

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

LAILA MEDINA

prednesené 27. januára 2022(1)

**Vec C-269/20**

**Finanzamt T**

**proti**

**S**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Skupiny subjektov na účely DPH – Určenie člena skupiny subjektov na účely DPH za zdaniteľnú osobu – Interné plnenia v rámci skupiny subjektov na účely DPH – Plnenia člena skupiny subjektov na účely DPH, ktorý je vnútroštátnou verejnoprávnou nadáciou – Bezplatné poskytovanie služieb – Vykonávanie činnosti v rámci verejnej moci popri hospodárskej činnosti“

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) sa týka výkladu článku 4 ods. 4 a článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice Rady 77/388/EHS(2) a vznikol zo sporu medzi S, vnútroštátnou verejnoprávnou nadáciou, a Finanzamt T (Finančný úrad, T, Nemecko; ďalej len „Finanzamt“). Spor sa týka: po prvé určenia S (v postavení ovládajúcej spoločnosti) spolu so spoločnosťou poskytujúcou upratovacie služby za jednu zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) a po druhé otázky, či bezplatné poskytovanie služieb na účel spadajúci do oblasti činnosti, ktorú S vykonáva v rámci verejnej moci (ktorá jej bola ako verejnému orgánu zverená) môže podliehať DPH v súlade s článkom 6 ods. 2 písm. b) prvou vetou uvedenej smernice.

2. Na tieto návrhy je potrebné nazerať spolu s mojimi paralelnými návrhmi vo veci C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, ktoré boli prednesené 13. januára 2022, najmä preto, že rozsah prvej otázky položenej piatou komorou Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) v prejednávanej veci zodpovedá prvej otázke, ktorú položila jedenásta komora tohto súdu vo veci C-141/20.

## I. Právny rámec

3. Šiesta smernica bola od 1. januára 2007 nahradená smernicou Rady 2006/112/ES(3).

Šiesta smernica zostáva uplatniteľná *ratione temporis* na konanie vo veci samej.

4. V článku 2 šiestej smernice bolo uvedené, že „dani z pridanej hodnoty podlieha: 1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

5. Článok 4 tejto smernice stanovil:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ťubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

...

4. Použitie výrazu ‚nezávisle‘ v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym vzťahom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

5. Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány, ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v Prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

Členské štáty môžu považovať činnosti týchto orgánov, ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.“

6. V článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vete šiestej smernice sa stanovilo, že za poskytovanie služieb za úhradu sa bude považovať:

„bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely“.

## II. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

7. S, žalobkyňa v konaní vo veci samej, je nemeckou verejnoprávnu nadáciou a univerzitou, ktorá vykonáva činnosť aj v sektore 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.

8. S je z daňového hľadiska ovládajúcou spoločnosťou (tzv. „Organträgerin“) univerzitnej lekárskej fakulty a spoločnosti U GmbH. S podlieha DPH vzhľadom na ekonomické činnosti,

ktoré vykonáva za úhradu, pričom je oslobodená od DPH, pokiaľ ide o činnosti, ktoré vykonáva pri výkone svojich právomocí ako orgánu verejnej moci.

9. Podľa nesporných dôkazov, ktoré má Finanzamt T, S je ovládajúcou spoločnosťou U GmbH. U GmbH poskytovala S upratovacie, hygienické a práce služby a služby prepravy pacientov. Upratovacie služby poskytovala U GmbH v priestoroch S, teda v celom komplexe budov sekcie univerzitnej medicíny, ktorý zahŕňa okrem izieb pre pacientov aj chodby a operačné sály, posluchárne a laboratória. Kým nemocničné priestory sú určené na starostlivosť o pacientov a spadajú do sféry ekonomických aktivít S, posluchárne, laboratória a pod. slúžia na vzdelávanie študentov, a teda spadajú do sféry činností, ktoré vykonáva S ako orgán verejnej moci.

10. Podiel z celkovej upratovanej plochy, ktorá bola vyhradená činnostiam orgánu verejnej moci predstavoval 7,6 %. Za všetky upratovacie služby poskytnuté S dostala U GmbH za príslušný rok (2005) celkovú odmenu 76 085,48 eura. V daňových priznaniach k DPH, ktoré sa týkali zdravotníckych činností univerzity, klasifikovala S všetky služby, ktoré jej U GmbH poskytla, za nezdaniteľné interné plnenia dodané v rámci jedného subjektu na účely DPH (skupiny subjektov na účely DPH).

11. Finanzamt T v opravnom daňovom výmere za rok 2005 (na základe externého auditu) dospel k záveru, že v prípade prevádzok S ide o jednotný podnik, pre ktorý je potrebné podať spoločné daňové priznanie k DPH, a preto je potrebné vydať iba jeden daňový výmer. V tejto súvislosti sa Finanzamt T domnieval, že upratovacie služby poskytované spoločnosťou U GmbH pre S v súvislosti s jej činnosťami ako orgánu verejnej moci boli poskytované v rámci jedného subjektu na daňové účely (skupiny subjektov na účely DPH). Upratovacie služby boli podporného charakteru k činnosti, ktorá bola „iná ako vlastná podnikateľská činnosť“, a teda v prípade S viedli k nepeňažnému plneniu v zmysle § 3 ods. 9a bodu 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „UStG“) (ktorý vykonáva článok 6 ods. 2 písm. b) prvá veta šiestej smernice). Keďže celková odmena za upratovacie služby, ktoré U GmbH poskytla S, predstavovala v predmetnom roku 76 065,48 eura, Finanzamt T vychádzal z toho, že vzhľadom na podiel plochy určenej na činnosti vykonávané S ako orgánom verejnej moci, ktorý predstavoval 7,6 % celkovej upratovanej plochy, upratovaniu plôch využívaných na činnosti orgánu verejnej moci zodpovedala suma 5 782,50 eura. Po odpočítaní ziskovej prirážky, ktorú vyčíslil na 525,66 eura, stanovil Finanzamt T základ dane z nepeňažného plnenia na 5 257 eur, a tým zvýšil daň z obratu o 841,12 eura.

12. Ten istý Finanzamt zamietol námietku S proti tomuto posúdeniu. V konaní na prvom stupni pred Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Dolné Sasko, Nemecko) však tento súd odvolaniu S vyhovel. Podľa tohto súdu bolo nesporné, že S ako ovládajúca spoločnosť a U GmbH ako ovládaná spoločnosť tvorili na daňové účely jeden subjekt (skupinu na účely DPH). Táto skupina subjektov na účely DPH zahŕňala aj činnosti S vykonávané v rámci verejnej moci. Podmienky pre nepeňažné plnenie v zmysle § 3 ods. 9a bodu 2 UStG neboli splnené.

13. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa objavil v rámci opravného prostriedku „Revision“, ktorý podal Finanzamt T v konaní vo veci samej na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd).

14. V rámci tejto žaloby piata komora Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa oprávnenie členských štátov považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliaace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale sú asne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, zakotvené v článku 4 ods. 4 druhom pododseku (šiestej smernice), vykonávať v tom zmysle,

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

b) že skutočnosť, že sa považujú za jednu zdaniteľnú osobu, musí kogentne – a tým aj za akceptovania známych 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 správna odpoveď na prvú otázku je a): Vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie k účelom iným ako podnikateľským v zmysle článku 6 ods. 2 (šiestej smernice) (rozsudok z 12. februára 2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), že v prípade zdaniteľnej osoby,

a) ktorá jednak vykonáva hospodársku činnosť a poskytuje pritom odplátne plnenia v zmysle článku 2 ods. 1 (šiestej smernice) 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 (šiestej smernice) nepovažuje za zdaniteľnú osobu,

sa poskytnutie bezodplatnej služby z oblasti jej hospodárskej činnosti v prospech oblasti jej činnosti orgánu verejnej moci nemá zdaň podľa (článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice)?“

### III. Analýza

#### A. Stručné zhrnutie argumentov strán

##### 1. K prvej otázke

15. Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát namiesto skupiny subjektov na účely DPH („Organkreis“) určil za zdaniteľnú osobu jedného člena tejto skupiny, konkrétne ovládajúcu spoločnosť („Organträger“).

16. Nemecká vláda predkladá k prvej otázke analogické tvrdenia ako tie, ktoré uviedla v paralelnej veci C-141/20(4). V podstate tvrdí, že oprávnenie členských štátov stanovené v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliaace na území štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale sú asne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, možno vykonávať tak, že zaobchádzanie s jednou zdaniteľnou osobou sa týka (len) jednej z týchto osôb (t. j. ovládajúcej spoločnosti), ktorá je zdaniteľnou osobou pre všetky transakcie týchto osôb.

17. Vo svojej analýze prvej prejudiciálnej otázky Komisia uvádza rovnaké tvrdenia, aké uviedla v paralelnej veci C-141/20. V podstate tvrdí, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice bráni vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré stanovujú, že zdaniteľnou osobou sa stáva výlučne ovládajúca spoločnosť skupiny subjektov na účely DPH s vylúčením ostatných členov.

## 2. **K druhej otázke**

18. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade subjektu, ktorý vykonáva po prvé hospodárske činnosti, vo vzťahu ku ktorým je zdaniteľnou osobou, a po druhé činnosti, ktoré vykonáva v rámci verejných právomocí, v súvislosti s ktorými je oslobodený od DPH podľa článku 4 ods. 5 šiestej smernice, môže byť bezplatné poskytovanie služieb patriacich do jeho sféry hospodárskej činnosti a určených pre oblasť jeho činnosti v rámci verejnej moci zdanené podľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

19. Nemecká vláda sa domnieva, že na túto otázku treba odpovedať kladne. Táto vláda v podstate tvrdí, že v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá na jednej strane vykonáva hospodársku činnosť, a teda poskytuje služby za úhradu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice, a ktorá zároveň vykonáva činnosť orgánu verejnej moci, v súvislosti s ktorou sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 5 tejto smernice, môže bezplatné poskytnutie služby v oblasti hospodárskej činnosti tejto zdaniteľnej osoby podliehať dani podľa článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice.

20. Nemecká vláda najmä tvrdí, že na rozdiel od prístupu podľa článku 6 ods. 2 písm. a) prvej vety šiestej smernice je potrebné „iné ako hospodárske“ potreby považovať za potreby, ktoré spadajú pod pojem „účely iné ako sú podnikateľské účely“ v zmysle článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice, a preto musia spadať do pôsobnosti tohto ustanovenia.

21. V tejto súvislosti táto vláda tvrdí, že jej prístup nie je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa pojmu „účely iné ako sú podnikateľské účely“ v rozsudkoch týkajúcich sa článku 6 ods. 2 písm. a) prvej vety v spojení s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice.<sup>(5)</sup>

22. Alternatívne, v prípade, ak zdanenie nepeňažného plnenia nie je prípustné podľa článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice, nemecká vláda tvrdí, že toto zdanenie je v každom prípade odôvodnené, pokiaľ ide o služby poskytované v rámci činností spadajúcich do nehospodárskej sféry subjektu, akým je S, podľa článku 6 ods. 2 druhej vety tejto smernice, podľa ktorého majú členské štáty možnosť odchyliť sa od ustanovení tejto smernice.

23. Podľa Komisie nie je potrebné odpovedať na druhú otázku, aby bolo možné poskytnúť odpoveď, ktorá by bola užitočná pre vnútroštátny súd na vyriešenie sporu vo veci samej.

## B. **Posúdenie**

24. Súdny dvor má v tomto prípade dve hlavné otázky: (i) kto by v rámci skupiny subjektov na účely DPH mal byť považovaný za zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice (prvá položená otázka), a (ii) ako na účely DPH zaobchádzať s dodávkami právnickej osoby konajúcej vo verejnej aj súkromnej sfére, ak táto osoba tvorí s inou osobou jeden subjekt na daňové účely (skupinu subjektov na účely DPH). Ide najmä o to, či upratovacie služby poskytované zo strany člena skupiny subjektov na účely DPH verejnoprávnemu subjektu, ktorého činnosti nepodliehajú zdaneniu – subjektu, ktorý je zároveň členom a ovládajúcou spoločnosťou tejto skupiny subjektov na účely DPH – predstavujú: a) nezdaniteľné interné dodávky v rámci tejto skupiny subjektov na účely DPH, alebo b) dodanie uskutočnené „bezplatne“ (nepeňažné plnenie) podliehajúce DPH (druhá prejudiciálna otázka).

### 1. **O prvej otázke (prvá prejudiciálna otázka)**

25. Prvá prejudiciálna otázka sa týka určenia samostatnej zdaniteľnej osoby v rámci skupiny subjektov na účely DPH podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice. Táto otázka

v podstate zodpovedá prvej otázke položenej v paralelnej veci C-141/20.

26. Vo svojich paralelných návrhoch v tejto veci som v podstate vysvetlila, že: (i) členovia skupiny subjektov na účely DPH nestrácajú svoje postavenie „zdaniteľnej osoby“, pokiaľ členovia skupiny subjektov na účely DPH neprestanú vykonávať nezávisle hospodárske činnosti; (ii) keď členské štáty využijú možnosť, ktorú im poskytuje článok 4 ods. 4 šiestej smernice a keď stanovujú určité podmienky a podrobnosti pre skupiny subjektov na účely DPH, nesmú zásadne meniť povahu koncepcie skupiny subjektov na účely DPH a účel tohto ustanovenia. Okrem toho pri transpozícii tejto smernice a pri vymedzení opatrení na uplatnenie práv, ktoré môžu osobám a skupinám subjektov na účely DPH vyplývať z článku 4 ods. 4, nemôže mať právna úprava členských štátov za následok, že niektoré osoby a skupiny subjektov na účely DPH, ktoré inak spĺňajú súvisiace podmienky podľa šiestej smernice, budú pozbavené výhod vyplývajúcich z týchto práv (čo je v skutočnosti prípad osôb, o ktoré ide vo veci samej a vo veci C-141/20); (iii) cieľom článku 4 ods. 4 druhého pododseku je predchádzať zneužívaniu a bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a zjednodušiť administratívne operácie oslobodením transakcií v rámci skupiny subjektov na účely DPH.

27. V dôsledku toho som v týchto návrhoch dospela k záveru, že toto ustanovenie šiestej smernice by sa malo vykladať tak, že: (i) umožňuje, aby sa s úzko prepojenými osobami, ktoré sú členmi skupiny subjektov na účely DPH, zaobchádzalo na účely povinností v oblasti DPH ako s jednou zdaniteľnou osobou, ale zároveň, že (ii) bráni právnej úprave členského štátu (akou je § 2 ods. 2 bod 2 UStG), ktorá za zástupcu skupiny subjektov na účely DPH a zdaniteľnú osobu v rámci tejto skupiny určuje výlučne subjekt kontrolujúci skupinu – ktorý má väčšinu hlasovacích práv a väčšinový podiel v kontrolovanej spoločnosti v skupine subjektov na účely DPH – s výlučením ostatných členov skupiny.

28. Rovnaký záver platí aj v prejednávanej veci, keďže príslušné ustanovenie nemeckého práva je totožné s ustanovením vo veci C-141/20 (t. j. § 2 ods. 2 bod 2 UStG).

29. Ako som vysvetlila v paralelných návrhoch, domnievam sa, že vyššie uvedené ustanovenie UStG zjavne presahuje rámec zjednodušenia zdaťovania prepojených spoločností tým, že stanovuje, že ovládajúca spoločnosť je zdaniteľnou osobou. Toto znenie UStG ignoruje jednak nezávislú právnu subjektivitu prepojených spoločností a jednak ich prípadné špecifiká ako orgánov verejnej moci (akým je v konaní vo veci samej nadácia S). Vyššie uvedené ustanovenie UStG navyše obmedzuje slobodu usporiadania daňovej skupiny (skupiny subjektov na účely DPH) určitým svojho zástupcu.

30. Ako uviedla Komisia, cieľom administratívneho zjednodušenia sledovaného článkom 4 ods. 4 šiestej smernice je určiť, na účely styku s daňovými úradmi, zdaniteľnú osobu, ktorá musí podať daňové priznanie a zaplatiť DPH. V tejto súvislosti skupina subjektov na účely DPH v zmysle tohto ustanovenia vytvára jedinou zdaniteľnú osobu zodpovednú za podanie daňového priznania za skupinu, avšak bez toho, aby zbavovala daňovej povinnosti členov skupiny.

31. S, nemecká verejnoprávna nadácia, a spoločnosť U GmbH, boli na daňové účely prepojené ako jeden subjekt (skupina na účely DPH).

32. § 2 ods. 2 bod 2 UStG stanovuje, že právnická osoba (ovládaná spoločnosť), ktorá je na základe finančných, hospodárskych a organizačných väzieb vzlenená do podniku inej osoby (ovládajúcej spoločnosti), nevykonáva svoju hospodársku činnosť samostatne. V nemeckom práve sa ovládaná spoločnosť, ktorá je samostatne považovaná za zdaniteľnú osobu, v konečnom dôsledku považuje z dôvodu týchto väzieb za súčasť ovládajúcej spoločnosti (podobne ako dcérska spoločnosť).

33. Táto úvaha má dosah tak na ?innosti vykonávané medzi ovládanou spoločnosťou a ovládajúcou spoločnosťou, ako aj na ?innosti vykonávané týmito spoločnosťami pre tretie osoby; nie je to ovládaná spoločnosť, ale ovládajúca spoločnosť, ktorá sa podľa nemeckého práva považuje za zdaniteľnú osobu povinnú zaplatiť DPH z týchto transakcií.

34. Na tomto mieste odkazujem na svoje návrhy v paralelnej veci C-141/20 (body 71 až 80), kde uvádzam praktický príklad, ktorý ukazuje, prečo § 2 ods. 2 bod 2 UStG predstavuje nesprávne prebratie šiestej smernice.

35. Ako uviedla Komisia, v skutkovej situácii v konaní vo veci samej § 2 ods. 2 bod 2 UStG vyvoláva dodatočné problémy v rámci šiestej smernice. V prejednávanej veci je S, ovládajúca spoločnosť na daňové účely, orgánom verejnej moci, ktorý vykonáva ?innosti, z ktorých niektoré sú zdaniteľné a niektoré nie. Ovládaná spoločnosť U GmbH poskytuje upratovacie služby podliehajúce DPH, a to tak pokiaľ ide o zdaniteľné ?innosti orgánu verejnej moci, ako aj pre vlastné nezdaniteľné ?innosti tohto orgánu. Vzhľadom na uplatnenie § 2 ods. 2 bodu 2 UStG, keďže kontrolovaná spoločnosť sa už nepovažuje za zdaniteľnú osobu, ale len za dcérsku spoločnosť, nemôže už fakturovať DPH v súvislosti so svojimi inak zdaniteľnými ?innosťami.

36. Domnievam sa, že upratovacia spoločnosť U GmbH ako nezávislý platiteľ dane uviedla vo svojom daňovom priznaní DPH úctovanú v súvislosti so službami poskytnutými pre zdaniteľné, ako aj nezdaniteľné ?innosti S. V skutočnosti tento orgán verejnej moci nemôže odpodíť DPH úctovanú v súvislosti so službami poskytnutými na účely svojich nezdaniteľných ?inností.(6)

37. Daňové priznanie k DPH podané za skupinu subjektov na účely DPH by malo byť súhrnom všetkých jednotlivých priznaní k DPH každého ?lena skupiny. Preto už nie je potrebné samostatne úctovať poskytovanie služieb podľa ?lánku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice, keďže zodpovedajúce služby sa poskytujú ako nepeňažné plnenie. V dôsledku toho, ak sa upratovacia spoločnosť na účely nemeckého práva považuje za dcérsku spoločnosť orgánu verejnej moci, DPH vzťahujúca sa na tovar zakúpený na účely poskytovania jej ?istiach služieb by mala byť primeraná ne hospodárskym ?innostiam orgánu verejnej moci.

38. Z toho vyplýva, že ustanovenia nemeckého práva nepredstavujú iba zjednodušenie, ale vytvárajú dodatočné daňové zaťaženie pre osoby a skupiny subjektov na účely DPH a sú nezlučiteľné s ?lánkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice.

39. Ak je výlučná daňová povinnosť ovládajúcej spoločnosti za ovládané spoločnosti podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG vylúčená z dôvodu porušenia práva EÚ, musia ovládané spoločnosti platiť daň zo svojich transakcií.

40. Ako uviedol vnútroštátny súd,(7) ak dospejeme k záveru, že medzi S (ovládajúca spoločnosť) a U GmbH (ovládaná spoločnosť) neexistuje „Organschaft“ (skupina subjektov na účely DPH), U GmbH by bola povinná zaplatiť DPH v súvislosti s ?innosťami, ktoré vykonáva, napríklad pre orgán verejnej moci alebo pre iné podniky, ktoré nemajú právo na odpodítanie dane.

41. Nakoniec by som sa chcela vyjadriť – ako uvádza akademická obec – k trochu prekvapivej(8) formulácii prvej prejudiciálnej otázky a návrhu na začatie prejudiciálneho konania, keď vnútroštátny súd [piata komora Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd)] varuje pred odpoveďou na prvú otázku v alternatíve b) (teda odpoveďou, ktorú navrhujem v týchto návrhoch), z dôvodu „akceptovania značných výpadkov na dani“ a pretože „odpoveď na prvú otázku má nad rámec prejednávaneho prípadu veľký význam pre daňové príjmy v Nemecku“ a „odpoveď na otázku v alternatíve b) by mala mať značné daňové dôsledky“.

42. Stačí uviesť, že už niekoľko rokov vnútroštátna judikatúra, judikatúra EÚ [napríklad rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496)] a akademická obec(9) vyjadrujú značné pochybnosti o zlužiteľnosti nemeckého režimu zdanenia skupiny subjektov na účely DPH so šiestou smernicou. Nemecko teda malo dostatok času na to, aby prijalo opatrenia na nápravu zistených problémov týkajúcich sa režimu zdanenia skupiny subjektov na účely DPH. Nemecký štát v každom prípade nemôže zostať nečinný a ignorovať takúto judikatúru a akademickú obec len preto, aby potom argumentoval, že ak Súdny dvor rozhodne, že jeho právne predpisy sú nezlužiteľné s právom EÚ, príde o značné daňové príjmy.(10) V každom prípade sa v skutočnosti už podnikli aspoň niektoré konkrétne kroky správnym smerom smerujúce k reforme režimu zdanenia skupiny subjektov na účely DPH v Nemecku.(11)

43. Preto sa domnievam, že na prvú prejudiciálnu otázku treba odpovedať v podstate v súlade s alternatívou b), teda že oprávnenie udelené Nemeckým štátom v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice sa má vykonávať v tom zmysle, že skutočnosť, že viaceré subjekty sa považujú za jednu zdaniteľnú osobu, musí 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. O druhej otázke (druhá prejudiciálna otázka)**

44. Vnútroštátny súd podmienil odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku kladnou odpoveďou na prvú otázku(12) a zároveň vylúčil možnosť, aby sa nemecké zoskupenie spoločností na daňové účely považovalo za zlužiteľné so šiestou smernicou v prípade zápornej odpovede na prvú otázku. Z toho vyplýva, že vzhľadom na moju navrhovanú odpoveď na prvú otázku je odpoveď na druhú otázku hypotetická a na rozhodnutie vo veci samej nepotrebná.

45. Pre úplnosť však k druhej prejudiciálnej otázke uvediem nasledujúce poznámky.

46. Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta,(13) či v konaní vo veci samej môže byť S (ako orgán verejnej moci) zdanený podľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

47. Po prvé v rozsudku z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 38, známy aj ako „rozsudok VNLTO“), Súdny dvor objasnil že „[článok 6 ods. 2 písm. a) prvá veta] (šiestej smernice) nestanovuje pravidlo, podľa ktorého činnosti nachádzajúce sa mimo pôsobnosti systému DPH (iné ako hospodárske(14)) možno považovať za činnosti vykonávané na „účely iné“ ako podnikateľské v zmysle tohto ustanovenia. Takýto výklad by totiž zbavoval článok 2 ods. 1 smernice svojho významu“.

48. Domnievam sa, že táto úvaha je primerane uplatniteľná vo vzťahu k článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice.

49. Po druhé treba mať na pamäti, že článok 6 ods. 2 písm. b) prvá veta šiestej smernice sa týka len bezodplatných plnení, na ktoré sa na účely DPH hľadí ako na plnenia za protihodnotu.(15)

50. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že vo veci samej U GmbH dostala od S náhradu za upratovacie služby za príslušný rok – tak v rámci svojej hospodárskej činnosti, ako aj v rámci výkonu verejnej moci.(16)

51. Ako totiž rozhodol Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Dolné Sasko) na prvom stupni v konaní vo veci samej, činnosti vykonávané na „iné účely“ ako na účely podnikania podľa článku 6 ods. 2 písm. b) prvej vety šiestej smernice sú služby poskytované zdaniteľnou osobou

pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami.

52. Naproti tomu oblasť činnosti podniku patrí do rámca ne hospodárskych činností v užšom zmysle slova (a nie do rámca „iných ako“ podnikateľských účelov), kde, ako je to v tomto prípade, právnická osoba spravovaná verejným právom vykonáva činnosť v rámci verejnej moci.

53. Z toho vyplýva, že článok 6 ods. 2 písm. b) prvá veta šiestej smernice je v každom prípade neuplatniteľný na činnosti S v rámci výkonu verejnej moci, teda na jej ne hospodárske činnosti.

#### IV. Návrh

54. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), takto:

Otázka 1:

Článok 4 ods. 4 druhý pododsek 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 (ďalej len „šiesta smernica“) umožňuje, aby sa osoby, ktoré sú právne nezávislé, ale sú časne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, mohli ako skupina subjektov na účely DPH považovať za jednu zdaniteľnú osobu, pokiaľ ide o povinnosti týkajúce sa DPH.

Uvedené ustanovenie šiestej smernice však nebráni tomu, aby každý člen tejto skupiny subjektov na účely DPH bol naďalej nezávislou zdaniteľnou osobou.

To isté ustanovenie šiestej smernice však bráni vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré stanovujú, že zdaniteľnou osobou v rámci skupiny subjektov na účely DPH sa stáva len ovládajúca spoločnosť, zatiaľ čo ostatní členovia tejto skupiny sa považujú za nezdaniteľné osoby.

Otázka 2:

Z odpovede na prvú otázku vyplýva, že nie je potrebné odpovedať na druhú otázku. V každom prípade sa článok 6 ods. 2 písm. b) prvá veta tejto smernice nevzťahuje na činnosti S v rámci výkonu verejnej moci, t. j. na jej ne hospodárske činnosti.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 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, ďalej len „šiesta smernica“).

3 Smernica z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347, 2006, s. 1).

4 Pozri zhrnutie týchto tvrdení v mojich návrhoch v tejto veci v bodoch 24 až 28.

5 Odvoláva sa na rozsudky z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), a z 15. septembra 2016 Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EÚ :C:2016:687).

6 Článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

7 Pozri bod 28 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

8 Pozri napríklad GRAMBECK, H. M.: *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*. USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH 56792, oddiel II.

9 Pozri poznámku pod čiarou 8 (vnútroštátna judikatúra) a poznámku pod čiarou 9 (akademický komentár) k mojím paralelným návrhom vo veci C-141/20.

10 Okrem toho možno vyvodiť analógiu s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej „zníženie príjmov z daní sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré by bolo v protiklade so základnou slobodou“. Pozri rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 49).

11 Osobitná pracovná skupina spolkovej vlády a spolkových krajín pre „reformu „Organschaft“ už ukončila svoju prácu. Pozri <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern/zoll/eugh/umsatzsteuerliche-organschaft-in> (apríl 2021)

12 Druhá otázka začína slovami „v prípade, že správna odpoveď na prvú otázku je a)“, pozri bod 14 vyššie.

13 Pozri zhrnutie druhej otázky v bode 18 vyššie.

14 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EÚ:C:2016:687, bod 30 a citovaná judikatúra).

15 Rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 24).

16 Pozri body 10 a 11 vyššie.