

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. září 2017 (*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. f) – Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně – Osvobození od daně u služeb, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob – Použitelnost v oblasti pojiškovnictví“

Ve věci C-605/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 26. srpna 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2015, v řízení

Minister Finansów

proti

Aviva Towarzystwu Ubezpieczeń na Życie S. A. w Warszawie,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Juhász, C. Vajda (zpravodaj), K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. prosince 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ministra Finansów T. Tratkiewiczem a L. Pyszyńskim, jakož i B. Rogowskou-Rajda, jako zmocněnci,
- za Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. w Warszawie J. Martinim, doradcem daňovým,
- za polskou vládu B. Majczynou a B. Majerczyk-Graczykowskou, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a M. Noort, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království D. Robertsonem a S. Simmons, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. O. Thomas, QC,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyni,
po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. března 2017,
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 daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Ministrem Finansów (ministr financí, Polsko) a Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. w Warszawie (dále jen „Aviva“) v otázce individuálního výkladového stanoviska určeného této společnosti, které se týkalo výkladu čl. 43 odst. 1 bodu 21 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, částka 535, dále jen „zákon o DPH“), který provádí čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23; dále jen „šestá směrnice“) byla s účinností od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112. Článek 13 šesté směrnice 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 podmínky, 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 zpusobitelné narušit hospodářskou soutěž;

[...]“

Nařízení (EHS) č. 2137/85

4 Článek 3 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení (EHZS) (Úř. věst. 1985, L 199, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 83) stanoví:

„Účelem sdružení je usnadňovat nebo rozvíjet hospodářskou činnost jeho členů, zlepšit nebo zvýšit hospodářské výsledky této činnosti; jeho účelem není dosahování zisku pro vlastní potřebu.

Jeho činnost musí být spojena s hospodářskou činností jeho členů a ve vztahu k ní musí mít pouze doplňující povahu.“

Směrnice 2006/112

5 Součástí směrnice 2006/112 je hlava IX, nadepsaná „Osvobození od daně“, která obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Obecné ustanovení“.

6 Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, který je obsažen v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně]“, hlavy IX této směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, 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 toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

[...]“

7 Článek 135 odst. 1 směrnice 2006/112, který je obsažen v kapitole 3, nadepsané „Ostatní případy osvobození od daně“, hlavy IX této směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty;

[...]“

Polská právní úprava

8 Článek 43 odst. 1 bod 21 zákona o DPH zní:

„Od daně jsou osvobozeny: služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby jejich 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 daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Aviva je součástí skupiny Aviva činné v oblasti pojišťovacích služeb a zajišťování důchodových nároků v Evropě. Hlavní oblastí činnosti této skupiny jsou dlouhodobé spořicí programy, správa fondů a pojištění.

10 Skupina Aviva hodlá v rámci integrace zřídít centra služeb společná pro několik členských států. Plánuje, že tato centra budou poskytovat služby přímo nezbytné k výkonu pojišťovací činnosti vykonávané subjekty v rámci této skupiny, a to zejména služby v oblasti lidských zdrojů, finanční a účetní služby, služby v oblasti výpočetní techniky, administrativní služby a zákaznické služby, jakož i služby související s vývojem nových produktů.

11 Aviva hodlá tuto činnost provozovat prostřednictvím evropského hospodářského zájmového sdružení (dále jen „EHZS“), kterému z její činnosti nepoplyne zisk ve smyslu článku 3 nařízení č. 2137/85. Členy EHZS budou pouze společnosti skupiny Aviva, které vyvíjejí hospodářskou činnost v oblasti pojišťovnictví, a to včetně společností Aviva.

12 V této souvislosti se Aviva obrátila na ministra financí s otázkou, zda může být činnost EHZS osvobozena od daně z přidané hodnoty (DPH) na základě článku 43 odst. 1 bodu 21 zákona o DPH. Aviva zastávala názor, že by tomu tak mělo být a že členové EHZS usazení v Polsku, tj. společnosti provozující hospodářskou činnost v oblasti pojišťovnictví, by proto měli být zproštěni povinnosti účtovat a přiznávat DPH z nákladů, které na ně přeneslo EHZS.

13 Rozhodnutím ze dne 14. března 2013 ministr financí konstatoval, že s názorem Avivy nesouhlasí. Uvedl, že není splněna podmínka ve smyslu čl. 43 odst. 1 bodu 21 zákona o DPH, podle níž nesmí dojít k narušení podmínek hospodářské soutěže. Podle ministra financí staví osvobození nezávislého seskupení osob (dále jen „NSO“) tento subjekt do výhodnější pozice na trhu ve srovnání s ostatními subjekty provozujícími tutéž činnost. Konstatoval proto, že uvedené osvobození nelze uplatnit v situaci, kdy na dotčeném trhu podnikají subjekty, které do NSO nepatří a provozují obdobnou činnost, jež je zdaněna, nebo by tím mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže.

14 Aviva podala žalobu k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie (vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko) a navrhovala, aby bylo rozhodnutí ministerstva financí zrušeno. Tvrdila, že uvedené rozhodnutí, podle něhož nelze služby, které Aviva nakoupí od EHZS, osvobodit od předmětné DPH, je v rozporu s čl. 43 odst. 1 bodem 21 zákona o DPH.

15 Rozsudkem ze dne 30. prosince 2013 zrušil Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodský správní soud ve Varšavě) rozhodnutí ministra financí ze dne 14. března 2013. Rozhodl, že EHZS, které Aviva hodlala založit, splňuje všechny podmínky pro uplatnění osvobození podle čl. 43 odst. 1 bodu 21 zákona o DPH. Tento soud konstatoval, že k narušení hospodářské soutěže by mohlo dojít pouze v případě, že by na trhu se souvisejícími službami působily i jiné subjekty než dotčené NSO, které by byly připraveny nabídnout obdobné služby jako toto NSO, a pokud by stávající příjemci služeb, kterými jsou členové tohoto NSO, měli zájem kupovat tyto služby od subjektu mimo uvedené seskupení. Podle tohoto soudu by bylo obtížné nalézt na trhu hospodářský subjekt, který by jako společné centrum služeb poskytoval služby subjektům usazeným ve dvanácti členských státech, aniž by mu z toho plynul zisk, a byl by výlučně v rámci skupiny dotčené ve věci v původním řízení.

16 Ministr financí podal kasační opravný prostředek k Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko). Tento soud konstatoval, že ustanovení směrnice 2006/112, a konkrétně čl. 132 odst. 1 písm. f), nebyla vyložena jednoznačně a ani judikatura Soudního dvora neodstraní veškeré pochybnosti v tomto směru.

17 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je vnitrostátní právní úprava týkající se osvobození [NSO] od DPH, která nestanoví žádné

podmínky nebo postup, pokud jde o splnění podmínky ohledně absence narušení hospodářské soutěže, služitelná s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice [2006/112] ve spojení s článkem 131 směrnice 2006/112, jakož i se zásadou efektivity, zásadou právní jistoty a zásadou legitimního očekávání?

2) Podle jakých kritérií je nutno posuzovat, zda je splněna podmínka týkající se absence narušení hospodářské soutěže stanovená v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112?

3) Má na odpověď na druhou otázku vliv okolnost, že [NSO] poskytuje služby členům založeným podle práva různých členských států?

K předběžným otázkám

18 Nejprve je třeba uvést, že skupina Aviva hodlá založit NSO, jehož členy budou společnosti skupiny Aviva provozující hospodářskou činnost v oblasti pojiškovnictví a jehož služby budou přímo nezbytné k výkonu této činnosti.

19 V této souvislosti se položené otázky týkají výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, který osvobozuje od daně služby poskytované nezávislými seskupeními osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, které jsou přímo nezbytné k tomu, aby jejich členové mohli vykonávat uvedenou činnost.

20 Pro účely odpovědi na tyto otázky je třeba nejprve zkoumat, zda se toto ustanovení použije za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, která se týká služeb poskytovaných NSO, jehož členové uskutečňují hospodářskou činnost v oblasti pojiškovnictví.

21 Podle ustálené judikatury v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU je na Soudním dvoru, aby vnitrostátnímu soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda je předkládající soud ve své otázce zmínil (rozsudek ze dne 20. října 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, bod 37 a citovaná judikatura).

22 Za těchto podmínek je třeba předkládajícímu soudu poskytnout rovněž vodítka v otázce, zda se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 uplatní na služby poskytované NSO, jejichž členové uskutečňují hospodářskou činnost v oblasti pojiškovnictví, jsou-li tyto služby přímo nezbytné k výkonu této činnosti.

23 V tomto ohledu je nutné uvést, že formulace tohoto ustanovení, která mluví na činnost členů NSO osvobozenou od daně, nevylučuje, aby se toto osvobození uplatnilo na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti pojiškovnictví, poněvadž čl. 135 odst. 1 písm. a) této směrnice osvobozuje pojiškovací činnost.

24 Podle ustálené judikatury Soudního dvora však 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 (rozsudky ze dne 26. dubna 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, bod 22, a ze dne 4. dubna 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, bod 30, jakož i citovaná judikatura).

25 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 daně ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně]“, hlavy IX směrnice 2006/112. Tento nadpis naznačuje, že osvobození podle uvedeného ustanovení platí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu.

26 Pro tento výklad svádí i systematika hlavy IX uvedené směrnice upravující „Osvobození od

dan?“. ?lánek 132 odst. 1 písm. f) totiž není v rámci hlavy IX směrnice 2006/112 za?azen do kapitoly 1, nadepsané „Obecné ustanovení“, ale do kapitoly 2. Hlava IX navíc rozlišuje mezi kapitolou 2, nadepsanou „Osvobození některých ?inností od dan? ve ve?ejném zájmu [Osvobození některých ?inností ve ve?ejném zájmu od dan?]“, a kapitolou 3, nadepsanou „Ostatní případy osvobození od dan?“, což znamená, že úprava stanovená v kapitole 2 pro některé ?innosti vykonávané ve ve?ejném zájmu se nepoužije na ostatní ?innosti, za?azené v kapitole 3.

27 V kapitole 3 je dále v ?l. 135 odst. 1 písm. a) za?azeno osvobození pro „pojišťovací a zajišťovací ?innosti“. Z obecné systematiky směrnice 2006/112 tak vyplývá, že osvobození podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 neplatí pro pojišťovací a zajišťovací ?innosti a služby poskytované NSO, jejichž ?lenové vykonávají ?innost v oblasti pojištění a zajištění, proto nejsou osvobozeny podle tohoto ustanovení.

28 Pokud jde o cíl ?l. 132 odst. 1 písm. f) v rámci směrnice 2006/112, je třeba p?ipomenout, že ú?elem ustanovení ?lánku 132 této směrnice jako celku je osvobodit od DPH určité ?innosti ve ve?ejném zájmu, a usnadnit tak p?ístup k určitým službám ?i zboží tím, že náklady na ně nebudou navýšeny v d?sledku jejich zdanění DPH (rozsudek ze dne 5. ?íjna 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a citovaná judikatura).

29 Služby poskytované NSO jsou proto osvobozeny podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, jsou-li poskytovány p?ímo pro výkon ?inností ve ve?ejném zájmu uvedených v ?lánku 132 této směrnice (obdobn? viz rozsudek ze dne 5. ?íjna 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, body 31 až 33).

30 Dále je třeba p?ipomenout, že p?sobnost osvobození od dan? uvedených v ?lánku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktn?, jelikož p?edstavují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskute?ného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. ?íjna 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a citovaná judikatura).

31 Z toho vyplývá, že osvobozeny od dan? ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nemohou být služby, které nejsou poskytovány p?ímo pro výkon ?innosti ve ve?ejném zájmu ve smyslu ?lánku 132, ale pouze pro výkon jiných osvobozených ?inností, zejména ve smyslu ?lánku 135 této směrnice.

32 Z toho vyplývá, že ?l. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze NSO, jejichž ?lenové vykonávají ?innost ve ve?ejném zájmu uvedenou v tomto ?lánku. Služby poskytované NSO, jejichž ?lenové vykonávají hospodářskou ?innost v oblasti pojiš?ovnictví, která není takovou ?inností ve ve?ejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny.

33 V tomto ohledu je třeba uvést, že na rozdíl od projednávané v?ci Soudní dv?r v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), ne?ešil otázku, zda se osvobození podle ?l. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice [který odpovídá ?l. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112] omezuje na služby poskytované NSO, jehož ?lenové vykonávají ?innost ve ve?ejném zájmu.

34 Ze spisu, který má Soudní dv?r k dispozici, však vyplývá, že výklad osvobození podle ?l. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, který Soudní dv?r podal v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), vedl některé ?lenské státy k tomu, aby osvobodily služby poskytované NSO složených z takových subjekt?, jako jsou pojiš?ovny.

35 V tomto ohledu je nicmén? třeba dodat, že vnitrostátní orgány se nemohou vracet k

definitivně uzavřeným daňovým obdobím na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vykládaného způsobem uvedeným v bodě 32 tohoto rozsudku (obdobně viz rozsudky ze dne 6. října 2009, *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, EU:C:2009:615, bod 37, jakož i ze dne 21. prosince 2016, *Gutiérrez Naranjo a další*, C-154/15, C-307/15 a C-308/15, EU:C:2016:980, bod 68).

36 Pokud jde o daňová období, která dosud nebyla definitivně uzavřena, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nemůže směrnice sama o sobě zakládat jednotlivci povinnosti, a není tudíž možno se jí jako takové v žádném případě dovolávat (viz zejména rozsudek ze dne 19. dubna 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 30 a citovaná judikatura). Vnitrostátní orgány se proto nemohou dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vykládaného způsobem uvedeným v bodě 32 tohoto rozsudku za účelem odmítnutí přiznat toto osvobození NSO tvořeným pojišťovnami, a neosvobodit tak od DPH služby poskytované těmito NSO.

37 Povinnost vnitrostátního soudu přihlížet k obsahu směrnice, pokud vykládá a používá relevantní pravidla vnitrostátního práva, je navíc omezena obecnými právními zásadami, zejména zásadou právní jistoty a zásadou zákazu zpětné účinnosti, a nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* (rozsudek ze dne 15. dubna 2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, bod 100)

38 Vnitrostátní soud proto musí vyložit relevantní ustanovení vnitrostátního práva provádějící čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 tak, aby dodržel obecné zásady unijního práva, a zejména zásadu právní jistoty.

39 S ohledem na výše uvedené není namístě odpovídat na první až třetí otázku.

40 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti pojištnictví, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny.

K nákladům řízení

41 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 účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý 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 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze nezávislých seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované nezávislými seskupeními osob, jejichž členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti pojištnictví, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: polština.