok, bod 80). Podľa toho Súdny dvor vychádzal v prejednávacom prípade z toho, že spoločnosť U-GmbH poskytla službu za

úhradu (rozsudok z 1. decembra 2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, bod 60 a nasl.).

### ***O druhej prejudiciálnej otázke***

- 9 Pochybnosti ohľadom toho, či poskytovanie služieb za odplatu medzi osobami, ktoré sú prepojené v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388, podlieha dani z pridanej hodnoty v každom prípade vtedy, keď príjemca plnenia nemá (alebo má iba čiastočne) právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, pretože inak by išlo o riziko daňovej straty, vyplývajú z toho, že Súdny dvor podmieňuje určenie ovládajúceho subjektu za jedinú zdaniteľnú osobu v rámci skupiny uvedenej v článku 4 ods. 4 druhom pododseku smernice tým, že toto určenie nespôsobí riziko daňových strát (rozsudok z 1. decembra 2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, bod 1 výroku). Súdny dvor pritom poukazuje na to, že povinnosť podať daňové priznanie, ktorá sa vzťahuje na ovládajúci subjekt, sa vzťahuje aj na služby poskytnuté a prijaté všetkými členmi tejto skupiny (už citovaný rozsudok, bod 51). Môže pritom ísť aj o služby, ktoré člen skupiny na účely DPH poskytuje v inom členskom štáte.
- 10 Tým vzniká otázka, či skutočnosť, že také vnútorné plnenia nepodliehajú dani, vyvoláva riziko daňových strát, ku ktorým podľa rozsudku z 1. decembra 2022, Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944) nesmie prísť. Na jej objasnenie by bolo potrebné navzájom porovnať dva daňové nároky, ktoré sa týkajú právneho stavu bez ovládajúceho subjektu a s ním podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388.

### ***Chýbajúce vysvetlenie v doterajšej judikatúre***

#### *Rozdielne názory generálnych advokátov*

- 11 Viacerí generálni advokáti zastávali vo svojich návrhoch rôzne názory na to, či vnútorné transakcie medzi členmi skupiny patria do pôsobnosti dane.
- 12 Podľa jedného názoru sa transakcie za úhradu medzi jednotlivými členmi skupiny na účely DPH považujú za transakcie uskutočnené skupinou na účely DPH pre vlastnú potrebu, a teda z hľadiska DPH neexistujú (návrhy generálneho advokáta Jääskinena vo veciach Komisia/Írsko z 27. novembra 2012, C-85/11, EU:C:2012:753, bod 42, a Komisia/Švédsko z 27. novembra 2012, C-480/10, EU:C:2012:751, bod 40; návrhy generálneho advokáta Mengozziho vo veciach Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt z 26. marca 2015, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:212, bod 49). Podľa iného názoru by vnútorné transakcie medzi členmi skupiny na účely DPH mali patriť do oblasti pôsobnosti dane, a teda by mali byť zdaniteľné (návrhy generálnej advokátky Medina z 27. januára 2022 vo veci Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, bod 36 a nasl., a z 13. januára 2022 vo veci Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, bod 64 a 73).

*Judikatúra Súdneho dvora*

- 13 Z doterajšej judikatúry Súdneho dvora nevyplýva jednoznačná odpoveď na to, či vnútorné transakcie podliehajú dani. Súdny dvor síce rozhodol, že normotvorca Únie tým, že prijal článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388, chcel členským štátom v záujme administratívneho zjednodušenia alebo boja proti zneužívaniu umožniť, aby systematicky nespájali povahu zdaniteľnej osoby s výlučne právnou nezávislosťou (rozsudky z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37, a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 40). Otázkou, či transakcie medzi členmi skupiny na účely DPH patria do oblasti pôsobnosti dane, sa však ešte nezaoberal spôsobom relevantným pre rozhodnutie (pozri rozsudky z 25. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko, C-85/11, EU:C:2013:217, z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, EU:C:2013:263, zo 17. septembra 2014, Skandia America [USA], Filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, z 18. novembra 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, z 11. marca 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, a z 15. apríla 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

*Posúdenie zo strany vnútroštátneho súdu**Znenie*

- 14 Podľa znenia článku 2 bodu 1 smernice 77/388 sa na účely zdaniteľnosti plnenia nemá rozlišovať podľa toho, či člen skupiny na účely DPH poskytuje v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice odplatné plnenie tretej strane, ktorá nie je členom skupiny (vonkajšie transakcie), alebo inému členovi skupiny (vnútorné transakcie). Uvedené svedčí v prospech zdaniteľnosti vnútorných transakcií. Právny následok, ktorý sa v smernici nariadil v článku 4 ods. 4 druhom pododseku, a to, že skupina sa stáva zdaniteľnou osobou, pripúšťa v rovnakej miere tak domnienku zdaniteľnosti, ako aj nezdaniteľnosti.

*História vzniku*

- 15 Článok 4 ods. 4 druhý pododsek smernice 77/388 umožnil členským štátom, aby zachovali také pravidlá, ako je § 2 ods. 2 bod 2 UStG, ktorý vo vnútroštátnom práve existoval už pred harmonizáciou. Preto vnútroštátna judikatúra naďalej vychádzala z toho, že vnútorné transakcie nie sú zdaniteľné. Pôvodný účel vnútroštátnej úpravy však vo vnútroštátnom práve zanikol už v roku 1968, keď bol zavedený nový systém odpočtu dane zaplatenej na vstupe a už viac nebolo možné odôvodniť, že vnútorné transakcie nepodliehajú dani.

*Kontext*

- 16 Podľa kontextu článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388 poskytujú členovia svoje vnútorné transakcie v rámci nezávislej hospodárskej činnosti, takže je nutné potvrdiť, že podliehajú dani. Okrem toho článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice v spojení s článkom 4 ods. 1 prvým pododsekom tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát prostredníctvom kategorizácie kvalifikoval dané subjekty ako subjekty, ktoré nie sú nezávislé, ak sú tieto subjekty finančne, hospodársky a organizačne začlenené do ovládajúceho subjektu skupiny na účely DPH (rozsudok z 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, bod 81).

*Ciele*

- 17 Ciele sledované článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom smernice 77/388 spočívajú podľa Súdneho dvora v tom, aby sa „postavenie zdaniteľnej osoby systematicky neviazalo s pojmom ‚výlučne právna nezávislosť‘ buď v záujme zjednodušenia administratívy, alebo aby sa predchádzalo určitým zneužívaniam, ako je delenie podniku na viaceré zdaniteľné osoby s cieľom získať osobitný režim“ (rozsudok z 1. decembra 2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, bod 43).
- 18 Zjednodušenie administratívy z procesnoprávneho hľadiska nemá žiadny vplyv na daňovú povinnosť podľa hmotného práva. Preto vedie k tomu, že vnútorné transakcie medzi osobami, ktoré sú v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku smernice 77/388 navzájom prepojené, patria aj naďalej do pôsobnosti dane. Zjednodušenie administratívy, ktoré sa týka hmotného práva, spočívajúce vo všeobecnej nezdaniteľnosti vnútorných transakcií vedie k značným daňovým stratám. Keď by sa v prípade nezdaniteľnosti rozlišovalo podľa toho, či v prípade príjemcu vnútornej transakcie existuje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, mohlo by to byť v rozpore s cieľom zjednodušenia administratívy, pretože potom by sa muselo rozhodnúť o rozmanitých otázkach – ako o práve na odpočet podľa článku 17 smernice 77/388, na ktoré sa často dá len ťažko odpovedať. Koniec koncov, nezdaniteľnosť vnútorných transakcií na základe poverenia v článku 4 ods. 4 druhom pododseku smernice môže viesť k rozdielnemu uplatneniu práva Únie v členských štátoch, pretože toto poverenie využili iba niektoré členské štáty. V konkrétnych odvetviach by to mohlo vyvolať narušenie hospodárskej súťaže spôsobené daňovou právnou úpravou.
- 19 Zámer predísť určitým zneužívaniam, napr. deleniu podniku na viaceré zdaniteľné osoby s cieľom získať osobitný režim, neodôvodňuje žiadnu nezdaniteľnosť vnútorných transakcií. Naopak všeobecný pojem zneužívania (pozri napr. rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74 a nasl., a z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 53 a 70; pozri aj rozsudok z 26. februára 2019, T Danmark a Y Denmark, C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135, bod 97) by mohol svedčiť v prospech toho, že

vnútorné transakcie, každopádne v prípade odplatných plnení členom skupiny, ktorí majú právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, by mali byť zdanené, pretože inak by „daňová výhoda“ získaná nezdaniteľnosťou bola v rozpore s článkom 17 ods. 2 smernice 77/388.

PRACOVNÝ DOKUMENT