Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. septembra 2017*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 132 ods. 1 písm. f) – Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach vo verejnom záujme – Oslobodenie služieb, ktoré poskytujú nezávislé skupiny osôb svojim členom, od dane – Uplatniteľnosť v oblasti finančných služieb“

Vo veci C-326/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko) z 9. júna 2015 a doručený Súdnemu dvoru 1. júla 2015, ktorý súvisí s konaním:

„DNB Banka“ AS

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, C. Vajda (spravodajca), K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. júna 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „DNB Banka“ AS, v zastúpení: M. Kairovs, J. Teteris a I. Sloka,

– lotyšská vláda, v zastúpení: A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše, a I. Kalniņš, splnomocnení zástupcovia,

– nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,

– grécka vláda, v zastúpení: K. Nasopoulou a A. Dimitrakopoulou, splnomocnené zástupkyne,

– luxemburská vláda, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci F. Kremer a P.-E. Partsch, avocats,

* Jazyk konania: lotyština.

– maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska a K. Maćkowska, splnomocnení zástupcovia,

– portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: pôvodne S. Simmons, neskôr C. R. Brodie a D. Robertson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci O. Thomas, QC,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a A. Sauka, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 1. marca 2017,

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).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „DNB Banka“ AS a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) (ďalej len „VID“) v súvislosti s tým, že uvedená daňová správa zamietla žiadosť, ktorú DNB Banka predložila na účely opravy svojich daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Šiesta smernica 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) bola od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou 2006/112. Článok 13 šiestej smernice stanovoval:

„A. Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

…

f) služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých aktivity sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty alebo jej nepodliehajú, a to na účely zabezpečovania služieb ich členom priamo potrebných pre realizáciu ich činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú náhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, za predpokladu, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí deformáciu konkurenčných podmienok,

…“

Smernica 2006/112

4 Smernica 2006/112 obsahuje hlavu IX, nazvanú „Oslobodenie od dane“, ktorej kapitola 1 je nazvaná „Všeobecné ustanovenia“.

5 Článok 132 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v jej hlave IX kapitole 2 s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu [vo verejnom záujme – *neoficiálny preklad*]“, 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;

…“

6 Článok 135 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v jej hlave IX kapitole 3 s názvom „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov;

e) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo s výnimkou zberateľských mincí a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu;

…“

Lotyšské právo

7 § 6 ods. 1 bod 17 likums par pievienotās vērtības nodokli (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 9. marca 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, č. 49) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej upravuje oslobodenie o dane v prípade finančných transakcií, ktoré sú v ňom uvedené.

8 V období, o ktoré ide vo veci samej, nebol ešte článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 prebratý do vnútroštátneho práva. Dňa 1. januára 2013 nadobudol účinnosť nový zákon o dani z pridanej hodnoty, Pievienotās vērtības nodokļa likums („zákon o dani z pridanej hodnoty“) z 29. novembra 2012. § 52 tohto zákona v znení, ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2014, vo svojom odseku 3.[2] stanovuje, že služby, ktoré poskytuje člen nezávislej skupiny osôb (ďalej len „NSO“) iným osobám z tejto skupiny, sú za určitých podmienok oslobodené od dane.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 DNB Banka je úverovou inštitúciou so sídlom v Lotyšsku, ktorej predmetom činnosti je poskytovanie finančných služieb.

10 DNB Banka je dcérskou spoločnosťou spoločnosti DNB NORD A/S (teraz DNB INVEST DENMARK A/S) so sídlom v Dánsku, ktorá takisto vlastní ďalšie dve dcérske spoločnosti, a to AB DNB NORD Bankas, ktorá je litovskou spoločnosťou, a Bank DNB Polska SA, ktorá je poľskou spoločnosťou, ako aj jednu estónsku pobočku, DNB NORD Pank. Všetky tieto subjekty, ktoré pôsobia v oblasti finančných služieb, tvoria skupinu DNB.

11 DNB NORD je takisto jediným vlastníkom spoločnosti DNB NORD IT A/S (v nadväznosti na reštrukturalizáciu teraz DNB INVEST DENMARK) (ďalej len „DNB IT“) so sídlom v Dánsku, ktorej účelom je poskytovať podporu v oblasti informačných technológií.

12 DNB NORD je dcérskou spoločnosťou spoločností DNB Bank ASA so sídlom v Nórsku a NORD/LB Norddeutsche Landesbank so sídlom v Nemecku. Tieto dve spoločnosti tvoria spoločný podnik, prostredníctvom ktorého DNB Bank vlastní 51 % podiel v skupine DNB.

13 Dňa 31. augusta 2006 uzatvorila DNB Banka so spoločnosťou DNB NORD zmluvu o poskytovaní finančných služieb. Podľa tejto zmluvy DNB NORD poskytuje pravidelne a podľa potreby služby spoločnosti DNB Banka, pričom zabezpečuje spoločné úlohy skupiny a vybavuje konkrétne žiadosti spoločnosti DNB Banka ako dcérskej spoločnosti. Na základe uvedenej zmluvy boli spoločnosti DNB Banka vystavené v rokoch 2009 a 2010 viaceré faktúry súvisiace so správcovskými službami poskytovanými spoločnosťou DNB NORD. Na základe dokumentácie týkajúcej sa transferového oceňovania, ktorá bola pripravená počas roka 2011, DNB NORD v rokoch 2009 a 2010 uplatnila 5 % zvýšenie ceny za poskytovanie správcovských služieb.

14 Dňa 30. apríla 2009 DNB Bank uzatvorila po dohode so spoločnosťou DNB Banka zmluvu so spoločnosťou Microsoft Ireland Operations Ltd týkajúcu sa nákupu produktov a licencií, ktoré uvádza na trh spoločnosť Microsoft, pre potreby spoločnosti DNB Bank a podnikov, ktoré sú s ňou prepojené. Podľa tejto zmluvy Microsoft Ireland Operations vystaví spoločnosti DNB Bank faktúru za zakúpený softvér, ktorý používajú všetky spoločnosti skupiny DNB. DNB Bank následne vyúčtuje príslušné výdavky ostatným podnikom skupiny DNB v závislosti od konkrétnych programov, ktoré každý podnik dostal. V rokoch 2009 a 2010 tak boli spoločnosti DNB Banka vystavené faktúry súvisiace s licenciami uvádzanými na trh spoločnosťou Microsoft.

15 Dňa 20. decembra 2010 uzatvorila DNB IT so spoločnosťou DNB NORD, ako aj s dcérskymi spoločnosťami poslednej uvedenej spoločnosti zmluvu týkajúcu sa správy informačných technológií, na základe ktorej je DNB IT jediným subjektom skupiny DNB, ktorý poskytuje služby súvisiace s projektmi v oblasti informačných technológií. V rokoch 2010 a 2011 boli spoločnosti DNB IT vystavené na základe tejto zmluvy viaceré faktúry v súvislosti s takto poskytnutými službami v oblasti informačných technológií. V súlade s položkami týkajúcimi sa spomenutých nákladov, ktoré sú uvedené na týchto faktúrach, bolo uplatnené 5 % zvýšenie ceny uvedených služieb.

16 V spoločnosti DNB Banka bola vykonaná daňová kontrola, v rámci ktorej táto spoločnosť tvrdila, že dotknuté transakcie boli oslobodené od DPH. Správne konanie bolo skončené rozhodnutím generálnej riaditeľky VID z 9. júla 2012, ktorým bola zamietnutá žiadosť spoločnosti DNB Banka o opravu jej daňových priznaní k DPH týkajúcich sa transakcií, ktoré uskutočnila so spoločnosťami DNB NORD, DNB IT a DNB Bank.

17 Uvedené rozhodnutie sa zakladalo na nasledujúcich úvahách. V prvom rade, pokiaľ ide o transakcie uskutočnené medzi spoločnosťami DNB Banka a DNB NORD, VID konštatovala, že neexistujú dokumenty, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne určiť, že tieto spoločnosti sú osobami, ktoré vytvorili NSO, v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. VID usúdila, že skutočnosť, že existuje skupina prepojených podnikov, ktorej členovia si navzájom poskytujú služby, nepreukazuje existenciu NSO v zmysle tohto ustanovenia.

18 V druhom rade sa VID, ktorá odkázala na odôvodnenie 7 smernice 2006/112, domnievala, že transakcie uskutočnené medzi spoločnosťami DNB Banka a DNB IT predstavovali nekalú súťaž. Toto posúdenie sa zakladá na skutočnosti, že poskytovateľ služieb, DNB IT, platí za dotknuté služby v oblasti informačných technológií v členskom štáte, kde je usadený, daň v rámci všeobecného režimu a odpočítava si daň zaplatenú na vstupe, zatiaľ čo DNB Banka ako príjemca uvedených služieb za tie isté služby daň neplatí, pričom tieto služby sa považujú za oslobodené od DPH.

19 V treťom rade, pokiaľ ide o transakcie uskutočnené medzi spoločnosťami DNB Banka a DNB Bank, VID sa nepodarilo určiť presne osoby, ktoré by sa mali podľa spoločnosti DNB Banka považovať za členov NSO, v súvislosti s ktorej službami bolo poukázané na oslobodenie od dane. Okrem toho podľa VID nebolo opodstatnené prijať záver, že by DNB Banka mala byť posúdená ako člen tejto NSO, ktorá uskutočňuje činnosť oslobodenú od DPH.

20 DNB Banka podala na Administratīvā rajona tiesa (Okresný správny súd, Lotyšsko) návrh smerujúci k tomu, aby bola VID uložená povinnosť opraviť jej daňové priznania k DPH týkajúce sa transakcií, ktoré uskutočnila so spoločnosťami DNB NORD, DNB IT a DNB Bank. Tento súd zamietol túto žiadosť rozhodnutím z 1. novembra 2013.

21 DNB Banka podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko), pričom tvrdila, že všetky kritériá podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 boli splnené. Podľa spoločnosti DNB Banka Administratīvā rajona tiesa (Okresný správny súd) podal nesprávny výklad článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, keďže zamietol jej návrh z dôvodu, že celková suma faktúry zahŕňala aj prirážku, a bez toho, aby posúdil dôvody odôvodňujúce existenciu tejto prirážky. DNB Banka tvrdí, že uvedená prirážka bola zahrnutá v súlade s usmerneniami Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) a zákonnými požiadavkami v oblasti dane z príjmov právnických osôb, takže jej uplatnenie nemôže slúžiť ako dôvod na zamietnutie oslobodenia od DPH.

22 Za týchto podmienok Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže [NSO] v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112] existovať v prípade, ak jej členovia majú sídlo v rôznych členských štátoch Európskej únie, v ktorých bolo uvedené ustanovenie smernice prebraté s odlišnými požiadavkami, ktoré nie sú zlučiteľné?

2. Môže členský štát obmedziť právo zdaniteľnej osoby na uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112], ak zdaniteľná osoba splnila všetky požiadavky na uplatnenie oslobodenia od dane vo svojom členskom štáte, ale vo vnútroštátnych právnych úpravách členských štátov iných členov [NSO] bolo uvedené ustanovenie prebraté s obmedzeniami týkajúcimi sa možnosti zdaniteľných osôb z iných členských štátov uplatniť vo svojom členskom štáte príslušné oslobodenie od [DPH]?

3. Je prípustné uplatniť oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112] na určité služby v členskom štáte ich príjemcu, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely [DPH], ak poskytovateľ služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely [DPH], uplatnil v inom členskom štáte [DPH] na tieto služby v súlade so všeobecným režimom, teda domnieval sa, že [DPH] za také služby bola splatná v členskom štáte ich príjemcu v súlade s článkom 196 smernice [2006/112]?

4. Má sa pod pojmom [NSO] v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112] rozumieť samostatná právnická osoba, ktorej existencia sa musí preukázať prostredníctvom osobitnej dohody o založení [NSO]?

   Ak treba na túto otázku odpovedať tak, že [NSO] sa nemusí považovať za samostatný subjekt, treba vychádzať z toho, že [NSO] je skupinou prepojených podnikov, v ktorej si tieto podniky v rámci svojej obvyklej ekonomickej činnosti navzájom poskytujú podporné služby na uskutočňovanie svojich obchodných činností, a existenciu takej [NSO] možno preukázať prostredníctvom uzavretých zmlúv o službách alebo prostredníctvom dokumentácie týkajúcej sa transferového oceňovania?

5. Môže členský štát obmedziť právo zdaniteľnej osoby na uplatnenie oslobodenia od [DPH] stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112], ak zdaniteľná osoba uplatnila na transakcie prirážku v súlade s požiadavkami právnej úpravy členského štátu, v ktorom má sídlo, v oblasti priamych daní?

6. Je oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112] uplatniteľné na služby prijaté z tretích krajín? Inými slovami: Môže byť členom [NSO] v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice [2006/112], ktorý v rámci [NSO] poskytuje služby iným členom uvedenej [NSO], zdaniteľná osoba z tretej krajiny?“

O prejudiciálnych otázkach

23 Na úvod treba uviesť, že DNB Banka je úverovou spoločnosťou, ktorej predmet činnosti spočíva v poskytovaní finančných služieb. Podľa tejto spoločnosti sa na služby, ktoré jej poskytujú iné subjekty patriace do tej istej skupiny spoločností, a to DNB NORD, DNB IT a DNB Bank, uplatňuje oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. Vzhľadom na to, že toto ustanovenie nebolo v období, o ktoré ide vo veci samej, prebraté do vnútroštátneho práva, DNB Banka sa v rámci sporu vo veci samej domáha jeho priameho uplatnenia.

24 V tomto kontexte sa všetky položené otázky týkajú výkladu článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, ktorý stanovuje oslobodenie od dane v prípade služieb poskytovaných nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti, pre ich členov.

25 Na zodpovedanie týchto otázok treba najskôr preskúmať otázku, či sa toto ustanovenie uplatňuje za takých okolností, o aké ide vo veci samej, ktorá sa týka služieb poskytovaných zo strany NSO, ktorej členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti finančných služieb.

26 Podľa ustálenej judikatúry v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zakotveného v článku 267 ZFEÚ Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie v prejednávanej veci, bez ohľadu na to, či na ne vnútroštátny súd odkázal v znení svojej otázky (rozsudok z 20. októbra 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, bod 37 a citovaná judikatúra).

27 Za týchto podmienok treba vnútroštátnemu súdu poskytnúť aj údaje v súvislosti s otázkou, či sa má článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 uplatňovať na služby poskytované zo strany NSO, ktorej členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti finančných služieb, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti.

28 V tejto súvislosti treba uviesť, že znenie tohto ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na činnosť členov NSO oslobodenú od dane, neumožňuje vylúčiť, že toto oslobodenie by sa mohlo uplatniť na služby NSO, ktorej členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti finančných služieb, keďže článok 135 ods. 1 písm. d) a e) tejto smernice oslobodzuje od dane finančné služby.

29 Podľa ustálenej judikatúry je však na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudky z 26. apríla 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, bod 22, a zo 4. apríla 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, bod 30 a citovaná judikatúra).

30 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, treba zdôrazniť, že toto ustanovenie sa nachádza v tejto smernici v jej hlave IX kapitole 2 s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach vo verejnom záujme“. Tento názov naznačuje, že oslobodenie od dane, ktoré upravuje uvedené ustanovenie, sa týka iba NSO, ktorej členovia uskutočňujú činnosť vo verejnom záujme.

31 Tento výklad takisto potvrdzuje štruktúra hlavy IX uvedenej smernice, ktorá sa týka „Oslobodenia od dane“. Článok 132 ods. 1 písm. f) sa totiž v rámci smernice 2006/112 síce nachádza v tejto hlave, avšak v jej kapitole 2 a nie v kapitole 1, nazvanej „Všeobecné ustanovenia“. Okrem toho sa v rámci uvedenej hlavy rozlišuje medzi kapitolou 2, nazvanou „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach vo verejnom záujme“, a kapitolou 3, nazvanou „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“, z čoho vyplýva, že pravidlá stanovené v tejto kapitole 2 v súvislosti s určitými činnosťami vo verejnom záujme sa nevzťahujú na iné činnosti, na ktoré sa uplatňuje táto kapitola 3.

32 V uvedenej kapitole 3 je pritom v článku 135 ods. 1 upravené oslobodenie od dane pri určitých transakciách v oblasti finančných služieb, akými sú najmä „d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov“ a „e) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo“. Zo všeobecnej systematiky smernice 2006/112 tak vyplýva, že oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa neuplatňuje na transakcie uskutočnené v oblasti finančných služieb, takže na služby poskytované zo strany NSO, ktorej členovia pôsobia v tejto oblasti, sa nevzťahuje toto oslobodenie od dane.

33 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 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a citovaná judikatúra).

34 Na poskytovanie služieb zo strany NSO 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 (pozri analogicky rozsudok z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, body 31 až 33).

35 Okrem toho treba pripomenúť, že pôsobnosť oslobodenia od dane upraveného v článku 132 smernice 2006/112 sa má vykladať reštriktívne, keďže predstavuje výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a citovanú judikatúru).

36 Z toho vyplýva, že oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa nemôže vzťahovať na poskytovanie služieb, ktoré neprispieva priamo k uskutočňovaniu činností vo verejnom záujme uvedených v tomto článku 132, ale prispieva k uskutočňovaniu iných činností, ktoré sú oslobodené od dane najmä podľa článku 135 tejto smernice.

37 Z toho vyplýva, že článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 treba vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje iba na NSO, ktorých členovia uskutočňujú činnosti vo verejnom záujme uvedené v tomto článku. V dôsledku toho sa na služby poskytnuté zo strany NSO, ktorých členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti finančných služieb, ktorá nepredstavuje takúto činnosť vo verejnom záujme, neuplatňuje toto oslobodenie od dane.

38 V tejto súvislosti treba uviesť, že na rozdiel od prejednávanej veci sa Súdny dvor v rozsudku z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nezaoberal otázkou, či sa oslobodenie od dane upravené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice [ktorý zodpovedá článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112] obmedzovalo na služby poskytované zo strany NSO, ktorej členovia uskutočňujú činnosti vo verejnom záujme.

39 Zo spisového materiálu, ktorým disponuje Súdny dvor, však vyplýva, že výklad oslobodenia od dane upraveného v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, ktorý podal Súdny dvor vo svojom rozsudku z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), viedol niektoré členské štáty k tomu, že od dane oslobodili poskytovanie služieb zo strany NSO, ktoré boli zriadené takými subjektmi, akými sú poisťovacie spoločnosti alebo podniky pôsobiace v oblasti finančných služieb.

40 V tejto súvislosti však treba spresniť, že vnútroštátne orgány nemôžu opätovne otvoriť zdaňovacie obdobia, ktoré boli definitívne skončené, na základe článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, ako bol vyložený v bode 37 tohto rozsudku (pozri analogicky rozsudky zo 6. októbra 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, bod 37, ako aj z 21. decembra 2016, Gutiérrez Naranjo a i., C-154/15, C-307/15 a C-308/15, EU:C:2016:980, bod 68).

41 Pokiaľ ide o zdaňovacie obdobia, ktoré zatiaľ neboli definitívne skončené, treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou smernica sama osebe nemôže zakladať povinnosti jednotlivcovi, takže sa na smernicu ako takú nemožno voči nemu odvolávať (pozri najmä rozsudok z 19. apríla 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 30 a citovanú judikatúru). Vnútroštátne orgány sa tak nemôžu odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, ako bol vyložený v bode 37 tohto rozsudku, na účely nepriznania tohto oslobodenia od dane v prípade NSO, ktoré boli zriadené takými subjektmi, akými sú úverové spoločnosti, a teda na účely nepriznania oslobodenia od DPH v prípade služieb, ktoré poskytli tieto NSO.

42 Okrem toho povinnosť vnútroštátneho súdu odvolávať sa na obsah smernice pri výklade a uplatňovaní príslušných ustanovení vnútroštátneho práva je obmedzená všeobecnými právnymi zásadami, najmä zásadami právnej istoty, ako aj zákazu retroaktivity, a nemôže slúžiť ako základ pre výklad vnútroštátneho práva *contra legem* (rozsudok z 15. apríla 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, bod 100).

43 V dôsledku toho výklad, ktorý musí vnútroštátny súd podať v prípade príslušných pravidiel vnútroštátneho práva, ktorými sa vykonáva článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, musí byť v súlade so všeobecnými zásadami práva Únie, najmä so zásadou právnej istoty.

44 Vzhľadom na uvedené nie je potrebné odpovedať na prvú až šiestu otázku.

45 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na návrh na začatie prejudiciálneho konania 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 vzťahuje iba na NSO, ktorých členovia uskutočňujú činnosť vo

verejnom záujme uvedenú v článku 132 tejto smernice, takže na služby poskytnuté zo strany skupiny, ktorej členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti finančných služieb, ktorá nepredstavuje takúto činnosť vo verejnom záujme, sa neuplatňuje toto oslobodenie od dane.

O trovách

46 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 (štvrtá 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 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje iba na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia uskutočňujú činnosť vo verejnom záujme uvedenú v článku 132 tejto smernice, takže na služby poskytnuté zo strany skupiny, ktorej členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti finančných služieb, ktorá nepredstavuje takúto činnosť vo verejnom záujme, sa neuplatňuje toto oslobodenie od dane.

Podpisy