NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 9. októbra 2008 [1]

1. Určité činnosti vo verejnom záujme vrátane hospitalizácie a zdravotnej starostlivosti a s nimi úzko súvisiace činnosti sú oslobodené od DPH. V prípadoch, keď osoby, ktorých činnosti sú oslobodené od dane, vytvárajú skupiny, aby svojim členom poskytovali služby priamo potrebné na výkon takýchto činností, sú uvedené služby taktiež oslobodené od dane, pokiaľ skupiny požadujú od svojich členov výlučne „presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch“ a pokiaľ takéto oslobodenie nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže.

2. Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil holandský Hoge Raad (Najvyšší súd), je v podstate otázka, či sa posledné uvedené oslobodenie od dane vzťahuje na služby poskytované jednému alebo viacerým členom individuálne, alebo či sa má právo Spoločenstva v oblasti DPH v takýchto prípadoch riadiť mušketierskym heslom: „Jeden za všetkých, všetci za jedného.“

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

Príslušné právne predpisy

3. Keďže konanie na vnútroštátnom súde sa týka služieb poskytovaných v rokoch 1994 až 1998, príslušným právnym predpisom je šiesta smernica o DPH. [2]

4. Nadpis článku 13 A uvedenej smernice je: „Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane.“ Relevantná časť odseku 1 stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to

2 — Šiesta smernica 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; viackrát zmenená; ďalej len „šiesta smernica“). S účinnosťou od 1. januára 2007 bola nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorej cieľom je usporiadať ustanovenia jasným a prehľadným spôsobom, s prepracovanou štruktúrou a znením, aj keď to v zásade neprinesie žiadne podstatné zmeny platných právnych predpisov (pozri odôvodnenie č. 3).

za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

…

b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom,

…

f) služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže,

…“ [3]

Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (ďalej len „Stichting“) je nadácia, ktorej členmi sú rôzne zdravotnícke subjekty a subjekty zdravotného poistenia a v určitých prípadoch jednotliví členovia takýchto subjektov, napríklad jednotlivé nemocnice. Činnosti členov Stichtingu sú oslobodené od DPH. Ich vlastným všeobecným cieľom je podpora kvality lekárskej starostlivosti. Táto nadácia poskytuje svojim členom rôzne služby. Väčšinu týchto služieb poskytuje nemociniam (služby súvisiace najmä s formuláciou a podporou profesijných štandardov pre lekársky a zdravotnícky personál), pričom náklady sa medzi nich

3 — Rovnaké ustanovenia, bez podstatných zmien, sa nachádzajú v článkoch 131 a 132 ods. 1 písm. b) a f) smernice 2006/112.

rozdeľujú podľa počtu lôžok. Takéto služby (ktoré sú nakoniec uhrádzané z vlastných zdrojov) sú daňovými orgánmi schválené ako oslobodené od dane na základe vnútroštátnych predpisov, ktorými sa preberá článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice.

6. Stichting tiež príležitostne poskytuje jednotlivým členom ďalšie služby. Napríklad vyslanie zamestnanca, aby predsedal skupine pracujúcej na projekte riadnej lekárskej starostlivosti pre jedného z jej pridružených subjektov, alebo vyslanie personálu, aby vystúpil na seminári o antivírusových liečivách a zlyhaní srdca organizovanom iným pridruženým členom. Tieto služby sa účtujú individuálne príslušnému členovi organizácie. Podľa vnútroštátneho rozhodnutia nie je sporné, že takéto služby sú priamo potrebné na to, aby členovia mohli vykonávať činnosti, ktoré sú oslobodené od dane, a že v nijakom prípade nedochádza k narušeniu hospodárskej súťaže. Daňové orgány sa však domnievajú, že kritérium „presná úhrada ich podielov na spoločných výdavkoch“ nie je splnená.

7. Spor teraz prejednáva Hoge Raad, ktorý žiada, aby sa rozhodlo o tejto prejudiciálnej otázke:

„Má sa článok 13 A ods. 1 písm. f) [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na tie služby poskytované skupinami uvedenými v tomto ustanovení ich členom, ktoré sú priamo potrebné na poskytovanie tých služieb členov, ktoré sú oslobodené od dane alebo vo vzťahu ku ktorým nevystupujú ako zdaniteľné osoby a za ktoré sa nevyžaduje vyššia odmena, než je výška výdavkov vynaložených na tieto služby, ak sú tieto služby poskytované len jednému alebo len niekoľkým členom?“

8. Stichting, holandská vláda a Komisia predložili písomné aj ústne pripomienky.

Posúdenie

Narušenie hospodárskej súťaže

9. Holandská vláda spochybňuje tvrdenie vnútroštátneho súdu, podľa ktorého predmetné služby nenarúšajú hospodársku súťaž.

Predovšetkým zdôrazňuje, že vnútroštátne vykonávacie predpisy definujúce v holandskom práve rozsah oslobodenia od dane vylučujú poskytovanie personálu práve z toho dôvodu, že ide o službu, ktorá môže spôsobiť závažné narušenie hospodárskej súťaže.

10. O otázke, či došlo k skutočnému alebo možnému narušeniu hospodárskej súťaže, samozrejme, rozhodne vnútroštátny súd, rovnako ako o otázke výkladu a uplatnenia príslušných vnútroštátnych vykonávacích pravidiel. Pokiaľ ide o spôsobilosť narušiť hospodársku súťaž, stačí uviesť, že oslobodenie od dane sa musí odmietnuť priznať, pokiaľ by samo osebe mohlo teraz alebo v budúcnosti viesť k narušeniu hospodárskej súťaže. [4]

11. Chcela by som však zdôrazniť ďalší aspekt. Otázka vnútroštátneho súdu odkazuje na služby, za ktoré „sa neúčtuje vyššia úhrada, ako sú náklady vynaložené na tieto služby“. Uvedená formulácia môže zahŕňať služby, za ktoré sa účtovala menšia čiastka, ako bola výška nákladov, na rozdiel od presnej úhrady uvedenej v šiestej smernici. [5] Poskytovanie akýchkoľvek služieb za nižšiu cenu, ako sú náklady, bude mať vzhľadom na obchodné podniky nepochybne dosah na hospodársku súťaž, čo musí vnútroštátny súd zohľadniť pri posudzovaní skutkového stavu.

Doslovný výklad

12. Ako zdôraznila holandská vláda a Komisia, Súdny dvor opakovane rozhodol, že pojmy používané na označenie oslobodenia od dane uvedeného v článku 13 šiestej smernice, ako aj výnimky zo všeobecnej zásady, že DPH sa vyberá zo všetkých plnení poskytnutých zdaniteľnou osobou za protihodnotu, sa majú vykladať doslovne. [6]

4 — Pozri rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, Zb. s. I-13711, body 58 až 65.

5 — Dodávam, že všetky jazykové verzie, v ktorých bola šiesta smernica v roku 1977 prijatá, obsahujú v článku 13 A ods. 1 písm. f) slovo „presne“, s výnimkou holandskej verzie, ktorá uvádza „úhradu ich podielu“ („enkel terugbetaling“) a nie „presnú úhradu ich podielu“. Článok 13 A ods. 1 písm. f) je prebratý do holandského práva článkom 11 ods. 1 písm. u) Wet op de Omzetbelasting (zákon o dani z obratu), ktorý tiež uvádza „úhradu ich podielu“ („slechts terugbetaling“).

6 — V súvislosti s konkrétnym odkazom pozri článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, rozsudky z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, C-348/87, Zb. s. I-1737, bod 13, a Taksatorringen, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 61.

13. Súdny dvor však ďalej uviedol, že cieľom judikatúry nie je presadzovať taký výklad, ktorým by bolo takmer nemožné uplatniť predmetné oslobodenie v praxi. [7]

Predložená otázka

15. Stichting a Komisia tvrdia, že na otázku Hoge Raad sa má odpovedať v tom zmysle, že za predpokladu, že sú splnené ostatné kritériá článku 13 A ods. 1 písm. f), uvedené ustanovenie zahŕňa služby poskytované skupinou, ktoré patria do jeho pôsobnosti, aj keď sa takéto služby poskytujú len jednému alebo len niektorým členom.

14. Zároveň by som chcela podotknúť, že doslovný výklad — pričom doslovný výklad sa nesmie zamieňať s úzkym výkladom [8] — môže byť zmiernený podľa povahy predmetného oslobodenia. Hospitalizácia a zdravotná starostlivosť sú oslobodené od dane v záujme spoločnosti ako celku s cieľom znížiť jej náklady na pacientov. Dôvod na uvedené oslobodenie sa vzťahuje aj na potrebné podporné služby, ktoré sa z dôvodu úspor dosahovaných pri zvýšenom objeme delegujú na spoločne prevádzkované entity. [9] Pokiaľ je „hospitalizácia a zdravotná starostlivosť“ predmetom doslovného výkladu, je vhodné podriadiť nevyhnutné podporné služby ešte doslovnejšiemu výkladu, ktorý by ešte viac zaťahoval slučku? [10]

16. Holandská vláda sa domnieva, že toto ustanovenie nemôže zahŕňať uvedené služby, ktoré sa členom poskytujú a účtujú individuálne. Na pojednávaní svoj postoj rozviedla a uviedla, že existuje zásadný rozdiel medzi službami poskytovanými v spoločnom záujme, ktoré sú zahrnuté do oslobodenia od dane, a službami poskytovanými v individuálnom záujme člena, ktoré nie sú zahrnuté do oslobodenia od dane.

17. V podstate súhlasím s nadáciou Stichting a s Komisiou. Ak sú splnené ostatné podmienky článku 13 A písm. f) — pokiaľ sú služby priamo potrebné na výkon činnosti oslobodenej od dane alebo ktorá nie je predmetom dane, pokiaľ došlo k presnej úhrade podielov na spoločných výdavkoch a oslobo-

7 — Pozri rozsudok Taksatorringen, už citovaný, bod 62.

8 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Zoological Society of London, rozsudok z 21. marca 2002, C-267/00, Zb. s. I-3353, body 17 až 19.

9 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen, už citovanej v poznámke pod čiarou 4, body 9 a 117 až 124, osobitne body 117 až 119.

10 — Pozri tiež rozsudok z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-76/99, Zb. s. I-249, bod 23, a návrhy, ktoré k tomuto rozsudku predniesol generálny advokát Fennelly, body 20 až 23 a citovanú judikatúru.

denie nespôsobuje narušenie hospodárskej súťaže —, domnievam sa, že príliš doslovný výklad slov „podiel“ a „spoločný“ svojvoľne a umelo obmedzuje pôsobnosť tohto oslobodenia od dane.

18. Pokiaľ sa jeden druh služieb poskytuje všetkým členom skupiny v priebehu každého zdaňovacieho obdobia, každému členovi je možné účtovať „podiel na spoločných výdavkoch“ v plnom význame tohto výrazu. Skutočnosť je však v takýchto prípadoch zložitejšia. Skupina môže poskytovať celú paletu rôznych služieb, pričom niektoré služby požadujú všetci členovia a iné služby žiadajú len niektorí. Potreby členov sa môžu v jednotlivých zdaňovacích obdobiach odlišovať, takže v určitom období sa budú niektoré služby poskytovať všetkým členom, iné niektorým členom a ďalšie možno len jednému členovi. Pritom náklady na poskytovanie všetkých týchto služieb veľmi reálne zodpovedajú spoločným výdavkom, pretože vznikli skupine založenej na takýto účel všetkými členmi, a metódy nákladového účtovníctva sú úplne schopné identifikovať presný podiel takéhoto výdavku, ktorý zodpovedá každej individuálne poskytnutej službe.

19. Holandská vláda vo svojom písomnom vyjadrení tvrdila, že účelom oslobodenia od dane je zabrániť tomu, aby služby, ktoré poskytuje skupina svojim členom, boli zaťažené DPH, pokiaľ by rovnaké služby takúto záťaž nemali, ak by boli poskytované interne každým jednotlivým členom.[11] Holandská vláda tvrdí, že pokiaľ sa služba poskytuje jednému členovi, je porovnateľná s plnením na voľnom trhu, kde má poskytovateľ určitý odstup od príjemcu, a nemala by mať nárok na takéto zaobchádzanie.

20. Tento argument ma nepresvedčil. Skutočnosť, že skupina poskytuje určitú službu jednému alebo niekoľkým, alebo všetkým svojim členom, nemenení nič vo vzťahu medzi poskytovateľom a príjemcom ani na povahe dohody, na základe ktorej sa zdroje delia s cieľom dosiahnuť úspory zo zvýšeného objemu poskytovaných služieb.

21. Na pojednávaní holandská vláda zdôraznovala, že pokiaľ majú služby spĺňať podmienky na oslobodenie od dane, musia sa poskytovať v spoločnom záujme všetkých členov skupiny, nielen v individuálnom záujme určitých členov. Rozdiel ilustrovala na príklade rady pre školské sťažnosti, ktorá poskytuje všetkým školám v Holandsku

11 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen, už citovanej, body 118 a 119.

podporu pri rozhodovaní o sťažnostiach. Táto služba sa poskytuje v spoločnom záujme všetkých škôl, aj keď niektoré školy ju v danom období nevyžadujú, alebo ju vôbec nevyžadujú, a musí byť oslobodená od dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. f). Pokiaľ by však nejaká škola chcela od právnikov získať právne poradenstvo napríklad v oblasti DPH, išlo by o službu v individuálnom záujme školy a nebola by oslobodená od dane.

22. Zatiaľ čo sa prikláňam k súhlasu s výsledkom, ku ktorému dospela holandská vláda pri analýze svojho príkladu, nesúhlasím s metódou, ktorú používa. Za opísaných okolností by poradenstvo v oblasti DPH nesplnilo podmienky na oslobodenie od dane, pretože nie je priamo potrebnou službou na to, aby škole umožnila vykonávať jej činnosť oslobodenú od dane, teda poskytovanie vzdelania, a pravdepodobne aj preto, lebo nejde o jednu zo služieb, pre ktorú bola rada založená. Oproti tomu služba, ktorá patrí do pôsobnosti rady a ktorá je priamo potrebná na výkon činnosti oslobodenej od dane, teda na poskytovanie vzdelania, musí byť od dane oslobodená bez ohľadu na počet škôl, ktoré ju využívajú.

23. Okrem toho sa zdá, že rozdiel medzi spoločnými a individuálnymi záujmami nemá ako samostatné kritérium veľký význam. Pokiaľ členovia nemajú povinnosť používať všetky služby, ktoré skupina ponúka, zvolia si možnosť využívať tie služby, ktoré zodpovedajú ich individuálnemu záujmu. Dostupnosť takýchto služieb bude v ich spoločnom záujme — za predpokladu, že služby sa poskytujú „nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti“.

24. Vzhľadom na to, že Hoge Raad kladie svoju otázku za výslovného predpokladu, že jediným sporným bodom je skutočnosť, či je splnené kritérium „presnej úhrady ich podielu na spoločných výdavkoch“, odpovedám na túto otázku kladne.

Návrh

25. V dôsledku predchádzajúcich úvah navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázku Hoge Raad odpovedal takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice o DPH sa vzťahuje na služby poskytované skupinami, ktoré patria do jeho pôsobnosti, svojim členom aj vtedy, pokiaľ sa poskytujú len jednému alebo len niekoľkým členom, za predpokladu, že sú splnené ostatné podmienky stanovené v uvedenom ustanovení.