Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. září 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. f) – Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně – Osvobození od daně u služeb, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob – Použitelnost v oblasti finančních služeb“

Ve věci C-326/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko) ze dne 9. června 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 1. července 2015, v řízení

„DNB Banka“ AS

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Juhász, C. Vajda (zpravodaj), K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. června 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za „DNB Banka“ AS M. Kairovsem, J. Teterisem a I. Slokou,

– za lotyšskou vládu A. Bogdanovou, I. Kucina a D. Pelše, jakož i I. Kalniņšem, jako zmocněnci,

– za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,

– za řeckou vládu K. Nasopoulou a A. Dimitrakopoulou, jako zmocněnkyněmi,

– za lucemburskou vládu D. Holderer, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s F. Kremerem a P.-E. Partschem, avocats,

* Jednací jazyk: lotyšština.

– za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

– za polskou vládu B. Majczynou, jakož i B. Majerczyk-Graczykowskou a K. Maćkowskou, jako zmocněnci,

– za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,

– za vládu Spojeného království původně S. Simmons, poté C. R. Brodie a D. Robertsonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s O. Thomasem, QC,

– za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a A. Saukou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. března 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi „DNB Banka“ AS a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) (dále jen „VID“) týkajícímu se toho, že VID zamítla žádost DNB Banky podanou za účelem opravy jejích přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23; dále jen „šestá směrnice“) byla s účinností od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112. Článek 13 šesté směrnice stanovil:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. „Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[…]

f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jejichž činnost není předmětem daně z přidané hodnoty nebo je od ní osvobozena, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že takové osvobození od daně není způsobilé narušit hospodářskou soutěž;

[…]“

Směrnice 2006/112

4 Součástí směrnice 2006/112 je hlava IX, nadepsaná „Osvobození od daně“, která obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Obecné ustanovení“.

5 Článek 132 odst. 1 směrnice 2006/112, který je obsažen v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně]“, hlavy IX této směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

[…]“

6 Článek 135 odst. 1 směrnice 2006/112, který je obsažen v kapitole 3, nadepsané „Ostatní případy osvobození od daně“, hlavy IX této směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;

[…]“

Lotyšská právní úprava

7 Článek 6 odst. 1 bod 17 likums par pievienotās vērtības nodokli (zákona o dani z přidané hodnoty) ze dne 9. března 1995 (Latvijas Vēstnesis, 1995, č. 49), ve znění použitelném na spor v původním řízení, osvobozuje od daně finanční operace, jejichž výčet uvádí.

8 V období rozhodném z hlediska sporu v původním řízení ještě nebyl čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 proveden do vnitrostátní právní úpravy. Dne 1. ledna 2013 nabyl účinnosti nový zákon o dani z přidané hodnoty, Pievienotās vērtības nodokļa likums („zákon o dani z přidané hodnoty“) ze dne 29. listopadu 2012. Článek 52 tohoto zákona ve znění, které nabylo účinnosti dne 1. ledna 2014, v odst. 3^2 stanoví, že služby poskytované členem nezávislého seskupení osob (dále jen „NSO“) jiným osobám v rámci tohoto seskupení jsou za určitých podmínek osvobozeny od daně.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 DNB Banka je úvěrovou společností se sídlem v Lotyšsku, která se zabývá poskytováním finančních služeb.

10 DNB Banka je dceřinou společností DNB NORD A/S (nyní DNB INVEST DENMARK A/S), společnosti usazené v Dánsku, která vlastní další dvě dceřiné společnosti, AB DNB NORD Bankas, litevskou společnost, a Bank DNB Polska SA, polskou společnost, jakož i estonskou pobočku DNB NORD Pank. Všechny tyto subjekty, jež podnikají v oblasti finančních služeb, tvoří skupinu DNB.

11 DNB NORD je rovněž jediným vlastníkem DNB NORD IT A/S (po restrukturalizaci DNB INVEST DENMARK) (dále jen „DNB IT“), společnosti usazené v Dánsku, která poskytuje podporu v oblasti IT.

12 DNB NORD je dceřinou společností DNB Bank ASA, usazené v Norsku, a NORD/LB Norddeutsche Landesbank, usazené v Německu. Tyto dvě společnosti tvoří společný podnik, jehož prostřednictvím DNB Bank vlastní 51% podíl ve skupině DNB.

13 Dne 31. srpna 2006 uzavřela DNB Banka s DNB NORD smlouvu o poskytování finančních služeb. Na základě této smlouvy DNB NORD pravidelně a dle potřeby poskytuje služby DNB Bance, přičemž plní společné úkoly celé skupiny a reaguje na konkrétní požadavky DNB Banky jakožto své dceřiné společnosti. Na základě uvedené smlouvy byly DNB Bance v letech 2009 a 2010 vystaveny faktury za manažerské služby poskytnuté DNB NORD. Podle dokumentace týkající se účtovaných cen připravené v roce 2011 DNB NORD v letech 2009 a 2010 navýšila cenu za poskytované manažerské služby o 5 %.

14 Se souhlasem DNB Banky uzavřela DNB Bank dne 30. dubna 2009 smlouvu o koupi zboží a licencí se společností Microsoft Ireland Operations Ltd, a to pro potřeby DNB Bank a s ní propojených podniků. Na základě této smlouvy DNB Bank obdržela od společnosti Microsoft Ireland Operations Ltd fakturu za nákup softwaru, který využívají všechny společnosti skupiny DNB. DNB Bank následně rozpočetla příslušné náklady na ostatní podniky skupiny DNB, a to podle konkrétních programů získaných jednotlivými podniky. V letech 2009 a 2010 tedy DNB Banka obdržela faktury za licence prodávané společností Microsoft.

15 Dne 20. prosince 2010 uzavřela DNB IT smlouvu o správě IT s DNB NORD a jejími dceřinými společnostmi, na jejímž základě se DNB IT stala jediným subjektem v rámci skupiny DNB, který poskytoval služby týkající se projektů v oblasti IT. V letech 2010 a 2011 DNB IT na základě této smlouvy zaslala DNB Bance několik faktur za takto poskytnuté služby IT. Podle položek týkajících se nákladů uvedených v těchto fakturách byla cena uvedených služeb navýšena o 5 %.

16 U DNB Banky byla provedena daňová kontrola, v jejímž rámci DNB Banka tvrdila, že dotčené transakce jsou osvobozeny od DPH. Správní řízení bylo ukončeno rozhodnutím generální ředitelky VID ze dne 9. července 2012, která tímto zamítla žádost DNB Banky o provedení oprav v jejích přiznáních k DPH za transakce uskutečněné s DNB NORD, DNB IT a DNB Bank.

17 Toto rozhodnutí vyplývalo z následujícího odůvodnění. Pokud jde zaprvé o transakce mezi DNB Bankou a DNB NORD, VID konstatovala, že postrádá dokumenty, z nichž by bylo možné jednoznačně určit, které osoby tvoří NSO ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. Podle VID nelze z existence skupiny propojených podniků, jejichž členové si vzájemně poskytují služby, dovodit existenci NSO ve smyslu tohoto ustanovení.

18 Zadruhé VID zastávala s poukazem na bod 7 odůvodnění směrnice 2006/112 názor, že transakce mezi DNB Bankou a DNB IT byly nekalosoutěžním jednáním. Tento závěr vyvodila z okolnosti, že poskytovatelka služeb, DNB IT, zdaňuje předmětné služby IT v členském státě, kde je usazena, podle

běžného režimu a odpočítává si daň, kterou z nich odvedla na vstupu, kdežto DNB Banka, která je příjemcem uvedených služeb, tyto služby nezdaňuje, neboť jsou považovány za služby osvobozené od DPH.

19 Pokud jde zatřetí o transakce mezi DNB Bankou a DNB Bank, VID nebyla s to určit, které osoby by konkrétně měly být podle DNB Banky považovány za členy NSO, jehož služby měly být údajně osvobozeny. Podle VID dále není důvod kvalifikovat DNB Bank jako člena tohoto NSO, který vykonává činnost osvobozenou od DPH.

20 DNB Banka podala k administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko) žalobu, v níž se domáhala, aby VID opravila její přiznání k DPH z transakcí, které proběhly mezi DNB Bankou a DNB NORD, DNB IT a DNB Bank. Tento soud tuto žalobu zamítl rozhodnutím ze dne 1. listopadu 2013.

21 DNB Banka se proti tomuto rozhodnutí odvolala k Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko) a tvrdila, že všechna kritéria ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 byla splněna. Podle DNB Banky administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud) nesprávně vyložil čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, když její žalobu zamítl z důvodu, že celková částka uvedená na faktuře zahrnovala i navýšení ceny, aniž se zabýval důvody pro toto navýšení. DNB Banka tvrdí, že k onomu navýšení došlo v souladu s pokyny Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a zákonnou úpravou daně z příjmu právnických osob, takže nemohlo být důvodem pro odmítnutí osvobození od DPH.

22 Za těchto podmínek se Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je možné, aby existovalo [NSO] ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112], pokud jsou členové tohoto [NSO] usazeni v různých členských státech Evropské unie, v nichž bylo toto ustanovení směrnice provedeno s různými podmínkami, které jsou vzájemně neslučitelné?

2) Může členský stát omezit nárok osoby povinné k dani na uplatnění osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112], pokud tato osoba sice splnila ve svém členském státě všechny podmínky pro uplatnění osvobození od daně, ale do vnitrostátních právních řádů členských států ostatních členů tohoto [NSO] bylo toto ustanovení provedeno způsobem, který omezuje možnost, aby osoby povinné k dani v jiných členských státech uplatnily ve svém státě příslušné osvobození od DPH?

3) Může být osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112] uplatněno na služby v členském státě příjemce těchto služeb, jenž je osobou povinnou k [DPH], pokud poskytovatel těchto služeb, který je sám osobou povinnou k [DPH], na tyto služby uplatnil v jiném členském státě [DPH] podle běžného režimu, když tedy vycházel z toho, že [DPH] za tyto služby je v souladu s článkem 196 směrnice [2006/112] splatná v členském státě příjemce těchto služeb?

4) Má se [NSO] ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112] rozumět právnická osoba s vlastní právní subjektivitou, jejíž existence musí být doložena zvláštní dohodou o zřízení [NSO]?

Pokud bude tato otázka zodpovězena v tom smyslu, že [NSO] nemusí nutně mít vlastní právní subjektivitu, je třeba vycházet z toho, že [NSO] je seskupení vzájemně propojených podniků, které si v rámci obvyklé hospodářské činnosti navzájem poskytují služby potřebné k provádění jejich obchodní činnosti, a že lze existenci takovéhoto [NSO] prokázat uzavřenými smlouvami o službách nebo dokumentací týkající se účtovaných cen?

5) Je členský stát oprávněn omezit nárok osoby povinné k dani uplatnit osvobození od [DPH], které je stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112], v případě, že tato osoba uplatnila na určitá plnění přirážku podle podmínek stanovených právními předpisy v oblasti přímých daní, platnými v členském státě, v němž je tato osoba usazena?

6) Je osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112], použitelné na služby získané ze třetích zemí? Jinými slovy: Je možné, aby člen [NSO] ve smyslu výše uvedeného ustanovení směrnice [2006/112], který poskytuje v rámci tohoto [NSO] služby jiným členům tohoto [NSO], byl daňovým poplatníkem třetí země?“

K předběžným otázkám

23 Na úvod je třeba uvést, že DNB Banka je úvěrovou společností, která poskytuje finanční služby. Podle této společnosti se na služby, které jí poskytly ostatní subjekty patřící do téže skupiny, tj. DNB NORD, DNB IT s DNB Bank, vztahuje osvobození ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. Toto ustanovení nebylo v době rozhodné z hlediska původního řízení provedeno do vnitrostátních právních předpisů, a proto se DNB Banka domáhá, aby bylo ve sporu v původním řízení uplatněno přímo.

24 V této souvislosti se všechny položené otázky týkají výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, který osvobozuje od daně služby poskytované nezávislými seskupeními osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, které jsou přímo nezbytné k tomu, aby jejich členové mohli vykonávat uvedenou činnost.

25 Pro účely odpovědi na tyto otázky je třeba nejprve zkoumat, zda se toto ustanovení použije za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, která se týká služeb poskytovaných NSO, jehož členové uskutečňují hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb.

26 Podle ustálené judikatury v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU je na Soudním dvoru, aby vnitrostátnímu soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda je předkládající soud ve své otázce zmínil (rozsudek ze dne 20. října 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, bod 37 a citovaná judikatura).

27 Za těchto podmínek je třeba předkládajícímu soudu poskytnout rovněž vodítka v otázce, zda se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 uplatní na služby poskytované NSO, jejichž členové uskutečňují hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, jsou-li tyto služby přímo nezbytné k výkonu této činnosti.

28 V tomto ohledu je nutné uvést, že formulace tohoto ustanovení, která míří na činnost členů NSO osvobozenou od daně, nevylučuje, aby se toto osvobození uplatnilo na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, poněvadž čl. 135 odst. 1 písm. d) a e) této směrnice osvobozuje finanční služby.

29 Podle ustálené judikatury Soudního dvora však platí, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudky ze dne 26. dubna 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, bod 22, a ze dne 4. dubna 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, bod 30, jakož i citovaná judikatura).

30 Pokud jde o kontext čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, je třeba zdůraznit, že toto ustanovení je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně]“, hlavy IX směrnice 2006/112. Tento nadpis naznačuje, že osvobození podle uvedeného ustanovení platí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu.

31 Pro tento výklad svědčí i systematika hlavy IX uvedené směrnice upravující „Osvobození od daně“. Článek 132 odst. 1 písm. f) totiž není v rámci hlavy IX směrnice 2006/112 zařazen do kapitoly 1, nadepsané „Obecné ustanovení“, ale do kapitoly 2. Hlava IX navíc rozlišuje mezi kapitolou 2, nadepsanou „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně]“, a kapitolou 3, nadepsanou „Ostatní případy osvobození od daně“, což znamená, že úprava stanovená v kapitole 2 pro některé činnosti vykonávané ve veřejném zájmu se nepoužije na ostatní činnosti, zařazené v kapitole 3.

32 V kapitole 3 je přitom v čl. 135 odst. 1 zařazeno osvobození pro některé činnosti spadající do oblasti finančních služeb, jako jsou konkrétně „d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek“, a „e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“. Z obecné systematiky směrnice 2006/112 tak vyplývá, že osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 neplatí pro činnosti v oblasti finančních služeb, a že služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají činnost v těchto oblastech, proto nejsou osvobozeny podle tohoto ustanovení.

33 Pokud jde o cíl čl. 132 odst. 1 písm. f) v rámci směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že účelem ustanovení článku 132 této směrnice jako celku je osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu, a usnadnit tak přístup k určitým službám či zboží tím, že náklady na ně nebudou navýšeny v důsledku jejich zdanění DPH (rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a citovaná judikatura).

34 Služby poskytované NSO jsou proto osvobozeny podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, jsou-li poskytovány přímo pro výkon činností ve veřejném zájmu uvedených v článku 132 (obdobně viz rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, body 31 až 33).

35 Dále je třeba připomenout, že působnost osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a citovaná judikatura).

36 Z toho vyplývá, že osvobozeny od daně ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nemohou být služby, které nejsou poskytovány přímo pro výkon činnosti ve veřejném zájmu ve smyslu článku 132, ale pouze pro výkon jiných osvobozených činností, zejména ve smyslu článku 135 této směrnice.

37 Z toho vyplývá, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v tomto článku. Služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny.

38 V tomto ohledu je třeba uvést, že na rozdíl od projednávané věci Soudní dvůr v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), neřešil otázku, zda se osvobození podle čl. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice [který odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112] omezuje na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu.

39 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, však vyplývá, že výklad osvobození podle čl. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, který Soudní dvůr podal v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), vedl některé členské státy k tomu, aby osvobodily služby poskytované NSO složených z takových subjektů, jako jsou pojišťovny či společnosti podnikající v oblasti finančních služeb.

40 V tomto ohledu je nicméně třeba dodat, že vnitrostátní orgány se nemohou vracet k definitivně uzavřeným daňovým obdobím na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vykládaného způsobem uvedeným v bodě 37 tohoto rozsudku (obdobně viz rozsudky ze dne 6. října 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, bod 37, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Gutiérrez Naranjo a další, C-154/15, C-307/15 a C-308/15, EU:C:2016:980, bod 68).

41 Pokud jde o daňová období, která dosud nebyla definitivně uzavřena, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nemůže směrnice sama o sobě zakládat jednotlivci povinnosti, a není tudíž možno se jí jako takové vůči němu dovolávat (viz zejména rozsudek ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 30 a citovaná judikatura). Vnitrostátní orgány se proto nemohou dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vykládaného způsobem uvedeným v bodě 37 tohoto rozsudku za účelem odmítnutí přiznat toto osvobození NSO tvořeným takovými subjekty, jako jsou úvěrové společnosti, a neosvobodit tak od DPH služby poskytované těmito NSO.

42 Povinnost vnitrostátního soudu přihlížet k obsahu směrnice, pokud vykládá a používá relevantní pravidla vnitrostátního práva, je navíc omezena obecnými právními zásadami, zejména zásadou právní jistoty a zásadou zákazu zpětné účinnosti, a nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* (rozsudek ze dne 15. dubna 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, bod 100).

43 Vnitrostátní soud proto musí vyložit relevantní ustanovení vnitrostátního práva provádějící čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 tak, aby dodržel obecné zásady unijního práva a zejména zásadu právní jistoty.

44 S ohledem na výše uvedené není namístě odpovídat na první až šestou otázku.

45 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované seskupením, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze nezávislých seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované seskupením, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny.

Podpisy.