

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 9. října 2008(1)

Věc C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

proti

Staatssecretaris van Financiën

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad (Nizozemsko)]

„DPH – Osvobození činností ve veřejném zájmu – Osvobození služeb poskytovaných skupinami osob členem, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně – Použitelnost na služby poskytované členem individuálně, jakož i na služby poskytované členem jako celku“

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 skupení, aby svým členem poskytovaly služby přímo nezbytné pro výkon takových činností, jsou uvedené služby rovněž osvobozeny od daně, pokud skupení 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 poslední uvedené osvobození vztahuje na služby poskytované jednomu nebo více členem individuálně, či zda se má právo Společenství v oblasti DPH v takové situaci řídit mušketýrským heslem „jeden za všechny, všichni za jednoho“.

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 k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 žádnými uznávanými zařízeními těžké 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 výlučnou 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 rozlišené služby. Většina těchto služeb (souvisejících zejména s formulací a podporou profesních standardů pro lékařský a zdravotnický personál) je poskytována nemocnicím a náklady se mezi nimi rozdělují 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 poskytuje jednotlivým členům další služby. Příklady zahrnují vyslání záměstnance za tím účelem, aby předsedal skupině pracujících na projektu náležité lékařské péče pro jeden z jejich 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 jiní 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 hospodářské soutěže. Zdrazňuje především, že vnitrostátní prováděcí předpisy definující v nizozemském právu rozsah osvobození od daní výslovně vylučují poskytování personálu práv 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 daní musí být odepřeno, pokud by samo o sobě mohlo vést, nyní nebo v budoucnu, k narušení hospodářské soutěže(4).

11. Zdraznila bych nicméně další aspekt. Otázka vnitrostátního soudu odkazuje na služby, za které se „není útována vyšší náhrada, než jiní náklady vynaložené za tyto služby“. Uvedená formulace může zahrnovat služby, za které byla útována 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 zdraznily nizozemská vláda a Komise, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že pojmy používané k označení osvobození od daní 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).

13. Soudní dvůr však dále uvedl, že není úelem judikatury uplatňovat takový výklad, který by v praxi učinil osvobození od daní uvedená v citovaném ustanovení téměř nepoužitelnými(7).

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 daní 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 důvodu 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 podívat nezbytné podpůrné služby ještě striktnějšímu výkladu, který by směřku utahoval ještě více(10)?

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.

16. Nizozemská vláda soudí, že toto ustanovení nemůže zahrnovat služby poskytované a útované 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 daní, a

službami poskytovanými v individuálním zájmu ?lena, které do osvobození od dan? zahrnuty nejsou.

17. V podstat? souhlasím se Stichting a Komisí. Jsou-li spln?ny ostatní podmínky ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. f) – pokud jsou služby p?ímo nezbytné pro výkon ?innosti osvobozené od dan? nebo ?innosti, která není p?edm?tem dan?, pokud došlo k náhrad? p?esn? odpovídající podílu na společných výdajích a osvobození není zp?sobilé narušit hospodá?skou sout?ž – jsem toho názoru, že by p?íliš doslovný výklad slov „podíl“ a „společný“ svévoln? a um?le omezil p?sobnost takového osvobození od dan?.

18. Pokud je jeden druh služeb poskytován všem ?len?m seskupení v pr?b?hu každého da?ového období, je jist? možné každému ú?tovat „podíl na společných výdajích“ v plném významu tohoto výrazu. Skute?nost je však v takových seskupeních složit?jší. Seskupení m?že poskytovat celou škálu r?zných služeb, p?i?emž n?které jsou vyžadovány všemi ?leny a n?které jen ur?itými ?leny. Pot?eby ?len? se mohou v jednotlivých da?ových obdobích lišit, takže v ur?itém období budou n?které služby poskytovány všem ?len?m, jiné n?kterým ?len?m a další možná jen jednomu ?lenovi. P?itom jsou náklady na poskytování všech t?chto služeb stále velmi reáln? společným výdajem, jelikož vznikly seskupení vytvo?enému za takovým ú?elem všemi ?leny, a metody nákladového ú?etnictví jsou pln? schopny identifikovat p?esný podíl takového výdaje, který odpovídá každé individuáln? poskytnuté služb?.

19. Nizozemská vláda ve svém písemném vyjád?ení tvrdila, že ú?elem osvobození od dan? je zabránit tomu, aby služby poskytované seskupením jeho ?len?m byly zatíženy DPH, pokud by stejné služby takovou zát?ž nem?ly v p?ípad?, že by byly poskytovány intern? každým jednotlivým ?lenem(11). Takové služby jsou tak postaveny na rove? vnit?ním pln?ním. Nizozemská vláda tvrdí, že pokud je služba poskytována jednomu ?lenovi, je srovnatelná s pln?ním na volném trhu, kdy je poskytovatel v ur?itém odstupu od p?íjemce a nem?l by mít nárok na takové zacházení.

20. Nejsem tímto argumentem p?esvd?ena. Skute?nost, zda je ur?itá služba poskytována seskupením jednomu, n?kolika nebo všem jeho ?len?m, nem?ní nic na vztahu mezi poskytovatelem a p?íjemcem nebo na povaze uspo?ádání, kdy jsou zdroje sdíleny za ú?elem dosažení úspor ze zvýšeného objemu poskytovaných služeb.

21. Nizozemská vláda p?i jednání kladla v?tší d?raz na to, že mají-li služby spl?ovat podmínky pro osvobození od dan?, musejí být poskytovány ve společném zájmu všech ?len? seskupení, a nikoli v individuálním zájmu ur?itých ?len?. Rozdíl ilustrovala na p?íkladu rady pro školní stížnosti, která poskytuje všem školám v Nizozemsku podporu p?i rozhodování o stížnostech. Tato služba je poskytována ve společném zájmu všech škol, i když n?které školy ji v daném období nevyžadují, ?i ji nevyžadují v?bec, a musí tedy být osvobozena od dan? na základ? ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. f). Naproti tomu, pokud by n?jaká škola cht?la od právník? rady získat právní poradenství, nap?íklad v oblasti DPH, jednalo by se o službu v individuálním zájmu školy, a nebyla by od dan? osvobozena.

22. Zatímco se p?ikláním k souhlasu s výsledkem, ke kterému nizozemská vláda dosp?la p?i analýze svého p?íkladu, nesouhlasím s metodou, kterou používá. Za popsanych okolností by poradenství v oblasti DPH nesplnilo podmínky pro osvobození od dan?, protože není službou p?ímo nezbytnou k tomu, aby ško?e umožnila vykonávat její ?innost osvobozenou od dan?, tedy poskytování vzd?lání, a pravd?podobn? též proto, že se nejedná o jednu ze služeb, pro které byla rada založena. Naproti tomu služba, která spadá do p?sobnosti rady a která je p?ímo nezbytná pro výkon ?innosti osvobozené od dan?, tedy poskytování vzd?lání, musí být od dan? osvobozena bez ohledu na skute?ný po?et 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 nutná 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 přeseň 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.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

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 zmíněna; 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 vnitřní změny ve stávajících právních předpisech (viz bod 3 odůvodnění směrnice).

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

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 „přeseň“, s výjimkou nizozemského znění, které uvádí „výlučnou náhradu odpovídající jejich podílu“ („enkel terugbetaling“), a nikoli „výlučnou náhradu přeseň 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 „výlučnou 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.

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).

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