STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 9. října 2008 [1]

1. Určité činnosti ve veřejném zájmu, včetně nemocniční a lékařské péče a činností, které s nimi úzce souvisejí, jsou osvobozeny od DPH. A tam, kde osoby, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně, vytvářejí seskupení, aby svým členům poskytovaly služby přímo nezbytné pro výkon takových činností, jsou uvedené služby rovněž osvobozeny od daně, pokud seskupení vyžadují po svých členech výlučně „náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích“ a pokud osvobození není způsobilé narušit hospodářskou soutěž.

2. Otázkou v tomto řízení o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané nizozemským Hoge Raad (Nejvyšší soud) v zásadě je to, zda se posledně uvedené osvobození vztahuje na služby poskytované jednomu nebo více členům individuálně, či zda se má právo Společenství v oblasti DPH v takové situaci řídit mušketýrským heslem „jeden za všechny, všichni za jednoho“.

1 — Původní jazyk: angličtina.

Příslušné právní předpisy

3. Řízení před vnitrostátním soudem se týká služeb poskytnutých v letech 1994 až 1998, takže příslušným právním předpisem Společenství je šestá směrnice o DPH [2].

4. Článek 13 část A uvedené směrnice je nadepsán „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“. Relevantní část odstavce 1 stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně *(Úř. věst. L 145, 13.6.1977, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23; vícekrát změněna; dále jen „šestá směrnice“). S účinností od 1. ledna 2007 byla nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jejímž cílem je* uspořádat ustanovení jasným a racionálním způsobem s přepracovanou strukturou a zněním, přestože přepracování v zásadě nepřináší žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech (viz bod 3 odůvodnění směrnice).

k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[…]

b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

[…]

f) 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 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 takové osvobození od daně není způsobilé narušit hospodářskou soutěž;

[…]“ [3]

Skutkové okolnosti, řízení a předběžná otázka

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (dále jen „Stichting“) je nadací, jejímiž členy jsou různé zdravotnické subjekty a subjekty zdravotního pojištění a, v určitých případech, jednotliví členové takových subjektů, například jednotlivé nemocnice. Činnosti členů Stichting jsou osvobozeny od DPH. Jejím vlastním obecným cílem je podpora kvality lékařské péče. Za tímto účelem poskytuje svým členům rozličné služby. Většina těchto služeb (souvisejících zejména s formulací a podporou profesních standardů pro lékařský a zdravotnický personál) je poskytována nemocnicím a náklady se mezi ně rozdělují

3 — Stejná ustanovení bez podstatných změn se nyní nacházejí v článcích 131 a 132 odst. 1 písm. b) a f) směrnice 2006/112.

podle počtu lůžek. Takové služby (které jsou nakonec hrazeny z vládních zdrojů) jsou daňovými orgány schváleny jako osvobozené od daně na základě vnitrostátních ustanovení, kterými se provádí čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

6. Stichting též příležitostně poskytuje jednotlivým členům další služby. Příklady zahrnují vyslání zaměstnance za tím účelem, aby předsedal skupině pracující na projektu náležité lékařské péče pro jeden z jejích přidružených subjektů, a vyslání personálu za účelem vystoupení na semináři o antivirových léčivech a selhání srdce, organizovaném jiným přidruženým subjektem. Takové služby jsou účtovány individuálně dotčené členské organizaci. Podle předkládacího rozhodnutí není sporu o tom, že takové služby jsou přímo nezbytné k tomu, aby členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozeny od daně, a že se v žádném případě nejedná o narušení hospodářské soutěže. Daňové orgány však soudí, že kritérium „náhrady přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích" není splněno.

7. Spor je nyní projednáván Hoge Raad, který žádá o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. f) [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že zahrnuje rovněž služby poskytované seskupeními, která náležejí do působnosti uvedeného ustanovení, jejich členům, které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat činnosti osvobozené od daně nebo činnosti, které nejsou zdanitelné a za které není účtována vyšší náhrada, než činí náklady vynaložené v souvislosti s těmito službami, pokud jsou tyto služby poskytovány pouze jednomu nebo více členům?"

8. Stichting, nizozemská vláda a Komise předložily jak písemná, tak ústní vyjádření.

Posouzení

Narušení hospodářské soutěže

9. Nizozemská vláda zpochybňuje tvrzení předkládajícího soudu, podle kterého dotčené služby nezpůsobují narušení hospo-

dářské soutěže. Zdůrazňuje především, že vnitrostátní prováděcí předpisy definující v nizozemském právu rozsah osvobození od daně výslovně vylučují poskytování personálu právě z důvodu, že se jedná o službu, která může způsobit závažné narušení hospodářské soutěže.

10. Otázka, zda došlo ke skutečnému nebo možnému narušení hospodářské soutěže, má být samozřejmě rozhodnuta příslušným vnitrostátním soudem, stejně jako otázka výkladu a použití příslušných vnitrostátních prováděcích pravidel. Pokud jde o způsobilost narušit hospodářskou soutěž, lze jednoduše uvést, že osvobození od daně musí být odepřeno, pokud by samo o sobě mohlo vést, nyní nebo v budoucnu, k narušení hospodářské soutěže [4].

11. Zdůraznila bych nicméně další aspekt. Otázka vnitrostátního soudu odkazuje na služby, za které se „není účtována vyšší náhrada, než činí náklady vynaložené za tyto služby“. Uvedená formulace může zahrnovat služby, za které byla účtována částka menší, než je výše nákladů, na rozdíl od přesné náhrady uvedené v šesté směrnici [5]. Poskytování jakýchkoli služeb za cenu nižší nežli náklady bude mít, vzhledem k obchodním podnikům, nepochybně dopad na hospodářskou soutěž, což musí být vzato v úvahu příslušným vnitrostátním soudem při posouzení skutkových okolností.

Striktní výklad

12. Jak zdůraznily nizozemská vláda a Komise, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že pojmy používané k označení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice, jakožto výjimky z obecné zásady, že DPH se vybírá ze všech dodání za protiplnění osobou povinnou k dani, musí být vykládány striktně [6].

4 — Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, Recueil, s. I-13711, body 58 až 65).

5 — Dodávám, že ve všech jazykových zněních ve kterých byla šestá směrnice v roce 1977 přijata, je v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) obsaženo slovo „přesně“, s výjimkou nizozemského znění, které uvádí „výlučně náhradu odpovídající jejich podílu“ („enkel terugbetaling“), a nikoli „výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu“. Článek 13 část A odst. 1 písm. f) je proveden do nizozemského práva čl. 11 odst. 1 písm. u) Wet op de Omzetbelasting (zákon o dani z obratu), který rovněž uvádí „výlučně náhradu odpovídající jejich podílu“ („slechts terugbetaling“).

6 — Viz, pro konkrétní odkaz na čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Recueil, s. I-1737, bod 13), a rozsudek ve věci Taksatorringen, citovaný v poznámce pod čarou 4, bod 61.

13. Soudní dvůr však dále uvedl, že není účelem judikatury uplatňovat takový výklad, který by v praxi učinil osvobození od daně uvedená v citovaném ustanovení téměř nepoužitelnými [7].

Předložená otázka

15. Stichting a Komise tvrdí, že otázka Hoge Raad má být zodpovězena v tom smyslu, že za předpokladu, že jsou splněna zbývající kritéria čl. 13 části A odst. 1 písm. f), uvedené ustanovení zahrnuje služby poskytované seskupeními, které náleží do jeho působnosti, i když jsou takové služby poskytovány jen jednomu nebo několika členům.

14. Podotýkám rovněž, že striktnost výkladu – a striktní výklad nesmí být zaměňován za úzký výklad [8] – může být zmírněna podle povahy dotčeného osvobození. Nemocniční a lékařská péče je osvobozena od daně v zájmu společnosti jako celku za účelem snížení jejích nákladů pro pacienty. Důvod pro uvedené osvobození se vztahuje i na nezbytné podpůrné služby, které jsou z důvodů úspor dosahovaných při zvýšeném objemu služeb delegovány na společně provozované entity [9]. Pokud je „nemocniční a lékařská péče“ sama o sobě předmětem striktního výkladu, je vhodné podřídit nezbytné podpůrné služby ještě striktnějšímu výkladu, který by smyčku utahoval ještě více [10]?

16. Nizozemská vláda soudí, že toto ustanovení nemůže zahrnovat služby poskytované a účtované členům individuálně. Při jednání svůj postoj rozvedla a tvrdila, že je zásadní rozdíl mezi službami poskytovanými ve společném zájmu, které jsou zahrnuty do osvobození od daně, a službami poskytovanými v individuálním zájmu člena, které do osvobození od daně zahrnuty nejsou.

17. V podstatě souhlasím se Stichting a Komisí. Jsou-li splněny ostatní podmínky čl. 13 části A odst. 1 písm. f) – pokud jsou služby přímo nezbytné pro výkon činnosti osvobozené od daně nebo činnosti, která není předmětem daně, pokud došlo k náhradě přesně odpovídající podílu na společných

7 — Rozsudek ve věci Taksatorringen, bod 62.

8 — Viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Zoological Society of London (C-267/00, Recueil, s. I-3353, body 17 až 19).

9 — Viz stanovisko generálního advokáta Mischa ve věci Taksatorringen, citované v poznámce pod čarou 4, body 9 a 117 až 124, zvláště body 117 až 119.

10 — Viz rovněž rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 23 rozsudku, a body 20 až 23 stanoviska generálního advokáta Fennellyho a citovaná judikatura).

výdajích a osvobození není způsobilé narušit hospodářskou soutěž – jsem toho názoru, že by příliš doslovný výklad slov „podíl“ a „společný“ svévolně a uměle omezil působnost takového osvobození od daně.

18. Pokud je jeden druh služeb poskytován všem členům seskupení v průběhu každého daňového období, je jistě možné každému účtovat „podíl na společných výdajích“ v plném významu tohoto výrazu. Skutečnost je však v takových seskupeních složitější. Seskupení může poskytovat celou škálu různých služeb, přičemž některé jsou vyžadovány všemi členy a některé jen určitými členy. Potřeby členů se mohou v jednotlivých daňových obdobích lišit, takže v určitém období budou některé služby poskytovány všem členům, jiné některým členům a další možná jen jednomu členovi. Přitom jsou náklady na poskytování všech těchto služeb stále velmi reálně společným výdajem, jelikož vznikly seskupení vytvořenému za takovým účelem všemi členy, a metody nákladového účetnictví jsou plně schopny identifikovat přesný podíl takového výdaje, který odpovídá každé individuálně poskytnuté službě.

19. Nizozemská vláda ve svém písemném vyjádření tvrdila, že účelem osvobození od daně je zabránit tomu, aby služby poskytované seskupením jeho členům byly zatíženy DPH, pokud by stejné služby takovou zátěž neměly v případě, že by byly poskytovány interně každým jednotlivým členem [11]. Takové služby jsou tak postaveny na roveň vnitřním plněním. Nizozemská vláda tvrdí, že pokud je služba poskytována jednomu členovi, je srovnatelná s plněním na volném trhu, kdy je poskytovatel v určitém odstupu od příjemce a neměl by mít nárok na takové zacházení.

20. Nejsem tímto argumentem přesvědčena. Skutečnost, zda je určitá služba poskytována seskupením jednomu, několika nebo všem jeho členům, nemění nic na vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem nebo na povaze uspořádání, kdy jsou zdroje sdíleny za účelem dosažení úspor ze zvýšeného objemu poskytovaných služeb.

21. Nizozemská vláda při jednání kladla větší důraz na to, že mají-li služby splňovat podmínky pro osvobození od daně, musejí být poskytovány ve společném zájmu všech členů seskupení, a nikoli v individuálním zájmu určitých členů. Rozdíl ilustrovala na příkladu rady pro školní stížnosti, která poskytuje všem školám v Nizozemsku

11 — Viz stanovisko generálního advokáta Mischa ve věci Taksatorringen, body 118 a 119.

podporu při rozhodování o stížnostech. Tato služba je poskytována ve společném zájmu všech škol, i když některé školy ji v daném období nevyžadují, či ji nevyžadují vůbec, a musí tedy být osvobozena od daně na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. f). Naproti tomu, pokud by nějaká škola chtěla od právníků rady získat právní poradenství, například v oblasti DPH, jednalo by se o službu v individuálním zájmu školy, a nebyla by od daně osvobozena.

22. Zatímco se přikláním k souhlasu s výsledkem, ke kterému nizozemská vláda dospěla při analýze svého příkladu, nesouhlasím s metodou, kterou používá. Za popsaných okolností by poradenství v oblasti DPH nesplnilo podmínky pro osvobození od daně, protože není službou přímo nezbytnou k tomu, aby škole umožnila vykonávat její činnost osvobozenou od daně, tedy poskytování vzdělání, a pravděpodobně též proto, že se nejedná o jednu ze služeb, pro které byla rada založena. Naproti tomu služba, která spadá do působnosti rady a která je přímo nezbytná pro výkon činnosti osvobozené od daně, tedy poskytování vzdělání, musí být od daně osvobozena bez ohledu na skutečný počet škol, které ji využívají.

23. Krom toho se mi zdá, že rozdíl mezi společnými a individuálními zájmy nemá jako samostatné kritérium velký význam. Pokud členové nemají povinnost využívat všechny služby, které seskupení nabízí, zvolí si možnost využívat ty služby, které je zajímají. A dostupnost takových služeb pro všechny členy bude nutně v jejich společném zájmu – za předpokladu, že služby jsou poskytovány „nezávislými seskupeními osob, jejichž činnost není předmětem daně z přidané hodnoty nebo je od ní osvobozena, a jsou přímo nezbytné k tomu, aby jejich členové mohli vykonávat uvedenou činnost“.

24. Vzhledem k tomu, že Hoge Raad pokládá svou otázku za výslovného předpokladu, že jediným sporným bodem je skutečnost, zda je splněno kritérium „náhrady přesně odpovídající podílu na společných výdajích“, odpovídám na tuto otázku kladně.

Závěry

25. V důsledku výše uvedeného jsem toho názoru, že Soudní dvůr by měl odpovědět na otázku Hoge Raad takto:

„Článek 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice o DPH se vztahuje na služby poskytované seskupeními, které náleží do jeho působnosti, jejich členům i tehdy, pokud jsou poskytovány jen jednomu nebo několika členům, za předpokladu, že jsou splněny zbývající podmínky stanovené v uvedeném ustanovení."