Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

4. května 2017 *

„Nesplnění povinnosti státem — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 132 odst. 1 písm. f) — Osvobození služeb, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, od DPH — Článek 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) — Nárok členů seskupení na odpočet daně — Článek 14 odst. 2 písm. c) a článek 28 — Jednání člena vlastním jménem na účet seskupení“

Ve věci C-274/15,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 8. června 2015,

Evropská komise, zastoupená F. Dintilhacem a C. Soulay, jako zmocněnci,

žalobkyně,

proti

Lucemburskému velkovévodství, zastoupenému D. Holderer, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s F. Kremerem a P.-E. Partschem, avocats, jakož i B. Gasparottim, jako znalcem,

žalovanému,

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: V. Tourrès, rada,

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

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. října 2016,

vydává tento

* Jednací jazyk: francouzština.

Rozsudek

1 Evropská komise se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Lucemburské velkovévodství tím, jak stanovilo systém daně z přidané hodnoty (DPH) pro nezávislá seskupení osob v čl. 44 odst. 1 písm. y) konsolidovaného znění zákona ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty (*Mémorial* A 1979, č. 23, dále jen „zákon o DPH“), v článcích 1 až 4 velkovévodského nařízení ze dne 21. ledna 2004 o osvobození služeb, které nezávislá seskupení osob poskytují svým členům, od DPH (*Mémorial* A 2004, č. 9, dále jen „velkovévodské nařízení“), ve správním oběžníku č. 707 ze dne 29. ledna 2004, a to v rozsahu, v němž se vyjadřuje k článkům 1 až 4 velkovévodského nařízení (dále jen „správní oběžník“), a ve zprávě ze dne 18. prosince 2008, kterou vypracovala pracovní skupina činná v rámci Comité d'observation des marchés [Výbor pro sledování trhu] (COBMA) se souhlasem Administration de l'Enregistrement et des Domaines [Daňová a majetková správa] (dále jen „zpráva COBMA“), nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“), zejména z čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 132 odst. 1 písm. f), čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 této směrnice.

Právní rámec

Unijní právo

2 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112, obsažený v hlavě I nadepsané „Účel a oblast působnosti“, stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) této směrnice uvádí:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

4 Článek 9 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice, obsažený v hlavě III nadepsané „Osoby povinné k dani“, zní následovně:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

5 Článek 14 odst. 2 písm. c) téže směrnice, obsažený v hlavě IV nadepsané „Zdanitelná plnění“, uvádí:

„Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

[…]

c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.“

6 Článek 28 směrnice 2006/112 uvádí:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

7 Článek 132 odst. 1 této směrnice, obsažený v hlavě IX nadepsané „Osvobození od daně“, 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;

[…]“

8 Článek 168 uvedené směrnice, obsažený v hlavě X nadepsané „Odpočet daně“, zní následovně:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[…]“

9 Článek 178 téže směrnice uvádí:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[…]“

10 Článek 226 směrnice 2006/112, obsažený v její hlavě XI nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[…]

5) plné jméno a adres[a] osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;

[…]“

Lucemburské právo

11 Článek 44 odst. 1 zákona o DPH, který byl pozměněn zejména čl. 5 pátým pododstavcem odst. 2 zákona ze dne 22. prosince 1989 o příjmech a výdajích státního rozpočtu na rozpočtový rok 1990 (*Mémorial* A 1989, č. 81), stanoví:

„ V mezích a za podmínek stanovených velkovévodským nařízením jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny:

[…]

y) 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 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.“

12 Podmínky použití čl. 44 odst. 1 zákona o DPH, v pozměněném znění, byly upřesněny ve velkovévodském nařízení, jehož článek 1 zněl takto:

„Pro účely použití ustanovení čl. 44 odst. 1 písm. y) zákona [o DPH, v pozměněném znění], se nezávislým seskupením osob rozumí:

a) seskupení s právní subjektivitou;

b) seskupení, které nemá právní subjektivitu, ale vůči svým členům a třetím osobám jedná vlastním jménem jakožto seskupení.“

13 Velkovévodské nařízení ze dne 7. srpna 2012 (*Mémorial* A 2012, č. 168) změnilo velkovévodské nařízení, když do jeho článku 1 doplnilo následující pododstavec:

„Do působnosti tohoto velkovévodského nařízení nespadají nezávislá seskupení osob, jejichž služby poskytované jednomu nebo více jejich členům slouží především k uskutečnění plnění, která podléhají dani a nejsou od daně osvobozena.“

14 Článek 2 velkovévodského nařízení zní takto:

„Služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob uvedená v článku 1, jsou osvobozeny od daně pod podmínkou, že:

a) činnosti seskupení spočívají výlučně v poskytování služeb, které jsou přímo nezbytné k tomu, aby jeho členové mohli vykonávat činnost, a že všichni tito členové vykonávají činnost, která je osvobozená od daně na základě čl. 44 odst. 1 [zákona o DPH, v pozměněném znění] nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani. Pro účely použití čl. 44 odst. 1 písm. y) [zákona o DPH, v pozměněném znění], se má za to, že činnost, která je osvobozená od daně na základě uvedeného čl. 44 odst. 1 nebo při níž nejsou osobami povinnými k DPH, vykonávají členové, kteří v rámci ekonomické činnosti, která je osvobozená od DPH na základě čl. 44 odst. 1 nebo při níž nejsou osobami povinnými k DPH, rovněž dodávají zboží a poskytují služby, které nejsou osvobozeny od daně na základě uvedeného čl. 44 odst. 1, a to pod podmínkou, že roční obrat bez daně z těchto zdaněných dodávek zboží a poskytování služeb nepřesáhne třicet procent ročního obratu bez daně týkajícího se všech jejich plnění, přičemž v úvahu je třeba vzít obrat uvedený v čl. 57 odst. 3 [zákona o DPH, v pozměněném znění], aniž je dotčeno ustanovení článku 3;

[…]“

15 Článek 3 velkovévodského nařízení uvádí:

„Pokud jde o procentní podíl stanovený v čl. 2 písm. a), služby poskytované seskupením jsou za daný kalendářní rok osvobozeny od daně pod podmínkou, že členové seskupení tento procentní podíl v předchozím kalendářním roce nepřekročili. Při překročení tohoto procentního podílu však nezaniká nárok na osvobození od daně pod podmínkou, že se nejedná o překročení o více než 50 procent uvedeného procentního podílu a že toto překročení netrvalo více než dva po sobě jdoucí kalendářní roky předcházející kalendářnímu roku, pro který má být o použitelnosti osvobození od daně rozhodnuto.

Výše uvedené podmínky musí splnit každý člen seskupení, jinak jsou všechny služby poskytnuté seskupením vyloučeny z osvobození od daně.“

16 Článek 4 velkovévodského nařízení uvádí:

„Členové seskupení, kteří v rámci své ekonomické činnosti, která je osvobozená od DPH na základě čl. 44 odst. 1 [zákona o DPH, v pozměněném znění] nebo při níž nejsou osobami povinnými k DPH, uskutečňují v mezích procentního podílu uvedeného v čl. 2 písm. a) a článku 3 také dodání zboží a poskytování služeb, které nejsou osvobozeny od daně na základě uvedeného čl. 44 odst. 1, mohou od daně, kterou jsou povinni odvést ze zdanitelných plnění, která uskutečnili, odpočíst [DPH] fakturovanou seskupení nebo dlužnou seskupením za jeho plnění na vstupu a zahrnutou ve výši odměny poskytované individuálně na jejich účet podle ustanovení čl. 2 písm. c). Odpočet se provede v souladu s ustanoveními kapitoly VII zákona [o DPH, v pozměněném znění].“

17 Správní oběžník se k článku 4 velkovévodského nařízení vyjadřuje následovně:

„Aby byla v co možná nejširší míře zaručena zásada neutrality [DPH], je cílem článku 4 přiznat členům, kteří jsou osobami povinnými k dani a v mezích procentního podílu stanoveného v čl. 2 písm. a) a článku 3 dosahují obratu, který podléhá dani a není od ní osvobozen na základě článku 44, nárok na odpočet DPH odvedené či dlužné nezávislým seskupením na vstupu. Je zřejmé, že tento nárok na odpočet se musí kromě toho řídit pravidly stanovenými v kapitole VII zákona [o DPH] a zejména jeho články 50 (obecný podíl) a 51 (skutečné použití).

Dotčený člen, který je osobou povinnou k dani, může v praxi provést odpočet DPH odvedené nebo dlužné seskupením pouze tehdy, má-li vyúčtování a kopie odpovídajících faktur, které mu vydalo seskupení a jsou na nich uvedeny přesná čistá cena zaplacená dodavatelům nebo poskytovatelům, částka daně účtované těmito dodavateli či poskytovateli nebo dlužné seskupením a podíl člena na společných výdajích a na dani.“

18 Cílem zprávy COBMA je objasnit některé skutečnosti pro účely praktického uplatnění právního režimu nezávislých seskupení osob. Obsahuje mimo jiné následující otázky a odpovědi:

„– Která entita musí být uvedena na fakturách, které mají vystavit třetí osoby a které se týkají společných nákladů, když seskupení nemá právní subjektivitu?

Mohou nastat dva případy:

— seskupení má přímý vztah se třetími osobami a přijímá od nich zboží a služby vlastním jménem;

— členové mají přímý vztah se třetími osobami a přijímají od nich zboží a služby jejich vlastním jménem. Členové následně sdružují výdaje týkající se těchto zboží a služeb přijatých od třetích osob a na tomto základě přiřazují tyto výdaje seskupení. Tento případ může nastat zejména tehdy, když přímý vztah mezi seskupením a třetími osobami není z obchodních nebo zákonných důvodů možný.

V prvním případě musí být faktury vystavené třetími osobami týkající se společných nákladů jasně adresovány nezávislému seskupení osob. V případě, že seskupení nemá právní subjektivitu, jsou faktury adresovány následovně: ‚Seskupení ABC/K rukám člena X – adresa člena X'. Tento člen X bude muset přiřadit náklady [včetně všech daní] seskupení, a to bez ohledu na nárok na odpočet, který tento člen bude moci mít v případě DPH odváděné jeho vlastním jménem. Vzhledem k tomu, že seskupení nemá právní subjektivitu, alespoň jeden z členů bude muset být určen jako strana právně vázaná k zaplacení a dalším závazkům plynoucím ze smlouvy.

Ve druhém případě jsou faktury vystavené třetími osobami adresovány jednomu z členů. Tento člen následně sdruží výdaje týkající se těchto zboží a služeb a přiřadí tyto výdaje seskupení. Přiřazení těchto výdajů seskupení musí být provedeno [včetně všech daní] bez ohledu na nárok na odpočet, který tento člen bude moci mít v případě DPH odváděné jeho vlastním jménem.

[…]

Kromě toho je zřejmé, že přiřazení společných výdajů seskupení jeho členy je plněním nepodléhajícím DPH.

[…]“

Postup před zahájením soudního řízení

19 Komise ve výzvě dopisem ze dne 7. dubna 2011 upozornila Lucemburské velkovévodství na skutečnost, že systém DPH pro nezávislá seskupení osob (dále jen „NSO“), jak je stanoven v čl. 44 odst. 1 písm. y) zákona o DPH a v článcích 1 až 4 velkovévodského nařízení, je podle jejího názoru neslučitelný s několika ustanoveními směrnice 2006/112.

20 V rámci první vytýkané skutečnosti Komise uvedla, že vnitrostátní ustanovení, podle kterých jsou služby, které NSO poskytují svým členům, osvobozeny od DPH, a to i v případě, že jsou tyto služby používány pro zdaněná plnění uvedených členů, jejichž roční obrat bez daně nepřesahuje 30 %, či v určitých případech 45 % jejich celkového ročního obratu bez daně, jsou podle jejího názoru neslučitelná s čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

21 V rámci druhé vytýkané skutečnosti měla Komise za to, že vnitrostátní právo je neslučitelné s čl. 1 odst. 2 druhým pododstavcem, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112, jelikož stanoví, že členové NSO, kteří uskutečňují zdanitelné činnosti maximálně ve výši 30 % jejich celkového ročního obratu bez daně, mohou DPH fakturovanou NSO za zboží, které mu bylo dodáno, a služby, které mu byly poskytnuty, odpočíst od DPH, kterou mají sami povinnost odvést.

22 Třetí a poslední vytýkaná skutečnost předložená Komisí se týkala vnitrostátního práva, které pro případ, že člen NSO pořídí od třetí osoby zboží a služby vlastním jménem, ale na účet NSO, stanovilo, že předmětem DPH není plnění, které v případě tohoto člena spočívá v přiřazení takto vzniklých výdajů NSO, což je v rozporu s ustanoveními čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice 2006/112.

23 V odpovědi ze dne 8. června 2011 na výzvu dopisem Lucemburské velkovévodství zpochybnilo výklad vnitrostátního práva a unijního práva učiněný Komisí. Na úvod poznamenalo, že pojem „nezávislá seskupení osob“ uvedený ve směrnici 2006/112 se týká především struktur bez právní subjektivity, jejichž činnosti jsou přičitatelné jejich členům majícím právní subjektivitu.

24 Pokud jde o první vytýkanou skutečnost, Lucemburské velkovévodství odpovědělo, že čl. 44 odst. 1 písm. y) zákona o DPH omezuje rozsah osvobození na rozsah stanovený v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 a velkovévodské nařízení pouze upravuje podpůrná pravidla režimu použitelného na NSO.

25 Pokud jde o druhou vytýkanou skutečnost, tento členský stát odpověděl, že vzhledem k tomu, že NSO nemá právní subjektivitu, nárok na odpočet, který závisí na povaze plnění na výstupu, musí mít jeho členové, a nikoliv toto seskupení. Uvedený členský stát připustil, že teoreticky se režim stanovený vnitrostátním právem odchyluje od „zásady předběžného zaplacení daně pořizovatelem“, avšak měl za to, že to v praxi nemá žádný dopad.

26 Co se týče třetí vytýkané skutečnosti, Lucemburské velkovévodství mělo za to, že režim plynoucí z čl. 14 odst. 2 písm. c) a z článku 28 směrnice 2006/112 se v projednávané věci neuplatní.

27 Komise, kterou tato odpověď nepřesvědčila, vydala dne 27. ledna 2012 odůvodněné stanovisko, ve kterém setrvala na svém postoji vyjádřeném ve výzvě dopisem a vyzvala Lucemburské velkovévodství, aby přijalo opatření nezbytná k uvedení jeho právních předpisů do souladu se směrnicí 2006/112, zejména s čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 132 odst. 1 písm. f), čl. 1 odst. 2 druhým pododstavcem, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 14 odst. 2 písm. c) a článkem 28 této směrnice, a to ve lhůtě dvou měsíců od doručení tohoto stanoviska.

28 Tento členský stát odpověděl na odůvodněné stanovisko dopisem ze dne 7. února 2012 a opět zpochybnil opodstatněnost vytýkaných skutečností, které mu byly adresovány, a setrval na svém postoji vyjádřeném v odpovědi dopisem ze dne 8. června 2011.

29 Lucemburské velkovévodství však v dopise ze dne 26. března 2012 uvedlo, že se zavazuje přijmout nařízení, které uvede lucemburské právní předpisy do souladu se směrnicí 2006/112, aby splnilo požadavky vyplývající z první vytýkané skutečnosti uvedené v odůvodněném stanovisku, a setrvalo na své argumentaci týkající se druhé a třetí vytýkané skutečnosti.

30 V dopise ze dne 11. června 2012 Komise požádala Lucemburské velkovévodství, aby jí předložilo návrh oznámeného nařízení a harmonogram jeho přijetí.

31 V dopise ze dne 4. září 2012 tento členský stát zaslal útvarům Komise velkovévodské nařízení ze dne 7. srpna 2012, které změnilo článek 1 velkovévodského nařízení.

32 Komise však měla za to, že velkovévodské nařízení ze dne 7. srpna 2012 neuvedlo lucemburské právní předpisy do souladu se směrnicí 2006/112 z hlediska tří skutečností vytýkaných v odůvodněném stanovisku. Vzhledem k přetrvávání těchto vytýkaných skutečností Komise dne 20. února 2014 oznámila své rozhodnutí podat žalobu.

K žalobě

K prvnímu žalobnímu důvodu, jenž vychází z porušení čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112

K přípustnosti prvního žalobního důvodu

– Argumentace účastníků řízení

33 Lucemburské velkovévodství má zaprvé za to, že první žalobní důvod musí být odmítnut jako nepřípustný, neboť žaloba Komise vychází z jiného důvodu, než který je vyjádřený v odůvodněném stanovisku. Důvod uvedený v odůvodněném stanovisku vychází z toho, že velkovévodské nařízení nevylučuje možnost, že služby seskupení určené primárně, či dokonce výlučně ke zdanitelným

plněním mohou být osvobozeny od daně. Naproti tomu důvod uvedený v žalobě vychází z toho, že velkovévodské nařízení umožňuje osvobodit od daně služby, které poskytuje NSO a jsou doplňkově určeny pro zdanitelná plnění jeho členů.

34 Lucemburské velkovévodství zadruhé tvrdí, že Komise porušila zásadu loajální spolupráce, když nezareagovala na změnu provedenou velkovévodským nařízením v srpnu 2012. Podle tohoto členského státu mu měla Komise oznámit případné výhrady ke skutečnosti, že tato změna uvedla lucemburské právní předpisy do souladu se směrnicí 2006/112, a neměla se na 18 měsíců odmlčet a nakonec dne 20. února 2014 oznámit, že se rozhodla obrátit na Soudní dvůr.

35 Komise uvádí, že judikatura Soudního dvora nevyžaduje dokonalou shodu mezi zněním vytýkaných skutečností v odůvodněném stanovisku a návrhovými žádáními v žalobě. Má za to, že na rozdíl od tvrzení Lucemburského velkovévodství má první důvod stejný předmět a stejný rozsah v odůvodněném stanovisku i v žalobě.

36 Pokud jde o zásadu loajální spolupráce, Komise tvrdí, že pouze ona je příslušná rozhodnout, zda je vhodné se po ukončení postupu před zahájením soudního řízení obrátit na Soudní dvůr s návrhem, aby určil, že došlo k domnělému nesplnění povinnosti. Komisi přísluší zvolit okamžik, kdy bude žaloba pro nesplnění povinnosti podána, a není povinna dodržet určitou lhůtu, s výhradou případů, kdy by nadměrná délka postupu před zahájením soudního řízení zasáhla do práva na obhajobu, což musí prokázat dotčený členský stát.

– Závěry Soudního dvora

37 Zaprvé je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je předmět žaloby podané na základě článku 258 SFEU vymezen postupem před zahájením soudního řízení stanoveným v tomto ustanovení. Žaloba tedy musí být založena na stejném odůvodnění a žalobních důvodech jako odůvodněné stanovisko. Tento požadavek nemůže nicméně vést až k vyžadování dokonalé shody mezi zněním vytýkaných skutečností ve výroku odůvodněného stanoviska a návrhovými žádáními v žalobě ve všech případech, pokud předmět sporu, tak jak byl vymezen v odůvodněném stanovisku, nebyl rozšířen nebo změněn (rozsudek ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko, C-85/11, EU:C:2013:217, bod 17 a citovaná judikatura).

38 Je přitom třeba konstatovat, že Komise v projednávané věci nerozšířila ani nezměnila předmět sporu, jak byl vymezen v odůvodněném stanovisku. Komise totiž v odůvodněném stanovisku i v žalobě jasně uvedla, že má za to, že lucemburské právní předpisy jsou v rozporu s čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, jelikož umožňují osvobodit od daně služby NSO, které nejsou přímo nezbytné k tomu, aby jeho členové mohli vykonávat činnosti, které nepodléhají dani či jsou od daně osvobozené.

39 Zadruhé je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora přísluší Komisi zvolit okamžik, kdy považuje za vhodné podat žalobu pro nesplnění povinnosti. Úvahy, jimiž se při této volbě řídí, nemohou mít vliv na přípustnost této žaloby. Pravidla uvedená v článku 258 SFEU musí být uplatněna, aniž je Komise povinna dodržet konkrétní lhůtu, s výjimkou případů, kdy může nadměrná délka postupu před zahájením soudního řízení znesnadnit dotčenému členskému státu vyvrácení argumentů Komise a porušit tak jeho právo na obhajobu. Dotyčnému členskému státu přísluší předložit důkaz o dopadu takové nadměrné délky postupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 14).

40 Je přitom třeba konstatovat, že Lucemburské velkovévodství v projednávané věci takový dopad neprokázalo.

41 Kromě toho pouhá skutečnost, že tento členský stát změnil svoji právní úpravu po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, tedy po 27. březnu 2012, nemůže Komisi na základě zásady loajální spolupráce zabránit, aby po tomto datu podala žalobu pro nesplnění povinnosti.

42 První žalobní důvod je tudíž přípustný.

K věci samé

– Argumentace účastníků řízení

43 Komise poznamenává, že článek 1 velkovévodského nařízení vymezuje podmínky použití čl. 44 odst. 1 písm. y) zákona o DPH. Na základě čl. 2 písm. a) a článku 3 velkovévodského nařízení jsou služby, které NSO poskytuje svým členům, osvobozeny od DPH pod podmínkou, že členové tohoto seskupení, kteří vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, mají obrat bez daně z těchto činností ve výši maximálně 30 %, a v určitých případech dokonce maximálně 45 % jejich celkového obratu bez daně. Velkovévodské nařízení tedy podle jejího názoru neomezuje osvobození od DPH pouze na služby, které poskytuje NSO a jsou přímo nezbytné k tomu, aby jeho členové mohli vykonávat činnosti, jež nepodléhají DPH nebo jsou od ní osvobozeny, což je v rozporu s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. V rozsahu, v němž tyto služby nesplňují podmínky uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, musí být tudíž zdaněny podle čl. 2 odst. 1 této směrnice.

44 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise tím, že měla za to, že dotčené osvobození od daně je vyhrazeno členům NSO vykonávajícím výlučně činnosti, které jsou osvobozené od DPH nebo jí nepodléhají, doplnila do čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 podmínku, která v něm není uvedena. Skutečnost, že členové NSO vykonávají činnost, která je osvobozena od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, je podle tohoto členského státu dostatečnou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně uvedeného v tomto článku. Osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 není naproti tomu vyhrazeno členům NSO vykonávajícím výlučně takovou činnost.

45 Lucemburské velkovévodství uvádí, že cílem lucemburského režimu, který stanoví, že členové NSO mohou vykonávat činnosti podléhající dani do výše 30 % obratu, je učinit režim, který – pokud by podléhal jiným podmínkám použití – by se stal ekonomicky neuskutečnitelným, použitelným v praxi. Tento členský stát má v tomto ohledu za to, že náklady vynaložené společně členy NSO prostřednictvím tohoto seskupení představují režijní náklady a požadavek rozdílného zacházení pro účely DPH se službami poskytovanými NSO podle toho, zda se týkají části přičitatelné zdanitelným činnostem členů, nebo části přičitatelné činnostem členů osvobozeným od daně, je nereálný z hlediska praktických a administrativních obtíží a zátěží vyvolaných takovým požadavkem.

46 Lucemburské velkovévodství se mimoto dovolává skutečnosti, že v návaznosti na dopis Komise ze dne 11. června 2012 velkovévodské nařízení ze dne 7. srpna 2012 změnilo velkovévodské nařízení, když do článku 1 doplnilo nový pododstavec.

– Závěry Soudního dvora

47 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být existence nesplnění povinnosti posuzována vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, a změny, ke kterým došlo následně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu (rozsudek ze dne 28. ledna 2016, Komise v. Portugalsko, C-398/14, EU:C:2016:61, bod 49).

48 Lhůta poskytnutá Lucemburskému velkovévodství k uvedení jeho právní úpravy do souladu se směrnicí 2006/112 uplynula v projednávané věci dne 27. března 2012. Článek 1 velkovévodského nařízení byl však velkovévodským nařízením ze dne 7. srpna 2012 změněn až po tomto datu. Tato změna tudíž není relevantní pro analýzu prvního žalobního důvodu.

49 Je tedy třeba ověřit soulad velkovévodského nařízení s čl. 2 odst. 1 písm. c) a s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 v rozsahu, v němž stanoví, že služby, které NSO poskytuje svým členům, jsou osvobozeny od DPH pod podmínkou, že členové tohoto seskupení, kteří vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, mají z těchto činností obrat bez daně nepřesahující 30 %, či dokonce v určitých případech 45 % jejich celkového obratu bez daně.

50 Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že výrazy použité pro vymezení osvobození od DPH uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 musí být vykládány striktně, neboť tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle které uvedené dani podléhá každá služba poskytnutá osobou povinnou k dani za úplatu. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození. Cílem judikatury Soudního dvora není stanovit takový výklad, který by učinil uvedená osvobození od daně v praxi téměř nepoužitelnými (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 30 a citovaná judikatura).

51 Podle znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 jsou přitom za určitých podmínek od daně osvobozeny 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 jsou „přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost“. Z jeho znění tudíž vyplývá, že toto ustanovení nestanoví osvobození od daně u služeb, které nejsou přímo nezbytné k tomu, aby členové NSO mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

52 Vzhledem k tomu, že takové služby nespadají do oblasti působnosti osvobození od daně uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice vyžaduje, aby uvedené služby poskytnuté za úplatu v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, podléhaly DPH.

53 Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nezbavuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení účinku. Uplatnění tohoto osvobození od daně se především neomezuje na seskupení, jejichž členové vykonávají výlučně činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani. Na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

54 Lucemburské velkovévodství neprokázalo, že by tento požadavek činil osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 v praxi téměř nepoužitelným. Jak uvedla generální advokátka v bodě 42 svého stanoviska, služby, které NSO poskytuje svým členům, se nezbytně nevztahují k jejich režijním nákladům, a tedy souhrnu všech jejich činností. Lucemburské velkovévodství dále neprokázalo, proč by případně bylo pro NSO nadměrně obtížné fakturovat své služby bez DPH na základě toho, jakou část všech činností jeho členů tvoří činnosti, které jsou osvobozené od této daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

55 Z toho plyne, že čl. 44 odst. 1 písm. y) zákona o DPH ve spojení s čl. 2 písm. a) a článkem 3 velkovévodského nařízení je v rozporu s čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, takže první žalobní důvod je opodstatněný.

Ke druhému žalobnímu důvodu, jenž vychází z porušení čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112

Argumentace účastníků řízení

56 Komise zaprvé uvádí, že podle článku 4 velkovévodského nařízení mají členové NSO, kteří uskutečňují plnění podléhající DPH, nárok odpočíst od DPH, kterou jsou povinni odvést z těchto zdaněných plnění, daň účtovanou nezávislému seskupení osob nebo dlužnou tímto seskupením za zboží a služby, které NSO obdrželo pro účely vlastních činností. Podle Komise však z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že DPH může odpočíst pouze osoba povinná k dani, která je příjemcem zboží nebo služby zatížených DPH, a pouze od DPH, kterou je tato osoba povinna sama odvést.

57 Zadruhé Komise tvrdí, že z článku 4 velkovévodského nařízení ve spojení se správním oběžníkem vyplývá, že členové NSO mohou nárok na odpočet DPH uplatnit u plnění, pro která neexistuje faktura vystavená na jejich jméno, což je v rozporu s čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112.

58 Lucemburské velkovévodství uvádí, že z rozsudku ze dne 18. července 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), vyplývá, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH z částek, které jí byly fakturovány za zboží nebo služby, z nichž těží odlišný subjekt, pokud je prokázáno, že tyto částky souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Tento členský stát z toho dovozuje, že za účelem stanovení nároku na odpočet je třeba určit subjekt, který skutečně nese uvedené částky, a určit, zda tyto částky souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Tentýž členský stát v tomto ohledu uvádí, že částky a s nimi související DPH jsou sice formálně fakturovány NSO, avšak jsou neseny členy NSO ve výši jejich účasti v seskupení.

59 Lucemburské velkovévodství je mimoto toho názoru, že pokud by bylo druhému žalobnímu důvodu uplatněnému Komisí vyhověno, byla by tím porušena zásada daňové neutrality. Pokud by totiž byl nárok na odpočet DPH odepřen členům NSO a toto seskupení by nemohlo získat tuto daň zpět, uvedení členové by nesli dodatečné náklady DPH.

60 Pokud jde o požadavky týkající se držení faktury, Lucemburské velkovévodství zdůrazňuje, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), uznal nárok na odpočet DPH u osoby povinné k dani, která neměla fakturu na vlastní jméno. Požadavek, aby osoba povinná k dani, která se domáhá osvobození od daně, měla fakturu, je podle tohoto členského státu odůvodněn především tím, že umožňuje dosáhnout neexistence nebezpečí případného dvojího odpočtu DPH, podvodu nebo zneužití. Tento členský stát v tomto ohledu tvrdí, že vzhledem k tomu, že NSO nemají žádný nárok na odpočet DPH, neexistuje nebezpečí jejího dvojího odpočtu.

Závěry Soudního dvora

61 Úvodem je třeba zdůraznit, že z osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vyplývá, že NSO je samo o sobě osobou povinnou k dani odlišnou od svých členů. Ze samotného znění tohoto ustanovení totiž vyplývá, že NSO je nezávislé, a poskytuje tedy své služby samostatně ve smyslu článku 9 směrnice 2006/112. Pokud by mimoto služby poskytované NSO nebyly službami poskytovanými osobou povinnou k dani jednající jako takovou, nepodléhaly by podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 DPH. Jak uvedla generální advokátka v bodě 50 svého stanoviska, na tyto služby by tedy nemohlo být uplatněno takové osvobození od daně, jaké je uvedeno v čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice.

62 Ve světle těchto úvodních úvah je třeba určit, zda je velkovévodské nařízení v rozporu s čl. 1 odst. 2 druhým pododstavcem, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 v rozsahu, v němž členům NSO, kteří uskutečňují plnění podléhající DPH, umožňuje odpočíst od DPH, kterou jsou povinni odvést z těchto zdaněných plnění, daň účtovanou nezávislému seskupení osob nebo dlužnou tímto seskupením za zboží a služby, které NSO obdrželo pro účely vlastních činností.

63 Zaprvé je třeba připomenout, že podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 má osoba povinná k dani nárok odpočíst od částky DPH, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží, jež jí bylo dodáno jinou osobou povinnou k dani, a za služby, jež jí byla touto osobou poskytnuty. Z toho plyne, že je v rozporu s tímto ustanovením, aby členové NSO mohli od částky DPH, kterou jsou povinni odvést, odpočíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží dodané a služby poskytnuté nezávislému seskupení osob.

64 Toto zjištění není zpochybněno rozsudkem ze dne 18. července 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), kterého se dovolává Lucemburské velkovévodství a ve kterém Soudní dvůr v bodech 24 až 26 a 29 v podstatě rozhodl, že osoba povinná k dani, která založila z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond v souladu s povinností, kterou této osobě povinné k dani ukládají jakožto zaměstnavateli vnitrostátní právní předpisy, má nárok na odpočet DPH, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním uvedeného fondu. Jak totiž vyplývá z bodu 25 uvedeného rozsudku, osoba povinná k dani sama získala dotčené služby zatížené DPH, aby zajistila správu důchodů svých zaměstnanců a správu majetku penzijního fondu zřízeného za účelem garance uvedených důchodů. Z uvedeného rozsudku tedy nelze dovodit, že členové NSO mají nárok na odpočet DPH, kterou jsou zatíženy zboží a služby získané tímto seskupením, neboť toto seskupení se může jako jediné případně domáhat nároku na odpočet této DPH.

65 Dále je třeba odmítnout argumentaci Lucemburského velkovévodství vycházející z porušení zásady daňové neutrality. Podle této zásady je cílem režimu odpočtů zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností (rozsudek ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, bod 35). Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27).

66 Odepření nároku na odpočet členům NSO na základě čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, pokud jde o DPH hrazenou tímto seskupením z důvodu jím poskytovaných služeb, které jsou osvobozeny od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, a nezakládají tedy z tohoto titulu nárok na odpočet, není tudíž v rozporu se zásadou daňové neutrality. Naproti tomu v rozsahu, v němž takové NSO poskytuje služby, které nejsou osvobozeny od daně, je třeba uvést, že v souladu s touto zásadou má uvedené seskupení, a nikoliv jeho členové, samo o sobě nárok na odpočet DPH, kterou byla zatížena plnění na vstupu.

67 Zadruhé z čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 ve spojení s jejím čl. 226 bodem 5) a čl. 168 písm. a) vyplývá, že aby mohla osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet, musí mít fakturu, na které je uvedeno její jméno jakožto pořizovatele nebo příjemce. Lucemburská právní úprava je tedy tím, že členům NSO umožňuje odpočíst od DPH, kterou jsou sami povinni odvést, na základě faktury vystavené na jméno tohoto seskupení DPH účtovanou tomuto seskupení, v rozporu s čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112.

68 Je třeba uvést, že odkaz Lucemburského velkovévodství na rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), je v tomto ohledu irelevantní, jelikož skutkové okolnosti věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, byly velmi odlišné od skutkových okolností projednávané věci. Z bodu 81 uvedeného rozsudku totiž zejména vyplývá, že na rozdíl od NSO, které je osobou povinnou k DPH a jehož všichni členové vykonávají ekonomickou činnost, společenství tvořené faktickým

spoluvlastnictvím mezi manžely a dotčené ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), nebylo samo o sobě osobou povinnou k DPH a pouze jeden z manželů vykonával ekonomickou činnost.

69 Kromě toho je však třeba konstatovat, že Komise neprokázala, že dotčená lucemburská právní úprava je v rozporu s čl. 1 odst. 2 druhým pododstavcem směrnice 2006/112, který stanoví zásadu, že DPH je splatná u každého plnění, avšak neupravuje zvláště nárok na odpočet zaručený v článku 167 a čl. 168 písm. a) této směrnice za podmínek stanovených mimo jiné v jejím článku 178.

70 Z výše uvedených úvah vyplývá, že článek 4 velkovévodského nařízení ve spojení se správním oběžníkem je v rozsahu, v němž se vyjadřuje k článku 4 velkovévodského nařízení, v rozporu s čl. 168 písm. a) a s čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 a že v tomto rozsahu je druhý žalobní důvod opodstatněný. Ve zbývající části musí být tento žalobní důvod zamítnut.

Ke třetímu žalobnímu důvodu, jenž vychází z porušení čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice 2006/112

K přípustnosti třetího žalobního důvodu

– Argumentace účastníků řízení

71 Lucemburské velkovévodství uvádí, že třetí žalobní důvod musí být odmítnut jako nepřípustný, neboť se týká výlučně zprávy COBMA. Připomíná, že předmětem žaloby pro nesplnění povinnosti musí být nesplnění povinnosti přičitatelné dotyčnému členskému státu. Komise však podle jeho názoru neprokázala, že COBMA je státním orgánem, který vykonává pravomoci veřejné moci.

72 Komise tvrdí, že ze znění zprávy COBMA vyplývá, že Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Daňová a majetková správa), která je státním orgánem, je jejím spoluautorem. Tento orgán navíc uvádí, že obsah této zprávy potvrzuje, že se nejedná o pouhá doporučení nebo rady subjektům, ale o uvedení způsobu, jakým musí být právní předpisy týkající se NSO jednotně vykládány a uplatňovány. Komise má každopádně za to, že zpráva COBMA vyjadřuje obecnou praxi lucemburské daňové správy.

– Závěry Soudního dvora

73 Je třeba připomenout, že správní praxe členského státu může být předmětem žaloby pro nesplnění povinnosti, pokud vykazuje určitý stupeň stálosti a obecnosti (rozsudek ze dne 22. září 2016, Komise v. Česká republika, C-525/14, EU:C:2016:714, bod 14). Lucemburské velkovévodství přitom nezpochybnilo argumentaci Komise, že zpráva COBMA vyjadřuje obecnou praxi lucemburské daňové správy.

74 Z toho plyne, že předmětem třetího žalobního důvodu je nesplnění povinnosti přičitatelné Lucemburskému velkovévodství, a že je tudíž třeba zamítnout námitku nepřípustnosti týkající se tohoto žalobního důvodu.

K věci samé

– *Argumentace účastníků řízení*

75 Komise poznamenává, že skutečnost, že jeden člen NSO přiřadí tomuto seskupení výdaje, které vynaložil svým jménem, ale na účet NSO, je na základě zprávy COBMA plněním nepodléhajícím DPH.

76 Podle Komise však takové plnění spadá do oblasti působnosti DPH na základě čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice 2006/112. Podle jejího názoru každé pořízení zboží či služeb uskutečněné na účet NSO jedním z jeho členů svým vlastním jménem musí být z hlediska DPH považováno za dvě postupně uskutečněná totožná dodání zboží či poskytnutí služeb, která podléhají DPH. V tomto ohledu se opírá o rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Lucemburské velkovévodství na úvod zdůrazňuje, že kritizovaná část zprávy COBMA se netýká NSO majících právní subjektivitu, ale pouze těch, která ji postrádají.

78 Tento členský stát tvrdí, že analogie, kterou Komise uplatňuje mezi věcí, v níž byl vydán rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, EU:C:2011:489), a projednávaným případem, je irelevantní, neboť obě situace jsou značně odlišné. V tomto ohledu uvádí, že NSO bez právní subjektivity nemůže jednat samostatně, ale pouze prostřednictvím člena jednajícího na jeho účet, a že plnění uskutečněná mezi NSO a tímto členem nejsou nezbytně plněními mezi dvěma různými osobami povinnými k dani. V tomto kontextu tento členský stát činí srovnání s podílovými fondy ve smyslu směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/65/ES ze dne 13. července 2009 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. věst. 2009, L 302, s. 32), které také mohou jednat pouze prostřednictvím svých správcovských společností, a nepodléhají tedy DPH.

79 Lucemburské velkovévodství má za to, že vztah mezi členy NSO a tímto seskupením může být v závislosti na přijatých smluvních ujednáních NSO podobný jako vztah členů konsorcia, jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). V uvedené věci měl Soudní dvůr za to, že práce uskutečněné v rámci konsorcia na jeho účet každým z jeho členů nejsou zdanitelným plněním.

– *Závěry Soudního dvora*

80 Pokud jde o dosah napadené části zprávy COBMA, je třeba na úvod konstatovat, že ze znění této části jednoznačně nevyplývá, že se týká pouze situace NSO postrádajících právní subjektivitu, jak uvedlo Lucemburské velkovévodství. Jak však tvrdí Komise, část této zprávy, ve které je uvedeno, že „pokud přímý vztah mezi seskupením a třetími osobami nemůže vzniknout z obchodních nebo zákonných důvodů“, naznačuje, že tomu tak není. Otázka, zda se uvedená část uplatní na NSO s právní subjektivitou, či nikoliv, však v každém případě nemá vliv na analýzu třetího žalobního důvodu.

81 Třetí žalobní důvod se totiž týká situace, kdy člen NSO nabývá zboží nebo služby svým jménem, ale na účet NSO.

82 Jak přitom vyplývá z bodu 61 tohoto rozsudku, NSO je samo o sobě osobou povinnou k dani odlišnou od svých členů, kteří jsou rovněž osobami povinnými k dani. Plnění uskutečněná mezi NSO, které jedná samostatně, a jedním z jeho členů jsou tudíž považována za plnění mezi dvěma osobami povinnými k dani, která podléhají DPH. Argumentace Lucemburského velkovévodství, že plnění uskutečněná mezi NSO a jedním z jeho členů nejsou nezbytně plněními mezi dvěma odlišnými

osobami povinnými k dani, neboť toto seskupení může jednat pouze prostřednictvím jednoho z jeho členů, a srovnání s podílovými fondy učiněné v tomto kontextu jsou tedy v projednávané věci irelevantní.

83 Z toho plyne, že skutečnost, že jeden člen NSO přiřadí tomuto seskupení výdaje, které vynaložil svým jménem, ale na účet NSO, je plněním podléhajícím DPH.

84 Tento závěr je potvrzen článkem 14 odst. 2 písm. c) a článkem 28 směrnice 2006/112, tedy ustanoveními, jejichž porušení se Komise v rámci třetího žalobního důvodu dovolává.

85 Článek 28 směrnice 2006/112 uvádí, že v případě osoby povinné k dani, která se podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, se má za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.

86 Toto ustanovení tím vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi (rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

87 Vzhledem k tomu, že článek 28 směrnice 2006/112 je součástí hlavy IV, nadepsané „Zdanitelná plnění“, obě dotyčné služby spadají do působnosti DPH. Z toho vyplývá, že pokud služba, na které se subjekt podílí, podléhá DPH, právní vztah mezi tímto subjektem a subjektem, na jehož účet jedná, rovněž podléhá DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36).

88 Stejné odůvodnění se použije v případě nabytí zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě, v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112, který je rovněž součástí její hlavy IV. Toto ustanovení tedy vytváří právní fikci dvou totožných dodání zboží uskutečněných postupně, která podléhají DPH.

89 Pokud tudíž člen NSO nabude svým jménem, ale na účet NSO zboží na základě čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112 nebo služby na základě jejího článku 28, úhrada s tím souvisejících výdajů seskupením je plněním, které podléhá DPH.

90 Podobnost s věcí, v níž byl vydán rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), které se dovolává Lucemburské velkovévodství, musí být rovněž odmítnuta. Na rozdíl od konsorcia dotčeného v uvedené věci je totiž NSO – jak vyplývá z bodů 61 a 82 tohoto rozsudku – osobou povinnou k dani odlišnou od svých členů.

91 Zpráva COBMA, která stanoví, že skutečnost, že jeden člen NSO přiřadí tomuto seskupení výdaje, které vynaložil svým jménem, ale na účet NSO, je plněním nepodléhajícím DPH, je tudíž v rozporu s čl. 14 odst. 2 písm. c) a s článkem 28 směrnice 2006/112, takže třetí žalobní důvod je opodstatněný.

92 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Lucemburské velkovévodství tím, jak stanovilo systém DPH pro NSO zaprvé v čl. 44 odst. 1 písm. y) zákona o DPH ve spojení s čl. 2 písm. a) a článkem 3 velkovévodského nařízení, zadruhé v článku 4 téhož nařízení ve spojení se správním oběžníkem v rozsahu, v němž se vyjadřuje k uvedenému článku 4, a zatřetí ve zprávě COBMA, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 132 odst. 1 písm. f), čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice 2006/112.

K nákladům řízení

93 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Lucemburské velkovévodství bylo ve svých důvodech z převážné části neúspěšné, je důvodné mu uložit náhradu nákladů řízení.

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

1) **Lucemburské velkovévodství tím, jak stanovilo systém daně z přidané hodnoty pro nezávislá seskupení osob zaprvé v čl. 44 odst. 1 písm. y) konsolidovaného znění zákona ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty ve spojení s čl. 2 písm. a) a článkem 3 velkovévodského nařízení ze dne 21. ledna 2004 o osvobození služeb, které nezávislá seskupení osob poskytují svým členům, od DPH, zadruhé v článku 4 téhož nařízení ve spojení se správním oběžníkem č. 707 ze dne 29. ledna 2004 v rozsahu, v němž se vyjadřuje k uvedenému článku 4, a zatřetí ve zprávě ze dne 18. prosince 2008, kterou vypracovala pracovní skupina činná v rámci Comité d'observation des marchés (COBMA) [Výbor pro sledování trhu] se souhlasem Administration de l'Enregistrement et des Domaines [Daňová a majetková správa], nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 132 odst. 1 písm. f), čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010.**

2) **Ve zbývající části se žaloba zamítá.**

3) **Lucemburskému velkovévodství se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.