



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 1. března 2017¹

Věc C-605/15

Minister Finansów
proti
Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Právní předpisy o DPH – Osvobození od daně nezávislého seskupení osob podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty – Použití na pojišťovací služby – Použití na přeshraniční seskupení osob – Posouzení chybějícího narušení hospodářské soutěže – Povinnost členských států k rozsáhlejší konkretizaci ustanovení směrnice s přímým účinkem“

I. Úvod

1. Soudní dvůr se v projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce znovu zabývá čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² (dále jen „směrnice o DPH“). Toto ustanovení je jedno z ještě neobjasněných osvobození od daně. Tímto osvobozením od daně a hmotněprávními podmínkami jeho uplatnění se Soudní dvůr v předchozích desetiletích zabýval jen třikrát³. Aktuálně však Soudní dvůr projednává zároveň čtyři věci⁴, které se týkají různých aspektů tohoto osvobození od daně.

2. V obdobném řízení DNB Banka⁵ je primárně nutno rozhodnout, co je vůbec seskupení osob ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Toto řízení má naproti tomu význam pro věcnou (rozšíření na pojištění) a místní (takzvané přeshraniční seskupení osob) působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH a určení chybějícího narušení hospodářské soutěže. Kromě toho musí být zodpovězeno, zda členský stát má v projednávaném případě povinnost provést do svého vnitrostátního zákona více než znění osvobození od daně.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Rozsudky ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 – Kromě projednávaného řízení jsou to věci C-274/15, Komise v. Lucembursko, C-326/15, DNB Banka a C-616/15, Komise v. Německo.

5 – Spisová značka Soudního dvora: C-326/15.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. V Unii se DPH ukládá podle směrnice o DPH. Článek 11 odst. 1 směrnice o DPH dává členským státům tuto možnost:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.“

4. Podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobodí členské státy od daně tato plnění:

„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 výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž“.

5. Článek 131 směrnice o DPH upravuje jako obecné ustanovení rovněž pro výše uvedené osvobození od daně

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

B. Vnitrostátní právní předpisy

6. Článek 43 odst. 1 bod 21 zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty (kodifikované znění, Sbírka zákonů Polské republiky z roku 2011, bod 177, č. 1054, ve znění změn, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„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 tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, vynaložených ve společném zájmu, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit podmínky hospodářské soutěže.“

III. Spor v původním řízení

7. Skupina společností Aviva (dále jen „skupina společností“) poskytuje v Evropě pojišťovací služby a zajišťuje mimo jiné i důchodové nároky. Podstatnou oblastí činnosti skupiny společností jsou spořicí programy, správa fondů a pojištění. Skupina společností zvažuje vytvoření celé řady center poskytování společných služeb ve vybraných členských státech Evropské unie, jakož i provozování této činnosti ve

formě Evropského hospodářského zájmového sdružení⁶ (dále jen „EHZS“). Členy EZHS mají být výlučně společnosti seskupení, které vykonávají hospodářskou činnost v oblasti pojišťovnictví, mimo jiné Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. z Varšavy (Aviva společnost pro životní pojištění a.s., dále jen „Aviva“).

8. Centra poskytování společných služeb mají poskytovat služby, které jsou nezbytné přímo pro výkon pojišťovací činnosti členů seskupení (dále jen „členové EHZS“). V tomto ohledu se může jednat zejména o služby v oblasti personalistiky, finanční a účetní služby, služby v oblasti informatiky (IT), administrativní služby, zákaznické služby, služby v oblasti vývoje nových produktů.

9. Členové EHZS mají vykonávat činnosti osvobozené od daně resp. nepodléhající dani. Existuje však možnost, že některé z nich (mezi nimi i Aviva) vykonávají jako další činnost nebo vedlejší činnost zdanitelné činnosti (např. příležitostný pronájem ploch, poskytování jiných pomocných služeb). Služby EZHS musí být poskytovány výlučně pro společnosti seskupení, které mají sídlo na území Evropské unie. Uvedené činnosti, které by poskytovalo EZHS, jsou v současné době poskytovány jednotlivými společnostmi skupiny společností, usazenými ve 12 státech.

10. Z těchto důvodů podle názoru předkládajícího soudu nedojde při využívání služeb EZHS společnostmi skupiny, mezi nimi i společnostmi usazenými v Polsku, v podstatě k žádné změně objemu nákupů od externích poskytovatelů služeb v rámci skupiny společností. EZHS nemá dosahovat zisků ze své činnosti, neboť by to bylo v rozporu s článkem 3 nařízení EZHS, které stanoví, že účelem EZHS nemůže být dosahování zisků pro vlastní potřebu.

11. Na základě tohoto skutkového stavu se společnost obrátila na ministra financí (dále jen „daňový orgán“) s žádostí o písemný výklad otázky, zda uvedená činnost EZHS (kdekoli v Unii, nikoli však se sídlem v Polsku) může být osvobozena od DPH podle čl. 43 odst. 1 bodu 21 zákona o DPH. Společnost Aviva chtěla zejména vědět, zda členové EZHS se sídlem v Polsku, kteří jakožto společnosti vykonávají hospodářskou činnost v oblasti pojišťovnictví, nejsou povinni na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti vykazovat a vypočítat dlužnou DPH za náklady, které na ně převede EZHS. Podle názoru společnosti Aviva je třeba na tuto otázku odpovědět kladně.

12. V usnesení ze dne 14. března 2013, které obsahovalo individuální výklad, daňový orgán uvedl, že stanovisko společnosti Aviva není správné. Konstatoval, že není splněna poslední podmínka uvedená v čl. 43 odst. 1 bodě 21 zákona o DPH, že podmínky hospodářské soutěže nesmí být narušeny.

13. Daňový orgán se odvolal na judikaturu Soudního dvora, zejména na rozsudek Taksatorringen⁷. Konstatoval, že v projednávaném případě existuje reálné riziko, že hospodářská soutěž bude narušena. Pokud EZHS uplatní osvobození od daně, zajišťuje si tím privilegované postavení na trhu.

14. V rámci žaloby k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko) (dále jen „soud prvního stupně“) navrhla Aviva úspěšně zrušení rozhodnutí obsahujícího výklad daňového orgánu. Podle rozsudku soudu prvního stupně ze dne 30. prosince 2013 splňuje EZHS všechny podmínky pro uplatnění osvobození od daně uvedeného v čl. 43 odst. 1 bodě 21 zákona o DPH. Daňový orgán podal proti rozsudku soudu prvního stupně kasační opravný prostředek.

6 – Ve smyslu 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).

7 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

IV. Řízení před Soudním dvorem

15. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) ve Varšavě, který se věci nyní zabývá, předložil Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2015 podle článku 267 SFEU tyto předběžné otázky:

1. Je vnitrostátní právní úprava týkající se osvobození nezávislého seskupení osob od DPH, která nestanoví žádné podmínky nebo postup, pokud jde o splnění podmínky narušení hospodářské soutěže, slučitelná s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH ve spojení s článkem 131 směrnice o DPH, jakož i se zásadou efektivity, zásadou právní jistoty a zásadou legitimního očekávání?
2. Podle jakých kritérií je nutno posuzovat, zda je splněna podmínka narušení hospodářské soutěže stanovená v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH?
3. Má na odpověď na druhou otázku vliv okolnost, že nezávislé seskupení osob poskytuje služby takovým členům, na které se vztahují právní řády různých členských států?

16. K těmto otázkám se písemně vyjádřily Aviva, Polská republika, Spolková republika Německo, Nizozemsko, Spojené království, jakož i Evropská unie a s výjimkou Spojeného království a Nizozemska se účastnily jednání konaného dne 7. prosince 2016.

V. Právní posouzení

A. Ke druhé a třetí předběžné otázce

17. Druhá a třetí otázka se týkají kritérií čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, a jsou tedy přezkoumávány nejdříve a společně. V této souvislosti by chtěl předkládající soud v podstatě vědět, jak je třeba vykládat kritérium chybějícího „narušení hospodářské soutěže“ a kritérium „seskupení osob“, pokud toto seskupení osob poskytuje svým členům přeshraniční služby.

18. To vyžaduje především odpověď na otázku, zda seskupení pojišťovacích společností, jako je Aviva, spadá do věcné působnosti ustanovení o osvobození od daně čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH (k tomu bod 1.). Kromě toho musí být objasněno, zda čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je ustanovením o osvobození od daně s přeshraničním účinkem (k tomu bod 2.) a jak je třeba vykládat (negativní) kritérium chybějícího „narušení hospodářské soutěže“ (k tomu bod 3.)

1. K věcné oblasti působnosti

a) Znění a smysl a účel

19. Znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH ponechává otevřené, zda do věcné působnosti ustanovení o osvobození od daně spadají všechna nebo pouze určitá seskupení. Příslušnou odpověď lze možná vyvodit ze smyslu a účelu osvobození od daně.

20. Myslím si – v souladu s názorem generálního advokáta J. Mischa⁸ a judikaturou Soudního dvora samou⁹ – že účel čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je tento: má zamezit znevýhodnění v hospodářské soutěži subjektu, který například z důvodu chybějící velikosti podniku musí služby nakupovat, oproti subjektu, který může poskytovat služby prostřednictvím vlastních zaměstnanců nebo v rámci seskupení pro účely DPH.

21. Znevýhodnění v hospodářské soutěži, které je třeba narovnat osvobozením od daně, vzniká takto: Kdo nabízí určité služby osvobozené od daně, musí platit DPH ze vstupních plnění. Bez osvobození od daně prostřednictvím čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH by se to dělo rovněž tehdy, pokud tato osoba musí spolupracovat s jinými profesionály prostřednictvím společné struktury, jež obstarává činnosti, které jsou nezbytné k poskytování uvedených služeb (osvobozených od daně). Rozšířením osvobození od daně na společně poskytovaná vstupní plnění se daňová svoboda výstupního plnění vztahuje na tutéž přidanou hodnotu jako u konkurenta, který může poskytovat vstupní plnění prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Tím se konečný spotřebitel účastní na osvobození od daně i tehdy, když podnik osvobozený od daně poskytuje prostřednictvím seskupení osob určitá vstupní plnění, která se přímo stávají součástí plnění osvobozeného od daně, které je mu poskytováno. Na rozdíl od názoru Komise na jednání tím čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH není v rozporu se zásadou neutrality, nýbrž nahrazuje spíše znevýhodnění v hospodářské soutěži osob povinných k dani, které sdílejí své zdroje.

22. Osvobození od daně musí být vykládána podle ustálené judikatury Soudního dvora restriktivně, výklad se však musí řídit smyslem a účelem a účinností ustanovení¹⁰. Spočívá-li účel čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH v rozšíření dalších osvobození od daně, pak je třeba pro otázku, jaká seskupení mají být zahrnuta, vycházet z účelu činnosti členů seskupení osob, na kterou má být osvobození od daně rozšířeno.

23. Pojišťovací služby jsou od DPH osvobozeny, protože plnění je zatíženo již daní z pojišťovacích smluv, kterou musí hradit rovněž spotřebitelé¹¹. Tím je odstraněna přímá konkurence dvou druhů daní při *poskytování výstupního plnění*. Po odstranění konkurenční situace na výstupu není nutné osvobození od daně pro plnění na vstupu, jakým je zde plnění EZHS společnosti Aviva.

24. Totéž platí pro osvobození bankovních služeb. Jejich účel spatřuje Soudní dvůr především v tom, že mají zabránit těžkostem, které jsou spojené s určením základu daně a výše odečitatelné DPH¹². Ani tento účel není pro osvobození vstupních plnění od daně relevantní, protože v případě plnění EZHS společnosti Aviva stejně nepřichází odpočet daně v úvahu kvůli jejich činnosti osvobozené od daně. Tím zde nenastává problém s vymezením.

b) Systematický výklad

25. V systematickém ohledu lze konstatovat, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH není obecným ustanovením pro všechna osvobození od daně jako článek 131 směrnice o DPH. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se nenachází v kapitole 1 v hlavě IX (Osvobození od daně) nadepsané „Obecná ustanovení“.

8 – Stanovisko generálního advokáta J. Mischa přednesené ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

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

10 – Rozsudky ze dne 21. března 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23), ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 30), ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16), ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25).

11 – Rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 23), a ze dne 17. ledna 2013, BGŽ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 67).

12 – Rozsudky ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24), ze dne 10. března 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, bod 21), a ze dne 12. června 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 30).

26. Zákodárce umístil čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH naopak do kapitoly 2 nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“. Osvobození od daně, která zahrnuje čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, chtějí osvobodit spotřebitele těchto plnění a jiných plnění od DPH z důvodů veřejného zájmu – proto, aby plnění byla typicky ku prospěchu potřebným osobám [například písm. g) – sociální péče], proto, aby se nezdánily náklady na životně důležitou zdravotní péči [například písm. b) a c)], proto, aby se nezbytné vzdělávání stalo pro společnost cenově přístupnějším [například písm. i) a j)].

27. V souvislosti s těmito osvobozeními od daně z důvodu veřejného zájmu je pochopitelné, že za určitých podmínek je třeba osvobodit od daně rovněž taková vstupní plnění, která jsou poskytována v rámci dělby práce na základě spolupráce seskupení takových podniků a slouží přímo těmto podnikům. To platí tím spíše, že v oblastech veřejného zájmu se mechanismus seskupení pro účely DPH (článek 11 směrnice o DPH) používá zřídka.

28. Tomu nebrání – na rozdíl od názoru Komise – ani historie vzniku čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Námitky Komise se vztahují v tomto ohledu výlučně na osvobození seskupení lékařů od daně, které navrhla Komise a od něhož se v legislativním procesu upustilo. Tento návrh totiž normotvůrce rozšířil na současné znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Rozšíření však nezměnilo nic na systematickém postavení čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Toto umístění nebylo změněno ani zpracovaným zněním šesté směrnice jako směrnice o DPH v roce 2006.

29. Normotvůrce nechtěl zjevně zahrnout pouze seskupení lékařů, nýbrž i seskupení vzdělávacích institucí atd. Z historie vzniku však nelze vyvodit, zda by tím měly být zahrnuty i banky nebo pojišťovny. Rovněž Soudní dvůr sám přikládá systematickému postavení ustanovení o osvobození od daně význam, který by byl pro výklad relevantní¹³.

30. Jak uvádí Spolková republika Německo, zdá se, že až do doby před několika roky převažoval i v Komisi názor, že pro banky a pojišťovny musí normotvůrce zavést příslušné rozšíření osvobození od daně¹⁴, což – jak Komise připustila na jednání – Rada nepřijala. Toto rozhodnutí zákonodárce nemůže být vzhledem k systematickému postavení čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH zmařeno extenzivním výkladem tohoto ustanovení o osvobození od daně¹⁵. Naopak musí být ponecháno na evropském normotvůrci, aby rozhodl, zda provede takové rozšíření osvobození od daně článku 135 směrnice o DPH.

31. Tomuto výkladu nebrání ani rozsudek Taksatorringen¹⁶, třebaže tento rozsudek byl vydán ohledně seskupení pojišťovacích společností. Soudnímu dvoru však byla v tomto rozsudku předložena pouze otázka týkající se výkladu znaku „narušení hospodářské soutěže“ a zřejmě pouze na to také odpovídal¹⁷.

13 – Rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, body 32 a násl.).

14 – Viz pouze návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s pojišťovacími a finančními službami, COM/2007/0747 final – s. 2 a sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, COM/2009/325 final – s. 4.

15 – To platí tím spíše, že extenzivní výklad ustanovení o osvobození od daně je právě v judikatuře Soudního dvora odmítán. K tomu viz již výše v bodě 22.

16 – Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621 body 47 a násl.), totéž platí pro jeho rozsudek z roku 1989 (rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), ve kterém chtěla nadace požadovat osvobození od daně jako seskupení osob a Soudní dvůr to z jiných důvodů zamítl. Zda nadace – jako samostatný majetek – může být skutečně označována jako seskupení „osob“, je rovněž více než sporné.

c) Neporušení zásady neutrality

32. Zamítnutí osvobození od daně pro seskupení pojišťoven není v rozporu se zásadou neutrality v právních předpisech o DPH. Zásada neutrality zaprvé znamená, že osobu povinnou k dani (podnik) jednajícího ve službě daňového věřitele v podobě subjektu vybírajícího daň je třeba osvobodit od konečného zatížení DPH kromě soukromé koncové spotřeby, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě) zdanitelných plnění¹⁸. To není v tomto případě relevantní. Zásada zadruhé zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které dosahují těchto plnění, bylo zacházeno v rámci výběru DPH rozdílně¹⁹.

33. Rozdílné zacházení se seskupeními mimo působnost článku 132 směrnice o DPH a v rámci působnosti tohoto článku je založeno na činnosti seskupení sloužící veřejnému zájmu. To nelze namítat jako rozlišovací kritérium s ohledem na zásadu neutrality.

34. Pro restriktivní výklad osvobození od daně bez nároku na odpočet daně hovoří rovněž skutečnost, že při bližším přezkumu může takové osvobození narušit hospodářskou soutěž. Za určitých okolností totiž představuje podnět k tomu, aby vlastní zatížení DPH odváděné na vstupu bylo minimalizováno prostřednictvím takzvaného „insourcingu“, tzn. začlenění činností do vlastního podniku, jelikož rozsah osvobození od daně u koncového spotřebitele závisí na zatížení DPH odváděné na vstupu podniku, který mu poskytuje plnění. To odporuje v určité míře zásadě, že hospodářské subjekty mohou zvolit model organizace, který jim hospodářsky nejlépe vyhovuje, aniž podstupují riziko, že jejich plnění budou vyloučena z osvobození od daně²⁰.

35. Ze systematického postavení a účelu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH ve výsledku vyplývá, že tento článek je nutno vykládat restriktivně a nelze ho použít na seskupení pojišťovacích podniků, o které se zde jedná.

2. K přeshraničnímu účinku osvobození seskupení od daně

a) Obecně

36. V případě, že Soudní dvůr je jiného názoru, musí být rozhodnuto, zda osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH zahrnuje i služby přeshraničního seskupení poskytované jeho členům, kteří jsou usazeni v jiných členských státech (nebo třetích zemích). Tato otázka vyvstává i v případě, že seskupení samo má sídlo ve třetí zemi.

37. Znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH neobsahuje na první pohled omezení usazování členů seskupení a seskupení samého na území pouze jednoho členského státu.

38. Naproti tomu normotvůrce omezil působnost dalších ustanovení směrnice o DPH výslovně na území pouze jednoho členského státu. Členský stát tedy může podle čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH považovat za jedinou osobu povinnou k dani „osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu“. Článek 283 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH rovněž stanoví takové územní omezení, podle kterého zvláštní úprava pro malé podniky neplatí pro osobu povinnou k dani, která „není usazena v členském státě, v němž je daň splatná“.

18 – Viz pouze rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 48), ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 22), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 38).

19 – Rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

20 – Rozsudek ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, bod 68), ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 35), a ze dne 3. dubna 2008, J. C. M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, bod 28).

39. Z toho by bylo možné naopak vyvodit, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH by měl být použitelný na přeshraniční situace. Na druhou stranu existují i ustanovení, která výslovně vycházejí z přeshraniční činnosti osoby povinné k dani [viz čl. 148 písm. e) směrnice o DPH – „[...] leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“]. V tomto ohledu není tato argumentace založená na znění ustanovení nezbytně nutná.

40. Výše uvedená argumentace však při bližším posouzení odporuje historii vzniku [k tomu bod b)], systematické osvobození od daně [k tomu bod c)], hodnocení čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH [k tomu bod d)] a ustanovení o hospodářské soutěži v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH [k tomu bod e)]. Kromě toho ani základní svobody nevyžadují, aby osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH bylo rozšířeno na přeshraniční seskupení [k tomu bod f)]. Kromě toho by umožňovalo využívání různých sazeb daně, respektive systémů zdanění [k tomu bod g)].

b) Historie systematiky osvobození od daně

41. Na první pohled není zřejmé, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je omezen na seskupení, která nejsou přeshraniční. Pohled na předcházející právní předpis – šestou směrnici²¹ – však vysvětluje, proč takové omezení není možné na rozdíl od článku 11 směrnice o DPH nalézt v tomto znění.

42. V právním předpise předcházejícím směrnici o DPH bylo osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH stanoveno v článku 13 šesté směrnice. Tento článek zahrnuje podle nadpisu pouze „Osvobození od daně v tuzemsku“. Podle třetího bodu odůvodnění byla přijetím směrnice o DPH přepracována pouze struktura a znění uvedené směrnice, avšak toto přepracování nepřineslo obsahové změny platných právních předpisů. Provedené obsahové změny jsou nicméně uvedeny vyčerpávajícím způsobem v ustanoveních, která se týkají provedení směrnice do vnitrostátního práva a její vstup v platnost. To se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH netýká.

43. S ohledem na šestou směrnici lze tedy vycházet z toho, že osvobození od daně v tuzemsku rovněž zahrnuje pouze plnění seskupení usazených v tuzemsku, pokud jde o jeho členy usazené v tuzemsku.

c) Systematika osvobození od daně ve směrnici o DPH

44. Pro tento restriktivní výklad hovoří rovněž systematika osvobození od daně v hlavě IX směrnice o DPH. V tomto ohledu pouze kapitoly 4 až 8 a 10 obsahují zvláštní osvobození od daně pro přeshraniční plnění. Přeshraniční služby (přepravní služby) jsou výslovně upraveny zejména v kapitole 7.

45. Rovněž tato systematika hovoří proti tomu, že se rozšíření ustanovení o osvobození od daně prostřednictvím čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH použije na přeshraniční seskupení. To by platilo zejména tehdy, kdyby na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH neměla být rozšířena pouze osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 (k tomu výše body 19 a násl.).

d) Rozpor s článkem 11 směrnice o DPH

46. Kromě toho by extenzivní výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vedl k rozporu s článkem 11 směrnice o DPH. Tato právní úprava umožňuje členským státům považovat za jedinou osobu povinnou k dani „osoby, které jsou usazený na území tohoto členského státu“ a které jsou určitým způsobem „navzájem [...] úzce propojeny“ prostřednictvím seskupení osob.

21 – 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

47. Pokud se dva podniky spojí v seskupení takovým způsobem, že jeden má v seskupení většinový podíl, článek 11 směrnice o DPH by se potom na tyto přeshraniční služby poskytované tímto seskupením nepoužil. Naproti tomu by na takové přeshraniční služby bylo použitelné osvobození od daně stanovené čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Právní úprava, která klade na druh seskupení nižší požadavky, by měla za následek osvobození od daně s přeshraničním účinkem, avšak právní úprava, která stanoví přísnější podmínky, nikoli.

48. Tento rozpor lze odstranit pouze tehdy, když účinky čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH budou omezeny rovněž na jeden členský stát, což předpokládá, že seskupení a člen, kterému je poskytováno plnění, jsou usazeny v tomtéž členském státu.

49. Oba případy vycházejí ze stejné úvahy. Omezením na vlastní území je dosaženo toho, že členský stát neomezí územní daňovou pravomoc jiného členského státu, ve kterém je daňová jednotka povolena, respektive je povoleno příslušné seskupení, jehož podmínky může jiný členský stát jen těžko přezkoumat. Současně je zajištěno, že nedochází k rozporuplným rozhodnutím různých finančních orgánů.

e) Posouzení chybějícího narušení hospodářské soutěže

50. Rovněž skutečnost, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nesmí vést podle jeho znění k narušení hospodářské soutěže, hovoří pro územní omezení osvobození od daně na jeden členský stát.

51. Soudní dvůr již musel ohledně čl. 13 odst. 1 směrnice o DPH v rozsudku *Isle of Wight Council* podat odpověď na výslovně položenou otázku, zda je pojem „narušení hospodářské soutěže“ třeba určit s ohledem na konkrétní místní trh nebo na celé území členského státu. Na otázku odpověděl tak, že posuzování narušení hospodářské soutěže se nevztahuje na konkrétní místní trh²².

52. Odůvodňuje to tím²³, že dozor nad velkým množstvím lokálních trhů předpokládá systematické přehodnocování na základě často složitých hospodářských analýz, jejichž určení se může zdát zvláště obtížné v rozsahu, v němž se vymezení těchto trhů nezbytně neshoduje s územní působností místních orgánů. Tato situace by tedy mohla vést k nebezpečí, že budou porušeny zásady daňové neutrality a právní jistoty.

53. Finanční orgány jsou však ještě méně schopné provést přeshraniční posouzení existence narušení hospodářské soutěže v různých členských státech (nebo dokonce celosvětově) než posouzení několika lokálních trhů ve vlastním státě. Přístup Soudního dvora ke článku 13 směrnice o DPH tak lze přenést i na čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

54. Pokud však mají narušení hospodářské soutěže – buď podle článku 13 nebo podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH – posoudit finanční orgány pouze ve vztahu k vlastnímu členskému státu, pak může být přezkum seskupení za účelem určení, zda poskytování služeb osvobozených od daně těmito členům vede k narušení hospodářské soutěže, proveden rovněž pouze ohledně svých členů usazených v tomtéž členském státu.

55. Tytéž problémy vyvstávají – na což Spolková republika Německo rovněž poukázala na jednání – pro všechna další kritéria. Otázku, zda byla například plnění poskytována pro přímé účely činnosti členů osvobozené od daně, by musel rozhodnout jak členský stát, ve kterém má člen seskupení sídlo, tak i členský stát, ve kterém se seskupení nachází. Nelze zde přehlížet nebezpečí rozporuplných rozhodnutí.

22 – Rozsudek ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council* a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 53).

23 – Rozsudek ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council* a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 49 a násl.).

56. Vzhledem k tomu, že při přijetí ustanovení o osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH byl současný systém správní spolupráce v Unii teprve založen, nelze ani předpokládat, že normotvůrce mohl na základě současných možností správní spolupráce v Unii minit takové seskupení, které působí přeshraničně. Bez ohledu na systém správní spolupráce v EU každopádně neřeší problém v případě situací se třetími státy (k tomu níže body 62 a násl.).

f) Zohlednění základních svobod při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH

57. Tento restriktivní výklad se nedostává ani do konfliktu se základními svobodami. Vzhledem k tomu, že unijní právní akt, jako je směrnice o DPH, je třeba vykládat co možná nejvíce v souladu s primárním právem²⁴, je nutno i tyto základní svobody při výkladu zohlednit. Omezení základních svobod může být odůvodněno pouze naléhavými důvody veřejného zájmu. Kromě toho musí být vhodné pro dosažení sledovaného cíle a nesmějí překračovat rámec toho, co je pro dosažení daného cíle nezbytné²⁵.

58. Omezení volného pohybu služeb, o které se možná v tomto případě jedná, je jako územní omezení účinků seskupení pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice o DPH odůvodněno z důvodů zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy²⁶. Kromě toho rovněž požadavek zaručit účinnost daňového dozoru²⁷ odůvodňuje případné omezení volného pohybu služeb.

59. Dokud může být v rámci působnosti článku 11 směrnice o DPH místo plnění v jiném členském státu, který nemusí mít seskupení pro účely DPH, dokud nemůže být účinek seskupení pro účely DPH rozšířen přes územní hranice členských států, nemají být ohroženy příjmy z DPH v jiném členském státě.

60. Totéž platí v rámci působnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Dokud finanční orgán v příslušném členském státě může posuzovat existenci narušení hospodářské soutěže a zbývající kritéria pouze ve vlastním členském státě, je závislý na posouzení těchto kritérií jiným členským státem. Za takových okolností však nemůže být účinek osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH rozšířen na přeshraniční seskupení osob, jinak by příjmy z DPH v jednom členském státě mohl ovlivnit jiný členský stát.

24 – Rozsudky ze dne 19. listopadu 2009, Sturgeon a další (C-402/07 a C-432/07, EU:C:2009:716, bod 48), ze dne 16. září 2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43), a ze dne 15. února 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 48) a v něm citovaná judikatura.

25 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42), ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35).

26 – K tomuto odůvodnění viz pouze rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45 a 46.), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 47), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60).

27 – Rozsudky ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 52).

61. K tomu se přidává skutečnost, že podle článku 131 směrnice o DPH má být zajištěno správné a jednoduché uplatňování tohoto osvobození od daně. Osvobození od daně je však *de facto* vyloučeno, pokud by finanční orgán musel posoudit narušení hospodářské soutěže globálně, resp. v rámci celé Unie, respektive pokud několik finančních orgánů – pravděpodobně rozporuplně – provede rozdílná posouzení. Posledně uvedené by právě vyvolalo narušení hospodářské soutěže²⁸. V tomto ohledu rovněž značné praktické potíže při uplatňování a kontrole hovoří proti extenzivnímu výkladu²⁹ osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

g) Problematika třetích států a sazby daně

62. Bez ohledu na to vede extenzivní výklad pojmu „seskupení osob“ k modelu daňové optimalizace, který je možno zřídit velmi jednoduchým způsobem, zejména pro skupiny společností působící po celém světě. Tyto skupiny společností by pouze musely založit se svými podniky působícími v Evropě seskupení se sídlem ve třetím státě bez DPH (zde se nabízejí Spojené státy), které odebírá veškeré služby od třetích osob, které byly dosud odebírány z Evropy a jsou zatíženy DPH, a nelze hovořit o čistě umělém uspořádání.

63. Vzhledem k tomu, že by se tak místo plnění nacházelo zpravidla ve Spojených státech, kde neexistuje DPH, nebyl by takový postup zdanitelný a zatížen DPH. Seskupení by pak dále nabízelo tyto nakoupené služby svým členům pouze za náhradu nákladů. Místem těchto plnění by pak bylo v příslušných členských státech. Plnění by tam však bylo osvobozeno od daně z důvodu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Nezávisle na otázce, jak by dotčené členské státy měly mít v tomto případě možnost přezkoumat chybějící narušení hospodářské soutěže nebo jiná kritéria (k tomu výše body 50 a násl.), mohly by být snadno sníženy příjmy z DPH v celé Unii. Prostřednictvím seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice o DPH (k tomu výše body 46 a násl.) by naproti tomu nebylo možno dosáhnout takového výsledku.

64. I kdyby byl účinek čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH omezen teleologicky na seskupení na území Unie, všechna seskupení by se mohla usadit v zemi s nejnižší sazbou DPH, aby minimalizovala co nejefektivněji zatížení DPH na vstupu. Podobná problematika přiměla normotvůrce stanovit pro takzvané zásilkové společnosti v článku 34 směrnice o DPH prahovou hodnotu za účelem zamezení toho, aby se všechny zásilkové společnosti usadily v zemi s nejnižší sazbou DPH³⁰. Lze stěží předpokládat, že by normotvůrce chtěl naproti tomu přijmout takový výsledek u služeb poskytovaných samostatnými seskupeními a samostatným seskupením.

h) Dílčí závěry

65. Proto je třeba vykládat čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH i vzhledem k základním svobodám restriktivně v tom smyslu, že osvobození od daně se vztahuje pouze na služby seskupení poskytované jeho členům na (tomtéž) území členského státu.

28 – To se ukazuje, když v jedné zemi dojde k odpočtu daně odvedené na vstupu seskupení osob, protože osvobození od daně je zamítnuto, jelikož se vychází z příslušného narušení hospodářské soutěže. Naproti tomu v členském státě příjemce plnění se na základě přeložení daňového dluhu na člena seskupení vychází z daňové svobody, protože se zde nevychází z narušení hospodářské soutěže.

29 – K tomu v jiné věci viz mé stanovisko přednesené ve spojených věcech VDP Dental Laboratory a Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C 154/13 a C-160/13, EU:C:2014:2163, bod 60), k odůvodnění omezení základních svobod v rámci režimu pro malé podniky viz rovněž rozsudek ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, body 57 a násl.) – odůvodnění narušení volného pohybu služeb, aby byla zaručena účinnost daňového dohledu.

30 – Místem dodání koncovému spotřebiteli je zpravidla místo, kde začíná zaslání (země původu), a podléhá této sazbě daně. Od dosažení určitých prahových hodnot tedy směrnice o DPH stanoví odlišné určení místa v zemi určení, aby bylo zamezeno výše uvedenému účinku.

3. K výkladu chybějícího narušení hospodářské soutěže

66. V rozsahu, v němž je Soudní dvůr naproti tomu toho názoru, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se vztahuje i na přeshraniční seskupení, zůstává ještě objasnit, podle jakých kritérií je třeba posoudit, kdy chybí narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

67. Jak uvedl Soudní dvůr³¹, na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH má být kompenzováno znevýhodnění v hospodářské soutěži vůči tomu, kdo tyto služby (seskupení) může poskytovat prostřednictvím vlastních zaměstnanců nebo v rámci seskupení pro účely DPH. Pokud však má být znevýhodnění v hospodářské soutěži kompenzováno tímto osvobozením od daně, nemůže přiznání osvobození od daně vést zároveň k narušení hospodářské soutěže. Ustanovení o hospodářské soutěži čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy nedává moc smysl³² a musí být vykládáno velmi restriktivně.

68. Důvod pro takto restriktivní výklad poskytuje judikatura soudního dvora, podle které konstatování narušení hospodářské soutěže vyžaduje³³, aby existovalo reálné nebezpečí, že osvobození od daně samo o sobě může vést přímo nebo v budoucnosti k narušení hospodářské soutěže. Za tím účelem je třeba přezkoumat, zda si seskupení může být jisto, že jeho členové zůstanou odběrateli i bez osvobození od daně³⁴.

69. Členové seskupení se spojují zpravidla vždy pouze, pokud si jsou jisti, že členové budou rovněž odebírat plnění seskupení. To je pravděpodobně skutečným důvodem příslušné spolupráce. Tento výklad tudíž směřuje k tomu, že vytvoření seskupení nevede k narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

70. Kritérium chybějící hospodářské soutěže slouží přitom zamezení zneužití (viz článek 131 směrnice o DPH). Osvobození od daně nesmí být používáno zejména nepřiměřeně svému účelu. To musí nakonec posoudit vnitrostátní soud, kterému je však třeba ve smyslu jednotného používání poskytnout kritéria.

71. Indiciemi pro použití osvobození od daně čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH v rozporu s jeho účelem mohou být skutečnosti, že seskupení poskytuje tytéž služby za úplatu nečlenům a v tomto ohledu – s využitím účinků součinnosti – působí na trhu. Zde může spočívat obdobně reálné nebezpečí narušení hospodářské soutěže. Další indicií může být skutečnost, pokud stojí v popředí výhradně optimalizace zátěže DPH (vytvoření zvýhodnění v hospodářské soutěži přemístěním externích libovolných plnění na seskupení), a nikoli vzájemná spolupráce za účelem zamezení znevýhodnění v hospodářské soutěži. Indicií může být rovněž skutečnost, že seskupení neposkytuje služby, které jsou přizpůsobeny potřebám svých členů, takže tyto služby by mohly nabízet bez dalšího i jiné subjekty.

31 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal (C-407/071, EU:C:2008:713, bod 37) a stanovisko generálního advokáta J. Mischa přednesené ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 118).

32 – V tomto smyslu již stanovisko generálního advokáta J. Mischa přednesené ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, body 125 a násl.) – „je třeba konstatovat, že (trh – poznámka autora textu) se projevuje docela zvláště“. (neoficiální překlad)

33 – Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64).

34 – Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 59), stanovisko generálního advokáta J. Mischa přednesené ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 body 131 a násl.).

4. Dílčí závěry

72. S ohledem na druhou a třetí předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět, že vnitrostátní osvobození od daně je omezeno na taková seskupení osob povinných k dani, která podle čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH poskytují plnění osvobozená od daně. V tomto ohledu lze vycházet z toho, že služby poskytované seskupením ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nevedou v zásadě k narušení hospodářské soutěže. Samostatné seskupení osob ovšem může poskytovat služby osvobozené od daně pouze takovým členům, na které se vztahuje tentýž, totiž jeho právní řád.

B. K první předběžné otázce

73. Polská republika převzala znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH téměř totožně. První otázkou by chtěl předkládající soud vědět, zda vnitrostátní zákonodárce dále musí stanovit další podmínky nebo postupy pro posouzení, zda chybí narušení hospodářské soutěže či zda byla hospodářská soutěž narušena. Jedná se o možnou povinnost další konkretizace, která překračuje znění ustanovení směrnice. Předkládající soud odůvodňuje svoji otázku případným porušením zásad efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání v tomto případě.

1. Přímá použitelnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH

74. Podmínkou rozsáhlejší povinnosti konkretizovat je široký prostor členského státu, pokud jde o provedení ve vnitrostátním právu. Zatímco Spolková republika Německo se domnívá, že taková povinnost existuje na základě chybějící přesnosti a bezpodmínečnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, Spojené království se domnívá, že neexistuje takový široký prostor pro provedení ustanovení, protože čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je přímo použitelný.

75. Jak jsem již uvedla ve stanovisku předneseném ve věci DNB Banka³⁵, je (negativní) kritérium „narušení hospodářské soutěže“ „pouze“ neurčitým právním pojmem, který vnitrostátnímu zákonodárci neposkytuje *abstraktní* prostor pro uvážení. Ustanovení je i dostatečně přesné, aby vyhovovalo zásadě právní jistoty, protože „ukládá povinnost jednoznačným způsobem“³⁶.

76. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy splňuje požadavek určitosti a je – jak jsem již podrobně odůvodnila ve stanovisku předneseném ve věci DNB Banka³⁷ – dostatečně přesný a bezpodmínečný, aby měl přímý účinek³⁸.

2. Nezbytnost dalších prováděcích aktů

77. Téměř totožným převzetím přímo použitelného čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH do vnitrostátních právních předpisů splnila Polská republika na první pohled povinnost provést ustanovení do svého právního řádu. Vnitrostátní zákon ovšem podobně jako směrnice o DPH sama vychází pouze z toho, že osvobození od daně nemá za následek narušení podmínek hospodářské soutěže. To však vede k tomu, že předkládající soud má pochybnosti, zda členský stát neměl při výkonu své povinnosti provést ustanovení přijmout do zákona další konkrétní kritéria.

35 – Spisová značka u Soudního dvora: C-326/15 – body 17 a násl.

36 – V tomto ohledu viz rozsudky ze dne 23. února 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a další (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 10), ze dne 17. září 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio a další (C-246/94 až C-249/94, EU:C:1996:329, bod 19), ze dne 29. května 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, bod 33), a ze dne 1. července 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45).

37 – Spisová značka u Soudního dvora: C-326/15 (body 17 a násl.).

38 – Viz rozsudky ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, body 58 až 65).

78. S touto úvahou však nemohu souhlasit. V tomto ohledu lze poukázat na to, že Soudní dvůr v souvislosti s čl. 13 odst. 1 směrnice o DPH, který vychází rovněž z chybějícího narušení hospodářské soutěže a je rovněž přímo použitelný³⁹, již opakovaně zamítl rozsáhlejší povinnost provést ustanovení směrnice. Soudní dvůr již v tomto ohledu zejména výslovně rozhodl, že členský stát nemusí stanovit žádné další podmínky ve vnitrostátním prováděcím zákonu. Členský stát si spíše může zvolit legislativní techniku, která se mu jeví nejvhodnější. Může se například omezit na to, aby do vnitrostátních právních předpisů převzal obsaženou formulaci nebo rovnocenný výraz⁴⁰.

79. Totéž platí podle mého názoru rovněž pro osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Jak jsem uvedla ve stanovisku předneseném ve věci DNB Banka⁴¹, osvobození od daně je dostatečně určité a bezpodmínečné, a tím přímo použitelné. Polská republika ustanovení rovněž odpovídajícím způsobem provedla. Je tedy irelevantní, zda by si subjekty, které uplatňují právo, přály o něco konkrétnější provedení.

80. Polské republice tedy nelze vytýkat, že nepřijala do svého vnitrostátního práva rozsáhlejší konkretizace pro určení chybějícího narušení hospodářské soutěže. To platí zejména proto, že s každou další konkretizací přímo použitelné směrnice se vystavuje riziku, že směrnicí poruší a bude zahájeno řízení o nesplnění povinnosti vyplývající ze Smlouvy.

81. Předkládajícímu soudu je tedy třeba odpovědět, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava v projednávaném případě, která nestanoví podmínky nebo postup týkající se splnění podmínky narušení hospodářské soutěže, je slučitelná s čl. 132 odst. 1 písm. f) ve spojení s článkem 131 směrnice o DPH, jakož i se zásadami efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání podle unijního práva.

VI. Závěry

82. Navrhuji, aby na otázky Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) ve Varšavě bylo odpovězeno takto:

„Je třeba vycházet z toho, že vnitrostátní osvobození od daně je v tomto ohledu omezeno na taková seskupení osob povinných k dani, které podle článku 132 odst. 1 směrnice o DPH poskytují plnění osvobozená od daně. Seskupení pojišťovacích podniků tím nespadá do působnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

1. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, která nestanoví podmínky nebo postup týkající se splnění podmínky narušení hospodářské soutěže.
2. Zpravidla je třeba vycházet z toho, že služby poskytované seskupením ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nevedou k narušení hospodářské soutěže. Toto kritérium je třeba vykládat restriktivně ve smyslu ustanovení o zamezení zneužití.
3. Samostatné seskupení osob může poskytovat služby osvobozené od daně pouze takovým členům, na které se vztahuje tentýž, totiž jeho právní řád.“

39 – Viz rozsudky ze dne 17. října 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 32 a 33), jakož i ohledně čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice rozsudek ze dne 8. června 2006, *Feuerbestattungsverein Halle* (C-430/04, EU:C:2006:374, bod 31).

40 – Takto výslovně rozsudky ze dne 17. října 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, body 18 a 23), ze dne 15. května 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (C-4/89, EU:C:1990:204, bod 14), a ze dne 14. prosince 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 31).

41 – Spisová značka u Soudního dvora: C-326/15 (body 17 a násl.).