Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. října 2016 [1]

Věc C-274/15

Evropská komise
proti

Lucemburskému velkovévodství

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES — Osvobození služeb poskytovaných určitými seskupeními jejich členům od daně — Poskytování služeb, které jsou přímo nezbytné pro výkon činnosti, která je osvobozená od daně nebo nezdanitelná — Odpočet daně na vstupu pro členy seskupení — Jednání člena vlastním jménem na účet seskupení“

I – Úvod

1. Projednávaná žaloba Evropské komise proti Lucemburskému velkovévodství směřuje proti různým ustanovením lucemburského práva ohledně daně z přidané hodnoty, v souvislosti s osvobozením od daně podle 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“) [3]. Toto osvobození od daně se zakládá na rozhodnutí unijního zákonodárce neposkytnout podnikům, které poskytují plnění osvobozená od daně, jako například nemocnicím, lékařům nebo školám, zásadně žádný odpočet daně na vstupu. Tak jsou výstupní plnění těchto podniků sice nezdaněna, zároveň jsou ale jejich plnění na vstupu zatížena DPH. To ve výsledku vede k pouze částečnému osvobození plnění konečnému spotřebiteli od daně, protože neodpočitatelná DPH je pravidelně zohledněna ve stanovení ceny a příjemce ji tak zprostředkovaně nese.

2. Chybějící odpočet daně těchto podniků vede k tomu, že nákup částí plnění (podléhajících dani), které mohou být poskytnuty i přímo, může negativně ovlivnit tvorbu ceny, která se zvýší o neodpočitatelnou DPH. V důsledku toho existuje zpravidla hospodářský zájem na tom, aby se tato plnění poskytovala interně a nekupovala se od jiného podniku jako podléhající dani. 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, který rovněž nedluží žádnou daň z přidané hodnoty, ale nemůže ani uplatnit odpočet daně na vstupu, ani když poskytuje služby za úplatu nebo prodává zboží.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 — Tímto osvobozením od daně a řadou hmotněprávních podmínek jeho uplatnění se Soudní dvůr v předchozích desetiletích zabýval jen třikrát (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]. V současné době se ale před Soudním dvorem projednávají hned čtyři věci. Kromě tohoto řízení se jedná o věci C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) a C-616/15 (Komise v. Německo).

3. Ale vzhledem k tomu, že i pro podniky, které poskytují nezdaněné služby, mohou existovat situace, ve kterých by bylo z hospodářského hlediska smysluplné, či dokonce nutné, aby jednotlivé části plnění poskytovaly nikoliv samy, ale s jinými podniky rovněž osvobozenými od daně (například více usazených lékařů provozuje společně komplexní lékařské zařízení), osvobozuje čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH 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 nezávisle na tom, zda bylo plnění poskytnuto jako celek podnikem osvobozeným od daně nebo jím spolu s ostatními podniky osvobozenými od daně.

4. Projednávaným řízením se má nyní objasnit, zda Lucemburské velkovévodství při provedení tohoto osvobození od daně a dalších relevantních ustanovení unijního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty zašlo v rozporu s hospodářskou soutěží příliš daleko, aby vyhovělo hospodářským zájmům svých podniků.

II – **Právní rámec**

Unijní právo

5. Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH popisuje koncept zdanění přidané hodnoty takto:

„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.“

6. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Podle písm. a) tohoto ustanovení platí totéž pro „dodání zboží“.

7. Podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobodí členské státy od daně 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“.

8. K odpočtu DPH, která zatěžuje nákladové prvky plnění (odpočet daně na vstupu), stanoví článek 168 směrnice o DPH toto:

„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. K postupu odpočtu daně stanoví článek 178 směrnice o DPH [4]:

„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 [sic!] poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[…]“

10. Konečně existují ve směrnici o DPH ještě zvláštní ustanovení o komisionářském prodeji, která hrají roli v tomto řízení. Jedná se zaprvé o její čl. 14 odst. 2, který stanoví následující úpravu pro dodání zboží:

„2) 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.“

11. Kromě toho článek 28 směrnice o DPH stanoví ve vztahu ke službám toto:

„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.“

12. Všechna podstatná ustanovení již byla obsažena 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 [5] (dále jen „šestá směrnice), která byla nově kodifikována směrnicí o DPH. V projednávaném řízení je proto třeba rovněž zohlednit judikaturu Soudního dvora týkající se této směrnice.

Lucemburské právo

13. Článek 44 odst. 1 písm. y) zákona ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty (dále jen „lucemburský zákon o DPH“) obsahuje osvobození od daně, které je totožné s francouzským zněním čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

14. K upřesnění použití tohoto osvobození od daně bylo dne 21. ledna 2004 přijato velkovévodské nařízení o osvobození od DPH pro služby, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům (dále jen „lucemburské nařízení“).

15. Podle článku 1 musí mít nezávislé seskupení osob ve smyslu čl. 44 odst. 1 písm. y) lucemburského zákona o DPH buď vlastní právní subjektivitu (písm. a), nebo být vlastním jménem činné vůči svým členům a třetím osobám (písm. b). Velkovévodským nařízením ze dne 7. srpna 2012 bylo toto ustanovení doplněno o druhý odstavec. Ten stanoví, že nařízení neplatí pro nezávislá seskupení, jejichž služby u jednoho nebo více z jejich členů slouží hlavně provedení zdanitelných plnění.

4 — Ve znění před změnami vyplývajícími ze směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1), která se podle svého čl. 2 odst. 1 druhého pododstavce použije teprve od 1. ledna 2013, a tedy není pro projednávanou věc relevantní.

5 — Úř. věst. 1977, L 145, s. 1.

16. Článek 2 lucemburského nařízení stanoví podmínky pro osvobození od daně podle čl. 44 odst. 1 písm. y) lucemburského zákona o DPH. Písmeno a) věta první stanoví, že činnost seskupení musí spočívat výlučně ve službách, které jsou přímo nezbytné pro výkon činnosti členů seskupení. Činnost členů musí být dle tohoto ustanovení buď osvobozena od daně, nebo členové nesmí být osobami povinnými k dani. Podle písm. a) věty druhé však splňují tyto podmínky i osoby, které poskytují v rámci jejich činnosti, která je osvobozena od daně nebo nezdanitelná, rovněž zdanitelná plnění, pokud tato nepřesahují hranici 30 % z jejich celkového obratu. Článek 3 lucemburského nařízení upravuje další podrobnosti ohledně tohoto procenta obratu, podle kterých může být za určitých okolností toto procento překročeno až na 50 % obratu.

17. Článek 4 lucemburského nařízení umožňuje těmto osobám navíc odpočet daně na vstupu ve vztahu k DPH, která byla fakturována *seskupení* za služby, které obdrželo. Podle správního oběžníku č. 707 ze dne 29. ledna 2004 (dále jen „lucemburský správní oběžník“), který stanoví především doklady, které musí za tímto účelem členové předložit, slouží toto přenesení práva na odpočet daně na vstupu zaručení daňové neutrality.

18. Konečně se daňového osvobození pro nezávislá seskupení osob týká i dopis ze dne 18. prosince 2008 pracovní skupiny k DPH činné v rámci Comité d'Observation des Marchés (CObMa [Výbor pro sledování trhu]), který byl dle svého znění vyhotoven ve shodě s Administration de l'Enregistrement et des Domaines (lucemburská finanční správa) (dále jen „dopis CObMa“). Mimo jiné se zabývá otázkou, které osoby mají být uvedeny na faktuře, kterou vystavuje třetí osoba a která se vztahuje na společné výdaje, když nemá seskupení vlastní právní subjektivitu. V této souvislosti se objasňuje, že v případě, že člen obdrží služby třetích osob vlastním jménem na účet seskupení, dochází k zatížení seskupení společnými výdaji mimo oblast použití DPH.

III – **Skutkový základ sporu**

19. Dopisem ze dne 7. dubna 2011 sdělila Komise Lucemburskému velkovévodství, že má pochybnosti o souladu různých lucemburských ustanovení souvisejících s provedením osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH s unijním právem.

20. V odůvodněném stanovisku ze dne 27. ledna 2012 měla Komise za to, že její pochybnosti nebyly vyvráceny, a vyzvala Lucemburské velkovévodství, aby ve lhůtě dvou měsíců přijalo nezbytné kroky k tomu, aby dosáhlo souladu svých ustanovení s předpisy unijního práva.

21. Zaprvé Lucemburské velkovévodství totiž nedodržuje čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH v rozsahu, v němž lucemburské osvobození od daně platí i v případech, ve kterém seskupení *ne*poskytuje službu přímo pro činnost člena, která je osvobozená od daně nebo je nezdanitelná. Zadruhé je v rozporu s čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, že se členům seskupení přiznává právo na odpočet daně na vstupu pro vstupní plnění, která jsou poskytována a fakturována seskupení, a nikoliv členům. Zatřetí se musí podle čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice o DPH zacházet s plněním pro člena na účet seskupení jako se dvěma navazujícími plněními a nesmí s ním být zacházeno jako s irelevantním ve vztahu k DPH.

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

22. Když Lucemburské velkovévodství nevyhovělo výzvě Komise ve stanovené lhůtě, podala Komise dne 8. června 2015 podle čl. 258 odst. 2 SFEU žalobu k Soudnímu dvoru a navrhuje, aby Soudní dvůr

— určil, že Lucemburské velkovévodství tím, jak provedlo systém DPH pro nezávislá seskupení osob v čl. 44 odst. 1 písm. y) lucemburského zákona o DPH, v článcích 1 až 4 lucemburského nařízení, v lucemburském správním oběžníku, v rozsahu, v němž se týká článků 1 až 4 lucemburského

nařízení, jakož i v dopise CObMa, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze směrnice o DPH, zejména z čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f), čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a), jakož i z čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 této směrnice;

— uložil Lucemburskému velkovévodství náhradu nákladů řízení.

23. Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Soudní dvůr:

— odmítl žalobu Komise jako částečně nepřípustnou a ve zbývající části ji zamítl jako neopodstatněnou, podpůrně aby zamítl žalobu v plném rozsahu jako neopodstatněnou;

— uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

24. Účastníci řízení podali k Soudnímu dvoru písemná vyjádření a poté se dne 30. června 2016 zúčastnili ústního jednání.

V – **Posouzení**

A – *K prvnímu žalobnímu důvodu: Použití služeb členy seskupení*

25. Prvním žalobním důvodem napadá Komise porušení čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

26. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH jsou předmětem DPH zásadně všechny služby poskytované osobami povinnými k dani. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH sice obsahuje osvobození od daně pro služby nezávislých seskupení jejich členům. Toto se ale mimo jiné použije jen tehdy, když jsou poskytované služby přímo nezbytné pro výkon činnosti členů, která je buď osvobozená od daně, nebo se nachází mimo oblasti použití DPH.

27. Podle názoru Komise se podle čl. 2 písm. a), jakož i podle článku 3 lucemburského nařízení použije osvobození od daně podle čl. 44 odst. 1 písm. y) lucemburského zákona o DPH i tehdy, když jsou služby seskupení využívány pro *zdanitelnou* činnost člena, pokud obrat zdanitelné činnosti nepřesahuje 30 %, respektive v určitých případech 45 % celkového obratu.

1. Přípustnost prvního žalobního důvodu

28. Lucemburské velkovévodství považuje první žalobní důvod za nepřípustný.

29. Zastává nejprve názor, že Komise rozšířila svým prvním žalobním důvodem předmět řízení oproti odůvodněnému stanovisku. Zatímco se v odůvodněném stanovisku vytýkalo pouze to, že od daně byly osvobozeny i služby seskupení, které především, případně výlučně, slouží provedení zdanitelných plnění členů, žaloba se na tuto výtku neomezuje. Komise nyní obecně napadá, že služby seskupení, které souvisí se zdanitelnými plněními určitého člena, mohou být osvobozeny od daně.

30. Z ustálené judikatury plyne, že předmět žaloby je na základě článku 258 SFEU vymezen odůvodněným stanoviskem Komise, takže žaloba musí být založena na stejném odůvodnění a právních důvodech jako toto stanovisko [6]. Komise může nicméně upřesnit své původní vytýkané skutečnosti v žalobě za podmínky, že tím nerozšíří předmět sporu [7].

31. Z odůvodněného stanoviska Komise lze jasně vyvodit, že nemá za to, že v lucemburském právu jsou dodrženy podmínky čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, podle kterého musí seskupení poskytovat služby přímo nezbytné pro činnost člena, která je osvobozená od daně nebo pro niž není člen osobou povinnou k dani [8]. Pokud Komise k tomuto předmětu sporu ve své žalobě výslovně uvádí, že porušení ze strany lucemburských ustanovení existuje ve všech případech, kdy jsou služby využity pro zdanitelná plnění člena, upřesňuje tedy jen přípustným způsobem svou dříve formulovanou výtku.

32. Kromě toho spatřuje Lucemburské velkovévodství v jednání Komise v rámci postupu před zahájením soudního řízení porušení zásady loajální spolupráce, kterou ukládá čl. 4 odst. 3 Smlouvy o EU. Velkovévodství tak informovalo Komisi – po uplynutí lhůty stanovené Komisí v odůvodněném stanovisku – o doplnění článku 1 lucemburského nařízení [9] v reakci na první výtku v odůvodněném stanovisku. Zároveň Komise nevznesla k této změně po 18 měsících žádné námitky před tím, než oznámila, že podává žalobu.

33. Podle ustálené judikatury spadá okamžik pro podání žaloby pro nesplnění povinnosti zásadně do posouzení Komise [10]. V projednávaném případě nelze ani rozpoznat výjimečný případ, kdy by Komise mohla svým jednáním během postupu před zahájením soudního řízení porušit práva Lucemburského velkovévodství na obhajobu. Zejména není Komise povinna se před podáním žaloby vyjádřit k vhodnosti opatření k nápravě, která dotčený členský stát přijal až po lhůtě stanovené v odůvodněném stanovisku. Pro existenci nesplnění povinnosti, a tedy opodstatněnost žaloby, je rozhodující pouze právní stav v členském státě k okamžiku uplynutí této lhůty [11].

34. První žalobní důvod předložený žalobkyní je tedy přípustný.

2. Opodstatněnost prvního žalobního důvodu

35. Lucemburské velkovévodství podpůrně uvádí, že první žalobní důvod je rovněž neopodstatněný.

36. Osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je totiž použitelné na seskupení, jejichž členové vykonávají vedle činnosti, která je osvobozená od daně nebo vyňatá z oblasti použitelnosti daně, také zdanitelnou činnost. U služeb, které poskytuje seskupení, se z jejich povahy ale jedná o společné výdaje jeho člena, které nemohou být přiřazeny k žádné jeho konkrétní činnosti. Pokud by se v tomto kontextu měly osvobodit pouze služby, které souvisí jen s činností, která je osvobozená od daně nebo vyňatá z oblasti použitelnosti daně, nemělo by osvobození od daně v praxi vůbec žádnou oblast použitelnosti.

6 — Viz zejména jiné rozsudky ze dne 15. prosince 1982, Komise v. Dánsko (211/81, EU:C:1982:437, bod 14), ze dne 26. dubna 2005, Komise v. Irsko (C-494/01, EU:C:2005:250, bod 35), a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 19).

7 — Rozsudky ze dne 11. září 2001, Komise v. Irsko (C-67/99, EU:C:2001:432, bod 23), ze dne 19. prosince 2013, Komise v. Polsko (C-281/11, EU:C:2013:855, bod 88), a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 19).

8 — Viz body 20 a 21, jakož i body 68 a 69 odůvodněného stanoviska.

9 — Viz výše bod 15.

10 — Viz zejména rozsudky ze dne 10. prosince 1968, Komise v. Itálie (7/68, EU:C:1968:51, s. 642), ze dne 1. června 1994, Komise v. Německo (C-317/92, EU:C:1994:212, bod 4) a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 14).

11 — Viz zejména rozsudky ze dne 10. září 1996, Komise v. Německo (C-61/94, EU:C:1996:313, bod 42), ze dne 26. dubna 2005, Komise v. Irsko (C-494/01, EU:C:2005:250, bod 29), a ze dne 26. května 2016, Komise v. Řecko (C-244/15, EU:C:2016:359, bod 47).

37. Pokud dále Velkovévodství odkazuje na doplnění lucemburského nařízení čl. 1 odst. 2 [12], nejsou tato vyjádření relevantní pro projednávanou žalobu. Pro posouzení žaloby je rozhodující lucemburská právní situace na konci března 2012 při uplynutí lhůty, kterou obsahovalo odůvodněné stanovisko [13]. Uvedené ustanovení bylo nicméně přijato až později, dne 7. srpna 2012.

38. Při posouzení prvního žalobního důvodu je tak třeba odlišovat dvě různé podmínky čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, které vyplývají jednoznačně z jeho znění.

39. Zaprvé osvobození od daně předpokládá, že členové seskupení vykonávají činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani.

40. Kromě toho ale musí být zadruhé každá služba, aby mohla být osvobozena od daně, přímo nezbytná pro výkon činnosti, která je osvobozená od daně nebo při níž není člen osobou povinnou k dani. Pokud tedy člen seskupení vykonává vedle činnosti osvobozené od daně i činnost podléhající dani, mohou být zajisté služby seskupení členovi rovněž osvobozeny od daně. To ale předpokládá, že jsou poskytovány přímo pro výkon jeho činnosti osvobozené od daně, a nikoliv zdanitelné činnosti.

41. Ohledně této druhé, dodatečné podmínky, neexistuje při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH žádný důvod odchýlit se od jasného znění tohoto ustanovení. K tomuto ustanovení totiž již Soudní dvůr obdobně konstatoval, že s ohledem na nezbytný restriktivní výklad osvobození od daně podle práva DPH není výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který jde nad jeho výslovné znění, slučitelný s účelem tohoto ustanovení [14].

42. Restriktivní výklad osvobození od daně jistě nesmí vést k tomu, že by se osvobozením vzal jejich účinek a osvobození se stala prakticky nepoužitelnými [15]. O tom ale nelze v projednávané věci hovořit. V rozporu s tvrzením Lucemburského velkovévodství se služby seskupení poskytované jeho členům nepřiřadí nezbytně k jejich společným výdajům, a tedy souhrnu všech jejich činností. To platí totiž jen tehdy, pokud určitý člen nechá seskupení vyřizovat úkoly, které patří k jeho obecným správním činnostem, jako například účetnictví. Člen může ale na seskupení přenést i jiné činnosti, jako například provoz velkého lékařského zařízení, který má přímou souvislost pouze s jeho činností osvobozenou od daně.

43. Vzhledem k tomu, že čl. 2 písm. a) lucemburského nařízení předpokládá osvobození o daně i tehdy, když poskytována služba není přímo nezbytná pro činnost člena, která je osvobozená od daně nebo nezdanitelná, porušuje tak čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

44. Prvnímu žalobnímu důvodu Komise je tedy třeba vyhovět.

B – *Ke druhému žalobnímu důvodu: odpočet daně členů seskupení na vstupu*

45. Druhým žalobním důvodem vytýká Komise porušení čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

12 — Viz výše bod 15.

13 — Viz výše bod 33.

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

15 — Rozsudky ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 62), a ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 30), oba k čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice; viz k dalším osvobozením od daně dále rozsudky ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16), a ze dne 9. prosince 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, bod 68).

46. Podle článku 4 lucemburského nařízení mají členové seskupení, kteří vykonávají zdanitelnou činnost, nárok na odpočet daně na vstupu s ohledem na vstupní plnění, která pro výkon činnosti člena přijímalo seskupení, a nikoliv tento člen. Podle ustanovení směrnice o DPH a judikatury Soudního dvora může ale právo na odpočet daně na vstupu příslušet pouze seskupení, přenesení tohoto práva na členy seskupení je vyloučeno. Kromě toho je výkon práva na odpočet daně podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH vázán na vlastnictví faktury, která je vystavena na vlastní jméno, a nikoliv na jméno jiné osoby – jako je v projednávaném případě seskupení.

47. Lucemburské velkovévodství se na svou obhajobu odvolává na znění osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Podle toho nejsou výdaje způsobené seskupením jeho vlastní, ale jsou „společnými výdaji“ členů. Podle rozsudku PPG Holdings [16] je ale pro právo na odpočet daně na vstupu v konečném důsledku rozhodující, kdo nese odpovídající náklady; v projednávaném případě jsou to členové. Navíc, pokud by členům nebylo přiznáno právo na odpočet daně na vstupu, narušilo by to zásadu daňové neutrality, jelikož seskupení nemůže samo daň zaplacenou na vstupu uplatnit.

48. Lucemburské velkovévodství rovněž uvádí srovnání se společným vlastnictvím budov. I v tomto případě mají jednotliví spoluvlastníci právo na odpočet daně ohledně plnění na vstupu, která byla celkově poskytnuta společenství. Obhajoba Lucemburského velkovévodství je zjevně založena na představě, že seskupení nepředstavuje samostatnou osobou povinnou k dani, nýbrž je „transparentní“. Vstupní plnění pro seskupení přechází tedy z pohledu DPH přímo na jeho členy.

49. Seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH – a pouze na takové se vztahuje napadená právní úprava odpočtu daně na vstupu – musí být nicméně osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH.

50. Soudní dvůr totiž v podstatě k čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH již konstatoval, že výklad tohoto ustanovení, který jde nad jeho jednoznačné znění, je neslučitelný s účelem tohoto ustanovení [17]. Z tohoto znění nicméně vyplývá, že „nezávislé“ seskupení poskytuje jako takové služby, a proto musí být z pohledu daně z přidané hodnoty odlišeno od jeho členů. Jelikož je tak osvobození od daně použitelné pouze na služby, které jsou poskytované samotným seskupením, 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 zdanitelná služba seskupení, která by mohla být osvobozena od daně. Zdanitelné jsou dle uvedeného ustanovení jen služby poskytované „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

51. Jiný názor by vedl k tomu, že osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH by zahrnovalo i služby, které si mezi sebou poskytují členové – v tomto případě z hlediska DPH závislého – seskupení. To by nicméně značně rozšířilo působnost tohoto osvobození od daně a v závislosti na definici určitého seskupení by mohlo například osvobodit od daně i služby mezi společnostmi koncernu. To by sice ještě mohlo být v souladu s účelem čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který má podle judikatury zabránit tomu, aby „osoba, která poskytuje určité služby, byla povinna platit uvedenou daň, když spolupracuje s jinými profesionály prostřednictvím společné struktury, jež obstarává činnosti nezbytné k poskytování uvedených služeb“ [18]. Takový výklad by se nicméně dostal do rozporu nejen se zněním osvobození od daně, jak vidíme v tomto případě, ale i s článkem 11 směrnice o DPH, který stanoví vlastní právní úpravu pro koncerny, která podléhá jiným podmínkám, jakož i s obecnou zásadou restriktivního výkladu osvobození od daně z přidané hodnoty, která je nyní zdůrazňována v ustálené judikatuře [19].

16 — Rozsudek ze dne 18. července 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

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

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

19 — V tomto smyslu 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).

52. Ve výsledku se tedy musí nezávislá seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, která mají jako taková povahu osoby povinné k dani, rozlišovat od pouhého společného jednání více osob, u kterých právě seskupení není nezávislou osobou k dani. Posledně uvedené může být případ společenství vlastníků, které Lucemburské velkovévodství uvedlo pro srovnání. Tato situace by se pak kvalifikovala pouze jako společné jednání členů [20].

53. Pokud ale seskupení, na které se vztahuje napadená právní úprava, představuje vůči svým členům nezávislou osobu povinnou k dani, pak může mít právo na odpočet daně na vstupu ohledně vstupních plnění, které obdrželo, jen toto seskupení. Podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH má osoba povinná k dani totiž jen právo na odpočet daně na vstupu „za zboží, jež *jí* bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta“ [21].

54. Vlastní přijímání takových vstupních plnění sice může – jak mimo jiné vyplývá z rozsudku PPG Holdings, který uvádí Lucemburské velkovévodství – spočívat i v tom, že osoba povinná k dani zadá služby, ze kterých má prospěch i třetí osoba [22]. Z toho nicméně nevyplývá právo na odpočet daně na vstupu pro osobu, která tyto služby nezadala, a které tedy tyto služby nebyly ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice o DPH poskytnuty.

55. Zpochybněná úprava článku 4 lucemburského nařízení není konečně nezbytná ani pro zachování zásady daňové neutrality. Tato zásada totiž ve svém smyslu, kterým je neutralita daňové zátěže [23], zaručuje pouze to, že osoba povinná k dani, jejíž činnost sama DPH podléhá, může být zcela osvobozena od zatížení DPH splatnou nebo odvedenou v rámci její hospodářské činnosti [24]. V důsledku toho nemůže seskupení uplatňovat právo na odpočet daně na vstupu, jestliže poskytuje svým členům služby osvobozené od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Pokud seskupení poskytuje služby pro zdanitelnou činnost svých členů, nejsou tyto podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozeny od daně [25]. V této posledně uvedené variantě tedy má seskupení prospěch z osvobození od daně pro plnění obdržená na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH stejně jako členové ohledně služeb seskupení.

56. Vedle tímto konstatovaného porušení čl. 168 písm. a) směrnice o DPH nemá čl. 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH, který Komise rovněž uvádí, žádný samostatný význam, protože představuje pouze programové prohlášení.

57. Nedošlo ani k dodatečnému porušení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH ze strany Lucemburského velkovévodství.

58. Podle čl. 178 písm. a) musí mít sice osoba povinná k dani, aby mohla vykonat odpočet daně podle čl. 168 písm. a), fakturu vystavenou podle článků 220 až 236 a článků 238, 239 a 240. Z těchto článků nelze nicméně vyvodit, jak tvrdí Komise, že faktura musí být vystavena na jméno osoby povinné k dani, která uplatňuje u daňových úřadů právo na odpočet daně. Článek 226 bod 5 směrnice o DPH obsahuje pouze údaj, že ve faktuře musí být uvedeno jméno příjemce služby.

20 — Viz k tomu rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, body 54 až 56); viz navíc obecně ke vztahu v režimu DPH mezi společností a jejími společníky s ohledem na povahu osoby povinné k dani 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).

21 — Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

22 — Rozsudek ze dne 18. července 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, body 19 až 29).

23 — K různým významům této zásady, viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, body 46 až 48), jakož i pro doplnění rozsudky ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 76), a ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40).

24 — Viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19), ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 47), a ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 29).

25 — Viz výše body 40 až 42.

59. Od toho se lucemburské právo neodchyluje tím, že poskytuje členům seskupení právo na odpočet daně na vstupu, které jim podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH nepřísluší. Jinými slovy, jestliže je dotyčné seskupení příjemcem plnění, nejedná se o falešné jméno na faktuře; dotčené jméno naopak dokumentuje, že příslušný člen seskupení nemá právo na odpočet, protože není příjemcem plnění. Pokud by Lucemburské velkovévodství naopak předpisovalo uvést na faktuře příslušného člena jako nesprávného příjemce plnění, porušovalo by článek 226 bod 5 směrnice o DPH.

60. Druhý žalobní důvod je v důsledku toho opodstatněný pouze v rozsahu, v němž vychází z porušení čl. 168 písm. a) směrnice o DPH.

C – *K třetímu žalobnímu důvodu: nezdanění služeb poskytovaných členy pro seskupení*

61. Konečně Komise vytýká svým třetím žalobním důvodem porušení čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice o DPH.

62. Podle těchto ustanovení je v případě osoby povinné k dani, která jako prostředník poskytuje vlastním jménem na účet třetí osoby plnění nebo je od ní přijímá, třeba mít za to, že se jedná o dvě totožná po sobě jdoucí plnění jednak mezi zadavatelem a osobou povinnou k dani a jednak mezi osobou povinnou k dani a třetí osobou. Dopis CObMa naopak stanoví, že v případě člena, který přijímá plnění vlastním jménem, ale na účet seskupení, je přiřazení odpovídajících nákladů seskupení irelevantní z hlediska DPH.

1. Přípustnost třetího žalobního důvodu

63. Lucemburské velkovévodství vznáší i ke třetímu žalobnímu důvodu námitku nepřípustnosti.

64. Dopis CObMa nelze přičítat Lucemburskému velkovévodství. CObMa je neformální grémium, které je soukromě organizováno a není uznáno státem. Na tom nemění nic ani okolnost, že internetová stránka lucemburské finanční správy na dopis CObMa odkazuje. To se děje pouze v rámci rubriky „aktuální“, která mimo jiné informuje o tiskových článcích.

65. Komise proti tomu uvádí, že lucemburská finanční správa je spoluautorem dopisu CObMa, jak vyplývá z jeho znění. Obsah dopisu tedy odráží právní názor a praxi lucemburské finanční správy.

66. Vzhledem k tomu, že Lucemburské velkovévodství nezpochybnilo argumentaci Komise, podle které odpovídá napadený obsah dopisu CObMa praxi lucemburské finanční správy, není třeba se zabývat otázkou, zda je samotný dopis přičitatelný Lucemburskému velkovévodství. Členský stát totiž může unijní právo porušit nejen přijetím právních norem, ale i svou správní praxí.

67. Stejně tak není třeba zjišťovat, zda námitka chybějící přičitatelnosti – za předpokladu, že by byla správná – se týká přípustnosti nebo opodstatněnosti třetího žalobního důvodu. Třetí žalobní důvod je tudíž v každém případě přípustný.

2. Opodstatněnost třetího žalobního důvodu

68. Proti opodstatněnosti třetího žalobního důvodu Lucemburské velkovévodství uvádí, že by argumentace Komise mohla být přijata jen tehdy, kdyby seskupení samotné a jeho členové byli na sobě nezávislí. Právě toto ale není případ seskupení, které nemá vlastní právní subjektivitu, ale zakládá se pouze na smlouvě jeho členů, přičemž se vytýkaná část dopisu CObMa vztahuje pouze na taková seskupení – v rozporu s opačným tvrzením Komise. Taková seskupení totiž jednají jen prostřednictvím svých řídících členů a nejsou nezbytně osobou povinnou k dani, která se od nich

odlišuje. Soudní dvůr se obdobně vyjádřil i v rozsudku EDM [26].

69. Toto tvrzení Lucemburského velkovévodství je třeba v plném rozsahu odmítnout. Jak již bylo uvedeno, čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, na který jako jediný dopis CObMa odkazuje, právě předpokládá, že seskupení je osoba povinná k dani nezávislá na svých členech [27].

70. Podle čl. 14 odst. 2 písm. c) se dodáním zboží rozumí mimo jiné jeho převod na základě smlouvy o komisionářské koupi. Podle článku 28 směrnice DPH je právní fikcí, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, obdržela i poskytla tuto službu sama. Jak již Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Henfling a další ohledně komisionářského prodeje, článek 28 směrnice o DPH zakládá fikci dvou totožných služeb, které jsou postupně poskytnuty ze zadavatele na prostředníka a z prostředníka na zákazníka [28]. Totéž platí v opačném směru pro komisionářskou koupi, které se týká dopis CObMa.

71. Z výše uvedených ustanovení tedy vyplývá, že při komisionářské koupi, tedy při příkazu kupujícímu, aby obstaral zboží nebo službu vlastním jménem, ale na účet zadavatele, dochází z pohledu DPH k dodání zboží nebo další služby z kupujícího na zadavatele. S tím je v rozporu, když lucemburská finanční správa zachází se vztahem mezi seskupením a členem podle dopisu CObMa jako s irelevantním z hlediska DPH. Pokud seskupení musí členovi uhradit výdaje na koupi, existuje v tomto rozsahu komisionářská smlouva, se kterou je třeba zacházet podle čl. 14 odst. 2 písm. c), respektive článku 28 směrnice o DPH.

72. Praxe lucemburské finanční správy odpovídající úpravě dopisu CObMa, kterou Komise napadla, porušuje tedy čl. 14 odst. 2 písm. c) a článek 28 směrnice o DPH. To platí nezávisle na tom, zda se tato úprava týká všech seskupení nebo jen seskupení bez vlastní právní subjektivity, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství. Odpovídající spor účastníků řízení o rozsah působnosti lucemburské úpravy je tedy pro rozhodnutí této žaloby irelevantní.

73. I třetí žalobní důvod je tedy opodstatněný.

D – *Závěr a náklady řízení*

74. Je tedy třeba žalobě vyhovět v plném rozsahu, pokud jde o první a třetí žalobní důvod, a částečně, pokud jde o druhý žalobní důvod.

75. O nákladech je třeba rozhodnout podle čl. 138 odst. 3 jednacího řádu. Podle tohoto ustanovení, pokud každý účastník měl ve věci částečně úspěch i neúspěch, nese každý z nich vlastní náklady řízení. S ohledem na okolnosti projednávaného případu je třeba Lucemburskému velkovévodství nicméně podle věty druhé tohoto ustanovení uložit náhradu veškerých nákladů řízení, protože skutečnost, že Komise částečně neměla úspěch se svou výtkou dodatečného porušení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH [29], je irelevantní.

26 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Viz výše body 49 až 52.

28 — Rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

29 — Viz výše body 57 až 59.

VI – **Závěry**

76. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl o žalobě Komise proti Lucemburskému velkovévodství takto:

„1) Lucemburské velkovévodství nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES tím, že přijalo a zachovalo ustanovení, která osvobodila od daně z přidané hodnoty služby poskytované nezávislými seskupeními osob jejich členům i tehdy, když nebyly přímo nezbytné pro výkon činnosti členů osvobozené od daně nebo činnosti, pro niž nebyli osobami povinnými k dani.

2) Lucemburské velkovévodství nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES tím, že přijalo a zachovalo ustanovení, která povolila členovi ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice právo na odpočet daně ohledně plnění na vstupu, která nebyla poskytnuta jemu samotnému, ale seskupení.

3) Lucemburské velkovévodství nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice 2006/112/ES tím, že sledovalo správní praxi, která v případě koupě zboží nebo služeb členem ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice, uskutečněné vlastním jménem a na účet seskupení, považovala zatížení seskupení výdaji za irelevantní z pohledu daně z přidané hodnoty.

4) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

5) Lucemburskému velkovévodství se ukládá náhrada nákladů řízení.“