

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

20. listopadu 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 13 část A odst. 1 písm. f) – Osvobození od daně – Služby poskytované nezávislými seskupeními osob – Služby poskytované členem a nečlenem“

Ve věci C-400/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hof van Cassatie (Kasaňní soud, Belgie) ze dne 19. dubna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 18. června 2018, v řízení

Infohos

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, P. G. Xuereb (zpravodaj), T. von Danwitz, C. Vajda a A. Kumin, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Infohos F. Soetaertem, advocaat,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a P. Cottinem, jakož i C. Pochet, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, jakož i P. Barros da Costa a M. J. Marques, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. července 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 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 daní (Úř. věst 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi sdružením Infohos a Belgische Staat (belgický stát), jehož předmětem je dodatečné vyměření daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za roky 2002 až 2004.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1). S ohledem na dobu, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, se však tento spor stále řídí šestou směrnicí.

4 Body devět a jedenáct odůvodnění šesté směrnice uváděly:

„vzhledem k tomu, že základ daní musí být harmonizován, aby uplatnění sazby Společenství na zdanitelná plnění vedlo k srovnatelným výsledkům ve všech členských státech;

[...]

vzhledem k tomu, že by měl být sestaven společný seznam osvobození od daní, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech“.

5 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmětem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

6 Článek 13 šesté směrnice, nadepsaný „Osvobození od daní v tuzemsku“, stanovil:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jejichž činnost není předmětem daní z přidané hodnoty nebo je od ní osvobozena, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučnou náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že takové osvobození od daní není způsobilé narušit hospodářskou soutěž;

[...]“

7 Článek 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice odpovídá článku 131 a čl. 132 odst. 1

písm. f) směrnice 2006/112.

Belgické právo

8 Článek 44 odst. 2 bod 1a zákoníku o DPH, ve znění použitelném ve věci v původním řízení, stanovil, že od DPH jsou osvobozeny „služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je vyřazena z tohoto článku nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, jsou-li tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tyto členové mohli vykonávat uvedenou činnost, a vyžadují-li tato seskupení od svých členů náhradu přesně odpovídající podílu na jejich společných výdajích, a to za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž; podmínky uplatnění tohoto osvobození od daně upravuje král.“

9 Článek 2 koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (královský výnos č. 43 o osvobození služeb, které nezávislá seskupení osob poskytují svým členům, od daně z přidané hodnoty) ze dne 5. července 1991 (*Belgisch Staatsblad* ze dne 6. srpna 1991, s. 17215), stanovil:

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

1. činnosti seskupení spočívají výlučně v poskytování služeb přímo vlastním členům a že všichni tyto členové vykonávají činnost, která je osvobozena od daně na základě článku 44 zákoníku nebo při níž nejsou v postavení osob povinných k dani“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

10 Infohos je sdružením, které se specializuje na nemocniční informační technologie. Poskytuje na straně jedné služby nemocničních informačních technologií nemocnicím, které jsou na něj napojeny jako jeho členové, a na straně druhé poskytuje služby subjektům, které nejsou jeho členy.

11 Dne 5. září 2000 uzavřelo se společností IHC-Group NV dohodu o spolupráci za účelem společného vývoje nových nebo inovativních softwarových aplikací prováděného na základě objednávky Infohos pro nemocnice, které jsou jeho členy.

12 Infohos se pro účely DPH nezaregistrovalo jako osoba povinná k dani, protože se domnívalo, že nemůže být považováno za osobu povinnou k dani ve smyslu článku 6 zákoníku o DPH, a proto, že je v každém případě od daně osvobozeno podle čl. 44 odst. 2 bodu 1a tohoto zákoníku.

13 Po kontrole, která byla provedena dne 20. dubna 2005 daňovým orgánem, měl tento orgán za to, že služby, které si vzájemně poskytují Infohos a společnost IHC-Group by měly podléhat DPH. Kromě toho podle daňového orgánu vedlo poskytování zdanitelných plnění nejenom k tomu, že plnění poskytnutá členům Infohos měla rovněž podléhat DPH a že Infohos již nemohlo u služeb poskytovaných svým členům uplatňovat osvobození od daně podle čl. 44 odst. 2 bodu 1a zákoníku o DPH.

14 Dne 13. prosince 2005 vydal daňový orgán protokol, v němž konstatoval protiprávní jednání, a na jeho základě vydal platební rozkaz, který byl prohlášen za vykonatelný.

15 Dne 22. května 2007 podalo Infohos žalobu k rechtbank van eerste aanleg Brugge (soud prvního stupně v Bruggách, Belgie), v níž navrhlo, aby uvedený soud prohlásil tuto žalobu za přípustnou a opodstatněnou, a aby proto zastavil výkon platebního rozkazu vydaného daňovou

správou, aby určil, že požadované částky nebyly dlužné, a podmínky, aby nařídil prominutí uložených pokut, nebo alespoň jejich podstatné snížení, aby nařídil vrácení všech částek vybraných na základě tohoto platebního rozkazu, včetně úroků z prodlení a aby uložil belgickému státu náhradu nákladů řízení.

16 Rozsudkem ze dne 23. února 2009 rechtbank van eerste aanleg Brugge (soud prvního stupně v Bruggách) rozhodl, že podmínky pro uplatnění osvobození od daní stanovené v čl. 44 odst. 2 bodu 1a zákoníku o DPH nejsou splněny, a že Infohos je povinno odvést DPH za všechny služby, které poskytl jako svým členům, tak nečlenům.

17 Infohos podalo proti uvedenému rozsudku odvolání k hof van beroep te Gent (odvolací soud v Gentu, Belgie).

18 Tento soud rozsudkem ze dne 21. září 2010 rozhodl, že Infohos se nemohlo dovolávat osvobození od daní stanoveného v čl. 44 odst. 2 bodu 1a zákoníku o DPH, protože by to narušilo hospodářskou soutěž. Uvedený soud však rovněž rozhodl, že Infohos, jakožto osoba smíšená povinná k dani ve smyslu článku 46 zákoníku o DPH, může v Belgickém státu podat žalobu na vrácení DPH.

19 Daňová správa poté podala kasační opravný prostředek k Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie).

20 Rozsudkem ze dne 31. října 2014 tento soud zrušil rozsudek hof van beroep te Gent (odvolací soud v Gentu) z důvodu rozporuplnosti konstatování, že Infohos se na straně jedné nemůže odvolávat na čl. 44 odst. 2 bod 1a zákoníku o DPH, a že proto musí být považováno za osobu plně povinnou k dani, avšak na straně druhé se může oprávněně dovolávat postavení osoby smíšeně povinné k dani.

21 Hof van Cassatie (Kasační soud) vrátil věci hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách).

22 Rozsudkem ze dne 20. září 2016 tento poslední uvedený soud rozhodl, že Infohos se nemůže dovolávat osvobození od daní, které je stanoveno v čl. 44 odst. 2 bodu 1a zákoníku o DPH, protože poskytuje služby rovněž nečlenům.

23 Infohos proti uvedenému rozsudku podalo kasační opravný prostředek k Hof van Cassatie (Kasační soud), zejména s odvodněním, že podmínka pro uplatnění osvobození od daní, která je uvedena v čl. 2 odst. 1 královského výnosu č. 43, podle níž nezávislé seskupení osob může poskytovat služby pouze svým členům, není uvedena v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, a je tedy v rozporu s tímto ustanovením.

24 Předkládající soud uvádí, že hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách) rozhodl, že ze striktního výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice a zejména z podmínky, která je stanovena v tomto ustanovení, podle níž nezávislá seskupení osob vyžadují od svých členů výlučnou náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, vyplývá, že tato podmínka vylučuje, aby tato seskupení poskytovala služby rovněž osobám, které nejsou jejich členy. Hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách) vycházel rovněž z toho, že vzhledem k tomu, že se Infohos neomezovalo na poskytování služeb svým členům, nýbrž prodávalo softwarové aplikace i těmto osobám, nemohlo využít osvobození od daní pro všechny své činnosti.

25 Podle předkládajícího soudu může být tento spor vyřešen pouze prostřednictvím výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

26 Za těchto podmínek se Hof van Cassatie (Kasaňní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. f) [šesté směrnice], nyní čl. 132 odst. 1 písm. f) [směrnice 2006/112], vykládán v tom smyslu, že členským státům umožní stanovit pro osvobození od daně, které je v něm zakotveno, podmínku výlučnosti, která vede k tomu, že nezávislé seskupení osob, jež poskytuje služby rovněž osobám, které nejsou jeho členy, v plném rozsahu podléhá DPH též v případě služeb, které poskytuje svým členům?“

K předběžné otázce

27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které osvobození od DPH podmíní tím, aby nezávislá seskupení osob poskytovala služby pouze svým členům, což vede k tomu, že taková seskupení, která poskytují služby rovněž nečlenům, podléhají v plném rozsahu DPH, a to i pokud jde o služby, které poskytují svým členům.

28 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice členské státy osvobodí od daně, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jejichž činnost není předmětem daně z přidané hodnoty nebo je od ní osvobozena, 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 takové osvobození od daně není zpěsobíle narušit hospodářskou soutěž.

29 V této souvislosti z bodů 9 a 11 odůvodnění šesté směrnice vyplývá, že tato směrnice má za cíl harmonizovat základ DPH a že 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 (rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 29 a citovaná judikatura).

30 Z ustálené judikatury dále vyplývá, že výrazy použité pro stanovení osvobození v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat striktně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněnou osobou povinnou k dani. Nicméně výklad těchto výrazů musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznamená, že by znění ustanovení o osvobozeních uvedených v článku 13 mělo být vykládáno zpěsobem, který vyloučí jejich účinky. Judikatura Soudního dvora nemá za cíl prosazovat takový výklad, který by učinil stanovená osvobození od daně v praxi téměř nepoužitelnými (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).

31 Pokud jde o znění čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se vztahuje na služby, které

svým členem poskytují nezávislá seskupení osob. Z tohoto znění naopak nevyplývá, že služby, které takováto seskupení poskytují svým členem, jsou z uvedeného osvobození od daně vyloučeny, pokud tato seskupení poskytují služby rovněž nečlenem.

32 Ačkoli je pravda, že podle tohoto ustanovení může být uvedené osvobození od daně poznáno pouze pro služby, které svým členem poskytují nezávislá seskupení osob, nelze z jeho znění vyvodit, že by bylo možné ho uplatnit pouze tehdy, pokud by tato seskupení byla povinna poskytovat služby pouze svým členem.

33 Podle ustálené judikatury je třeba při výkladu ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 3. října 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland a další, C-197/18, EU:C:2019:824, bod 48).

34 Pokud jde o kontext, jehož součástí je čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, je třeba zdůraznit, že článek 13 část A této směrnice je nadepsán „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“ a patří do hlavy X této směrnice týkající se osvobození od daně. Tento nadpis naznačuje, že osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. f) uvedené směrnice platí pouze pro nezávislá seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 44).

35 Z tohoto kontextu přitom nevyplývá nic, z čehož by vyplývalo, že by se uvedené osvobození od daně omezovalo na nezávislá seskupení osob, která poskytují služby pouze ve prospěch svých členů.

36 Pokud jde o účel čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, je třeba připomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že účelem tohoto ustanovení je zavedení osvobození od DPH za účelem 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 (rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, s. 37).

37 Je tedy třeba mít za to, že ustanovení čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice mají jako celek za cíl osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu, a usnadnit tak přístup k určitým službám či zboží tím, že náklady na ně nebudou navyšovány v důsledku jejich zdanění DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a ze dne 21. září 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 28).

38 Podle vnitrostátního ustanovení, o které se jedná ve věci v původním řízení, je osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice systematicky odmítáno u služeb, které svým členem poskytují nezávislá seskupení osob, pokud tato seskupení poskytují služby rovněž nečlenem, DPH tedy podléhají veškerá plnění.

39 I když takové nezávislé seskupení osob, jako je Infohos, poskytuje služby rovněž nečlenem, nic to nemění na skutečnosti, že služby, které poskytuje svým členem, přímou přispívají k výkonu činností ve veřejném zájmu, na které se vztahuje uvedené ustanovení. Služby poskytované nezávislým seskupením osob přitom spadají pod osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, pokud přímou přispívají k výkonu činností ve veřejném zájmu uvedených v čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice.

40 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že skutečnost, že nezávislému seskupení osob, které splňuje všechny podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, by byl odepřen nárok na osvobození od daně podle tohoto ustanovení pouze proto, že poskytlo služby

rovněž nečlenem, by vedla k omezení rozsahu působnosti uvedeného ustanovení tím, že by z nároku na osvobození od DPH vyloučila služby poskytované tímto seskupením jeho členem, přičemž takovéto omezení rozsahu působnosti není potvrzeno cílem této směrnice, který je uveden v bodě 36 tohoto rozsudku (obdobně viz rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, body 36 a 37).

41 Použití tohoto ustanovení na služby poskytované nezávislým seskupením osob přímo ve prospěch jeho vlastních členů, jejichž činnost nesmí být předmětem daně z přidané hodnoty nebo od ní musí být osvobozena, je v souladu s cílem čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, neboť tento cíl takovémuto seskupení nebrání poskytovat služby nečlenem.

42 V této souvislosti jsou podle čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice osvobozeny od daně pouze služby poskytované členem nezávislého seskupení osob, pokud jsou poskytovány v rámci cíle, pro které bylo toto seskupení vytvořeno, a jsou tedy nabízeny v souladu s jeho účelem (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 39). V tomto ohledu přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda služby poskytované seskupením Infohos splňují všechny podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

43 Naopak služby poskytované nečlenem nemohou být předmětem tohoto osvobození od daně a nadále podléhají DPH. Vzhledem k tomu, že takové služby nespádají do oblasti působnosti osvobození od daně uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, čl. 2 odst. 1 této směrnice vyžaduje, aby uvedené služby poskytnuté za úplatu v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, podléhaly DPH.

44 Vzhledem ke znění a účelu čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice tedy osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení nepodléhá podmínce, aby dotyčné služby byly nabízeny pouze členem dotyčného nezávislého seskupení osob.

45 Belgická vláda tvrdí, že čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, protože účelem této právní úpravy je zabránit narušení hospodářské soutěže v souladu s podmínkou stanovenou v tomto ustanovení.

46 Je třeba připomenout, že podle čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice se osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení použije za podmínky, že není způsobilé narušit hospodářskou soutěž.

47 V tomto ohledu již Soudní dvůr konstatoval, že osvobození od daně jako takové nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, a to na trhu, na němž je hospodářská soutěž v každém případě ovlivněna přítomností subjektu, který poskytuje služby svým členem a má zakázáno dosahovat zisk. Je to tedy skutečnost, že služby poskytované seskupením jsou osvobozeny od daně, a ne skutečnost, že toto seskupení splňuje další podmínky dotčeného ustanovení, která musí být způsobilá narušit hospodářskou soutěž, aby toto osvobození od daně mohlo být odmítnuto (rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, bod 58).

48 Soudní dvůr proto rozhodl, že přiznání osvobození od DPH musí být odmítnuto, pokud existuje skutečné riziko, že by osvobození od daně mohlo samo o sobě nyní nebo v budoucnu vést k narušení hospodářské soutěže (rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64).

49 Pro účely určení, zda to, že se na danou činnost uplatní osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, může vést k narušení hospodářské soutěže, může

vnitrostátní zákonodárce stanovit pravidla, která jsou příslušnými orgány snadno používána a kontrolována (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 65).

50 Podmínka týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže uvedená v tomto ustanovení nicméně neumožňuje obecně omezit rozsah působnosti osvobození od daní, které je v něm stanoveno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 67).

51 Právě toto má však za účinek vnitrostátní ustanovení, o které se jedná ve věci v původním řízení, které pokud jde o existenci narušení hospodářské soutěže, stanoví obecnou domněnku a rozsah působnosti osvobození od daní stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice omezuje obecně tím, že z nároku na osvobození od DPH vylučuje služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, pokud tato seskupení poskytují služby i nečlenům, nebo jak vyplývá z bodu 43 tohoto rozsudku, tyto poslední uvedené služby nespádají do rozsahu působnosti tohoto osvobození, a musí tedy podléhat DPH.

52 Belgická vláda dále tvrdí, že vnitrostátní ustanovení, o které se jedná ve věci v původním řízení, umožňuje zamezit jakýmkoli daňovým únikem, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

53 V této souvislosti stačí připomenout, že i když podle úvodní vety čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice členské státy stanoví podmínky osvobození od daní k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, nemohou mít tyto podmínky dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daní (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 39). Právě toto mají přitom za účinek podmínky stanovené vnitrostátní právní úpravou, o které se jedná ve věci v původním řízení, která stanoví, pokud jde o nezávislá seskupení osob, která poskytují služby i nečlenům, obecnou a nevyvratitelnou domněnku daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, avšak neurčuje přesně typ daňového úniku, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, kterému se tato právní úprava snaží zabránit.

54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které přiznání osvobození od DPH váže na podmínku, že nezávislá seskupení osob poskytují služby pouze svým členům, což vede k tomu, že taková seskupení, která poskytují služby rovněž nečlenům, podléhají v plném rozsahu DPH, a to i pokud jde o služby, které poskytují svým členům.

K nákladům řízení

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 13 část 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 daní musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které přiznání osvobození od DPH váže na podmínku, že nezávislá seskupení osob poskytují služby pouze svým členům, což vede k tomu, že taková seskupení, která

poskytují služby rovněž nečlenům, podléhají v plném rozsahu DPH, a to i pokud jde o služby, které poskytují svým členům.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.