

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. novembra 2020 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 132 ods. 1 písm. f) – Oslobodenie služieb, ktoré poskytujú nezávislé skupiny osôb svojim členom, od dane – Uplatniteľnosť na skupiny na účely DPH – článok 11 – Skupina na účely DPH“

Vo veci C-77/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupňový súd (daňová komora), Spojené kráľovstvo] z 30. januára 2019 a doručený Súdnemu dvoru 1. februára 2019, ktorý súvisí s konaním:

Kaplan International Colleges UK Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu druhej komory, sudcovia A. Kumin, T. von Danwitz a P. G. Xuereb (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. januára 2020,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Kaplan International Colleges UK Ltd, v zastúpení: R. Woolich a M. Murcia, solicitors, a R. Hill, barrister,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon, J. Kraehling a Z. Lavery, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci O. Thomas, QC,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 23. apríla 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. f) 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 smernicou Rady 2008/8/EÚ z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Kaplan International Colleges UK Limited (ďalej len „KIC“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva) vo veci odmietnutia posledného uvedeného subjektu priznať spoločnosti KIC oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovené v prospech nezávislých skupín osôb.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenia 25 a 35 smernice 2006/112 znejú:

„(25) Základ dane by sa mal zosúladiť tak, aby uplatnenie DPH na zdaniteľné transakcie viedlo k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch.

...

(35) Mal by sa vypracovať spoločný zoznam oslobodení od dane, aby sa vlastné zdroje Spoločenstva mohli vo všetkých členských štátoch vyberať jednotným spôsobom.“

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

„1. „DPH podliehajú tieto transakcie:

...

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

5 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice stanovuje:

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

6 Podľa článku 11 smernice 2006/112:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty... môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

7 Článok 131 tejto smernice stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na

účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

8 Článok 132 ods. 1 uvedenej smernice 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;

...

i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné;

...“

Právo Spojeného kráľovstva

9 Príloha 9 skupina 16 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, ďalej len „zákon z roku 1994“), ktorou bol do vnútroštátneho práva prebratý článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, stanovuje, že od dane sú oslobodené:

„...“

1. Poskytovanie služieb nezávislými skupinami osôb, ak je splnená každá z nasledujúcich podmienok:

a) každá z týchto osôb je osoba, ktorá vykonáva činnosť („relevantnú činnosť“), ktorá je oslobodená od DPH alebo vo vzťahu ku ktorej táto osoba nevystupuje ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 smernice [2006/112];

b) poskytovanie služieb sa uskutočňuje na účely obstarania služieb pre členov skupiny, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie relevantnej činnosti;

c) skupina požaduje od svojich členov iba presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch a

d) oslobodenie poskytovania od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže“.

10 Príloha 9 skupina 6 zákona z roku 1994 stanovuje oslobodenie vzdelávacích služieb od dane.

11 § 7A tohto zákona, nazvaný „Miesto poskytovania služieb“, stanovuje:

„1. Tento paragraf sa na účely tohto zákona uplatňuje pri určení krajiny, v ktorej sa služby poskytujú.

2. Poskytnutie služieb sa považuje za vykonané:

a) v prípade, že osoba, ktorej sa služby poskytujú, je relevantným podnikateľským subjektom, v krajine prijímateľa, a

b) v ostatných prípadoch v krajine poskytovateľa.

3. Miestom poskytnutia práva na služby je miesto, ktoré by sa považovalo za miesto poskytnutia služieb, ak by tieto služby boli poskytnuté poskytovateľom práva príjemcovi práva (bez ohľadu na to, či príde k výkonu tohto práva alebo nie), a na tento účel právo na služby zahŕňa akékoľvek právo, opciu alebo prednostný nárok, pokiaľ ide o poskytnutie služieb a záujem vyplývajúci z práva na služby.

4. Na účely tohto zákona je osoba relevantným podnikateľským subjektom vo vzťahu k poskytnutiu služieb, ak táto osoba:

a) je zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 smernice Rady [2006/112];

b) je zaregistrovaná podľa tohto zákona;

c) je identifikovaná na účely DPH v súlade s právnymi predpismi členského štátu iného ako Spojené kráľovstvo...

...

a služby prijme osoba na iné než výlučne súkromné účely.

...“

12 § 8 uvedeného zákona, ktorý stanovuje režim prenesenia daňovej povinnosti, uvádza:

„1. Ak služby poskytuje osoba usadená v krajine inej ako Spojené kráľovstvo za okolností, na ktoré sa vzťahuje tento odsek, tento zákon sa uplatňuje tak ako v prípade, že by (namiesto poskytnutia služieb touto osobou):

a) došlo k poskytnutiu služieb príjemcom v Spojenom kráľovstve v rámci podnikateľskej činnosti alebo pri podporovaní podnikateľskej činnosti, ktorú príjemca vykonáva, a

b) toto poskytnutie bolo zdaniteľným plnením.

2. Odsek 1 vyššie sa uplatňuje, ak:

a) príjemca je relevantným podnikateľským subjektom usadeným v Spojenom kráľovstve, a

b) miesto poskytnutia služieb sa nachádza v rámci Spojeného kráľovstva, a, ak sa na dané poskytnutie služieb vzťahuje niektorý z bodov časti 1 alebo 2 prílohy 4A, príjemca je registrovaný podľa tohto zákona.

3. Plnenia, ktoré sa považujú za poskytnuté príjemcom podľa odseku 1 vyššie, netreba zohľadňovať ako ním poskytnuté plnenia na určenie jeho práva na odpísanie dane zaplatenej na vstupe podľa § 26 ods. 1.

...“

13 Pokiaľ ide o pojem skupina osôb, ktoré možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu na účely DPH (ale len „skupina na účely DPH“), Spojené kráľovstvo, ktoré využilo možnosť stanovenú v článku 11 smernice 2006/112, prijalo § 43 zákona z roku 1994, podľa ktorého:

„1. Ak sa podľa [§ 43A až 43D] akékoľvek právnické osoby považujú za členov skupiny, každá podnikateľská činnosť vykonávaná členom skupiny sa bude považovať za činnosť vykonávanú zastupujúcim členom a

a) akákoľvek dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb členom skupiny inému členovi skupiny nebude zohľadnená a

b) akékoľvek plnenie, na ktoré sa nevzťahuje písmeno a) vyššie a predstavuje dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb od člena alebo členovi skupiny, sa bude považovať za plnenie od zastupujúceho člena alebo zastupujúcemu členovi a

c) DPH uhradená alebo splatná členom skupiny z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu alebo dovozu tovaru z miesta mimo členských štátov sa bude považovať za uhradenú alebo splatnú zastupujúcim členom a tovar sa bude považovať

(i) v prípade tovaru nadobudnutého z iného členského štátu na účely § 73 ods. 7 a

(ii) v prípade tovaru dovezeného z miesta mimo členských štátov na tieto účely a na účely § 38,

za nadobudnutý, alebo prípadne dovezený zastupujúcim členom; všetci členovia skupiny budú spoločne a nerozdielne zodpovední za akúkoľvek DPH splatnú od zastupujúceho člena.“

14 Podľa ustanovenia § 43 (1AA) tohto zákona, ak:

„a) je na účely niektorého ustanovenia podľa tohto zákona (ale len „relevantné ustanovenie“) rozhodujúce, či osoba ktorá uskutočňuje dodávku alebo ktorej je dodávka určená, alebo osoba, ktorá tovar nadobúda alebo dováža, je osobou spĺňajúcou určitý osobitný opis;

b) odsek 1 písm. b) alebo c) vyššie sa vzťahuje na každé plnenie, nadobudnutie alebo dovoz a

c) existuje rozdiel, ktorý môže byť významný na účely relevantného ustanovenia, medzi:

(i) opisom vzťahujúcim sa na zastupujúceho člena a

(ii) opisom vzťahujúcim sa na subjekt, ktorý by bol (okrem tohto §) považovaný na účely tohto zákona za dovozcu, nadobúdateľa alebo dovozcu, alebo prípadne za subjekt, ktorému je dodávka určená,

relevantné ustanovenie sa bude vzťahovať na toto plnenie, nadobudnutie alebo dovoz v takom zmysle, ako keby jediným opisom vzťahujúcim sa na zastupujúceho člena bol opis, ktorý sa v skutočnosti vzťahuje na daný subjekt.“

15 Ustanovenie § 43 (1AB) uvedeného zákona stanovuje:

„Odsek (1AA) sa neuplatňuje, pokiaľ je na účely relevantného ustanovenia podstatné to, či osoba je zdaniteľnou osobou.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 KIC je holdingovou spoločnosťou skupiny Kaplan, ktorá poskytuje vzdelávacie služby a služby v oblasti profesijného rastu. Do tejto skupiny patrí deväť dcérskych spoločností, ktoré majú všetky sídlo v Spojenom kráľovstve (ďalej len „vzdelávacie inštitúcie skupiny Kaplan“), z ktorých každá prevádzkuje vzdelávaciu inštitúciu poskytujúcu vyššie vzdelávanie v Spojenom kráľovstve (ďalej len „medzinárodné vzdelávacie inštitúcie“) v spolupráci s jednou alebo viacerými univerzitami v Spojenom kráľovstve.

17 Na vzdelávacie inštitúcie skupiny Kaplan sa v súvislosti so vzdelávacími službami, ktoré poskytujú študentom, vzťahuje oslobodenie od DPH stanovené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

18 Spomedzi medzinárodných vzdelávacích inštitúcií je osem v 100 % vlastníctve spoločnosti KIC. Posledná vzdelávacia inštitúcia, University of York International Pathway College, je v 55 % vlastníctve univerzity York (Spojené kráľovstvo) a v 45 % vlastníctve spoločnosti KIC.

19 Okrem toho KIC je zastupujúcim členom skupiny na účely DPH, ktorej súčasťou je aj každá vzdelávacia inštitúcia skupiny Kaplan, s výnimkou University of York International Pathway College, keďže táto inštitúcia nie je dcérskou spoločnosťou, ktorá je v 100 % alebo väčšinou vlastníctve spoločnosti KIC.

20 Každá medzinárodná vzdelávacia inštitúcia má vlastnú štruktúru riadenia a správy, ktorá pozostáva so zástupcov vzdelávacej inštitúcie skupiny Kaplan a dotknutej univerzity.

21 Pred októbrom 2014 boli v Spojenom kráľovstve uzavreté zmluvy medzi vzdelávacími náborovými zástupcami vzdelávacích inštitúcií skupiny Kaplan a spoločnosťou KIC, pričom KIC tak bola priamo v kontakte s týmito zástupcami s cieľom vykonať nábor študentov do medzinárodných vzdelávacích inštitúcií. Uvedení zástupcovia boli príjemcami pomoci od zastupiteľských kancelárií, ktoré im poskytovali prevádzkovú podporu a ktoré mali sídlo na hlavných dotknutých trhoch, a to v Číne, Hongkongu, Indii a Nigérii. Tieto zastupiteľské kancelárie boli členmi skupiny Kaplan, s výnimkou kancelárie so sídlom vo Vietname a poskytovali služby spoločnosti KIC za odplatu. KIC podliehala v rámci režimu prenesenia daňovej povinnosti DPH v Spojenom kráľovstve za služby poskytované uvedenými zastupiteľskými kancelárkami a zástupcami.

22 V októbri 2014 skupina Kaplan založila akciovú spoločnosť Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (ďalej len „KPS“), so sídlom v Hongkongu, ktorú v rovnakých podieloch vlastnilo deväť vzdelávacích inštitúcií skupiny Kaplan ako členovia. KPS zamestnáva 20 zamestnancov a vykonáva svoju činnosť na základe akcionárskej zmluvy. Až na jednu výnimku KPS neposkytuje služby subjektom, ktoré nie sú členmi.

23 Od októbra 2014 KPS preberá zodpovednosť za úlohy, ktoré predtým vykonávala KIC, a sústreďuje určité funkcie, ktoré boli pred týmto dátumom zverené zastupujúcim kanceláriám. KPS taktiež riadi sieť zastupiteľských kancelárií po celom svete. Keďže táto sieť sa rozšírila a vzťahy medzi KPS a týmito kancelárkami sa zintenzívnili, úlohou týchto kancelárií je v súčasnosti zabezpečiť každodenné riadenie zástupcov.

24 Okrem toho je KPS zodpovedná za riadenie zástupcov vo východnej a v juhovýchodnej Ázii,

čo jej umožňuje poskytovať službu zástupcom nachádzajúcim sa v tom istom časovom pásme ako náborové trhy medzinárodných vzdelávacích inštitúcií. Títo zástupcovia nemajú výlučný vzťah so spoločnosťou KPS a sú oprávnení pracovať jednak s konkurentmi vzdelávacích inštitúcií skupiny Kaplan a jednak s dotknutými univerzitami. Na účely plnenia svojich úloh dostávajú zástupcovia, ktorí pracujú pre KPS, podporu určenú na to, aby ich povzbudili k odporúčaní medzinárodných vzdelávacích inštitúcií spravovaných vzdelávacími inštitúciami skupiny Kaplan.

25 Zástupcovia fakturujú svoje služby spoločnosti KPS, ktorá ich vypláca priamo. Služby, ktoré poskytujú spoločnosti KPS zástupcovia, zastupiteľské kancelárie spoločnosti KPS a rovnako aj služby, ktoré poskytuje KPS, nepodliehajú DPH. KPS vystavuje osobitnú faktúru, pokiaľ ide o sumy dlžné zástupcom za služby poskytnuté každej dotknutej vzdelávacej inštitúcii skupiny Kaplan, hoci KIC je zastupujúcim členom skupiny na účely DPH, ktorej sú tieto vzdelávacie inštitúcie členmi. Každá vzdelávacia inštitúcia skupiny Kaplan platí za služby, ktoré poskytuje KPS, ako aj za služby, ktoré poskytujú zastupiteľské kancelárie.

26 Spor vo veci samej sa týka troch druhov poskytovania služieb, ktoré sú podľa vnútroštátneho práva považované za poskytované spoločnosťou KPS spoločnosti KIC ako zastupujúcemu členovi skupiny na účely DPH: po prvé služby poskytované zástupcami pre KPS, po druhé služby poskytované zastupiteľskými kancelárkami pre KPS a po tretie činnosti, ako je okrem iného podpora zástupcov zo strany spoločnosti KPS.

27 KIC žalobou podanou na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupový súd (daňová komora), Spojené kráľovstvo] napáda dve rozhodnutia vydané daňovou a colnou správou Spojeného kráľovstva, podľa ktorých služby, ktoré sú považované za služby, ktoré jej poskytuje KPS, nepatria do pôsobnosti oslobodenia od DPH stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, a preto podliehajú DPH.

28 KIC totiž tvrdí, že na tieto služby sa vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení a že v dôsledku toho nie je povinná ako zastupujúci člen skupiny na účely DPH platiť DPH splatnú z týchto plnení v rámci režimu prenesenia daňovej povinnosti. Služby, ktoré predtým poskytovali zástupcovia a zastupiteľské kancelárie KIC a ktoré podliehali DPH, sú podľa KIC v súčasnosti oslobodené od DPH v dôsledku založenia spoločnosti KPS.

29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupový súd (daňová komora)] spresňuje, že existujú obchodné dôvody na založenie spoločnosti KPS v Hongkongu a že sa netvrdí, že by tento subjekt bol umelý alebo viedol k zneužitiu práva.

30 Tento súd tiež uvádza, že je nesporné, že KPS poskytuje svojim členom, teda vzdelávacím inštitúciám skupiny Kaplan, služby, ktoré sú priamo potrebné na výkon ich činností oslobodených od dane, a že KPS sa obmedzuje na to, že od svojich členov požaduje presnú úhradu podielu na spoločných nákladoch, ktoré im prináležia.

31 O spore vo veci samej pritom možno podľa vnútroštátneho súdu rozhodnúť len výkladom článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

32 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupový súd (daňová komora), Spojené kráľovstvo] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Aká je územná pôsobnosť oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112...? Predovšetkým... vzťahuje sa toto oslobodenie od dane na nezávislú skupinu osôb, ktorá je usadená v členskom štáte inom, ako je členský štát alebo členské štáty členov nezávislej skupiny osôb? Ak áno,... vzťahuje sa aj na nezávislú skupinu osôb, ktoré sú usadené mimo

[Európskej únie]?

2. Ak sa oslobodenie od dane pre nezávislé skupiny osôb v zásade môže uplatňovať na subjekty usadené v inom členskom štáte, ako je členský štát jedného alebo viacerých členov nezávislej skupiny osôb, a aj na nezávislú skupinu osôb usadenú mimo [Európskej únie], ako sa má uplatňovať kritérium, že oslobodenie od dane nemá spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže? Predovšetkým:

a) týka sa toto kritérium potenciálneho narušenia, ktoré ovplyvní iných príjemcov podobných služieb, ktorí nie sú členmi nezávislej skupiny osôb, alebo sa týka len potenciálnych narušení, ktoré ovplyvnia potenciálnych alternatívnych poskytovateľov poskytujúcich služby členom nezávislej skupiny osôb?

b) Ak sa toto kritérium týka len iných príjemcov, môže existovať reálna možnosť narušenia, ak iní príjemcovia, ktorí nie sú členmi nezávislej skupiny osôb, sa môžu buď uchádzať o členstvo v predmetnej nezávislej skupine osôb, alebo môžu vytvoriť vlastnú nezávislú skupinu osôb, aby získali podobné služby alebo využili podobné úspory na DPH inými metódami (napríklad zriadením pobočky v predmetnom členskom štáte alebo treťom štáte)?

c) Ak sa toto kritérium týka len iných poskytovateľov, má sa na účely posúdenia reálnej možnosti narušenia objasniť, či si nezávislá skupina osôb s úmyslom udrží svojich členov ako zákazníkov, bez ohľadu na dostupnosť oslobodenia od DPH – a má sa preto posudzovať vzhľadom na prístup alternatívnych poskytovateľov na vnútroštátny trh, na ktorom sú členovia nezávislej skupiny osôb usadení? Ak áno, je podstatné, či si nezávislá skupina osôb s úmyslom udrží svojich členov ako zákazníkov, pretože sú súčasťou tej istej skupiny spoločností?

d) Malo by sa potenciálne narušenie posudzovať na vnútroštátnej úrovni vo vzťahu k alternatívnym poskytovateľom v tretej krajine, v ktorej je nezávislá skupina osôb usadená?

e) Má daňový orgán v Únii, ktorý vykonáva smernicu [2006/112], znášať dôkazné bremeno pri stanovovaní pravdepodobnosti vzniku narušenia?

f) Je potrebné, aby si daňový orgán v Únii nechal vypracovať špecifický znalecký posudok trhu v treťom štáte, v ktorom je usadená nezávislá skupina osôb?

g) Môže existencia reálnej možnosti narušenia byť stanovená na základe identifikácie komerčného trhu v treťom štáte?

3. Môže sa oslobodenie od dane pre nezávislé skupiny osôb uplatňovať aj v prípade tejto veci, ak sú členovia nezávislej skupiny osôb vzájomne prepojení ekonomickými, finančnými alebo organizačnými väzbami?

4. Môže sa oslobodenie od dane pre nezávislé skupiny osôb uplatňovať aj v prípade, ak členovia vytvorili skupinu na účely DPH, ktorá je jednou zdaniteľnou osobou? Je podstatné to, že KIC, zastupujúci člen, ktorému sa (vzhľadom na vnútroštátne právne predpisy) poskytujú služby, nie je členom nezávislej skupiny osôb? Ak je to podstatné, odstráni sa tento rozdiel vnútroštátnym právnym predpisom stanovujúcim, že zastupujúci člen má vlastnosti a postavenie členov nezávislej skupiny osôb na účely uplatňovania oslobodenia od dane pre nezávislé skupiny osôb?“

O prejudiciálnych otázkach

O tretej a štvrtej otázke

33 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne a v prvom rade, sa

vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa uplatňuje na služby poskytované nezávislou skupinou osôb, ktorej členovia tvoria skupinu na účely DPH v zmysle článku 11 tejto smernice, ak sa tieto služby poskytujú tejto skupine na účely DPH. V prípade kladnej odpovede sa vnútroštátny súd jednak pýta, či okolnosť, že zastupujúci člen uvedenej skupiny na účely DPH nie je členom tejto nezávislej skupiny osôb, má vplyv na uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 a jednak, či tento vplyv môže byť vylúčený ustanoveniami vnútroštátneho práva.

34 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 vyplýva, že nezávislá skupina osôb je samostatnou zdaniteľnou osobou, odlišnou od svojich členov. Zo samotného znenia tohto ustanovenia totiž vyplýva, že nezávislá skupina osôb je samostatná a svoje služby preto poskytuje nezávisle, v zmysle článku 9 smernice 2006/112. Navyše, ak by služby poskytované nezávislou skupinou osôb neboli službami poskytovanými zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou, tieto služby by podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 nepodliehali DPH. Tieto služby by teda v takom prípade nemohli byť predmetom oslobodenia od dane, ktoré stanovuje článok 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice (rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 61).

35 Treba tiež pripomenúť, že podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 členské štáty oslobodia od dane služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých členosť 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.

36 V tejto súvislosti z odôvodnenia 25 a 35 smernice 2006/112 vyplýva, že jej cieľom je harmonizovať základ DPH a že oslobodenia od tejto dane predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktoré, ako už Súdny dvor rozhodol, treba posudzovať vo všeobecnom kontexte spoločného systému DPH zavedeného uvedenou smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. novembra 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, bod 29 a citovanú judikáciu).

37 Navyše 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 výnimky 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 tak neznamena, že výrazy použité na definovanie oslobodení uvedených v tomto 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 (rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 50 a citovaná judikácia).

38 Pokiaľ ide o znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, ako bolo pripomenuté v bode 35 tohto rozsudku, oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje na poskytovania služieb uskutočňované nezávislými skupinami osôb v prospech ich členov. Z tohto znenia pritom nevyplýva, že služby, ktoré takéto skupiny poskytujú svojim členom, sú vylúčené z pôsobnosti uvedeného oslobodenia, ak títo členovia tvoria skupinu na účely DPH v zmysle článku 11 smernice 2006/112. Vzhľadom na samotné znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 vytvorenie takejto skupiny na účely DPH nemôže mať preto za následok rozšírenie uplatnenia uvedeného oslobodenia na služby poskytované subjektom, ktoré nie sú členmi

nezávislej skupiny osôb.

39 Podľa ustálenej judikatúry je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné vziať do úvahy nielen jeho doslovné znenie, ale aj vzájomný kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 20. novembra 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, bod 33 a citovaná judikatúra).

40 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého spadá článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, treba zdôrazniť, že toto ustanovenie sa nachádza v kapitole 2, nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, hlavy IX tejto smernice. Tento názov napovedá, že oslobodenie od dane stanovené v uvedenom ustanovení sa vzťahuje len na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu (rozsudok z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 44).

41 Z tohto kontextu pritom nevyplývajú skutočnosti, ktoré by vylučovali z tohto oslobodenia nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia tvoria skupinu na účely DPH v zmysle článku 11 smernice 2006/112, pod podmienkou však, že všetci členovia týchto skupín vykonávajú činnosti vo verejnom záujme.

42 Pokiaľ ide o cieľ článku 132 ods. 1 písm. f) v rámci smernice 2006/112, treba pripomenúť cieľ všetkých ustanovení článku 132 tejto smernice, ktorý spočíva v oslobodení určitých činností vo verejnom záujme od DPH na účely uľahčenia prístupu k určitým službám, ako aj dodania určitých tovarov tým, že sa zamedzuje dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH (rozsudok z 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 28 a citovaná judikatúra).

43 Na poskytovanie služieb zo strany nezávislej skupiny osôb sa tak uplatňuje oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, pokiaľ toto poskytovanie služieb priamo prispieva k uskutočňovaniu činností vo verejnom záujme uvedených v článku 132 tejto smernice (rozsudok z 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 29 a citovaná judikatúra).

44 Za týchto podmienok treba konštatovať, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) uvedenej smernice sa v zásade vzťahuje na služby, ktoré nezávislá skupina osôb poskytuje svojim členom, ktorí tvoria skupinu na účely DPH, pokiaľ tieto služby priamo súvisia s výkonom činností vo verejnom záujme uvedených v článku 132 tejto smernice. Naopak, toto oslobodenie sa nemôže uplatniť na poskytovanie služieb členom skupiny na účely DPH, ktorí nie sú zároveň členmi nezávislej skupiny osôb vykonávajúcich takéto činnosti vo verejnom záujme.

45 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že uplatnenie režimu stanoveného v článku 11 smernice 2006/112, znamená, že vnútroštátna právna úprava prijatá na základe tohto ustanovenia umožňuje osobám, najmä obchodným spoločnostiam, ktoré vykazujú finančné, hospodárske a organizačné prepojenia, aby prestali byť považované za samostatné zdaniteľné osoby na DPH preto, aby sa považovali za jedinú zdaniteľnú osobu. Takto keď členský štát uplatňuje uvedené ustanovenie, ovládaná osoba alebo ovládané osoby v zmysle tohto istého ustanovenia sa nemôžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu alebo zdaniteľné osoby v zmysle článku 9 ods. 1 prvého odseku smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19).

46 Z toho vyplýva, že pripodobnenie k jednej zdaniteľnej osobe vylučuje, aby členovia skupiny na účely DPH naďalej samostatne podávali daňové priznania týkajúce sa DPH a aby sa pokračovalo v ich identifikovaní ako zdaniteľných osôb v rámci a mimo ich skupiny, keďže podľa uvedeného daňové priznania je oprávnená iba jediná zdaniteľná osoba. Z toho vyplýva, že v takejto

situácii poskytnutie služieb treťou osobou členovi skupiny na účely DPH treba v súvislosti s DPH považovať za plnenie poskytnuté nie tomuto členovi skupiny, ale samotnej skupine na účely DPH, do ktorej tento člen patrí [rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 29].

47 Na účely DPH preto služby poskytnuté nezávislou skupinou osôb členom skupiny na účely DPH nemožno považovať za služby poskytované individuálne týmto členom, ale ich treba považovať za služby poskytované skupine na účely DPH v celom rozsahu [pozri analogicky rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 30].

48 Z toho vyplýva, že takéto služby sa považujú za poskytnuté v prospech dotknutej skupiny na účely DPH v celom rozsahu, a teda aj v prospech zastupujúceho subjektu skupiny na účely DPH. Za predpokladu, že tento posledný uvedený subjekt nie je zároveň členom nezávislej skupiny osôb, by sa oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 tak vzťahovalo na osoby, ktoré nie sú členmi nezávislej skupiny osôb.

49 Toto ustanovenie sa pritom výslovne týka len služieb, ktoré poskytujú nezávislé skupiny osôb svojim členom. Nie je to tak v prípade služieb, ktoré nezávislá skupina osôb poskytuje skupine na účely DPH, ktorej všetci členovia nie sú zároveň členmi tejto nezávislej skupiny osôb. Vzhľadom na presné znenie podmienok oslobodenia by bol akýkoľvek výklad, ktorý by rozšíril rozsah pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, nezlučiteľný s účelom tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, bod 14).

50 V tejto súvislosti treba uviesť, že tento záver nemožno vzťahovať na úvahy uvedené v bodoch 36 a 49 tohto rozsudku spochybniť ustanoveniami vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú, že zastupujúci člen skupiny na účely DPH má vlastnosti a postavenie členov nezávislej skupiny osôb na účely uplatnenia oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. Keže totiž toto oslobodenie predstavuje autonómny pojem práva Únie, jeho uplatnenie podlieha podmienke, aby všetci členovia skupiny na účely DPH boli skutočne členmi uvedenej nezávislej skupiny osôb. V prípade nesplnenia tejto podmienky uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva nemôžu viesť k uplatneniu uvedeného oslobodenia.

51 V dôsledku toho, keďže z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že nezávislá skupina osôb, o ktorú ide vo veci samej, poskytla služby za protihodnotu skupine na účely DPH, ktorej jeden z členov nie je členom tejto nezávislej skupiny osôb, na túto skupinu sa nemôže vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 a poskytovanie takýchto služieb predstavuje zdaniteľné plnenie podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

52 Toto konštatovanie nie je spochybnené rozsudkom z 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), v ktorom Súdny dvor v bodoch 42 až 44 v podstate rozhodol, že oslobodenie od DPH stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice Rady 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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), ktorý zodpovedá článku 131 a článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, nepodlieha podmienke, aby predmetné služby boli ponúkané výlučne členom nezávislej skupiny osôb. To znamená jednak, že v súlade s týmto ustanovením sú oslobodené od dane len služby poskytované členom tejto nezávislej skupiny osôb, pokiaľ sú tieto služby naďalej poskytované v rámci cieľov, pre ktoré bola takáto skupina zriadená, a sú teda ponúkané v súlade s jej účelom. Na služby poskytované osobám, ktoré nie sú členmi uvedenej nezávislej skupiny osôb, sa jednak nemôže vzťahovať toto oslobodenie od dane, keďže takéto poskytovanie služieb

nepatrí do pôsobnosti uvedeného oslobodenia od dane a naďalej podlieha DPH v súlade s článkom 2 ods. 1 tejto smernice.

53 Vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), boli totiž predmetné služby poskytované jednak členom dotknutej nezávislej skupiny osôb a jednak osobám, ktoré neboli jej členmi, ani netvorili s členmi tejto nezávislej skupiny osôb skupinu na účely DPH v zmysle článku 11 smernice 2006/112. V tejto veci neexistovalo žiadne riziko rozšírenia rozsahu oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice 77/388.

54 V prejednávanej veci pritom vzhľadom na to, že služby poskytované nezávislou skupinou osôb členovi takejto skupiny na účely DPH treba považovať na účely DPH za služby poskytované nie pre tohto člena, ale skupinu na účely DPH, do ktorej patrí, hrozí rozšírenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, okrem prípadov, že by všetci členovia tejto skupiny na účely DPH boli aj členmi dotknutej nezávislej skupiny osôb.

55 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu a štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa neuplatňuje na služby poskytované nezávislou skupinou osôb skupine na účely DPH v zmysle článku 11 tejto smernice, pokiaľ všetci členovia tejto skupiny nie sú členmi uvedenej nezávislej skupiny osôb. Existencia ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú, že zastupujúci člen takejto skupiny na účely DPH má vlastnosti a postavenie členov dotknutej nezávislej skupiny osôb na účely uplatnenia oslobodenia od dane stanoveného v prospech nezávislých skupín osôb, je v tejto súvislosti irelevantná.

O prvej a druhej otázke

56 Vzhľadom na odpoveď na tretiu a štvrtú otázku nie je potrebné odpovedať na prvú a druhú otázku.

O trovách

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

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

Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/EÚ z 12. februára 2008, sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa neuplatňuje na služby poskytované nezávislou skupinou osôb skupine osôb, ktorú možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu v zmysle článku 11 tejto smernice, pokiaľ všetci členovia tejto poslednej uvedenej skupiny nie sú členmi uvedenej nezávislej skupiny osôb. Existencia ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú, že zastupujúci člen takejto skupiny osôb, ktorú možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu, má vlastnosti a postavenie členov dotknutej nezávislej skupiny osôb na účely uplatnenia oslobodenia od dane stanoveného v prospech nezávislých skupín osôb, je v tejto súvislosti irelevantná.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.