

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. listopadu 2020 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. f) – Osvobození služeb, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, od daně – Použitelnost na skupiny pro účely DPH – Článek 11 – Skupina pro účely DPH“

Ve věci C-77/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 30. ledna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 1. února 2019, v řízení

Kaplan International Colleges UK Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce druhého senátu, A. Kumin, T. von Danwitz a P. G. Xuereb (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. ledna 2020,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Kaplan International Colleges UK Ltd R. Woolichem a M. Murcia, solicitors, jakož i R. Hillem, barrister,
- za vládu Spojeného království S. Brandonem, J. Kraehling a Z. Lavery, jako zmocněnci, ve spolupráci s O. Thomasem, QC,
- za Evropskou komisi A. Armenia a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vypořádaní stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 23. dubna 2020,

vydává tento

Rozsudek

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

v?st. 2006, L 347, s. 1), ve zn?ní sm?rnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Ú?. v?st. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „sm?rnice 2006/112“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Kaplan International Colleges UK Limited (dále jen „KIC“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (da?ová a celní správa Spojeného království) ve v?ci odmítnutí posledn? uvedené p?iznat KIC osvobození od dan? z p?idané hodnoty (DPH) stanovené pro nezávislá seskupení osob.

Právní rámec

Unijní právo

3 Body 25 a 35 od?vodn?ní sm?rnice 2006/112 uvád?jí:

„(25) Základ dan? by m?l být harmonizován, aby uplatn?ní DPH na zdanitelná pln?ní vedlo k srovnatelným výsledk?m ve všech ?lenských státech.

[...]

(35) M?l by být sestaven společný seznam osvobození od dan?, aby mohly být vlastní zdroje Spole?enství vybírány jednotným zp?sobem ve všech ?lenských státech.“

4 ?lánek 2 odst. 1 písm. c) této sm?rnice uvádí:

„P?edm?tem DPH jsou tato pln?ní:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5 ?lánek 9 odst. 1 první pododstavec uvedené sm?rnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.“

6 ?lánek 11 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro da? z p?idané hodnoty [...] m?že každý ?lenský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto ?lenského státu a které jsou sice právn? nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami.

?lenský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, m?že p?ijmout veškerá opat?ení pot?ebná k zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem na základ? využití tohoto ustanovení.“

7 ?lánek 131 této sm?rnice uvádí:

„Osvobození od dan? podle kapitol 2 až 9 se uplat?ují, aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, a za podmínek, které ?lenské státy stanoví k zajišt?ní správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu.“

8 ?lánek 132 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[...]

f) služby, které svým ?len?m poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskute??ují ?innost, která je osvobozená od dan? nebo p?i níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou p?ímo nezbytné k tomu, aby tito ?lenové mohli vykonávat uvedenou ?innost, vyžadují-li tato seskupení od svých ?len? výlu?n? náhradu p?esn? odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od dan? není s to narušit hospodá?skou sout?ž;

[...]

i) výchovu d?tí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, ve?ejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle doty?né ?lenské státy uznávají za podobné;

[...]“

Právo Spojeného království

9 P?íloha 9 skupina 16 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z p?idané hodnoty z roku 1994, dále jen „zákon z roku 1994“), kterým byl ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice 2006/112 proveden do vnitrostátního práva, stanoví, že od dan? jsou osvobozeny:

„[...]“

1 Služby poskytované nezávislým seskupením osob, jsou-li spln?ny všechny následující podmínky:

a) každá z t?chto osob je osobou, jež uskute??uje ?innost (dále jen ‚rozhodná ?innost‘), která je osvobozená od DPH nebo p?i níž není tato osoba osobou povinnou k dani ve smyslu ?lánku 9 sm?rnice [2006/112];

b) služby jsou poskytovány ?len?m seskupení a jsou p?ímo nezbytné k výkonu rozhodné ?innosti;

c) seskupení od svých ?len? vyžaduje výlu?n? náhradu p?esn? odpovídající jejich podílu na společných výdajích a

d) osvobození od dan? není s to narušit hospodá?skou sout?ž“.

10 P?íloha 9 skupina 6 zákona z roku 1994 osvobozuje od dan? služby v oblasti vzd?lávání.

11 ?lánek 7A tohoto zákona, nadepsaný „Místo poskytnutí služby“, uvádí:

„1) Pro účely tohoto zákona se toto ustanovení použije za účelem ur?ení zem?, v níž jsou služby poskytovány.

2) Má se za to, že služby jsou poskytnuty

a) v p?ípad?, že p?íjemcem služeb je relevantní podnikatelský subjekt, v zemi, v níž je

příjemce usazen, a

b) v ostatních případech v zemi, v níž je usazen poskytovatel služeb.

3) Místo poskytnutí práva na služby je totožné s místem, které by bylo považováno za místo poskytnutí služeb, pokud by tyto služby byly poskytovatelem práva poskytnuty příjemci tohoto práva (bez ohledu na to, zda dojde k výkonu tohoto práva); za tímto účelem zahrnuje právo na služby jakékoli právo, opci nebo jednostní nárok ve vztahu k poskytnutí služby a právní zájem vyplývající z práva na služby.

4) Pro účely tohoto zákona je určitá osoba relevantním podnikatelským subjektem ve vztahu k poskytnutí služeb, pokud je tato osoba:

a) osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice [2006/112],

b) registrována podle tohoto zákona,

c) identifikována pro účely DPH v souladu s právními předpisy některého členského státu vyjma Spojeného království, [...]

[...]

a služby jsou touto osobou přijaty jinak než výlučně pro soukromé účely.

[...]“

12 Článek 8 uvedeného zákona, který stanoví mechanismus přenesení daňové povinnosti, uvádí:

„1) Jsou-li služby poskytnuty osobou, která je usazena v jiném státě než ve Spojeném království, za okolností, kdy se použije tento odstavec, použije se tento zákon takovým způsobem, jako kdyby (namísto poskytnutí těchto služeb touto osobou):

a) byly tyto služby poskytnuty příjemcem ve Spojeném království v rámci podnikání vykonávaného příjemcem nebo na podporu tohoto podnikání a

b) poskytnutí těchto služeb bylo zdanitelným plněním.

2) Odstavec 1 výše se použije, pokud:

a) je příjemcem relevantní podnikatelský subjekt usazený ve Spojeném království a

b) místo poskytnutí služby se nachází na území Spojeného království a – vztahuje-li se na poskytnutí služby některé z ustanovení části 1 nebo 2 přílohy 4A – příjemce je zaregistrován podle tohoto zákona.

3) Plnění, jež jsou považována za plnění poskytnutá příjemcem podle odstavce 1 výše, nesmí být zohledněna jako plnění poskytnutá tímto příjemcem při určení jeho práva na odpočet daně zaplacené na vstupu podle čl. 26 odst. 1.

[...]“

13 Pokud jde o pojem skupina osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k DPH (dále jen „skupina pro účely DPH“), Spojené království využilo možnost stanovenou v článku 11 směrnice 2006/112 a přijalo článek 43 zákona z roku 1994, který stanoví:

„1) Je-li s určitými právníckými osobami [v souladu s ustanoveními články 43A až 43D] zacházeno jako se členy skupiny, považuje se jakákoli obchodní činnost prováděná některým členem skupiny za činnost, která je prováděna zastupujícím členem, a

a) nezohledňuje se žádné dodání zboží ani poskytnutí služby členem skupiny jinému členovi skupiny; a

b) plnění, na něž se nevztahuje písm. a) a představuje dodání zboží nebo poskytnutí služeb členem skupiny nebo členovi skupiny, se považuje za plnění poskytnuté zastupujícím členem nebo takovému členovi, a

c) DPH, která byla nebo má být odvedena členem skupiny při pořízení zboží z jiného členského státu nebo při dovozu zboží z třetí země, je třeba považovat za daň, která byla nebo má být odvedena zastupujícím členem, a předemtné zboží je třeba:

i) v případě zboží pořízeného v jiném členském státě, pro účely čl. 73 odst. 7, a

ii) v případě zboží dovezeného z třetí země, pro tyto účely a pro účely článku 38,

považovat za zboží pořízené nebo případně dovezené zastupujícím členem, přičemž všichni členové skupiny ručí společně a nerozdílně za odvedení DPH, kterou dluží zastupující člen.“

14 Článek 43 odst. 1AA tohoto zákona stanoví, že pokud:

„a) pro účely jakéhokoli ustanovení uvedeného v tomto zákoně nebo přijatého na základě tohoto zákona (dále jen „předemtné ustanovení“) záleží na tom, zda osoba, která plnění poskytuje nebo které je plnění poskytováno, nebo osoba, která zboží pořizuje nebo dováží, je osobou odpovídající určitému popisu,

b) odstavec 1 písm. b) nebo c) výše se použije na jakékoli dodání, pořízení nebo dovoz a

c) existuje rozdíl, který je relevantní pro účely předemtného ustanovení, mezi:

i) popisem, který se vztahuje na zastupujícího člena, a

ii) popisem, který se vztahuje na subjekt, který by byl (bez ohledu na toto ustanovení) pro účely tohoto zákona považován za dodavatele, pořizovatele nebo dovozce, nebo případně za subjekt, který je příjemcem plnění,

Použije se předemtné ustanovení na toto dodání, pořízení nebo dovoz, jako kdyby jediným popisem vztahujícím se na zastupujícího člena byl popis, který se ve skutečnosti vztahuje na tento subjekt.“

15 Článek 43 odst. 1AB uvedeného zákona stanoví:

„Odstavec 1AA výše se nepoužije, pokud bude pro účely předemtného ustanovení podstatné to, zda je určitá osoba osobou povinnou k dani.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 KIC je holdingovou společností skupiny Kaplan, která poskytuje služby v oblasti vzdělávání a profesního rozvoje. Tato skupina má devět dceřiných společností, které všechny mají sídlo ve Spojeném království (dále jen „colleges Kaplan“), a každá z nich provozuje ve Spojeném království vysokoškolskou college (dále jen „mezinárodní colleges“) v rámci spolupráce s jednou či několika britskými univerzitami.

17 Colleges Kaplan jsou v případě služeb v oblasti vzdělávání, které poskytují studentům, osvobozeny od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.

18 Společnost KIC je 100% vlastníkem osmi z mezinárodních colleges. Poslední college, University of York International Pathway College, je z 55 % vlastněna University of York (Spojené království) a ze 45 % společností KIC.

19 Společnost KIC je mimoto zastupujícím členem skupiny pro účely DPH, jejíž součástí je rovněž každá college Kaplan, s výjimkou University of York International Pathway College, jelikož poslední uvedená není dceřinou společností ve 100% nebo většinovém vlastnictví společnosti KIC.

20 Každá mezinárodní college má vlastní strukturu řízení a správy, která se skládá ze zástupců college Kaplan a dotčené univerzity.

21 Do října 2014 byly smlouvy mezi náborovými pracovníky pro vzdělávání colleges Kaplan a společností KIC uzavírány ve Spojeném království, a poslední uvedená společnost tak byla v přímém kontaktu s těmito pracovníky za účelem náboru zahraničních studentů pro mezinárodní colleges. Uvedení pracovníci byli příjemci pomoci od zastupitelských kanceláří, které jim poskytovaly operativní podporu a nacházely se na dotčených hlavních trzích, a sice v Číně, Hongkongu, Indii a Nigérii. Tyto zastupitelské kanceláře byly členy skupiny Kaplan, s výjimkou kanceláře nacházející se ve Vietnamu, a za úplaty poskytovaly služby společnosti KIC. Pokud jde o služby poskytované uvedenými zastupitelskými kancelářemi a pracovníky, podléhala společnost KIC ve Spojeném království DPH v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti.

22 V říjnu 2014 založila skupina Kaplan akciovou společnost Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (dále jen „KPS“) se sídlem v Hongkongu, která byla rovným dílem vlastněna devíti colleges Kaplan jakožto členy. Společnost KPS má 20 zaměstnanců a vykonává činnost v rámci dohody o členství. Až na jednu výjimku neposkytuje společnost KPS služby nečlenům.

23 Od října 2014 převzala společnost KPS úkoly, které dříve vykonávala společnost KIC, a centralizuje některé funkce, které před tímto datem příslušely zastupitelským kancelářím. Společnost KPS spravuje rovněž síť zastupitelských kanceláří po celém světě. Vzhledem k tomu, že se tato síť rozšířila a vztahy mezi společnostmi KPS a těmito kancelářemi se prohloubily, je nyní úkolem těchto kanceláří zajišťovat každodenní řízení pracovníků.

24 Společnost KPS mimoto odpovídá za řízení pracovníků ve východní a jihovýchodní Asii, což jí umožňuje poskytovat služby pracovníkům nacházejícím se ve stejném časovém pásmu jako náborové trhy mezinárodních colleges. Tito pracovníci nepracují výlučně se společností KPS a jsou oprávněni pracovat jednak s konkurenty colleges Kaplan a jednak s dotčenými univerzitami. Pracovníkům pracujícím pro společnost KPS je za účelem plnění jejich úkolu poskytována pomoc s cílem je podpořit, aby doporučovali mezinárodní colleges spravované colleges Kaplan.

25 Pracovníci fakturují své služby společnosti KPS, která jim platí přímo. Služby, které pracovníci poskytují společnosti KPS, zastupitelské kanceláře společnosti KPS a které poskytuje společnost KPS, nepodléhají DPH. Společnost KPS vystavuje samostatnou fakturu, pokud jde o

částky dlužné pracovníkům za služby poskytnuté každé dotyčné college Kaplan, aťkoli je KIC zastupujícím členem skupiny pro účely DPH, jejímiž jsou tyto colleges členy. Každá college Kaplan platí za služby poskytované společností KPS, jakož i za služby poskytované zastupitelskými kancelářemi.

26 Spor v původním řízení se týká tří druhů služeb, které jsou podle vnitrostátního práva považovány za služby, jež společnost KPS poskytuje společnosti KIC jakožto zastupujícímu členovi skupiny pro účely DPH: zaprvé služeb, které pracovníci poskytují společnosti KPS, zadruhé služeb, které zastupitelské kanceláře poskytují společnosti KPS, a zatřetí takových činností, jako je mimo jiné podpora, kterou společnost KPS poskytuje pracovníkům.

27 KIC v žalobě podané k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] napadá dvě rozhodnutí daňové a celní správy Spojeného království, podle kterých služby, které jsou považovány za služby poskytované společností KPS, nespadají do působnosti osvobození od DPH stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, a podléhají tedy DPH.

28 KIC totiž tvrdí, že se na tyto služby vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení, a v důsledku toho není jakožto zastupující člen skupiny pro účely DPH povinna odvádět DPH z těchto služeb v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti. Služby, které byly dříve pracovníky a zastupitelskými kancelářemi poskytovány KIC a podléhaly DPH, jsou nyní podle KIC osvobozeny od DPH v důsledku založení společnosti KPS.

29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] upesňuje, že existují obchodní důvody pro založení KPS v Hongkongu a není tvrzeno, že by tento subjekt byl umělý nebo vedl ke zneužití práva.

30 Předkládající soud rovněž uvádí, že není zpochybováno, že společnost KPS poskytuje svým členům, tedy colleges Kaplan, služby přímo nezbytné k výkonu jejich činnosti osvobozených od daně a že společnost KPS od svých členů vyžaduje výlučnou náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích.

31 Spor v původním řízení přitom může být podle předkládajícího soudu vyřešen pouze na základě výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

32 Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jaká je územní působnost osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 [...] Vztahuje se toto osvobození zejména [...] na nezávislé seskupení osob, které má sídlo v jiném členském státě, než je členský stát nebo členské státy členů nezávislého seskupení osob? A pokud ano, [...] vztahuje se i na nezávislé seskupení osob, které má sídlo mimo [Evropskou unii]?

2) Pokud je osvobození nezávislých seskupení osob od daně v zásadě použitelné i na subjekt, který má sídlo v jiném členském státě než ve státě, ve kterém má sídlo jeden nebo více členů nezávislého seskupení osob, jakož i na nezávislé seskupení osob se sídlem mimo [Evropskou unii], jakým způsobem je třeba uplatnit požadavek, aby toto osvobození od daně nemělo narušit hospodářskou soutěž? Konkrétně:

a) Vztahuje se tento požadavek na potenciální narušení hospodářské soutěže, které zasáhne jiné příjemce podobných služeb, kteří nejsou členy nezávislého seskupení osob, nebo se vztahuje pouze na potenciální narušení hospodářské soutěže, které zasáhne potenciální jiné

poskytovatele služeb určených členům nezávislého seskupení osob?

b) Pokud se tento požadavek vztahuje pouze na jiné příjemce služeb, může existovat reálná možnost narušení hospodářské soutěže v případě, že jiní příjemci, kteří nejsou členy nezávislého seskupení osob, mohou buď požádat o členství v dotčeném nezávislém seskupení osob, nebo založit své vlastní nezávislé seskupení osob za účelem obstarání podobných služeb, či dosáhnout rovnocenných úspor na DPH jinými způsoby (například zřízením pobočky v předemtném členském státě nebo ve třetí zemi)?

c) Pokud se tento požadavek vztahuje pouze na jiné poskytovatele služeb, je třeba za účelem posouzení reálné možnosti narušení hospodářské soutěže objasnit, zda je bez ohledu na použitelnost osvobození od daně zajištěno, že členové nezávislého seskupení osob si zachovají své odběratele – takže je třeba ji posoudit na základě přístupu jiných poskytovatelů služeb na vnitrostátní trh, kde jsou usazeni členové nezávislého seskupení osob? Pokud ano, je relevantní, zda je zajištěno, že si členové nezávislého seskupení osob zachovají své odběratele, protože jsou součástí téže skupiny společností?

d) Je třeba potenciální narušení hospodářské soutěže posuzovat na vnitrostátní úrovni ve vztahu k jiným poskytovatelům služeb ve třetí zemi, kde má nezávislé seskupení osob sídlo?

e) Nese daňový orgán v Unii, který uplatňuje směrnici [2006/112], důkazní břemeno ohledně pravděpodobnosti narušení hospodářské soutěže?

f) Je daňový orgán v Unii povinen opatřit si zvláštní znalecký posudek týkající se trhu třetí země, kde má nezávislé seskupení osob sídlo?

g) Lze existenci reálné možnosti narušení hospodářské soutěže prokázat určením komerčního trhu v třetí zemi?

3) Může se osvobození nezávislých seskupení osob od daně uplatnit za okolností projednávané v čí, kdy jsou členové nezávislého seskupení osob navzájem propojeni hospodářskými, finančními či organizačními vazbami?

4) Může se osvobození nezávislých seskupení osob od daně uplatnit v případě, kdy jeho členové vytvořili skupinu pro účely DPH, která je jedinou osobou povinnou k dani? Bude odpověď na tuto otázku odlišná, pokud společnost KIC, která je zastupujícím členem, jemuž jsou (podle vnitrostátního práva) služby poskytovány, není členem nezávislého seskupení osob? A v případě, že odpověď odlišná bude, je tento rozdíl odstraněn vnitrostátním právem, podle kterého má zastupující člen pro účely uplatnění osvobození nezávislého seskupení osob od daně vlastnosti a postavení členů nezávislého seskupení osob?“

K předložným otázkám

K třetí a čtvrté otázce

33 Podstatou třetí a čtvrté otázky, které je třeba zkoumat společně a na prvním místě, je, zda čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se vztahuje na služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové tvoří skupinu pro účely DPH ve smyslu článku 11 této směrnice, jsou-li tyto služby poskytovány této skupině pro účely DPH. V případě kladné odpovědi se předkládající soud táže, zda okolnost, že zastupující člen uvedené skupiny pro účely DPH není členem tohoto nezávislého seskupení osob, má vliv na použití osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, a zda lze tento vliv eliminovat na základě ustanovení vnitrostátního

práva.

34 Úvodem je třeba zdůraznit, že z osvobození od daní stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vyplývá, že nezávislé seskupení osob je samo o sobě osobou povinnou k dani odlišnou od svých členů. Ze samotného znění tohoto ustanovení totiž vyplývá, že nezávislé seskupení osob je nezávislé, a poskytuje tedy své služby samostatně ve smyslu článku 9 směrnice 2006/112. Pokud by mimoto služby poskytované nezávislým seskupením osob nebyly službami poskytovanými osobou povinnou k dani jednající jako takovou, nepodléhaly by podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 DPH. Na tyto služby by tedy nemohlo být uplatněno takové osvobození od daní, jaké je uvedeno v čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice (rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 61).

35 Je třeba rovněž připomenout, že podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 osvobodí členské státy od daní služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daní nebo pokud ní nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tyto členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučnou náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daní není s to narušit hospodářskou soutěž.

36 V tomto ohledu z bodů 25 a 35 odvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že cílem této směrnice je harmonizovat základ DPH a osvobození od této daně představují autonomní pojmy unijního práva, které – jak již Soudní dvůr rozhodl – musí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH, jak jej zavádí uvedená směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, bod 29 a citovaná judikatura).

37 Z ustálené judikatury kromě toho 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 daní 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 daní uvedených v tomto článku 132 vykládány zprůměrně, který by vyloučil úinky těchto osvobození. Cílem judikatury Soudního dvora není stanovit takový výklad, který by učinil uvedená osvobození od daní v praxi téměř nepoužitelnými (rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 50 a citovaná judikatura).

38 Pokud jde o znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, jak bylo připomenuto v bodě 35 tohoto rozsudku, osvobození od daní stanovené v tomto ustanovení se vztahuje na služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob. Z tohoto znění přitom nevyplývá, že služby, které taková seskupení poskytují svým členům, jsou vyloučeny z působnosti tohoto osvobození od daní, pokud tyto členové tvoří skupinu pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice 2006/112. S ohledem na samotné znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 však vytvoření takové skupiny pro účely DPH nemůže mít za následek rozšíření působnosti uvedeného osvobození na služby poskytované subjektům, které nejsou členy nezávislého seskupení osob.

39 Podle ustálené judikatury je třeba vzít pro výklad ustanovení unijního práva v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jíž je součástí (rozsudek ze dne 20. listopadu 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, bod 33 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o kontext čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, je třeba zdůraznit, že toto ustanovení je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daní ve

veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daní]“, hlavy IX této směrnice. Tento nadpis naznačuje, že osvobození od daní podle uvedeného ustanovení platí pouze pro nezávislá seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu (rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 44).

41 Z tohoto kontextu přitom nevyplynávají skutečnosti, které by z tohoto osvobození od daní vylučovaly nezávislá seskupení osob, jejichž členové tvoří skupinu pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice 2006/112, avšak pod podmínkou, že všichni členové těchto seskupení vykonávají činnosti ve veřejném zájmu.

42 Pokud jde o cíl čl. 132 odst. 1 písm. f) v rámci směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že účelem ustanovení článku 132 této směrnice jako celku je osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu, a usnadnit tak přístup k určitým službám či zboží tím, že náklady na ně nebudou navýšeny v důsledku jejich zdanění DPH (rozsudek ze dne 21. září 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 28 a citovaná judikatura).

43 Služby poskytované nezávislým seskupením osob jsou proto osvobozeny od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, jsou-li poskytovány přímo pro výkon činností ve veřejném zájmu uvedených v článku 132 této směrnice (rozsudek ze dne 21. září 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 29 a citovaná judikatura).

44 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že osvobození od daní stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) uvedené směrnice se v zásadě vztahuje na služby, které nezávislé seskupení osob poskytuje svým členům, kteří tvoří skupinu pro účely DPH, jsou-li poskytovány přímo pro výkon činností ve veřejném zájmu uvedených v článku 132 této směrnice. Toto osvobození od daní se naproti tomu nemůže vztahovat na služby poskytované členům skupiny pro účely DPH, kteří nejsou rovněž členy nezávislého seskupení osob vykonávajících takové činnosti ve veřejném zájmu.

45 V tomto ohledu je třeba připomenout, že provedení režimu stanoveného v článku 11 směrnice 2006/112 implikuje, že vnitrostátní právní úprava, která je přijata na základě tohoto ustanovení, umožní osobám, zejména společnostem, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, přestat být považovány za odlišné osoby povinné k DPH, a být tak považovány za jedinou osobu povinnou k dani. Použije-li členský stát uvedené ustanovení, osoba nebo osoby s vazbami ve smyslu tohoto ustanovení nemohou být tedy považovány za osobu nebo osoby povinné k dani podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19).

46 Z toho vyplývá, že zacházení jako s jedinou osobou povinnou k dani vylučuje, aby členové skupiny pro účely DPH nadále podepisovali samostatné přiznání k DPH a byli nadále identifikováni, v rámci jejich skupiny a mimo ni, jako osoby povinné k dani, jelikož uvedená přiznání je oprávněna podepsat pouze jediná osoba povinná k dani. Z toho plyne, že služby poskytnuté touto osobou členovi skupiny pro účely DPH musí být v takové situaci považovány pro účely DPH za služby poskytnuté nikoli tomuto členovi, nýbrž samotné skupině pro účely DPH, k níž tento člen náleží (rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 29).

47 Pro účely DPH tedy nelze služby, které nezávislé seskupení osob poskytuje členům skupiny pro účely DPH, považovat za služby poskytované individuálně tímto členem, ale je třeba na ně nahlížet jako na služby poskytované skupině pro účely DPH jako celku [obdobně viz rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 30].

48 Z toho plyne, že takové služby jsou považovány za poskytované dotčené skupině pro účely DPH jako celku, a tedy rovněž zastupujícímu subjektu skupiny pro účely DPH. V případě, že by poslední uvedený subjekt nebyl rovněž členem nezávislého seskupení osob, bylo by osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 uplatněno na nečleny nezávislého seskupení osob.

49 Toto ustanovení se přitom výslovně týká pouze služeb, které nezávislá seskupení osob poskytují svým členům. Tak tomu není v případě služeb, které nezávislé seskupení osob poskytuje skupině pro účely DPH, jejíž všichni členové nejsou rovněž členy tohoto nezávislého seskupení osob. S ohledem na přesné znění podmínek pro osvobození od daně by byl každý výklad, který by rozšiřoval působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, neslučitelný s účelem tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, bod 14).

50 V tomto ohledu je třeba uvést, že s ohledem na úvahy uvedené v bodech 36 a 49 tohoto rozsudku nemůže být tento závěr zpochybněn ustanoveními vnitrostátního práva, která stanoví, že zastupující člen skupiny pro účely DPH má vlastnosti a postavení členů dotčeného nezávislého seskupení osob pro účely uplatnění osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. Vzhledem k tomu, že toto osvobození od daně je autonomním pojmem unijního práva, jeho uplatnění je podmíněno tím, že všichni členové skupiny pro účely DPH jsou skutečně členy uvedeného nezávislého seskupení osob. Při nesplnění této podmínky nemohou uvedená ustanovení vnitrostátního práva vést k uplatnění uvedeného osvobození od daně.

51 V rozsahu, v němž z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že nezávislé seskupení osob dotčené v původním řízení poskytovalo za úplatu služby skupině pro účely DPH, jejíž jeden člen nebyl členem tohoto nezávislého seskupení osob, se v důsledku toho na toto poslední uvedené seskupení nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 a poskytování takových služeb představuje zdanitelné plnění podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

52 Toto konstatování není zpochybněno rozsudkem ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), ve kterém Soudní dvůr v bodech 42 až 44 v podstatě rozhodl, že osvobození od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), který odpovídá článku 131 a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, nepodléhá podmínce, aby dotčené služby byly nabízeny výhradně členům dotčeného nezávislého seskupení osob. To zaprvé znamená, že v souladu s tímto ustanovením jsou od daně osvobozeny pouze služby poskytované členům tohoto nezávislého seskupení osob, pokud jsou tyto služby i nadále poskytovány v rámci cíle, pro které bylo takové seskupení založeno, a jsou tedy nabízeny v souladu s účelem tohoto seskupení. Zadruhé to znamená, že na služby poskytované osobám, které nejsou členy uvedeného nezávislého seskupení osob, se nemůže vztahovat toto osvobození od daně, jelikož takové služby nespádají do působnosti uvedeného osvobození od daně a nadále podléhají DPH v souladu s čl. 2 odst. 1 této směrnice.

53 Ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), byly totiž dotčené služby poskytovány jednak členům dotčeného nezávislého seskupení osob a jednak osobám, které nebyly jeho členy ani se členy tohoto nezávislého seskupení osob netvořily skupinu pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice 2006/112. V uvedené věci neexistovalo žádné nebezpečí rozšíření působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice 77/388.

54 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci však služby poskytované nezávislým seskupením osob členovi takové skupiny pro účely DPH musí být pro účely DPH považovány za poskytované nikoli tomuto členovi, ale skupině pro účely DPH, k níž tento člen patří, existuje nebezpečí rozšíření působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, ledaže by všichni členové této skupiny pro účely DPH byli rovněž členy dotyčného nezávislého seskupení osob.

55 S ohledem na výše uvedené je třeba na třetí a čtvrtou otázku odpovědět, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se nevztahuje na služby poskytované nezávislým seskupením osob skupině pro účely DPH ve smyslu článku 11 této směrnice, pokud všichni členové této skupiny nejsou členy uvedeného nezávislého seskupení osob. Existence ustanovení vnitrostátního práva, která stanoví, že zastupující člen takové skupiny pro účely DPH má vlastnosti a postavení členů dotyčného nezávislého seskupení osob pro účely uplatnění osvobození od daně stanoveného pro nezávislá seskupení osob, je v tomto ohledu irelevantní.

K první a druhé otázce

56 S ohledem na odpověď na třetí až čtvrtou otázku není namístě odpovídat na první a druhou otázku.

K nákladům řízení

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

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

Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se nevztahuje na služby poskytované nezávislým seskupením osob skupině osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k dani ve smyslu článku 11 této směrnice, pokud všichni členové této skupiny nejsou členy uvedeného nezávislého seskupení osob. Existence ustanovení vnitrostátního práva, která stanoví, že zastupující člen takové skupiny osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k dani, má vlastnosti a postavení členů dotyčného nezávislého seskupení osob pro účely uplatnění osvobození od daně stanoveného pro nezávislá seskupení osob, je v tomto ohledu irelevantní.

Podpisy

* Jednací jazyk: angličtina.