Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 1. března 2017 [1]

Věc C-326/15

„DNB Banka“ AS

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko)]

„Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES – Osvobození služeb poskytovaných nezávislými seskupeními jejich členům od daně – Přímý účinek směrnice – Definice ‚nezávislé seskupení osob‘“

I – Úvod

1. Soudnímu dvoru byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce pocházející z Lotyšska, která se týká čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] (dále jen „směrnice o DPH“). Toto ustanovení je jedním z ustanovení týkajících se osvobození od daně v unijním právu v oblasti daně z přidané hodnoty, která nebyla doposud úplně objasněna. Tímto ustanovením a jeho četnými podmínkami použití se v předcházejících letech Soudní dvůr doposud zabýval pouze třikrát [3]. V současné době jsou však Soudnímu dvoru předloženy čtyři věci [4], které se týkají různých aspektů tohoto osvobození od daně.

2. Toto řízení by mohlo mít především zásadní význam pro osobní působnost tohoto ustanovení. V podobné věci Aviva [5] je třeba naproti tomu primárně rozhodnout, jaký je rozsah věcné působnosti (rozšíření rovněž na pojištění) a místní působnosti (rozšíření na tzv. přeshraniční spojení) čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH a jak je třeba určit chybějící narušení hospodářské soutěže.

3. Toto osvobození od daně se zakládá na rozhodnutí unijního zákonodárce neposkytnout podnikům, které poskytují plnění osvobozená od daně, jako například lékařům nebo školám, v zásadě žádný odpočet daně na vstupu. Plnění na výstupu těchto podniků tedy sice nejsou zdaněna, zároveň ale jejich plnění na vstupu podléhají DPH. To ve výsledku vede pouze k částečnému osvobození plnění konečnému spotřebiteli od daně, protože neodpočitatelná DPH je zpravidla zohledněna ve stanovení ceny a příjemce ji nenese přímo, nýbrž nepřímo.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; Zvl. vyd. 11/46, s. 65.

3 – Rozsudky ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 – Vedle tohoto řízení se jedná o věc C-274/15 (Komise v. Lucembursko), C-605/15 (Aviva) a C-616/15 (Komise v. Německo).

5 – Soudní dvůr, věc C-605/15.

4. Chybějící odpočet daně na vstupu těchto podniků vede k tomu, že nákup (zdanitelných) částí plnění, které by mohly být poskytnuty i přímo, může negativně ovlivnit tvorbu ceny, která se zvýší o neodpočitatelnou DPH. Např. pověření soukromého detektiva pojišťovnou vede k nákladovému zatížení spočívajícímu v personálních výdajích, zapojení externího detektiva pak vede k zatížení spočívajícímu v personálních výdajích a příslušné DPH. V důsledku toho existuje zpravidla hospodářský zájem na tom, aby se tato plnění poskytovala interně a nekupovala se od jiného podniku v rámci zdanitelných plnění. Ve výsledku je v platném systému daně z přidané hodnoty, který zavádí osvobození od daně bez odpočtu daně na vstupu, zacházeno s podnikem, které poskytuje služby osvobozené od daně, jako s konečným spotřebitelem. Ten rovněž nedluží žádnou daň z přidané hodnoty, ale nemůže ani uplatnit odpočet daně na vstupu, ani když poskytuje služby za úplatu nebo prodává zboží.

5. I v případě podniků, které poskytují nezdaněné služby, však mohou nastat situace, ve kterých je z hospodářského hlediska smysluplné, či dokonce z hlediska hospodářské soutěže nutné, aby jednotlivé části plnění poskytovaly nikoliv samy, ale s jinými podniky, které jsou rovněž osvobozeny od daně. Může být tedy smysluplné, jestliže se například několik orgánů sociálního zabezpečení společně podílí na nákladech na středisko zpracování dat. V takových případech osvobozuje čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH za určitých podmínek i tato plnění poskytovaná seskupením jeho členům. Tím se vyloučení odpočtu daně na vstupu neprojeví na tvorbě ceny, což umožňuje zachovat rozsah osvobození od daně pro konečného spotřebitele. Rozsah je totiž nezávislý na tom, zda bylo plnění poskytnuto jako celek podnikem osvobozeným od daně nebo tímto podnikem společně s ostatními podniky osvobozenými od daně.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

6. V Unii se DPH vybírá na základě směrnice o DPH. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH mimo jiné „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

7. Podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH však členské státy od daně osvobodí tato plnění:

„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].

B – Vnitrostátní právní předpisy

8. Lotyšské právo neobsahovalo v období rozhodném z hlediska sporu v původním řízení žádné ustanovení, které by provádělo čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

6 – V šesté směrnici 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“), která byla mezitím zrušena, odpovídal tomuto ustanovení čl. 13 část A odst. 1 písm. f). Judikaturu Soudního dvora vydanou k této věci je třeba v projednávané věci rovněž zohlednit.

III – Spor v původním řízení

9. Spor v původním řízení se týká DPH, kterou dluží lotyšská úvěrová instituce DNB Banka AS za roky 2009 až 2010.

10. Společnost DNB Banka je součástí skupiny DNB. V těchto letech DNB Banka poskytovala finanční plnění zřejmě osvobozená od daně a obdržela různé služby od jiných společností skupiny, za něž DNB Banka zjevně podle názoru předkládajícího soudu jakožto příjemce plnění dluží daň. U těchto plnění je sporné, zda jsou podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozena od daně. V tomto ohledu se jedná konkrétně o:

– finanční služby mateřské společnosti DNB Nord AS se sídlem v Dánsku;

– služby informačních technologií dánské sesterské společnosti DNB Nord IT AS;

– poskytování softwarových licencí, které získala hlavní mateřská společnost DNB Bank ASA se sídlem v Norsku od třetích osob, na základě sdílení nákladů.

11. Jako odměnu si DNB Banka účtovala od dánských společností skupiny DNB Nord a DNB Nord IT náklady na poskytnutí služeb navýšené o přirážku ve výši 5 %. V tomto ohledu mohla alespoň DNB Nord IT za poskytnutí služeb v Dánsku uplatnit daň zaplacenou na vstupu. Dánské orgány vycházely z toho, že tyto služby nejsou osvobozeny od daně.

IV – Řízení před Soudním dvorem

12. Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko), kterému byl spor mezitím předložen, předložil dne 1. července 2015 Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU následující otázky:

„1. Je možné, aby existovalo nezávislé seskupení osob ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, pokud jsou členové tohoto seskupení 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 o DPH, pokud tato osoba sice splnila ve svém členském státě všechny podmínky k uplatnění osvobození od daně, ale do vnitrostátních právních řádů členských států ostatních členů tohoto seskupení bylo toto ustanovení provedeno způsobem, který omezuje možnost, aby osoby povinné k dani v jiných členských státech uplatnily ve svém státě příslušné osvobození od daně z přidané hodnoty?

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

4. Má se výrazem ‚nezávislé seskupení osob' ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH rozumět samostatná právnická osoba, jejíž existence musí být doložena zvláštní dohodou o zřízení nezávislého seskupení osob?

Pokud bude tato otázka zodpovězena v tom smyslu, že nezávislé seskupení osob nemusí nutně tvořit vlastní právní subjekt, je třeba vycházet z toho, že nezávislým seskupením osob je i 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 seskupení 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 daně z přidané hodnoty, které je stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, v případě, že tato osoba uplatnila na určitá plnění přirážku podle podmínek stanovených právními předpisy v oblasti přímého zdanění, 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 o DPH, použitelné na služby získané ze třetích zemí? Jinými slovy: Je možné, aby člen nezávislého seskupení osob ve smyslu výše uvedeného ustanovení směrnice, který poskytuje v rámci tohoto seskupení služby jiným členům tohoto seskupení, byl daňovým poplatníkem třetí země?“

13. K těmto otázkám předložily písemná vyjádření DNB Banka, Řecká republika, Lotyšská republika, Lucemburské velkovévodství, Maďarsko, Polská republika, Portugalská republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jakož i Evropská komise. Jednání konaného dne 30. června 2016 se účastnily DNB Banka, Lotyšská republika, Spolková republika Německo, Lucemburské velkovévodství, Polská republika, Spojené království a Komise.

V – Právní posouzení

14. Jak sdělil předkládající soud, v lotyšském právu byla teprve k 1. lednu 2014 přijata právní úprava, která provádí čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Předkládající soud však vychází z toho, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH měl před tímto dnem ve prospěch společnosti DNB Banka přímý účinek. Domnívá se tedy, že výklad tohoto ustanovení je nezbytný pro rozhodnutí sporu v původním řízení.

A – K přímému účinku osvobození od daně

15. Nejprve je třeba přezkoumat premisu předkládajícího soudu, která se týká přímého účinku čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

16. Podle ustálené judikatury se jednotlivec může přímo dovolávat ustanovení směrnice, které nebylo provedeno v členském státě do vnitrostátního práva, pokud je toto ustanovení z hlediska obsahu bezpodmínečné a dostatečně přesné [7].

17. Ustanovení unijního práva je podle ustálené judikatury z hlediska obsahu bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku, a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států [8].

7 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25), ze dne 22. června 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, bod 29), ze dne 10. září 2002, Kügle (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51), a ze dne 7. července 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 16); srov. již rozsudek ze dne 4. prosince 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, bod 12).

8 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 23. února 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a další (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 9), ze dne 26. října 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, bod 41), ze dne 1. července 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45), ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 32), a ze dne 7. července 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 17).

18. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je nejprve z hlediska svého obsahu bezpodmínečný potud, že neponechává členským státům možnost volby stanovit toto osvobození od daně ve vnitrostátním právu, nýbrž je k tomu zavazuje [9].

19. Soudní dvůr však nedávno v rozsudku poprvé odmítl přiznat ustanovení směrnice o DPH obsahovou bezpodmínečnost s tím, že vyžaduje – ačkoli to jeho znění výslovně nestanoví – další konkretizaci na základě vnitrostátních právních předpisů [10].

20. Spolková republika Německo v tomto smyslu uvedla, že k provedení této podmínky do vnitrostátního práva je nezbytný přezkum a výběr přípustných odvětví provedený vnitrostátním zákonodárcem. Příslušné vnitrostátní orgány nemohou v konkrétním případě rozhodnout, zda se jedná o narušení hospodářské soutěže, které vylučuje osvobození od daně. Přímý účinek čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy podle jejího názoru není z tohoto důvodu možný.

21. Výše uvedené rozhodnutí Soudního dvora se však vztahovalo na ustanovení (článek 11 směrnice o DPH), které obsahuje možnost volby členských států, jejíž výkon vyžaduje výklad některých neurčitých právních pojmů. S tímto však nelze takové osvobození od daně, jako je čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, srovnávat.

22. (Negativní) podmínka „narušení hospodářské soutěže“ je v tomto ohledu „pouze“ neurčitý právní pojem, u něhož je podle Soudního dvora třeba přezkoumat, zda si spojení může být jisto přízní svých členů i bez osvobození od daně [11]. Tento přezkum musí být proveden v každém konkrétním případě a nemůže být předem abstraktně rozhodnut pro určitá odvětví. Toto právní ustanovení tedy nepřiznává vnitrostátnímu zákonodárci žádný abstraktní prostor pro uvážení, a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je tedy i v tomto ohledu bezpodmínečný.

23. Ustanovení musí být rovněž dostatečně přesné, aby mělo přímý účinek. Podle judikatury je tomu tak tehdy, „pokud stanoví povinnost jednoznačným způsobem“ [12]. Znění směrnice k tomu musí být dostatečně jasné [13].

24. Jak bylo uvedeno výše, je (negativní) podmínka „narušení hospodářské soutěže“ „pouze“ neurčitým právním pojmem, jehož podmínky musí být přezkoumány. V tomto ohledu je znění směrnice rovněž dostatečně jasné.

25. Kromě toho Soudní dvůr již přiznal přímý účinek čl. 13 odst. 1 směrnice o DPH, který podmiňuje zdanění veřejnoprávních subjektů rovněž mimo jiné narušením hospodářské soutěže [14]. I když tato podmínka vyžaduje posouzení hospodářských faktorů, nebrání jejímu přímému účinku [15].

26. Kromě toho si zejména Spojené království nepřeje přiznat čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH přímý účinek, jelikož členské státy musí ještě přijmout právní předpisy, které se týkají právní formy seskupení a podmínky členství.

9 – V tomto smyslu viz ohledně jiného osvobození od daně rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 49).

10 – Viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 50).

11 – Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), bod 59).

12 – Rozsudky ze dne 23. února 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a další (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 10), 17. září 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio a další (C-246/94 až C-249/94, EU:C:1996:329, bod 19), ze dne 29. května 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, bod 33), a ze dne 1. července 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45).

13 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 25. ledna 1983, Smit Transport (C-126/82, EU:C:1983:14, bod 11), ze dne 4. prosince 1997, Kampelmann a další (C-253/96 až C-258/96, EU:C:1997:585, bod 38), ze dne 9. září 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, bod 61), ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 53), a ze dne 6. října 2015, T-Mobile Czech Republic a Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, bod 53).

14 – Viz druhý pododstavec tohoto ustanovení, které odpovídá čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice.

15 – Viz rozsudky ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 32 a 33), jakož i ze dne 8. června 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, bod 31) k čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice.

27. S tímto názorem však rovněž nemohu souhlasit. Je pravda, že ustanovení směrnice, které přiznává členským státům široký prostor pro uvážení, není přímo použitelné. Podmínka týkající se osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH však členským státům nepřiznává prostor pro uvážení, pokud jde o právní formu seskupení a podmínky členství.

28. Ustanovení neobsahuje v tomto ohledu výslovnou definiční pravomoc členských států a tato pravomoc nevyplývá ani z implicitního odkazu na příslušné vnitrostátní procesní právo. Podle ustálené judikatury je třeba mimo jiné v rámci osvobození od daně, která jsou nyní upravena v článku 132 směrnice o DPH, zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy [16]. Stejně tak jako se tedy podle ustálené judikatury nemůže pojem vlastnictví ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH vztahovat na formy stanovené ve vnitrostátním právu [17], nelze za účelem definice seskupení a podmínek členství použít vnitrostátní právo.

29. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy splňuje požadavek určitosti a je rovněž dostatečně přesný, aby měl přímý účinek [18].

30. Jelikož je tedy čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH obsahově bezpodmínečný a dostatečně přesný, má přímý účinek.

B – Jednotlivě k předběžným otázkám

1. Ke čtvrté předběžné otázce: Definice nezávislého seskupení

31. Z celkem šesti předběžných otázek je třeba nejprve zodpovědět čtvrtou otázku, jelikož je v projednávaném případě obzvláště významná pro rozsah působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

32. Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu totiž je, zda musí být nezávislé seskupení osob ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH samostatným právním subjektem nebo zda může být složeno – jako ve věci v původním řízení – ze skupiny spojených podniků, jejíž společnosti si navzájem poskytují služby.

33. V tomto ohledu je třeba nejprve konstatovat, že seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH musí být jako takové osobou povinnou k dani podle článku 9 směrnice o DPH.

34. Soudní dvůr totiž k čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH již konstatoval, že vzhledem k obecně nezbytnému restriktivnímu výkladu osvobození od daně stanovených v právu v oblasti DPH [19] není výklad tohoto ustanovení, který jde nad rámec jeho jednoznačného znění, v souladu s účelem tohoto ustanovení [20]. Z tohoto znění vyplývá, že seskupení, které je v podmínkách použití označeno jako „nezávislé“, poskytuje služby jako takové, a proto musí být z pohledu daně z přidané hodnoty odlišováno od jeho členů.

16 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 15), ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 15), ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17), a ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 17).

17 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 62), a ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51).

18 – Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, body 58 až 65).

19 – Ohledně této zásady opakované v ustálené judikatuře viz rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 19), ze dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, bod 25), a ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 18).

20 – Rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, body 13 a 14) k čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

35. Jelikož je osvobození od daně použitelné pouze na služby, které jsou poskytované samotným seskupením, nikoli však jeho členy, musí být toto seskupení osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH. Jinak by podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH neexistovala žádná služba seskupení, která by mohla být osvobozena od daně. Předmětem daně jsou dle uvedeného ustanovení jen služby poskytované „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

36. Něco jiného by platilo pouze tehdy, kdyby účelem čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH bylo zajistit rozsah osvobození od daně resp. nezdanitelnost činností členů seskupení, v němž pouhá spolupráce takových osob povinných k dani (nebo i osob nepovinných k dani) nemá vést k dalšímu zatížení DPH. To by potom vysvětlilo, proč musí seskupení poskytnout plnění pro přímé účely nezdanitelných činností členů a může požadovat pouze přesnou náhradu příslušné části nákladů na tato plnění.

37. Znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který je třeba vykládat restriktivně, hovoří pouze jednou o službách poskytovaných seskupením, které je třeba osvobodit od daně, a které – jak jsem uvedla ve stanovisku ve věci Komise v. Lucembursko [21] – jsou zdanitelné pouze tehdy, pokud je poskytuje osoba povinná k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH.

38. Nezávislé seskupení však nemusí být právnickou osobou. Soudní dvůr již několikrát konstatoval, že vlastní právní subjektivita není podmínkou pro přijetí závěru, že se jedná o osobu povinnou k dani podle článku 9 směrnice o DPH [22]. V tomto ohledu je pouze relevantní, zda osoba resp. seskupení osob nebo majetku vykonává hospodářskou činnost „samostatně“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

39. Soudní dvůr se ve své judikatuře ke kritériu samostatnosti podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH doposud zabýval několika situacemi, v nichž se vždy jednalo o otázku, zda osoba nebo soubor majetku byly v podřízeném postavení vůči jiné osobě povinné k dani a tím vykonávaly činnost nesamostatně, a to na základě přímého nebo obdobného použití článku 10 směrnice o DPH. Předmětem této otázky byla samostatnost osoby vůči jejímu zadavateli [23], společníků vůči jejich společnosti [24] a organizačních jednotek vůči organizaci samotné [25].

40. Právě posledně uvedenou judikaturu týkající se organizačních jednotek lze přenést na projednávaný případ. Seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH má totiž pro své členy vytvořit společnou strukturu spolupráce [26], která je tedy z organizačního hlediska samostatná. Soudní dvůr měl za to, že organizační jednotky nejsou samostatné zejména tehdy, když nemají vlastní majetek [27]. Skupina společností – tedy seskupení několika samostatných společností pouze na základě podílů mezi nimi – však nemůže jako taková disponovat vlastním majetkem. Skupina jako taková tedy v zásadě ani nepředstavuje osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1, tedy ani nemůže být nezávislým seskupením ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

21 – Viz mé stanovisko ze dne 6. října 2016 ve věci C-274/15 (body 49 a násl.).

22 – Viz rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28); v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 37), který lze zřejmě přenést na článek 9 směrnice o DPH.

23 – Rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161), ze dne 25. července 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), a ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 – Rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), a ze dne 18. října 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 – Rozsudky ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), týkající se pokaždé pobočky společnosti, jakož i ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), ohledně obecního subjektu.

26 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

27 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, bod 46), jakož i rozsudek ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 38); k tomu viz rozsudky ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 37), a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 26), jež vycházejí z toho, zda společnosti mají vlastní kapitál.

41. Tento výklad potvrzuje existence zvláštního pravidla stanoveného v článku 11 směrnice o DPH. Podle tohoto článku mohou členské státy „považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“. Pouze toto ustanovení má sloužit k tomu, aby podniky ve spojení byly považovány za osobu povinnou k dani, a aby v důsledku toho byla plnění poskytovaná v rámci skupiny osvobozena od DPH.

42. Je sice možné, že samostatná společnost s několika vlastníky podílů v rámci skupiny bude muset být za určitých okolností kvalifikována jako nezávislé seskupení. Osvobození od daně by se však potom týkalo pouze plnění, která poskytuje společnost svým vlastníkům podílů, jelikož čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozuje od daně pouze služby, které seskupení poskytuje svým členům, avšak nikoli naopak. Taková plnění však nejsou předmětem sporu v původním řízení, a není tedy třeba provést další přezkum.

43. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy není na takový případ, jako je případ ve věci v původním řízení, *a priori* použitelné, jelikož se nejedná o plnění poskytnutá nezávislým seskupením svým členům na základě podmínky pro použití tohoto ustanovení.

44. Čtvrtou otázku je tedy třeba zodpovědět tak, že nezávislé seskupení osob ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nemusí být právnickou osobou, avšak musí být osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Skupina složená ze společností ve spojení nesplňuje jako taková tuto podmínku.

2. K první, druhé, třetí a šesté předběžné otázce: Použití na „přeshraniční“ seskupení

45. Podstatou první, druhé, třetí a šesté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda a za jakých podmínek lze osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH použít i na přeshraničně činné seskupení.

46. Toto nejprve předpokládá – jak rovněž uvedla Spolková republika Německo –, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je skutečně použitelné na podniky, které poskytují finanční služby osvobozené od daně ve smyslu článku 135 směrnice o DPH. Jak jsem odůvodnila ve svém stanovisku ve věci Aviva [28], v tomto případě tomu tak není. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se vzhledem ke svému systematickému postavení a historii vzniku vztahuje pouze na seskupení osob povinných k dani, která uskutečňují plnění osvobozená od daně podle článku 132 směrnice o DPH. Finanční služby k nim nenáleží.

47. Bez ohledu na tuto skutečnost nelze ze směrnice o DPH dovodit ani přeshraniční použití osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Toto vyplývá, jak jsem odůvodnila ve svém stanovisku ve věci Aviva [29], již ze šesté směrnice. Kromě toho toto vyplývá rovněž z obtíží při posuzování podmínek použití čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH ze strany několika členských států. Daňové příjmy členského státu by v konečném důsledku závisely na (měnících se) situacích a neověřitelných odhadech v jiných členských státech (nebo dokonce třetích státech). To by vedlo ke vzniku závažných praktických problémů, bylo by v rozporu se zásadou daňové pravomoci členských států na jejich území [30], a mohlo by tedy odůvodnit rovněž případné omezení základních svobod způsobených směrnicí o DPH.

28 – Viz mé stanovisko ve věci C-605/15, body 19 a násl.

29 – Viz mé stanovisko z téhož dne ve věci C-605/15, body 36 a násl.

30 – Obecně k zásadě teritoriality viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 46), ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, body 82 a násl.), rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, body 45 a 46), k zásadě teritoriality v právu v oblasti DPH viz rovněž rozsudek ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 42).

3. K páté předběžné otázce: přirážka ve výši 5 %

48. Podstatou páté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je použitelné i tehdy, když osoba povinná k dani stanovila cenu za své služby podle vzniklých nákladů navýšenou o přirážku – v konkrétním případě ve výši 5 % – v souladu s požadavky, které vyplývají z právních předpisů o přímém zdanění členského státu, v němž je usazena.

49. Podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH jsou služby poskytnuté seskupením osvobozeny od daně pouze za podmínky, že seskupení vyžaduje od svých členů „výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích“.

50. Je-li v projednávaném případě nesporné, že dlužná částka byla vyšší než náklady ve smyslu tohoto ustanovení, jak uvedl předkládající soud, není podmínka týkající se kritéria osvobození od daně splněna.

51. Něco jiného by mohlo platit pouze tehdy, kdyby pojem nákladů podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH obsahoval i nákladovou část odměny podnikatele, která se může odrazit v přirážce za skutečně vynaložené náklady za poskytnutí služby. O tomto však existují vážné pochybnosti. Tento výklad je nejprve v rozporu s výkladem znění tohoto ustanovení téměř ve všech jazycích. „Náhrada“ [31], nebo dokonce splacení [32] resp. vrácení [33] zahrnuje v běžném jazyce pouze vynaložené náklady, nikoli odměnu. Zohlednění odměny podnikatele kromě toho není v souladu s účelem osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který jsem zmínila ve svém stanovisku ve věci Aviva [34]. Tento účel spočívá v rozšíření jiného osvobození od daně na určitý předstupeň, jelikož osoby povinné k dani navzájem spolupracují z důvodů hospodářské soutěže. Myšlenka odměny podnikatele jako součást nákladů seskupení není v souladu s odstraněním konkurenční nevýhody.

52. Na pátou předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se nepoužije, pokud je za službu zaplaceno protiplnění, které převyšuje vzniklé náklady. Tak je tomu i v případě, kdy je podle právních předpisů o přímém zdanění zaplacena pouze paušální přirážka.

VI – Závěry

53. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko) odpověděl celkově následovně:

„1. Nezávislé seskupení osob ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nemusí být právnickou osobou, avšak musí být osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Skupina složená ze společností ve spojení nesplňuje jako taková tuto podmínku.

2. V kontextu projednávaného případu se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vztahuje pouze na seskupení osob povinných k dani, jež uskutečňují plnění osvobozená od daně podle čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH. Na seskupení podniků poskytujících finanční služby se tedy působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nevztahuje.

31 – Anglicky: „exact reimbursement“, francouzsky: „remboursement exact“, švédsky: „ersättning“, španělsky: „reembolso exacto“; lotyšsky: „precīzi atmaksāt“, polsky: „zwrotu przypadającej“.

32 – Nizozemsky: „terugbetaling“.

33 – Italsky: „rimborso“, bulharsky: „възстановяване (…) разходи“, viz pouze dánské znění, které jde zřejmě dále: „godtgørelse“, které naznačuje „odškodnění“.

34 – Viz mé stanovisko z téhož dne ve věci C-605/15, body 20 a 21.

3. Nezávislé seskupení osob může poskytovat služby osvobozené od daně pouze takovým členům, na které se vztahuje tentýž, totiž jeho právní řád.

4. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se nepoužije, pokud je za službu zaplaceno protiplnění, které převyšuje vzniklé náklady. Tak je tomu i v případě, kdy je podle právních předpisů o přímém zdanění zaplacena pouze paušální přirážka.“