Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GIOVANNIHO PITRUZZELLY
přednesené dne 11. července 2019 [1]

Věc C-400/18

Infohos
proti
Belgische Staat

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie)]

„Řízení o předběžné otázce – DPH – Osvobození od daně – Nezávislá seskupení osob – Plnění poskytnutá členům a osobám, které nejsou členy“

1. Ztrácí nezávislé seskupení osob složené z mnoha veřejných center sociální péče, kterým poskytuje služby veřejného zájmu, své postavení osoby osvobozené od DPH ve vztahu k činnostem vykonávaným ve prospěch členů z důvodu skutečnosti, že se rozhodne poskytovat služby také třetím osobám?

2. To je podstatou otázky položené belgickým vnitrostátním soudem, který žádá Soudní dvůr, aby posoudil slučitelnost vnitrostátního ustanovení, které podmiňuje osvobození nezávislých seskupení osob složených z veřejných center sociální péče od DPH skutečností, že tato nezávislá seskupení osob poskytují služby výlučně členům, s unijním právem.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Článek 13 šesté 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 [2], v oblasti osvobození od daně v tuzemsku stanoví, že:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

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

[…]

1 – Původní jazyk: italština.

2 – Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

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“.

4. Článek 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném daňovém systému daně z přidané hodnoty [3], která zrušuje a nahrazuje směrnici 77/388. Nicméně navzdory nastalému zrušení, jelikož předmětné skutečnosti v původním řízení nastaly před vstupem této směrnice v platnost, je v tomto řízení použitelná šestá směrnice.

B. Belgické právo

5. Článek 44 odst. 2 bod 1*a* Btw wetboek (zákoníku o DPH), ve znění použitelném na skutkový stav, stanoví osvobození od platby daně pro:

„Služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je vyňata z tohoto článku nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, jsou-li tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tito 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.“

6. Článek 2 Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 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 (královského výnosu č. 43 ze dne 5. července 1991 o osvobození služeb, které nezávislá seskupení osob poskytují svým členům, od daně z přidané hodnoty) (Belgische Staatsblad 6. srpna 1991) stanoví, že:

„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 svým vlastním členům a že všichni tito členové vykonávají činnost, která je osvobozena od daně na základě článku 44 zákoníku nebo při níž nejsou v postavení osob povinných k dani“.

II. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

7. Infohos, navrhovatel v původním řízení, je sdružením pro nemocniční informační technologie, které bylo založeno několika veřejnými centry sociální péče (dále jen „VCSP“) (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn) [4]. Infohos poskytuje služby nemocničních informačních technologií VCSP, která jsou jeho členy, a kromě služeb poskytovaných svým členům poskytuje služby osobám, které nejsou jeho členy. Dne 5. září 2000 uzavřelo se společností NV IHC-Group dohodu za účelem společného vývoje nových nebo inovativních softwarových aplikací prováděného na základě objednávky Infohos pro nemocnice, které jsou jeho členy.

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4 – Ze spisu vyplývá, že Infohos je sdružení založené dne 21. února 1986 ve formě veřejného orgánu ze strany CPAS Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende a Ronse. Článek 3 stanov definuje předmět sdružení jako zajištění, analyzování, organizování a řízení informačních systémů na podporu organizace nemocnic vlastních členů, jakož i související činnosti vykonávané samotnými členy.

8. Infohos se pro účely DPH nezaregistrovalo jako osoba povinná k dani, neboť se jednak domnívalo, že nemůže být považováno za osobu povinnou k dani ve smyslu článku 6 zákoníku o DPH[5] a v každém případě že je od daně osvobozeno podle čl. 44 odst. 2 bodu 1*a* tohoto zákoníku.

9. Dne 20. dubna 2005 měl daňový orgán po kontrole za to, že služby vzájemně poskytované mezi Infohos a NV IHC-Group (neboť se jedná o osobu, která není členem seskupení) by měly podléhat platbě DPH. Kromě toho podle daňového orgánu poskytnutí zdanitelných plnění osobám, které nejsou členy, vedlo k tomu, že také plnění poskytnutá členům Infohos měla podléhat DPH, a že Infohos tudíž již nemohlo u služeb poskytovaných svým členům uplatňovat osvobození od daně podle čl. 44 odst. 2 bodu 1*a* zákoníku o DPH.

10. Dne 13. prosince 2005 sepsal daňový orgán v protokolu zjištění a na základě tohoto protokolu byl vydán platební rozkaz, který byl prohlášen za vykonatelný.

11. Dne 22. května 2007 Infohos prostřednictvím žaloby podané k Rechtbank van eerste aanleg Brugge (soud prvního stupně v Bruggách, Belgie) napadlo platební rozkaz a domáhalo se zastavení jeho výkonu, jakož i prohlášení, že požadované částky nejsou splatné; podpůrně navrhlo uložení povinnosti zrušit uložené sankce nebo alespoň jejich podstatné snížení, vrácení všech částek vybraných na základě platebního rozkazu, včetně úroků z prodlení, a uložení povinnosti odpůrci k náhradě nákladů řízení.

12. Rozsudkem ze dne 23. února 2009 prohlásil výše uvedený soud, že nejsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně podle čl. 44 odst. 2 bodu 1*a* zákoníku o DPH a že navrhovatel je povinen odvést DPH za všechny služby, které poskytl svým členům i osobám, které jeho členy nejsou.

13. Proti tomuto rozhodnutí podalo Infohos odvolání k Hof van Beroep te Gent (odvolací soud v Gentu, Belgie), který v rozsudku ze dne 21. září 2010 uvedl, že Infohos nemohlo využít osvobození od daně uvedené v čl. 44 odst. 2 bodu 1*a* zákoníku o DPH, neboť poskytovalo služby také osobám, které nebyly jeho členy, a tudíž uplatnění osvobození od daně by narušilo hospodářskou soutěž. Tento soud však rovněž uvedl, že Infohos, jakožto smíšená osoba povinná k dani, mohlo podat proti belgickému státu žalobu na vrácení DPH v částce ve výši 117 781,03 eur.

14. Dne 5. července 2012 podal daňový orgán kasační opravný prostředek k Hof van Cassatie (kasační soud, Belgie). Rozsudkem ze dne 31. října 2014 Hof van Cassatie (kasační soud) zrušil rozhodnutí Hof van Beroep di Gent (odvolací soud v Gentu) z důvodu rozpornosti konstatování, že se navrhovatel na jednu stranu nemůže dovolávat čl. 44 odst. 2 bodu 1*a* zákoníku o DPH, což implikuje, že má postavení osoby s neomezenou daňovou povinností, avšak na druhou stranu se může dovolávat postavení smíšené osoby povinné k dani ve smyslu článku 46 zákoníku o DPH, takže může využít osvobození od daně u služeb poskytovaných svým členům, v poměru k poskytování služeb osobám, které nejsou jeho členy, a to s nárokem na odpočet omezeným na zdanitelná plnění poskytovaná osobám, které nejsou jeho členy.

15. Hof van Cassatie (kasační soud) postoupil věc Hof van Beroep Antwerpen (odvolací soud v Antverpách). Rozsudkem ze dne 20. září 2016 tento soud rozhodl, že udělení povolení k úplatnému uvádění softwarových aplikací, které jsou buď výlučným vlastnictvím navrhovatele, nebo spoluvlastnictvím navrhovatele a společnosti NV IHC-Group, na trh spadá do působnosti čl. 18 odst. 1 odst. 2 bodu 7 zákoníku o DPH, a je tedy třeba považovat je za plnění podléhající DPH. Dále uvedený soud konstatoval, že vzhledem k okolnosti, že se navrhovatel v původním řízení neomezuje

5 – Uvedený článek stanoví, že veřejná zařízení nejsou považována za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to ani tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

na poskytování služeb svým členům, nýbrž prostřednictvím společnosti NV IHC-Group, se kterou uzavřel dohodu o spolupráci, prodává softwarové aplikace, které sám vyvinul nebo které byly vyvinuty na jeho objednávku, též osobám, které nejsou jeho členy, nemá ohledně žádné své činnosti nárok na osvobození od DPH podle čl. 44 odst. 2 bodu 1*a* zákoníku o DPH.

16. Infohos tedy napadlo toto rozhodnutí u Hof van Cassatie (kasační soud), přičemž tvrdilo, že podmínka pro uplatnění osvobození od daně stanovená v čl. 2 odst. 1 královského výnosu, podle které nezávislé seskupení osob (dále jen „NSO“)[6] může poskytovat služby výlučně svým členům, není stanovena v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, a tudíž vnitrostátní ustanovení není v souladu s unijním právem.

17. Předkládající soud Hof van Cassatie (kasační soud) uvádí, že Hof van Beroep Antwerpen (odvolací soud v Antverpách) měl za to, že striktní výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, a zejména podmínka stanovená tímto ustanovením, která NSO stanoví povinnost požadovat od vlastních členů výlučně náhradu přesně odpovídající podílu na jejich společných výdajích, vylučuje, aby služby mohly být poskytovány také osobám, které nejsou jejich členy. Navíc vzhledem k tomu, že se Infohos neomezovalo pouze na poskytování služeb svým členům, ale také prodávalo marketingové softwarové aplikace třetím osobám, nemohlo počítat s osvobozením od daně pro všechny vykonávané činnosti.

18. Podle předkládajícího soudu může být vznesená námitka vyřešena pouze prostřednictvím výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

19. Hof van Cassatie (kasační soud) tudíž přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 13 část A odst. 1 písm. f) směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, nyní čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, vykládat v tom smyslu, že členským státům umožňuje stanovit pro osvobození od daně, které je v něm zakotveno, podmínku výlučnosti, na jejímž základě 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?“

III. Právní analýza

20. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice brání takové právní úpravě, jako je belgická právní úprava, která umožňuje NSO uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty výhradně v případě, že poskytují služby pouze členům seskupení.

21. V opačném případě, pokud by takové vnitrostátní ustanovení bylo považováno za slučitelné s unijním právem, vedlo by to k tomu, že v každém případě, kdy NSO poskytuje služby také osobám, které nejsou jeho členy, stalo by se osobou povinnou k DPH také pro účely plnění poskytovaných svým členům.

6 – Nezávislými seskupeními osob (NSO) se rozumí seskupení osob nebo podniků, které poskytují zboží nebo služby svým členům autonomním způsobem.

22. Kvalifikace navrhovatele v původním řízení jako NSO a existence podmínek stanovených v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice u činnosti, kterou vykonává – alespoň ve vztahu ke svým členům – a tedy předpoklady, za kterých jsou poskytovaná plnění osvobozena od platby DPH, nejsou předmětem konkrétního zpochybnění, a tudíž v projednávané věci mohou být oba aspekty považovány za ověřené. V každém případě přísluší vnitrostátnímu soudu, aby konkrétně ověřil, zda jsou dodrženy podmínky uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. f)[7].

23. Kromě toho dodávám, že vnitrostátní soud je rovněž povinen posoudit slučitelnost nabídky služeb osobám, které nejsou členy, s předmětem činnosti NSO. Pokud by totiž činnost ve vztahu k osobám, které nejsou členy, nespadala do předmětu činnosti NSO, měly by být důsledky posouzeny na základě vnitrostátního práva.

24. Pro účely odpovědi na položenou předběžnou otázku existují v podstatě dvě tvrzení zastávaná účastníky řízení.

25. První tvrzení, zastávané Komisí a navrhovatelem, vede k záporné odpovědi na předběžnou otázku, a tedy k neslučitelnosti takového ustanovení, jako je belgické ustanovení, které podmiňuje osvobození od DPH skutečností, že služby seskupení jsou nabízeny výlučně členům, s unijním právem.

26. Toto tvrzení je založeno zejména na předpokladu, že vyloučení NSO, která poskytují služby také osobám, které nejsou jejich členy, z osvobození od daně, které je uvedeno v čl. 13 části A odst. 1 písm. f), by vedlo k příliš restriktivnímu výkladu ustanovení, a tedy ke složitému, ne-li nemožnému uplatnění osvobození od daně.

27. V tomto ohledu je třeba upřesnit, že poskytování služeb ze strany NSO třetím osobám by bylo dovoleno pouze tehdy, pokud by podléhalo běžnému zdanění (pokud nejsou předmětem jiného osvobození od daně) podle článku 2 šesté směrnice, který definuje oblast působnosti této směrnice.

28. Možnost poskytovat služby osobám stojícím mimo seskupení by tedy podle tohoto tvrzení nemohla být zpochybněna dodatečnou podmínkou výlučnosti, která není obsažena v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

29. Druhé tvrzení, zastávané belgickou vládou a portugalskou vládou, vede ke kladné odpovědi na předběžnou otázku, a tedy ke slučitelnosti takového ustanovení, jako je belgické ustanovení, které podmiňuje osvobození od DPH skutečností, že služby seskupení jsou nabízeny výlučně členům, s unijním právem.

30. Nezbytná výlučnost vyplývá ze samotného ustanovení, které mimo jiné stanoví, že osvobození od daně bude přiznáno, pokud nenaruší hospodářskou soutěž, k čemuž by došlo v případě služeb nabízených třetím osobám, neboť NSO bylo primárně založeno pouze za účelem nabízení služeb osobám, které jsou jeho členy.

31. Podmínka výlučnosti má navíc za cíl zajistit řádné provádění zásady daňové neutrality.

32. První tvrzení se mi zdá přesvědčivější, a to s upřesněními, které uvedu níže.

7 – 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 27.

33. Zaprvé je nezbytné ověřit to, zda je zavedení takovéto podmínky výlučnosti v souladu s doslovným, systematickým a teleologickým výkladem čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice [8] a zadruhé to, zda mají členské státy prostor pro uvážení při jeho zavedení.

A. Výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice ve vztahu k cílům této směrnice a k funkci osvobození od daně.

34. Znění výše uvedeného ustanovení nijak nezmiňuje nezbytnost toho, aby poskytování služeb vlastním členům bylo výlučné.

35. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být osvobození od DPH – která, jak bude zdůrazněno v bodě 41, představují autonomní pojmy unijního práva – vykládána restriktivně, neboť tato osvobození od daně představují výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani.

36. Tento restriktivní výklad ze strany členského státu při provádění směrnice však nemůže jít tak daleko, aby nadměrně ztěžoval uplatňování režimu osvobození od daně do té míry, že by autonomní pojem těchto osvobození od daně zbavil účinků [9].

37. Z tohoto důvodu je nezbytné odkázat na účel samotného ustanovení.

38. Cílem šesté směrnice o DPH [10] je harmonizovat vnitrostátní právní předpisy za účelem vytvoření společného systému daně z přidané hodnoty, a tedy jednotného základu daně.

39. Tento cíl je upřesněn v devátém bodě odůvodnění takto: „vzhledem k tomu, že základ daně musí být harmonizován, aby uplatnění sazby Společenství na zdanitelná plnění vedlo k srovnatelným výsledkům ve všech členských státech“ [11].

40. Jak totiž upřesňuje bod 11 odůvodnění šesté směrnice, „měl [by] být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech“.

41. Z toho vyplývá, jak již Soudní dvůr upřesnil, že cíle jednotného způsobu vybírání vlastních zdrojů ve všech členských státech nelze dosáhnout jinak než prostřednictvím harmonizovaného výkladu a uplatňování osvobození od daně, což zahrnuje vytvoření autonomního pojmu unijního práva pro tato osvobození od daně [12].

42. Přesněji řečeno, čl. 13 část A odst. 1 písm. f) stanoví osvobození od DPH, které mohou uplatnit určitá NSO, která jsou založena na systému svépomoci, tedy seskupení, jehož účelem je poskytovat svým členům služby, které jsou přímo nezbytné pro výkon jejich činnosti (která musí být osvobozena od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani) a které od svých členů vyžaduje výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích.

8 – S odkazem na výklad tohoto ustanovení viz rozsudek ze dne 21. září 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, bod 29 a citovaná judikatura, podle něhož platí, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí.

9 – V tomto smyslu, opět s odkazem na výklad tohoto ustanovení, viz 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. Soudní dvůr uvádí, že i když je nezbytný restriktivní výklad, tak to však neznamená, že by znění ustanovení o osvobození mělo být vykládáno způsobem, který vyloučí jeho účinky nebo který by učinil stanovená osvobození od daně v praxi téměř nepoužitelnými.

10 – Stejný cíl má v současné době platná směrnice 2006/112.

11 – Devátý bod odůvodnění šesté směrnice.

12 – V tomto ohledu rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, bod 11, jakož i rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, bod 26.

43. Účelem takovéhoto osvobození od daně je totiž „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“ [13], jakož i „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“ [14].

44. Komise, jak vyplývá z vyjádření uložených ve spise, při neexistenci výkladu Soudního dvora ohledně ustanovení týkajícího se osvobození od daně, v různých pracovních dokumentech o DPH upřesnila, že ani zvláštní povaha osvobození od daně, ani nezbytnost učinit restriktivní výklad osvobození od daně nemohou odůvodnit zákaz na straně osob, na které se vztahuje osvobození od daně, vykonávat také činnosti (za předpokladu, že podléhají zdanění) ve vztahu k třetím osobám [15].

45. Z účelu uvedeného ustanovení ani z účelu stanovených osvobození od daně tudíž nevyplývá, jak je dokonce vyjasněno v úředních dokumentech Komise, nezbytnost zavést podmínku výlučnosti služeb nabízených ze strany NSO svým členům.

46. Pokud jde o závěry ohledně soudržnosti takového ustanovení, jako je belgické ustanovení, s cíli osvobození od daně, tak toto ustanovení se v důsledku své přísnosti v každém případě zdá být nepřiměřené ve vztahu k tomuto cíli.

47. Soudní dvůr několikrát poukázal na to, že podle zásady proporcionality, která patří mezi obecné zásady unijního práva, musí být prostředky použité k provedení šesté směrnice s to uskutečnit cíle sledované touto právní úpravou a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení [16].

48. Ztráta nároku na osvobození od daně také pro plnění poskytnutá členům naopak může vést k narušení rovnováhy ustanovení unijního práva pro „sankční“ záměr, který je duchu směrnice cizí.

49. Pro účely uplatnění osvobození od daně se zdá být vhodnější zaměřit se spíše na činnost, kterou osoba vykonává, než na povahu této osoby.

50. To znamená, že stanovené osvobození od daně musí být přiznáno pouze ve vztahu ke službám, které NSO poskytují svým členům, ale nikoli to, že NSO mohou nabízet služby výhradně svým členům. V tomto ohledu již Soudní dvůr stanovil, že na služby poskytované ze strany NSO vlastním členům se vztahuje osvobození od daně stanovené v uvedeném ustanovení, i když jsou tyto služby poskytovány jednomu nebo několika z těchto členů [17].

51. Je to právě činnost vykonávaná ve prospěch členů, pro účely chráněné ustanovením unijního práva, která je hodná ochrany, a tedy osvobození od daně, a nikoli povaha osoby, která by měla být považována za hodnou osvobození od daně pouze tehdy, pokud nabízí služby výlučně členům samotného seskupení. To samozřejmě pod podmínkou, že vnitrostátní soud ověří, že osoba požadující osvobození od daně splňuje podmínky stanovené šestou směrnicí [18].

13 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37, jakož i rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 56.

14 – Rozsudek ze dne 21. září 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, bod 33 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, body 47, 48 a citovaná judikatura ohledně účelu čl. 132 odst. 1 písm. f) v rámci směrnice 2006/112.

15 – Jak vyplývá ze spisu, výbor pro DPH se k tomuto aspektu vyjádřil ve vztahu k čl. 132 odst. 1 písm. f), ale Komise se domnívá, že tento výklad by měl být rozšířen na dříve platný čl. 13 část A odst. 1 písm. písm. f) z důvodu totožnosti obsahu; srov. článek 398 směrnice 2006/112/ES, pracovní dokument č. 654 ze dne 3. března 2010, bod 3.4, a).

16 – Rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25, a obdobně rozsudek ze dne 26. dubna 2012, Komise v. Nizozemsko, C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75.

17 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 43.

18 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 27.

B. Prostor pro uvážení členských států

52. Článek 13 část A odst. 1 vyžaduje, aby členské státy stanovily podmínky „k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

53. Písmeno f) dodává, že osvobození od daně nesmí být „způsobilé narušit hospodářskou soutěž“.

54. Prostor pro uvážení členských států při stanovování podmínek pro přístup k osvobození od daně nemůže jít tak daleko, aby změnil definici obsahu osvobození od daně stanovených směrnicí [19].

55. Členský stát tudíž nemůže zavést taková ustanovení, která by zbavila osvobození od daně obsahu nebo by učinila jeho uplatňování obtížnější nebo nemožné [20].

56. Tak tomu je v případě, že členský stát při provádění směrnice přijme přísná obecná opatření, jako jsou opatření stanovená v článku 2 belgického královského výnosu, která omezují působnost osvobození od daně.

57. Účelem výrazu „k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození“ je podle mého názoru umožnit členským státům, aby zavedly vnitrostátní právní předpisy vhodné k tomu, aby uplatňování osvobození od daně nebylo pro hospodářské subjekty příliš složité, a případně také k racionalizaci způsobů kontroly.

58. Jistě nemůže být chápán, jak by mohlo vyplývat z některých argumentů účastníků řízení, jako výhradně zaměřený na podporu zjištění příslušných orgánů.

59. Ze spisu dále nevyplývá, proč by pro vnitrostátní orgány bylo příliš obtížné uplatňovat a kontrolovat správné uplatňování osvobození od daně stanovených směrnicí [21].

60. Je povinností vnitrostátního soudu ověřit, že osoby, na které se vztahuje osvobození od daně, vedou řádné a oddělené účetnictví, které umožní nezbytné kontroly ze strany příslušných orgánů.

61. Tento výraz však nemůže odůvodnit zavedení přísné podmínky výlučnosti, která, jak je uvedeno výše, je cizí znění a účelu ustanovení unijního práva.

62. Totéž musí být řečeno s ohledem na další část výše uvedeného ustanovení, která umožňuje členským státům stanovit podmínky „k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

63. Ani tato část neumožňuje považovat za nezbytné dodatečné ustanovení, které není obsaženo ve směrnici, o výlučnosti poskytování služeb členům.

19 – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, bod 26 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 39 a citovaná judikatura.

20 – Viz opět 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.

21 – V tomto ohledu článek 398 směrnice 2006/112/ES, pracovní dokument č. 654 ze dne 3. března 2010, bod 3.4, a), ve kterém jsou zmíněny možné praktické problémy nebo obtíže pro orgán, které se však, jak je uvedeno, neliší od praktických obtíží, které vznikají v mnoha jiných situacích, kdy je nezbytné přezkoumat činnosti podléhající dani a činnosti osvobozené od daně. Komise rovněž zdůraznila, že tato analýza byla převzata a rozpracována v pracovním dokumentu připojeném k Zelené knize o budoucnosti DPH (SEC(2010) 1455 final ze dne 1. prosince 2010) a v následných pracích výboru pro DPH (článek 398 směrnice 2006/112/ES, pracovní dokument č. 856 ze dne 6. května 2015, bod 3.1.10).

64. Případné poskytování služeb třetím osobám nelze považovat za způsob způsobilý k napomáhání daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu v rozsahu, v jakém je toto poskytování služeb řádně odděleno v účetnictví seskupení a podléhá zaplacení splatné daně.

65. Pokud jde závěrem o riziko narušení hospodářské soutěže, analýza může být komplexnější, ale podle mého názoru vede ke stejnému závěru, pokud jde o možnost nebo nemožnost NSO poskytovat služby také osobám, které nejsou jejich členy.

66. Soudní dvůr již upřesnil, že „osvobození od DPH musí být odepřeno, pokud existuje reálné nebezpečí, že osvobození od daně samo o sobě může vést přímo nebo v budoucnosti k narušení hospodářské soutěže“ [22].

67. Jak již uvedla generální advokátka J. Kokott, existence narušení hospodářské soutěže nemůže být předem abstraktně rozhodnuta pro určitá odvětví. Šestá směrnice tedy vnitrostátnímu zákonodárci nenabízí žádný prostor pro uvážení, pokud jde o zavedení abstraktního ustanovení, které pomíjí konkrétní ověření narušení hospodářské soutěže [23].

68. Naopak takové ustanovení, jako je belgické ustanovení, podle toho, co lze pochopit ze spisu, kde belgická vláda uvádí jako převažující základ důvodů zavedení podmínky výlučnosti možné narušení hospodářské soutěže, předpokládá, v rámci obecného a přísného ustanovení, bez jakéhokoli prostoru pro posouzení ze strany soudu, že poskytování služeb třetím osobám narušuje hospodářskou soutěž na tomto konkrétním trhu.

69. Soudní dvůr již uvedl, že za účelem určení, zda to, že se na danou činnost uplatní osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, může vést k narušení hospodářské soutěže, může vnitrostátní zákonodárce stanovit pravidla, která jsou příslušnými orgány snadno používána a kontrolována. Tyto podmínky se však netýkají vymezení obsahu osvobození stanovených touto směrnicí, přičemž upřesnil, že požadavek, aby nebyla narušena hospodářská soutěž ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, neumožňuje členským státům obecně omezit rozsah tohoto osvobození [24].

70. Osvobození od daně by mohlo vyvolat narušení volné hospodářské soutěže pokud by většina služeb byla poskytována osobám, které nejsou členy, a v případě, že by služby poskytované osobám, které nejsou členy seskupení, byly osvobozeny od platby DPH.

71. Žádná z těchto situací nemůže nastat při výkladu, který je navrhován, a tudíž je třeba mít za to, že ani v tomto ohledu nejsou argumenty ve prospěch nezbytnosti podmínky výlučnosti přesvědčivé, a to i z důvodu neexistence konkrétních prvků na jejich podporu.

C. Omezení možnosti NSO poskytovat služby třetím osobám, které nejsou jejich členy

72. Podmínky pro osvobození od daně stanovené v dotčeném článku, jak připomněla rovněž Komise ve vyjádřeních předložených v rámci řízení, lze shrnout následovně: skutečnost, že služby osvobozené od daně jsou poskytovány nezávislým seskupením osob; že toto seskupení vykonává činnost, která je osvobozena od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani; že účelem těchto plnění je poskytovat svým členům služby přímo nezbytné pro výkon činnosti; že tato seskupení vyžadují od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích.

22 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64, jakož stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, bod 68.

23 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:145, bod 22.

24 – Rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 65 a citovaná judikatura a bod 67.

73. Všechny tyto podmínky musí být předmětem ověření vnitrostátního soudu.

74. Je však třeba upřesnit, že z hlediska teleologického a systematického výkladu, který byl doposud uplatňován, musí být stanoveny některé dodatečné podmínky pro to, aby mohlo nastat osvobození od DPH u služeb poskytovaných členům v případě, že osoba nabízí služby také osobám, které nejsou členy seskupení (které podléhají DPH).

75. Zaprvé je třeba, aby služby nabízené členům kvantitativně převažovaly nad službami poskytovanými třetím osobám, které tudíž mohou mít pouze doplňkovou povahu v celkové činnosti seskupení [25].

76. A to za účelem zabránění tomu, aby byla narušena funkce seskupení a aby tímto způsobem mohlo docházet k obcházení tohoto pravidla, což by mohlo narušit hospodářskou soutěž.

77. Zadruhé stále za účelem zabránění narušení výše uvedené funkce je nezbytné, aby osoba, na kterou se vztahuje osvobození od daně, prokázala, že činnost vykonávaná ve prospěch třetích osob, které nejsou členy, je uskutečňována z důvodů technické účinnosti, kterou budou moci v budoucnu využít také členové.

78. Obě výše uvedená ověření patří do pravomoci vnitrostátního soudu, který musí uplatnit výše uvedená výkladová kritéria k tomu, aby dospěl k závěru o nároku na osvobození od daně v případě osoby, která poskytuje služby svým členům, ale také třetím osobám.

79. S těmito upřesněními, která jsou nezbytná k zachování soudržnosti cílů směrnice a osvobození od daně, je ještě méně odůvodněné obávat se rizik narušení hospodářské soutěže, přičemž je naopak posílena funkce osvobození od daně, kterou je kompenzovat NSO znevýhodnění v hospodářské soutěži vůči tomu, kdo tyto služby seskupení může poskytovat prostřednictvím vlastních zaměstnanců nebo v rámci seskupení pro účely DPH [26].

IV. Závěry

80. S ohledem na všechny předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Hof van Cassatie (kasační soud, Belgie) takto:

„Článek 13 část A odst. 1 písm. f) směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, nyní čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že členským státům neumožňuje stanovit pro osvobození od daně, které je v něm zakotveno, podmínku výlučnosti, na jejímž základě 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.

Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, že existují podmínky pro osvobození od daně stanovené výše uvedeným ustanovením, a v případě služeb poskytovaných také osobám, které nejsou členy, že za účelem zabránění narušení účelu osvobození od daně tyto služby kvantitativně nepřevažují nad službami poskytovanými členům a jsou odůvodněny technickou účinností, ze které mohou mít prospěch také osoby, které jsou členy.“

25 – Ze spisu vyplývá, že od 1. července 2016, v důsledku žádosti o vysvětlení adresované belgické vládě ze strany Komise, vstoupil v Belgii v platnost nový režim osvobození od daně pro NSO. Zejména nový čl. 44 odst. 2*a* zákoníku o DPH stanoví, že v případě, že NSO poskytuje služby také osobám, které nejsou jeho členy, jsou plnění poskytovaná jeho členům osvobozena od daně v případě, že tato plnění představují převážnou část činnosti vykonávané NSO.

26 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, bod 67.