

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

GIOVANNI PITRUZZELLA

prednesené 11. júla 2019 (1)

Vec C-400/18

Infohos

proti

Belgische Staat

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Oslobodenia – Samostatné združenia osôb – Služby poskytnuté členom a nečlenom“

1. Zanikne samostatnému združeniu osôb, ktoré je zložené z viacerých verejných centier sociálnej pomoci, ktorým poskytuje služby vo verejnom záujme, oslobodenie od DPH pri činnostiach, ktoré vykonáva v prospech členov z dôvodu, že poskytuje služby aj tretím osobám?
2. Toto je v podstate otázka belgického vnútroštátneho súdu, ktorý žiada Súdny dvor, aby posúdil zlučiteľnosť vnútroštátneho ustanovenia s právom Únie, ktoré v prípade samostatných združení osôb zložených z verejných centier sociálnej pomoci podmieňuje ich oslobodenie od DPH skutočnosťou, že poskytujú služby výlučne členom.

I. Právny rámec

A. Právo Európskej únie

3. Článok 13 šiestej smernice Rady 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 jej stanovenia(2), pokiaľ ide o oslobodenia od dane na území štátu stanovuje:

„A Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú 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:

...

f) služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých aktivity sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty alebo jej nepodliehajú [ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby – *neoficiálny preklad*], a to na účely zabezpečovania [obstarania – *neoficiálny preklad*] služieb ich členom priamo potrebných pre realizáciu ich činnosti [členom priamo potrebných pre realizáciu ich činnosti], keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú náhradu [úhradu – *neoficiálny preklad*] ich podielu na spoločných výdavkoch, za predpokladu [pod podmienkou], že takéto oslobodenie od dane nespôsobí deformáciu [narušenie – *neoficiálny preklad*] konkurenčných podmienok“.

4. Článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice zodpovedá článku 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3), ktorá zrušila a nahradila smernicu 77/388. Napriek zrušeniu sa však na tento spor uplatňuje šiesta smernica, keďže čas skutkových okolností vo veci samej predchádza dátumu nadobudnutia účinnosti tejto smernice.

B. Belgické právo

5. Článok 44 ods. 2 bod 1a Btw-wetboek (belgický zákon o DPH) v znení platnom v čase skutkových okolností stanovoval oslobodenie od platenia dane pre:

„Služby, ktoré poskytujú samostatné združenia osôb, ktoré vykonávajú činnosť, ktorá podľa tohto článku nie je zdanená alebo pri ktorej nemajú povinnosť platiť daň, svojim členom na bezprostredné účely výkonu tejto činnosti, pokiaľ tieto združenia od svojich členov žiadajú presnú náhradu ich konkrétneho podielu na spoločných nákladoch, za predpokladu, že toto oslobodenie nevedie k skresleniu hospodárskej súťaže. Kráť upraví podmienky uplatňovania tohto oslobodenia od dane.“

6. Článok 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 (kráľovský výnos č. 43 z 5. júla 1991 o oslobodení od dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k službám, ktoré poskytujú samostatné združenia osôb svojim členom) (*Belgische Staatsblad* 6. augusta 1991) stanovuje, že:

„Služby poskytované nezávislými skupinami osôb svojim členom upravené v článku 1 sú oslobodené od dane, ak:

(1) činnosti združenia spočívajú iba v poskytovaní služieb priamo svojim vlastným členom, pričom všetci členovia vykonávajú činnosť, ktorá je oslobodená od dane podľa článku 44 zákona alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby.“

II. Skutkový stav, spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7. Žalobca vo veci samej, Infohos, je združením pre nemocničné informačné technológie, ktoré bolo zriadené rôznymi verejnými centrami sociálnej pomoci, ďalej len „VCSP“ (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn)(4). Infohos poskytuje služby v oblasti nemocničných informačných technológií pre VCSP, ktoré sú k nemu pripojené, a navyše okrem služieb, ktoré

poskytuje svojim členom, poskytuje služby aj osobám, ktoré nie sú jeho členmi. Dňa 5. septembra 2000 uzavrel so spoločnosťou NV IHC Group zmluvu o spoločnom vývoji nových alebo modernizovaných softvérových aplikácií na základe objednávky Infohos pre nemocnice, ktoré sú jeho členmi.

8. Infohos sa neregistroval ako zdaniteľná osoba na účely DPH, keďže jednak zastával názor, že podľa článku 6 zákona o DPH(5) ho nemožno považovať za takúto osobu a v každom prípade, že podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a tohto zákona je oslobodený od dane.

9. Daňový orgán po vykonaní kontroly 20. apríla 2005 zastával názor, že vzájomné poskytovanie služieb medzi združením Infohos a spoločnosťou NV IHC Group (keďže nie je členom združenia) má podliehať platbe DPH. Okrem toho podľa názoru daňového orgánu poskytnutie zdaniteľných plnení osobám, ktoré nie sú členmi, má za následok, že aj plnenia vo vzťahu k členom združenia Infohos podliehajú DPH, a preto Infohos už nemôže byť oslobodený od platenia dane za služby poskytnuté svojim členom podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH.

10. Daňový orgán vyhotovil 13. decembra 2005 protokol o zisteniach, na podklade ktorého bol vydaný platobný rozkaz, ktorý bol vyhlásený za vykonateľný.

11. Dňa 22. mája 2007 proti tomu Infohos podalo žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Súd prvého stupňa Brugy, Belgicko) a žiadalo pozastaviť jeho výkon, ako aj určiť, že požadované sumy neboli splatné; subsidiárne navrhlo zrušiť uložené sankcie alebo ich aspoň podstatne znížiť, vrátiť všetky sumy vybrané na podklade platobného rozkazu spolu s úrokmi z omeškania a zaviazáť odporcu na náhradu trov konania.

12. Rozsudkom z 23. februára 2009 vyššie uvedený súd rozhodol, že predpoklady na oslobodenie podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH nie sú splnené a že navrhovateľ je povinný zaplatiť DPH zo všetkých služieb, ktoré poskytol tak členom, ako aj osobám, ktoré nie sú jeho členovia.

13. Infohos podalo proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Hof van Beroep te Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko), ktorý rozsudkom z 21. septembra 2010 rozhodol, že Infohos nemohlo uplatniť oslobodenie podľa článku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH, keďže poskytovalo služby aj osobám, ktoré neboli jeho členmi, a preto by uplatnenie oslobodenia narušilo hospodársku súťaž. Uvedený súd však rovnako rozhodol, že Infohos ako zdaniteľná osoba so zmiešanou daňovou povinnosťou mohla podať proti belgickému štátu žalobu na vrátenie DPH v sume vo výške 117 781,03 eura.

14. Dňa 5. júla 2012 daňový orgán podal kasačný opravný prostriedok na Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko). Rozsudkom z 31. októbra 2014 Hof van cassatie (Kasačný súd) zrušil rozhodnutie Hof van Beroep di Gent (Odvolací súd Gand, Belgicko) z dôvodu rozpornosti konštatovania, že navrhovateľ sa na jednej strane nemôže odvolávať na článok 44 ods. 2 bod 1a zákona o DPH, keďže Infohos poskytuje služby nielen svojim členom, ale aj osobám, ktoré nie sú jeho členmi, čo znamená, že nadobudlo postavenie zdaniteľnej osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou, a na strane druhej, že sa môže odvolávať na postavenie zdaniteľnej osoby so zmiešanou daňovou povinnosťou podľa článku 46 zákona o DPH, na základe čoho môže uplatniť oslobodenie od dane pre služby poskytované svojim členom úmerne k službám, ktoré poskytuje osobám, ktoré nie sú jeho členmi, s právom na odpoveť obmedzeným na zdaniteľné plnenia poskytnuté osobám, ktoré nie sú jeho členmi.

15. Hof van cassatie (Kasačný súd) postúpil vec na Hof van Beroep te Antwerpen (Odvolací súd Antverpy, Belgicko). Vyššie uvedený súd rozsudkom z 20. septembra 2016 rozhodol, že

udelenie súhlasu na odplatné trhov?e zhodnotenie softvérov?ých aplikácií, ktoré sú bu? vo výlu?nom vlastníctve žalobcu, alebo v spoluvlastníctve žalobcu a spoločnosti NV IHC?Group, patrí do pôsobnosti ?lánku 18 ods. 1 druhého pododseku bodu 7 zákona o DPH, a preto sa má považova? za službu podliehajúcu dani. Tento súd ?alej rozhodol, že vzh?adom na to, že sa žalobca vo veci samej neobmedzuje na poskytovanie služieb svojim ?lenom, ale prostredníctvom spoločnosti NV IHC?Group, s ktorou uzavrel zmluvu o spolupráci, predáva softvérov?é aplikácie, ktoré vyvinul sám alebo z jeho poverenia iná osoba, aj osobám, ktoré nie sú jeho ?lenmi, nemá v súvislosti so žiadnou svojou ?innos?ou nárok na oslobodenie od dane podľa ?lánku 44 ods. 2 bodu 1a zákona o DPH.

16. Infohos teda podalo kasa?ný opravný prostriedok na Hof van Cassatie (Kasa?ný súd) a tvrdilo, že v ?lánku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice nie je stanovená podmienka pre uplat?ovanie oslobodenia v zmysle ?lánku 2 bodu 1 krá?ovského výnosu, podľa ktorého samostatné združenia osôb (?alej len „SZO“)(6) môžu poskytova? služby iba svojim ?lenom, v dôsledku ?oho vnútroštátne pravidlo nie je v súlade s právom Únie.

17. Vnútroštátny súd Hof van Cassatie (kasa?ný súd) poukazuje na to, že Hof van Beroep Antwerpen (Odvolací súd Antverpy, Belgicko) sa domnieval, že reštriktívny výklad ?lánku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice a predovšetkým podmienky uvedenej v tomto ?lánku, ktorou sa stanovuje povinnos? pre SZO vyžadova? od svojich ?lenov iba náhradu presne zodpovedajúcu podielu na ich spoločných výdavkoch, vylučuje, aby poskytovanie služieb bolo možné aj osobám, ktoré nie sú jeho ?lenmi. Okrem toho, keďže Infohos neposkytovalo služby iba svojim ?lenom, ale naopak predávalo marketingové softvérov?é aplikácie aj tretím osobám, sa nemohol spolieha? na oslobodenie od dane v súvislosti so všetkými vykonávanými ?innos?ami.

18. Takto uplatnenú námietku možno podľa vnútroštátneho súdu vyrieši? len na základe výkladu ?lánku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice.

19. Z tohto dôvodu Hof van Cassatie (Kasa?ný súd, Belgicko) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa ?lánok 13 A ods. 1 písm. f) smernice 77/388/EHS zo 17. mája 1977, teraz ?lánok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006, vyklada? v tom zmysle, že ?lenským štátom umož?uje, aby pre v ?om zakotvené oslobodenie od dane stanovili podmienku výlu?nosti, prostredníctvom ktorej sa samostatné združenie osôb, ktoré poskytuje služby aj ne?lenom, stane v plnom rozsahu zdanite?nou osobou na účely DPH aj zo služieb poskytovaných svojim ?lenom“?

III. Právna analýza

20. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či ?lánok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice bráni vnútroštátnej právnej úprave, ako je belgická právna úprava, ktorá umož?uje SZO uplatni? oslobodenie od platenia DPH jedine v prípade, že poskytujú služby iba ?lenom združenia.

21. V opa?nom prípade, ak by sa takéto vnútroštátne ustanovenie považovalo za zlu?ite?né s právom Únie, vyplynulo by z toho, že v každom prípade, keď SZO poskytuje služby aj osobám, ktoré nie sú ich ?lenmi, stalo by sa zdanite?nou osobou na účely DPH aj v prípade služieb poskytovaných svojim ?lenom.

22. Kvalifikácia žalobcu vo veci samej ako SZO a existencia podmienok v súvislosti s ?innos?ami, ktoré vykonáva, aspo? vo?i svojim ?lenom stanovených v ?lánku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice, a teda predpokladov, za ktorých sú poskytované služby oslobodené od DPH, nie sú predmetom konkrétneho spochybnenia a v prejednávanej veci preto možno oba aspekty

považovať za preukázané. V každom prípade vnútroštátnemu súdu prináleží konkrétne overiť, či sú splnené podmienky stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f).(7)

23. Okrem toho dodávam, že vnútroštátny súd musí posúdiť tiež, či je poskytovanie služieb osobám, ktoré nie sú členmi, zlučiteľné s predmetom činnosti SZO. Ak činnosť v prospech osôb, ktoré nie sú členmi, prekračuje rámec predmetu činnosti SZO, mali by sa jej dôsledky posúdiť na základe vnútroštátneho práva.

24. Dotknuté subjekty v rámci odpovede na položenú prejudiciálnu otázku v podstate predložili dva názory.

25. Prvý názor uvádzaný Komisiou a žalobcom vo veci samej svedčí v prospech zápornej odpovede na prejudiciálnu otázku, a teda v prospech nezlučiteľnosti právnej úpravy, akou je belgická právna úprava s právom Únie, ktorá podmieňuje oslobodenie od DPH skutočnosťou, že združenie poskytuje služby jedine svojim členom.

26. Tento názor vychádza najmä z predpokladu, že vylúčením SZO, ktoré poskytujú služby aj osobám, ktoré nie sú ich členmi, z oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. f) by viedlo k príliš reštriktívnemu výkladu ustanovenia, a teda k zložitému, alebo dokonca nemožnému uplatneniu oslobodenia od dane.

27. V súvislosti s touto skutočnosťou je potrebné spresniť, že poskytovanie služieb SZO tretím osobám je prípustné, iba ak podlieha bežnému zdaneniu (ak nepodlieha inému oslobodeniu od dane) podľa článku 2 šiestej smernice, ktorý vymedzuje pôsobnosť tejto smernice.

28. Podľa tohto názoru možnosť poskytovať služby subjektom, ktoré nie sú členmi združenia, preto nemožno spochybniť dodatočnou podmienkou výlučnosti, ktorá nie je upravená v ustanovení článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice.

29. Druhý názor, ktorý predložili belgická a portugalská vláda, svedčí v prospech kladnej odpovede na prejudiciálnu otázku, a teda v prospech zlučiteľnosti právnej úpravy, akou je belgická právna úprava s právom Únie, ktorá podmieňuje oslobodenie od DPH skutočnosťou, že združenie poskytuje služby jedine svojim členom.

30. Potreba výlučnosti vyplýva zo samotného ustanovenia, v ktorom sa okrem iného stanovuje, že oslobodenie sa prizná, pokiaľ nemá za následok narušenie hospodárskej súťaže, ktoré by nastalo v prípade služieb poskytovaných tretím osobám, keďže SZO je predovšetkým založené iba na účely poskytovania služieb svojim členom.

31. Okrem toho účelom podmienky výlučnosti je zabezpečiť riadne uplatňovanie zásady daňovej neutrality.

32. Prvý názor sa mi zdá byť presvedčivejší s nasledujúcim spresneniami, ktoré uvediem.

33. Po prvé je potrebné overiť, či zavedenie podmienky výlučnosti je zlučiteľné s doslovným, systematickým a teleologickým výkladom článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice(8) a po druhé, či členské štáty pri jej zavedení môžu mať určitú mieru voľnej úvahy.

A. Výklad článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice vo vzťahu k cieľom smernice a úlohe oslobodenia od dane

34. V znení predmetného ustanovenia vôbec nie je uvedená potreba poskytovať služby výlučne svojim členom.

35. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora oslobodenia od DPH, ktoré, ako bude uvedené v bode 41 nižšie, predstavujú autonómne pojmy práva Únie, je potrebné vykladať reštriktívne, keďže predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu.
36. Pri preberaní smernice však uvedený reštriktívny výklad členským štátom nemôže viesť k nadmernému sťaženiu vykonávania režimu oslobodení od dane až k zbaveniu autonómneho pojmu o oslobodení od dane svojho účinku.(9)
37. Preto je potrebné vychádzať z účelu samotného ustanovenia.
38. Cieľom šiestej smernice o DPH(10) je harmonizovať vnútroštátne právne predpisy s cieľom vytvoriť spoločný systém dane z pridanej hodnoty, čiže jednotný základ dane.
39. Tento cieľ je spresnený v odôvodnení 9 takto: „keďže daňový základ sa musí zosúladiť tak, aby aplikácia danej sadzby spoločenstva na plnenia podliehajúce dani viedla k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch“(11).
40. Ako to totiž objasňuje odôvodnenie 11 šiestej smernice, „mal by sa vypracovať spoločný zoznam oslobodení od daní tak, aby sa vo všetkých členských štátoch mohli jednotným spôsobom vyberať vlastné prostriedky spoločenstva“.
41. Z toho vyplýva, ako už Súdny dvor zdôraznil, že cieľ jednotného spôsobu vyberania vlastných zdrojov vo všetkých členských štátoch nemožno dosiahnuť inak než harmonizovaným výkladom a uplatňovaním oslobodení od dane, čo zahŕňa vytvorenie autonómneho pojmu práva Únie pre tieto oslobodenia od dane.(12)
42. Konkrétne v článku 13 A ods. 1 písm. f) sa stanovuje oslobodenie od DPH, ktoré môžu získať niektoré SZO, ktoré sú založené na systéme svojpomoci, čiže združenie, ktorého účelom je zabezpečiť služby svojim členom, ktoré sú priamo potrebné na výkon ich činnosti (ktorá musí byť oslobodená od dane alebo pri ktorej nemajú povinnosť platiť daň) a ktoré požaduje od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch.
43. Účelom takéhoto oslobodenia je totiž „zaviesť oslobodenie od DPH, aby sa vyhlo tomu, že osoba, ktorá ponúka určité služby, je povinná zaplatiť uvedenú daň, pričom spolupracuje s inými subjektmi v rámci spoločnej štruktúry tak, že zabezpečuje činnosti, ktoré sú potrebné na plnenie uvedených služieb“(13), ako aj „oslobodí určité činnosti vo verejnom záujme od DPH na účely uľahčenia prístupu k určitým službám, ako aj dodania určitých tovarov tým, že sa zamedzuje dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH“(14).
44. Komisia, ako vyplýva z pripomienok predložených v spise, v rôznych pracovných dokumentoch týkajúcich sa DPH spresnila, že bez výkladu ustanovenia o oslobodení zo strany Súdneho dvora, ani osobitosť oslobodenia od dane, ani potreba vykladať oslobodenie od dane reštriktívne nemôžu odôvodňovať zákaz pre príjemcov oslobodenia vykonávať taktiež činnosti (za predpokladu, že sú zdanené) v prospech tretích osôb.(15)
45. Ako sa uvádza aj v oficiálnych dokumentoch Komisie, z účelu tohto ustanovenia a z účelu oslobodení od dane teda nevyplýva potreba zavedenia podmienky výlučnosti pre služby, ktoré poskytujú SZO svojim členom.

46. Na záver k tejto otázke, pokiaľ ide o súlad ustanovenia, akým je belgické ustanovenie, s úcelmi oslobodenia od dane, toto ustanovenie sa v každom prípade vzťahom na jeho prínos zdá byť neprimerané vo vzťahu k účelu.
47. Súdny dvor opakovane rozhodol, že v súlade so zásadou proporcionality, ktorá je súčasťou všeobecných zásad práva Únie, prostriedky použité na vykonanie šiestej smernice, musia byť vhodné na dosiahnutie cieľov sledovaných touto právnou úpravou a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie.(16)
48. Zánik oslobodenia aj pre služby poskytované v prospech členov môže naopak pre „sankčný“ charakter, ktorý nezodpovedá cieľu smernice, narušiť rovnováhu ustanovenia práva Únie.
49. Zdá sa, že na účely uplatnenia oslobodenia je vhodnejšie zohľadňovať činnosť, ktorú vykonáva subjekt, než jeho povahu.
50. To znamená, že oslobodenie od dane sa má priznať výlučne v súvislosti s tými službami, ktoré SZO poskytujú svojim členom, avšak to neznamená, že SZO môžu poskytovať služby jedine svojim členom. Súdny dvor v tejto súvislosti už rozhodol, že na služby, ktoré poskytujú SZO svojim členom, sa vzťahuje oslobodenie od dane upravené týmto ustanovením, aj keď sa tieto služby poskytujú len jednému alebo len niektorým z uvedených členov.(17)
51. Hodnou ochrany, a teda oslobodenia od dane je činnosť uskutočnená v prospech členov na účely chránené ustanovením práva Únie, a nie povaha subjektu, ktorý by si zaslužil oslobodenie od dane, iba ak by poskytoval služby výlučne členom samotného združenia. To samozrejme pod podmienkou, že vnútroštátny súd overí, že osoba požadujúca oslobodenie od dane spĺňa podmienky stanovené v šiestej smernici.(18)

B. Miera voľnej úvahy členských štátov

52. Článok 13 A ods. 1 stanovuje, že členské štáty stanovujú podmienky „na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní alebo pred ich zneužívaním“.
53. V písmene f) sa uvádza, že oslobodenie od dane nesmie spôsobiť „narušenie hospodárskej súťaže“.
54. Miera voľnej úvahy členských štátov pri stanovení podmienok na získanie oslobodenia od dane nemôže viesť k zmene definície obsahu oslobodení od dane uvedených v smernici.(19)
55. Členský štát preto nesmie zaviesť ustanovenia, ktoré môžu oslobodenie od dane pozbaviť svojho obsahu, resp. sťažiť alebo znemožniť jeho uplatnenie.(20)
56. Takúto situáciu možno pozorovať v prípade, keď členský štát na vykonanie smernice prijme prísne všeobecné opatrenia, akými sú opatrenia upravené v článku 2 belgického kráľovského výnosu, ktoré obmedzujú pôsobnosť oslobodenia od dane.
57. Podľa môjho názoru cieľom slovného spojenia „na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní“ je umožniť členským štátom zaviesť také vnútroštátne právne predpisy, ktoré príliš nesťažujú hospodárskym subjektom uplatňovanie oslobodení od dane a ktoré prípadne zjednodušia podmienky kontroly.
58. Určite nemožno toto slovné spojenie chápať tak, ako to vyplýva z niektorých argumentov

účastníkov konania, že má iba podporovať zistenia uskutočnenú príslušnými orgánmi.

59. Zo spisu však nevyplýva, ktoré väššie ťažkosti majú vnútroštátne orgány pri uplatnení a overovaní správnej aplikácie oslobodení od dane upravených v smernici.(21)

60. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či príjemcovia oslobodenia od dane vedú riadne a samostatné účtovníctvo, ktoré umožní príslušným orgánom vykonávať potrebné kontroly.

61. Vyššie uvedené slovné spojenie však nemôže odôvodňovať zavedenie prísnej podmienky výlučnosti ktorá, ako je uvedené vyššie, nevyplýva zo znenia a účelu ustanovenia práva Únie.

62. To isté sa musí konštatovať, pokiaľ ide o druhú časť vyššie uvedeného ustanovenia, ktoré umožňuje štátom stanoviť podmienky „na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním“.

63. Takisto neumožňuje, aby sa dodatočné pravidlo o výlučnom poskytovaní služieb členom, ktoré smernica neobsahuje, považovalo za nevyhnutné.

64. Prípadné poskytovanie služieb tretím osobám nemožno považovať za prostriedok, ktorým možno podporovať daňové úniky, vyhýbanie sa dani alebo zneužitie dane, pokiaľ je poskytovanie služieb riadne oddelené v účtovníctve združenia a podlieha povinnosti zaplata splatnej dane.

65. V súvislosti s rizikom narušenia hospodárskej súťaže, sa analýza môže zdať zložitejšia, ale podľa môjho názoru vedie k rovnakému záveru, pokiaľ ide o možnosť či nemožnosť SZO poskytovať služby tretím osobám, ktoré nie sú ich členovia.

66. Súdny dvor mal príležitosť spresniť, že „priznanie oslobodenia musí byť odmietnuté, pokiaľ existuje riziko, že oslobodenie by mohlo samo osebe teraz alebo v budúcnosti viesť k narušeniu hospodárskej súťaže“(22).

67. Ako uviedla generálna advokátka Kokott, existenciu narušenia hospodárskej súťaže nemožno vopred abstraktne upraviť pre jednotlivé odvetvia. Pokiaľ ide o zavedenie abstraktného stanovenia bez konkrétneho overenia narušenia hospodárskej súťaže, šiesta smernica teda nepriznáva vnútroštátnemu zákonodarcovi žiadny priestor pre voľnú úvahu.(23)

68. Také ustanovenie, ako je belgické ustanovenie, keďže podľa spisu belgická vláda hlavne zakladá svoje dôvody pre zavedenie podmienky výlučnosti na možnom narušení hospodárskej súťaže, naopak predpokladá, že podľa všeobecného a prísneho ustanovenia poskytovanie služieb tretím osobám narúša na danom konkrétnom trhu hospodársku súťaž bez akejkoľvek miery voľnej úvahy súdu.

69. Súdny dvor už rozhodol, že na účely určení, či uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 na určitú činnosť môže viesť k narušeniu hospodárskej súťaže, môže vnútroštátny zákonodarca nepochybne stanoviť pravidlá, ktoré by mohli príslušné orgány ľahko uplatňovať a kontrolovať. Tieto podmienky sa však nemôžu vzťahovať na definíciu obsahu oslobodení stanovených v uvedenej smernici a zároveň spresnil, že podmienka týkajúca sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže uvedená v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 nemá za následok, že sa členskému štátu dovoľuje všeobecným spôsobom obmedziť rozsah uplatnenia tohto oslobodenia od dane.(24)

70. Oslobodenie od dane by mohlo viesť k narušeniu hospodárskej súťaže, ak by sa väčšina služieb poskytovala osobám, ktoré nie sú členmi, a v prípade, že by služby poskytované týmito osobám, boli oslobodené od platenia DPH.

71. Ani jedna z týchto dvoch situácií nemôže nastať v rámci výkladu, ktorý sa navrhuje, a preto aj v súvislosti s touto otázkou treba usúdiť, že argumenty v prospech potreby podmienky výlučnosti nie sú aj vzhľadom na neexistenciu konkrétnych skutočností na ich podporu presvedčivé.

C. Obmedzenie možnosti SZO poskytovať služby osobám, ktoré nie sú ich členmi

72. Ako uviedla aj Komisia vo svojich pripomienkach, ktoré predložila v tomto konaní, podmienky pre oslobodenie od dane stanovené predmetným ustanovením možno zhrnúť nasledujúcim spôsobom: skutočnosť, že oslobodené služby poskytuje samostatné združenie osôb; že toto združenie osôb vykonáva činnosť oslobodenú od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupuje ako zdaniteľná osoba; že účelom týchto činností je poskytnúť svojim členom služby, ktoré sú priamo potrebné na výkon tejto činnosti; že združenia od svojich členov žiadajú iba presnú náhradu konkrétného podielu na spoločných nákladoch.

73. Všetky tieto podmienky musí overiť vnútroštátny súd.

74. Je však potrebné spresniť, že vzhľadom na doposiaľ uplatnený teleologický a systematický výklad musia byť stanovené určité dodatočné podmienky na to, aby služby poskytované členom boli oslobodené od DPH v prípade, keď subjekt ponúka služby aj osobám, ktoré nie sú členmi združenia (a ktoré majú podliehať DPH).

75. Po prvé je potrebné, aby počet služieb ponúknutých členom prevážil v porovnaní so službami poskytnutými tretím osobám, ktoré teda môžu mať v rámci celkovej činnosti združenia iba doplnkovú povahu.(25)

76. A to na účely zabránenia tomu, aby bola narušená funkcia združení a aby týmto spôsobom mohlo dochádzať k obchádzaniu ustanovenia, ktorým sa môže narušiť hospodárska súťaž.

77. Po druhé, opäť na účely zabránenia narušenia vyššie uvedenej funkcie, je potrebné, aby príjemca oslobodenia od dane preukázal, že činnosť, ktorú vykonáva v prospech tretích osôb, ktoré nie sú členmi, je odôvodnená technickou činnosťou, ktorú môžu v budúcnosti využívať aj členovia.

78. Obe vyššie uvedené overenia sú v právomoci vnútroštátneho súdu, ktorý je povinný uplatniť vyššie uvedené výkladové kritériá na účely určenia existencie práva na oslobodenie od dane v prípade subjektu, ktorý poskytuje služby svojim členom, ako aj tretím osobám.

79. Týmito spresneniami nevyhnutnými na účely zachovania súladu cieľov smernice a oslobodení od dane je dokonca ešte sťažšie, aby hrozilo narušenie hospodárskej súťaže, pričom sa posilní úloha oslobodení od dane, ktorou je kompenzovať SZO znevýhodnenie v hospodárskej súťaži voči subjektu, ktorý tieto služby združenia poskytuje vlastnými zamestnancami alebo v rámci skupiny na účely DPH.(26)

IV. Návrh

80. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku, ktorú predložil Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko), odpovedal takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977, teraz Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006, sa má vykladať v tom zmysle, že členským štátom neumožňuje, aby pre v ňom zakotvené oslobodenie od dane stanovili podmienku výlučnosti, prostredníctvom ktorej sa samostatné združenie osôb, ktoré poskytuje

služby aj ne?lenom, stane v plnom rozsahu zdanite?nou osobou na ú?ely dane z pridanej hodnoty aj zo služieb poskytovaných svojim ?lenom.

Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, ?i sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane stanovené vyššie uvedeným ustanovením, a v prípade služieb poskytovaných aj osobám, ktoré nie sú ?lenmi, aby sa zabránilo narušeniu ú?elu oslobodenia od dane, ?i tieto služby kvantitatívne neprevládajú nad službami poskytovanými ?lenom a sú odôvodnené technickou ú?innos?ou, ktorú môžu využívať aj osoby, ktoré sú ?lenmi.

1 Jazyk prednesu: talian?ina.

2 Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4 Zo spisu vyplýva, že Infohos je združenie, ktoré bolo zriadené VCSP – Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende a Ronse 21. februára 1986 formou verejného orgánu. V ?lánku 3 zakladateľskej listiny je vymedzený predmet ?innosti združenia ako zabezpe?enie, analýza, organizácia a prevádzka po?íta?ových systémov na podporu organizácie nemocníc svojich ?lenov a súvisiacich ?inností vykonávaných samotnými ?lenmi.

5 Uvedený ?lánok stanovuje, že verejné zariadenia sa nepovažujú za zdanite?né osoby vzh?adom na ?innosti alebo transakcie, ktorých sa zú?ast?ujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito ?innos?ami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

6 Pod pojmom samostatné združenie osôb (SZO) sa rozumejú združenia osôb alebo podnikov, ktoré samy dodávajú tovar alebo služby svojim ?lenom.

7 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de InterGround Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 27).

8 Pozri v súvislosti s výkladom tohto ustanovenia rozsudok z 21. septembra 2017, DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:719, bod 29 a citovaná judikatúra), podľa ktorej na ú?ely výkladu ustanovenia práva Únie je potrebné zoh?adni? nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je sú?as?ou.

9 Pozri v tomto zmysle takisto v súvislosti s výkladom tohto ustanovenia rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 30 a citovaná judikatúra). Súdny dvor uviedol, že hoci je reštriktívny výklad nevyhnutný, to neznamenaá, že výrazy použité na definovanie oslobodení sa majú vyklada? spôsobom, ktorý by im odnímal ich ú?inky alebo ktorým by bolo takmer nemožné uplatni? predmetné oslobodenie.

10 Rovnako ako cie? sú?asnej smernice 2006/112.

11 Odôvodnenie 9 šiestej smernice.

12 Pozri k tomu rozsudky z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, bod 11), ako aj zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792, bod 26).

13 Rozsudky z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 37), ako aj z 21. septembra 2017,

Komisia/Nemecko (C?616/15, EU:C:2017:721, bod 56).

14 Rozsudky z 21. septembra 2017, DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:719, bod 33 a citovaná judikatúra), a z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko (C?616/15, EU:C:2017:721, body 47, 48 a citovaná judikatúra) v súvislosti s ?lánkom 132 ods. 1 písm. f) v rámci smernice 2006/112.

15 Ako to vyplýva zo spisu, Výbor pre DPH sa v tejto súvislosti vo vz?ahu k ?lánku 132 ods. 1 písm. f) vyjadril, ale Komisia sa domnieva, že tento výklad je potrebný rozšíriť na skorší ?lánok 13 A ods. 1 písm. f) z dôvodu totožnosti obsahu; pozri ?lánok 398 smernice 2006/112/ES, pracovný dokument ?. 654 z 3. marca 2010, bod 3.4, a).

16 Rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, bod 25) a analogicky z 26. apríla 2012, Komisia/Holandsko (C?508/10, EU:C:2012:243, bod 75).

17 Rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de InterGround Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 43).

18 Rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de InterGround Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 27).

19 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792, bod 26 a citovaná judikatúra), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, bod 39 a citovaná judikatúra).

20 Pozri znova rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de InterGround Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 30 a citovaná judikatúra).

21 V tejto súvislosti ?lánok 398 smernice 2006/112/ES, pracovný dokument ?. 654 z 3. marca 2010, bod 3.4 a), v ktorom sú uvedené možné zá?aže a praktické ?ažkosti štátnych orgánov, ktoré však, ako je uvedené, sa nelíšia od iných praktických ?ažkostí, ktoré vznikajú v mnohých ?alších situáciách, v ktorých je potrebné preskúmať ?innosti podliehajúce dani a oslobodené ?innosti. Komisia tiež poukázala na to, že takáto analýza bola prevzatá a rozvinutá v pracovnom dokumente pripojenom k Zelenej knihe o budúcnosti DPH SEC(2010) 1455 final z 1. decembra 2010) a v nasledujúcich prácach výboru pre DPH (?lánok 398 smernice 2006/112/ES, pracovný dokument ?. 856 zo 6. mája 2015, bod 3.1.10).

22 Rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, bod 64), ako aj návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, bod 68).

23 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:145, bod 22).

24 Rozsudok z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko (C?616/15, EU:C:2017:721, bod 65 a citovaná judikatúra a bod 67).

25 Zo spisu vyplýva, že v nadväznosti na žiadosť Komisie o vysvetlenie od belgickej vlády, v Belgicku od 1. júla 2016 za?al platiť nový systém oslobodení pre SZO. Konkrétne nový ?lánok 44 ods. 2a zákona o DPH stanovuje, že ak SZO poskytuje služby aj ne?lenom, ?innosti vykonávané v prospech vlastných ?lenov sú oslobodené, ak tieto aktivity predstavujú prevažnú ?innosť vykonávanú SZO.

26 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, bod 67).