



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 5. dubna 2017¹

Věc C-616/15

**Evropská komise
proti**

Spolkové republiky Německo

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES – Osvobození služeb, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, od DPH – Omezení na nezávislá seskupení osob, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání“

1. Projednávanou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že omezila osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) na seskupení osob, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES². O výklad tohoto ustanovení jde rovněž ve věcech Komise v. Lucembursko (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) a Aviva (C-605/15), které jsou v současné době projednávány před Soudním dvorem.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Šestá směrnice 77/388/EHS

2. Článek 13 část A šesté směrnice 77/388/EHS³ stanoví:

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

[...]

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

3 – Směrnice Rady 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. 09/001, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) byla zrušena a nahrazena počínaje 1. lednem 2007 směrnicí o DPH.

- b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]

- f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

[...]"

3. Článek 28 odst. 3 a 4 této směrnice stanoví:

„3. Během přechodného období uvedeného v odstavci 4 mohou členské státy:

- a) pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daně podle článků 13 nebo 15, obsažených v příloze E této směrnice;

[...]

4. Přechodné období se stanovuje na pět let, počínaje 1. lednem 1978. Nejpozději šest měsíců před koncem tohoto období a dále podle potřeby vyhodnotí Rada na základě zprávy Komise situaci s ohledem na odchylky stanovené v odstavci 3 a na návrh Komise jednomyslně rozhodne, zda mají být některé nebo všechny tyto odchylky zrušeny.“

4. Příloha E této směrnice, nadepsaná „Plnění uvedená v čl. 28 odst. 3 písm. a)“, stanoví:

„[...]

3. Plnění uvedená v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) kromě plnění skupin lékařské a nelékařské zdravotnické povahy

[...]"

2. Osmnáctá směrnice 89/465/EHS

5. V preambuli osmnácté směrnice 89/465/EHS⁴ je stanoveno:

„vzhledem k tomu, že čl. 28 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém [DPH]: jednotný základ daně, naposledy pozměněné aktem o přistoupení Španělska a Portugalska, dovoluje členským státům uplatňovat během přechodného období opatření odchylná od běžných pravidel společného systému [DPH]; že toto období bylo původně stanoveno na pět let; že Rada se na návrh Komise zavázala rozhodnout před uplynutím tohoto období o zrušení některých nebo všech těchto odchylek, bude-li to vhodné;

vzhledem k tomu, že mnohé z těchto odchylek vedou v systému vlastních zdrojů Společenství k obtížím při výpočtu náhrady podle nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 ze dne 29. května 1989 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z [DPH]; že jsou důvody ke zrušení těchto odchylek, aby bylo zajištěno účinnějšího fungování tohoto systému;

vzhledem k tomu, že zrušení těchto odchylek přispěje rovněž k větší neutralitě systému [DPH] na úrovni Společenství;

vzhledem k tomu, že některé ze zmíněných odchylek by měly být zrušeny k 1. lednu 1990, k 1. lednu 1991, k 1. lednu 1992 a k 1. lednu 1993;

[...]“

6. Článek 1 této směrnice stanoví:

„Směrnice 77/388/EHS se mění takto:

- 1) S účinkem od 1. ledna 1990 se zrušují plnění uvedená v bodech 1, 3 až 6, 8, 9, 10, 12, 13 a 14 přílohy E.

[...]“

3. Směrnice o DPH

7. Body 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„(1) Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém [DPH]: jednotný základ daně byla několikrát podstatně změněna. Jelikož uvedená směrnice má být znovu změněna, měla by být z důvodů přehlednosti a srozumitelnosti přepracována.

[...]“

- (3) Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění uvedené směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních

4 – Směrnice Rady ze dne 18. července 1989 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zrušení některých odchylek stanovených v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice (Úř. věst. 1989, L 226, s. 21; Zvl. vyd. 09/001, s. 138).

předpisech. S přepracováním je však nevyhnutelně spojeno několik málo věcných změn, které by nicméně měly být provedeny. Případy provedení takových změn jsou uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost.“

8. Článek 13 odst. 1 první a druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.“

9. Článek 132 odst. 1 směrnice o DPH, který je uveden v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, hlavy IX této směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu cestujících a telekomunikační služby;
- b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;
- d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;
- e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami;
- f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

[...]“

B. Německé právo

10. Druhá kapitola, nadepsaná „Osvobození od daně a vrácení daně“, Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) obsahuje v § 4 seznam služeb, jejichž poskytnutí je osvobozeno od DPH. Na základě § 4 bodu 14 UStG, ve znění platném v rozhodné době, jsou osvobozena:

„a) poskytnutí péče lidem v rámci výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, lékaře, zubaře, léčitele, fyzioterapeuta, porodní asistentky [...];

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče, včetně diagnostiky, lékařských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci při porodu a poskytování hospicové péče, jakož i s nimi úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty [...];

[...]

d) jiné služby, které poskytují seskupení osob, jejichž členové vykonávají povolání uvedená v písm. a) nebo jsou součástí zařízení uvedených v písm. b), svým členům, pokud jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat činnosti uvedené v písm. a) nebo b), a vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích;

[...]“

II. Postup před zahájením soudního řízení

11. Výzvou dopisem ze dne 23. listopadu 2009 Komise sdělila Spolkové republice Německo pochybnosti ohledně slučitelnosti německých ustanovení práva, která se týkají osvobození služeb poskytovaných nezávislými seskupeními osob (dále jen „NSO“), které uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně, nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani proto, aby poskytovala svým členům služby, které jsou přímo nezbytné pro výkon této činnosti, od DPH, se směrnicí o DPH.

12. Komise v tomto dopise uvedla, že německé právo [v projednávané věci § 4 bod 14 písm. d) UStG] omezovalo výše uvedené osvobození od daně na služby poskytované NSO, jehož členové uskutečňovali činnosti nebo povolání v oblasti zdravotnictví [a sice ty, které jsou uvedeny v písm. a) a b) § 4 bodu 14 UStG], zatímco směrnice o DPH neomezuje dotčené osvobození na seskupení osob určitých kategorií povolání, ale stanoví jej pro všechna NSO, pokud byly tyto osoby osvobozeny od DPH nebo neměly postavení osoby povinné k dani pro činnost, kterou vykonávaly. Komise se tudíž domnívala, že německé právo týkající se daně z obrátu není v souladu s cíli směrnice o DPH.

13. Spolková republika Německo odpověděla na výzvu dopisem sdělením ze dne 22. března 2010. V tomto sdělení potvrdila, že německá právní úprava skutečně osvobozuje služby poskytované NSO pouze v rozsahu, v němž se jedná o seskupení lékařů nebo osob, které vykonávají nelékařská zdravotnická povolání, jakož i seskupení nemocnic nebo zařízení stejné povahy. Tvrdila, že toto omezení je odůvodněné skutečností, že je povinností vnitrostátního zákonodárce, aby přezkoumal kategorie povolání, na které se může vztahovat dotčené osvobození, aniž by docházelo k narušení hospodářské soutěže. Podle ní tak měl německý zákonodárce po přezkumu za to, že dotčené osvobození bylo odůvodněné pouze pro odvětví zdravotnictví.

14. Dne 7. dubna 2011 Komise zaslala německé vládě odůvodněné stanovisko. V tomto stanovisku Komise vyjádřila pochybnosti ohledně teze Spolkové republiky Německo, podle které proto, aby bylo zabráněno narušení hospodářské soutěže, mohly být předmětem dotčeného osvobození pouze činnosti a povolání ve zdravotnictví. Podle Komise unijní legislativní proces ukázal, že cílem směrnice o DPH bylo právě rozšířit osvobození na seskupení, která zahrnují další kategorie osob. Komise mimoto tvrdila, že německé soudy musely několikrát rozšířit působnost dotčeného osvobození na jiné kategorie povolání, než jsou kategorie uvedené v německém právu o dani z obrátu.

15. Komise rovněž uvedla, že nerozumí, v závislosti na jakých skutečnostech německý zákonodárce předvídal trvalá narušení hospodářské soutěže, pokud by kromě již osvobozených zdravotnických povolání musel poskytnout dotčené osvobození ve všech německých hospodářských odvětvích. Měla za to, že německý zákonodárce neměl posuzovat narušení hospodářské soutěže na základě *obecné* úvahy, ale bylo třeba naopak odmítnout dotčené osvobození pouze v případě *skutečného nebezpečí*, že by takové osvobození samo o sobě bylo s to okamžitě a v budoucnu narušit hospodářskou soutěž.

16. Spolková republika Německo odpověděla na odůvodněné stanovisko sdělením ze dne 6. června 2011. V tomto sdělení zdůraznila zaprvé umístění ustanovení týkajícího se dotčeného osvobození ve struktuře směrnice o DPH, a sice v kapitole věnované osvobozením některých činností od daně ve veřejném zájmu. Z toho vyvodila, že toto osvobození od daně nelze rozšířit na všechny činnosti hospodářského života.

17. Zadruhé Spolková republika Německo uvedla, že provedení v jejím vnitrostátním právu bralo v potaz právě zákaz narušení hospodářské soutěže [stanovený v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH] tím, že omezilo ustanovení na osvobození určitých kategorií povolání v odvětví zdravotnictví, a že u ostatních odvětví bylo v zásadě možné se obávat narušení hospodářské soutěže.

18. Zatřetí uvedla, že neshledává, kterou kategorii povolání německé právo nesprávně vyloučilo z dotčeného osvobození od daně.

19. Spolková republika Německo tedy zamítla žádost, která jí byla zaslána Komisí, aby přijala veškerá opatření nezbytná k tomu, aby vyhověla odůvodněnému stanovisku.

20. Vzhledem k tomu, že německá právní úprava týkající se daně z obratu nadále omezovala osvobození od DPH na NSO vykonávající činnost v oblasti zdravotnictví, oznámila Komise své rozhodnutí obrátit se na Soudní dvůr, což učinila dne 20. listopadu 2015.

III. Řízení před Soudním dvorem

21. Komise a Spolková republika Německo byly vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 15. února 2017.

IV. Posouzení

A. Argumentace účastnic řízení

1. Komise

22. Podle Komise omezuje Spolková republika Německo osvobození od DPH stanovené čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH pro „služby, které svým členům poskytují [NSO], 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“ na určitá předem vymezená profesní seskupení. Osvobození ve smyslu německých právních předpisů v oblasti DPH se týká pouze seskupení, jejichž členové jsou lékaři nebo vykonávají nelékařská zdravotnická povolání nebo vykonávají činnosti v odvětví nemocniční či lékařské péče.

23. Komise tvrdí, že je to neslučitelné s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Znění, cíl ani geneze tohoto článku neodůvodňují takové omezení osvobození od DPH na určité profesní skupiny. Naopak je třeba poskytnout osvobození NSO všech profesních kategorií, pokud jejich členové vykonávají činnosti osvobozené od daně.

24. Omezení stanovené německými právními předpisy v oblasti DPH není odůvodněno ani případným obecným narušením hospodářské soutěže. Případná existence narušení hospodářské soutěže při použití osvobození totiž může a musí být posuzována pouze s ohledem na okolnosti daného případu. Není možné obecně konstatovat existenci narušení hospodářské soutěže u služeb poskytovaných určitými profesními kategoriemi.

25. Ostatně skutečnost, že osvobození uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vyžaduje přezkum faktických a individuálních okolností, vyplývá rovněž z bodu 77 dopisu Bundesministerium der Finanzen⁵ vypracovaného při příležitosti novelizace § 4 UStG v roce 2009, z něhož vychází dotčená verze tohoto ustanovení.

2. Spolková republika Německo

a) K samotnému osvobození od daně a jeho omezení na činnosti ve veřejném zájmu

26. Spolková republika Německo nejprve podotýká, že osvobození od daně stanovená směrnicí o DPH jsou obsažena v hlavě IX této směrnice, nadepsané „Osvobození od daně“, a že tato hlava je rozdělena do 10 kapitol. Mimoto poznamenává, že dotčené osvobození od daně je součástí případů osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice o DPH a že toto ustanovení, jehož znění se téměř nezměnilo od vstupu šesté směrnice v platnost, je obsaženo v kapitole 2 směrnice, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“. Z umístění dotčeného osvobození od daně v obecné struktuře směrnice o DPH tak vyplývá, že se může vztahovat pouze na služby poskytované NSO, jejichž činnosti jsou vykonávány ve veřejném zájmu.

27. Spolková republika Německo se domnívá, že dotčené osvobození se naopak nevztahuje na NSO, které vykonávají činnosti osvobozené od daně, které nespadají do kapitoly 2 a které nejsou ve veřejném zájmu. Pokud by unijní normotvůrce zamýšlel, aby se toto osvobození od daně vztahovalo na všechny profesní kategorie a činnosti osvobozené od daně, uvedl by toto ustanovení na jiném místě, jako například v kapitole 1 hlavy IX týkající se osvobození od daně, nadepsané „Obecná ustanovení“.

28. Seskupení bank a pojišťoven, osvobozená od DPH na základě článku 135 směrnice o DPH, tak nelze zahrnout do působnosti osvobození od daně uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice.

29. Legislativní návrhy a sdělení vydaná předtím Komisí za účelem přijetí novelizace směrnice o DPH rovněž potvrzují, že se dotčené osvobození od daně týká pouze NSO, která vykonávají činnosti ve veřejném zájmu. Komise tak předložila dne 28. listopadu 2007 návrh směrnice týkající se „[z]avedení konceptu ‚skupiny pro sdílení nákladů‘“ v oblasti pojišťovnictví a financí⁶. Pokud by dotčené osvobození od daně již bylo použitelné na poskytování služeb v této oblasti, nebyla by Komise povinna navrhnout zahrnutí těchto služeb do působnosti osvobození od daně.

30. V dokumentu pod označením MEMO/07/519⁷, který doprovázel uvedený návrh směrnice, Komise mimoto dokonce připustila, že „[e]xistující ustanovení o osvobození od daně týkající se sdílení nákladů nejsou jasná a nejsou jednotně uplatňována. Za účelem nápravy návrh obsahuje osvobození od DPH týkající se specificky odvětví průmyslu použitelné na mechanismy sdílení nákladů, včetně přeshraničních mechanismů. Tato změna umožní podnikům, aby prováděly svá plnění společně v rámci seskupení a rozdělovaly náklady mezi členy tohoto seskupení, aniž by vytvářely nové nevratné daňové zatížení DPH.“

5 – Spolkové ministerstvo financí, Německo. Dopis ze dne 26. června 2009 (IV B 9 – S 7170/08/10009).

6 – 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) 747 final ze dne 28. listopadu 2007.

7 – http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

31. Spolková republika Německo uvádí rovněž sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu týkající se možnosti vytvořit seskupení pro účely DPH stanovené v článku 11 směrnice [o DPH] [COM(2009) 325 final]. Komise v tomto sdělení potvrzuje, že „je třeba zdůraznit, že toto sdělení se netýká koncepce ‚režimů sdílení nákladů‘, které na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o [DPH] v současnosti zakládají povinné osvobození od daně pro určité činnosti ve veřejném zájmu a jejichž nová podoba byla také představena v nedávném návrhu Komise týkajícím se zdanění pojišťovacích a finančních služeb DPH“.

32. Spolková republika Německo z toho vyvozuje, že podle Komise se dotčené osvobození od daně vztahuje pouze na činnosti ve veřejném zájmu. Mimoto se domnívá, že se jedná zejména o činnosti uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. b) až e) směrnice o DPH, které předcházejí osvobození od daně stanovenému pod písm. f) a které se týkají odvětví zdravotnictví. V tomto kontextu připomíná, že podle judikatury Soudního dvora osvobození uvedená v článku 132 směrnice o DPH mají osvobodit od DPH pouze ty činnosti ve veřejném zájmu, které jsou zde vyjmenovány a velmi podrobně popsány (rozsudek ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 29 a citovaná judikatura), a že výrazy použité pro označení uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně (rozsudek ze dne 22. října 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 34).

33. Spolková republika Německo dodává, že její teze, podle které se dotčené osvobození od daně týká činností uvedených v písm. b) až e) článku 132 směrnice o DPH, je podložena přesnou formulací zvolenou Soudním dvorem za účelem vysvětlení účelu tohoto osvobození od daně, a sice „zabránit tomu, aby osoba, která poskytuje určité služby, byla povinna platit uvedenou daň, když spolupracuje s jinými profesionály prostřednictvím společné struktury, jež obstarává činnosti nezbytné k poskytování uvedených služeb“ (rozsudek ze dne 11. prosince 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

34. V tomto ohledu Spolková republika Německo podotýká, že Soudní dvůr výslovně uvádí „profesionály“ a že směrnice o DPH používá výraz „povolání“ pouze v omezeném počtu případů, které mají ve velké většině případů souvislost s lékařskými povoláními ve veřejném zájmu. Z toho vyplývá, že když Soudní dvůr popsal účel čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, měl na mysli pouze seskupení „profesionálů“, kteří vykonávají lékařská povolání ve veřejném zájmu.

35. Podle Spolkové republiky Německo je její stanovisko podpořeno genezí čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. V tomto ohledu poznamenává, že v návrhu Komise týkajícím se šesté směrnice⁸ již bylo osvobození od daně NSO součástí „osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“ a vztahovalo se na „služby poskytované nezávislými profesními seskupeními lékařské či nelékařské zdravotnické povahy jejich členům pro potřeby jejich činností osvobozených od daně“.

36. S odkazem na první verzi šesté směrnice Spolková republika Německo uvádí, že cílem ustanovení čl. 28 odst. 3 písm. a), ve spojení s bodem 3 přílohy E bylo dále zajistit, že osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. f) pro služby poskytované NSO lékařské nebo lékařské nezdravotnické povahy bude okamžitě použitelné, zatímco členské státy mohly nadále zdaňovat obdobné služby poskytované jinými NSO až do 31. prosince 1989.

37. Podle Spolkové republiky Německo nemělo přechodné ustanovení stanovené v čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice za cíl omezit nebo rozšířit působnost čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice. Zrušení práva zdanit ostatní NSO počínaje 1. lednem 1990 tedy neznamená změnu v paradigmatu v oblasti zdanění obratu. Toto zrušení tedy mělo spíše za cíl, jak vyplývá z bodů odůvodnění osmnácté směrnice 89/465, odstranit některé ryze praktické obtíže mimo samotný systém DPH, zejména pokud jde o výpočet vlastních zdrojů pocházejících z DPH.

8 – Návrh Komise týkající se šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, COM(73) 950 final, ze dne 20. června 1973 (*Věstník Evropských společenství*, dodatek 11/73, s. 13).

38. Spolková republika Německo tvrdí, že není ani možné vyvodit z přechodu z šesté směrnice na směrnici o DPH indicie, které by umožňovaly podpořit tezi zastávanou Komisí, podle které bylo povolení omezit dotčené osvobození na NSO lékařské či nelékařské zdravotnické povahy zrušeno. Změna směrnice v tomto ohledu neprovedla žádnou zásadní změnu, jak vyplývá z bodu 3 odůvodnění směrnice o DPH.

39. Konečně Spolková republika Německo připomíná, že výklad výrazů použitých k vymezení osvobození od daně stanovených směrnicí o DPH musí být v souladu s cíli sledovanými osvobozením od daně a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 35).

40. Podle judikatury Soudního dvora je přitom cílem dotčeného osvobození od daně zabránit tomu, aby osoba, která poskytuje určité služby, byla povinna platit DPH, když spolupracuje s jinými profesionály prostřednictvím společné struktury, jež obstarává činnosti nezbytné k poskytování uvedených služeb (rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

41. Nicméně na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, v případě, že by osvobození od daně nebylo použitelné, bylo by to samotné NSO, které by bylo povinné uhradit DPH, a nikoliv jeho členové. NSO by muselo zvýšit cenu za své služby o výši DPH a vyfakturovat ji tak svým členům. Nákladovým faktorem by tedy nebyla služba poskytovaná seskupením, ale DPH zahrnutá do ceny.

42. Podle Spolkové republiky Německo je argument Komise vycházející z neutrality DPH neúčinný. Připomíná, že v souladu se zásadou daňové neutrality (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 46 a 47) nesmí být DPH zatížen podnikatel za podmínky, že plnění na vstupu, za která uhradil DPH, jsou využívána pro potřeby jeho vlastních zdaněných plnění. Problém neodpočitatelnosti daně zaplacené na vstupu by byl pouze přesunut do dřívější fáze v případě použití osvobození od daně na služby poskytované seskupením jeho členům, jelikož následně by NSO nemělo právo na odpočet daně zaplacené na vstupu. Nákladový faktor přítomný v řetězci by byl tedy zachován.

43. Podle Spolkové republiky Německo spočívá skutečné zvýhodnění dotčeného osvobození od daně v možnosti odečíst od zdanění skutečné vytvoření hodnoty provedené NSO pro své členy ve fázi poskytování plnění nebo získat jako „nákupní seskupení“ složené ze svých členů slevy a výhody na úrovni cen. Z důvodů politické povahy bude muset být možné takové výhody připustit právě ve prospěch osob, které vykonávají činnosti ve veřejném zájmu. Z hlediska tohoto cíle nemohou bankovní a pojišťovací seskupení spadat do působnosti dotčeného osvobození, jelikož nevykonávají činnosti ve veřejném zájmu.

44. Je třeba rovněž zohlednit skutečnost, že osvobození od daně týkající se finančních služeb bylo pojato jako čistě technické osvobození, bez odůvodnění spočívajícího v daňové politice, a že bylo zavedeno zejména s ohledem na obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH (rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 36). Přitom není nijak obtížné určit daňový základ u služeb poskytovaných seskupením bank a pojišťoven jejich členům.

b) K možnosti, že osvobození od daně naruší hospodářskou soutěž

45. Na druhém místě Spolková republika Německo tvrdí, že v Německu německý zákonodárce právem přistoupil k posouzení podmínky, podle které dotčené osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž. Zpochybňuje argumenty Komise, podle kterých není myslitelné obecně konstatovat existenci narušení hospodářské soutěže u služeb poskytovaných určitými profesionálními kategoriemi.

46. Nejprve vzhledem k tomu, že je směrnice závazná pouze, pokud jde o výsledek, kterého je třeba dosáhnout, Spolková republika Německo tvrdí, že německý zákonodárce byl oprávněn si za účelem dosažení cíle stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH zvolit tuto formu právní úpravy a pro účely provedení rovněž sám provést posouzení rizika narušení hospodářské soutěže.

47. V souladu s judikaturou Soudního dvora je provedením legislativní cestou i provedení, které nejlépe přihlíží k samotné zásadě tvorby práva a představuje obecně vhodnou formu provedení. Naopak, pouhá správní praxe, která je svou povahou proměnlivá na základě správního uvážení a která není dostatečně známá, nemůže být považována za platné splnění povinností vyplývajících ze SFEU (rozsudek ze dne 8. července 1999, Komise v. Belgie, C-203/98, EU:C:1999:380, bod 14).

48. Spolková republika Německo se domnívá, že Komise v konečném výsledku požaduje přijetí právních předpisů, které ponechávají příslušným daňovým orgánům prostor pro volné uvážení téměř podobný tomu, kterým by disponovaly, pokud by jim byla v případě neexistence právního základu ponechána povinnost provést směrnici o DPH správní praxí. Nicméně podmínka týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže není dostatečně přesná, ani nepodmíněná z hlediska svého obsahu, ale musí být upřesněna na vnitrostátní úrovni proto, aby bylo možné určit, zda se v konkrétním případě uplatní osvobození od daně (rozsudek ze dne 26. června 2003, Komise v. Francie, C-233/00, EU:C:2003:371, bod 76).

49. Pouhá okolnost, že německý zákonodárce doslovně nepřevzal osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, není kromě toho v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Doslovné převzetí ustanovení směrnice není v zásadě nutné, pokud je účinně zajištěno úplné uplatnění směrnice dostatečně jasným a přesným způsobem (rozsudky ze dne 7. ledna 2004, Komise v. Španělsko, C-58/02, EU:C:2004:9, bod 26, ze dne 20. října 2005, Komise v. Spojené království, C-6/04, EU:C:2005:626, bod 21, a ze dne 6. dubna 2006, Komise v. Rakousko, C-428/04, EU:C:2006:238, bod 99).

50. Dále Spolková republika Německo tvrdí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, vnitrostátní zákonodárce může provést posouzení existujícího rizika narušení hospodářské soutěže v rámci určitých profesních kategorií po kategoriích a že toto posouzení je rovněž legální, pokud zákonodárce předem některé profesní kategorie vyloučí.

51. V tomto ohledu Spolková republika Německo připomíná, že Soudní dvůr dospěl k závěru, že členské státy nemají povinnost provést doslovně do svého vnitrostátního práva podmínku týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže obsaženou v čl. 4 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice – což je ustanovení, které bylo následně nahrazeno čl. 13 odst. 1 druhým pododstavcem směrnice o DPH – ani upřesnit kvantitativní omezení neuložení daně (rozsudek ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další, 231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 23). Je dokonce legální, aby byl ministr financí pověřen vnitrostátním zákonem, aby konkrétně určil činnosti, které narušují hospodářskou soutěž (rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, body 32 až 35).

52. Naopak doslovné převzetí podmínky týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže ve vnitrostátním zákoně, jakož i posouzení narušení hospodářské soutěže s přihlédnutím k okolnostem každého konkrétního případu by způsobily nepřijatelný zásah do právní jasnosti a jistoty.

53. Bylo by tomu tak zejména s ohledem na skutečnost, že podle judikatury Soudního dvora musí být osvobození od daně zamítnuto, pokud „existuje skutečné riziko, že by osvobození od daně samo o sobě bylo s to okamžitě nebo v budoucnu narušit hospodářskou soutěž“ (rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64). Přezkum této podmínky tedy předpokládá posouzení jak stávající situace hospodářské soutěže, tak i situace hospodářské soutěže, která by mohla existovat v budoucnu, přičemž toto posouzení lze provést pouze na základě komplexních hospodářských analýz týkajících se každé oblasti činnosti. Pro příslušné daňové orgány na místní

úrovni by bylo jednoduše nemožné takový přezkum komplexních hospodářských okolností provést v každém konkrétním případě. Mimoto je nepřijatelné, že by NSO a jeho členové nemohli předvídat s nezbytnou jistotou, zda budou dotčené služby osvobozeny, či nikoli, od DPH při každém budoucím plnění.

54. Článek 13 odst. 1 směrnice o DPH rovněž ukazuje, že relevantní oblasti činností v oblasti hospodářské soutěže může určit zákonodárce. Unijní normotvůrce stanovil v příloze I této směrnice seznam činností, u kterých je v zásadě možné předpokládat existenci narušení hospodářské soutěže. Pokud jde o tento čl. 13 odst. 1 směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že mohou kromě toho existovat na vnitrostátní úrovni jiné činnosti, které nejsou uvedeny v příloze I a jejichž seznam se může měnit v závislosti na konkrétním členském státu nebo v závislosti na konkrétním hospodářském odvětví (rozsudek ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council a další*, C-288/07, EU:C:2008:505, body 35 a 36). Tato judikatura jasně ukazuje, že posouzení narušení hospodářské soutěže lze provést na legislativní úrovni. Podle Spolkové republiky Německo to tím spíše musí platit pro vnitrostátní právní předpisy, které stanoví některé oblasti činností, ve kterých není třeba se obávat existence narušení hospodářské soutěže na vnitrostátním trhu.

55. Spolková republika Německo dodává, že podmínka, podle které nesmí být dotčené osvobození s to narušit hospodářskou soutěž, má za cíl omezení jeho působnosti. Jejím cílem je tedy obnovit obecné pravidlo, podle kterého dani podléhají veškeré činnosti hospodářské povahy, a tedy nemůže být předmětem zúženého výkladu (rozsudek ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council a další*, C-288/07, EU:C:2008:505, body 72 a 73).

56. Konečně Spolková republika Německo tvrdí, že Komise neprokázala, že osvobození od daně u služeb poskytovaných NSO svým členům nenarušuje hospodářskou soutěž v jiných oblastech, než v oblasti zdravotnických povolání uvedených v UStG.

57. Je přitom věcí Komise, aby v rámci žaloby podané na základě článku 258 SFEU prokázala existenci tvrzeného nesplnění povinnosti a předložila Soudnímu dvoru skutečnosti nezbytné k tomu, aby Soudní dvůr ověřil existenci tohoto nesplnění povinnosti, aniž by se Komise mohla opírat o jakoukoli domněnku (rozsudek ze dne 6. dubna 2006, *Komise v. Rakousko*, C-428/04, EU:C:2006:238, bod 98 a citovaná judikatura). Komise nepředložila důkazy ani indicie v tom smyslu, že by právní předpisy použitelné po kategoriích byly nevhodné k provedení podmínky týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže obsažené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

58. Spolková republika Německo se domnívá, že za účelem prokázání, že takový způsob provedení je nevhodný, by Komise musela prokázat na základě konkrétních skutečností, že pouze doslovné převzetí podmínky týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže v právních předpisech s úplným delegováním rozhodnutí na příslušné daňové orgány představuje legální provedení čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Komise přitom takový důkaz obecné povahy neposkytla.

59. Zprv, na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, z bodu 77 dopisu spolkového ministerstva financí (viz bod 25 tohoto stanoviska) nevyplývá, že sama Spolková republika Německo zpochybňuje vhodnost způsobu provedení, který si zvolila.

60. Neuvedení jiných profesních odvětví v UStG znamená, že, pokud jde o tato ostatní odvětví, ve všech případech existuje riziko narušení hospodářské soutěže. Uvedení odvětví zdravotnictví neznamená, že v tomto odvětví nemůže nikdy k žádnému narušení hospodářské soutěže dojít. Bod 77 uvedeného dopisu spíše příkladmo upřesňuje konkrétní druhy služeb poskytovaných lékařskými ordinacemi, které je třeba osvobodit od DPH, pokud jsou tyto služby přímo nezbytné pro výkon činností uvedených v § 4 bodu 14 písm. a) nebo b) UStG. Jak vyplývá z bodu 72 tohoto dopisu, jedná se o poskytnutí zdravotnických zařízení, přístrojů a vybavení, jakož i laboratorních analýz, rentgenových snímků a jiných technických služeb v oblasti zdravotnictví.

61. Naopak, pokud by seskupení obstarávalo pro své členy zejména účetnictví, právní poradenství nebo činnost lékařského vyrovnávacího fondu, jednalo by se tedy podle bodu 73 tohoto dopisu o služby, které se vztahují k poskytování lékařských služeb osvobozených od daně pouze nepřímo, a které v důsledku toho nejsou osvobozeny od DPH. V bodě 77 tohoto dopisu je upřesněno, že tyto služby mimoto konkurují jiným podnikům, takže se lze rovněž obávat narušení hospodářské soutěže, které je třeba vyloučit v souladu s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

62. Dopis spolkového ministerstva financí tedy uvádí pouze vodítka za účelem použití § 4 bodu 14 písm. d) UStG v každém konkrétním případě ohledně činností NSO uvedených v § 4 bodu 14 písm. d) UStG v souladu se směrnicí o DPH. Tím však v žádném případě nedochází k rozšíření nebo zúžení okruhu beneficentů ani ke zpochybnění dotčeného legislativního přístupu jako takového.

63. Zadržet ani rozhodnutí vnitrostátních soudů citovaná Komisí v bodě 29 žaloby neumožňují dospět k závěru, že způsob provedení zvolený německým zákonodárcem není vhodný pro provedení dotčeného osvobození od daně. V tomto ohledu Spolková republika Německo podotýká, že německé soudy mohly, nebo dokonce již měly Soudnímu dvoru položit předběžné otázky obdobné těm, které jsou položeny v projednávané věci, ale že tak neučinily. Bez výslovného rozhodnutí Soudního dvora není možné vyvodit z pouhé skutečnosti, že vnitrostátní soud nepoložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru, že tento soud správně vložil ustanovení unijního práva.

64. Zatřetí stanovisko Bundesrat (Spolková rada, Německo) ohledně Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (návrh zákona o rozvoji stabilizace finančních trhů), na který odkazuje Komise, neposkytuje žádný důkaz, který by mohl prokazovat, že zvolený způsob provedení týkající se § 4 bodu 14 písm. d) UStG není dostatečně vhodný. Mimoto byl tento návrh zamítnut ostatními legislativními orgány. Spolková republika Německo tedy tvrdí, že tento návrh, který se nikdy nestal zákonem, nemůže být předložen jako důkaz, který by mohl prokazovat, že v odvětví bankovníctví a pojišťovnictví se v každém případě není třeba obávat žádného narušení hospodářské soutěže.

65. Komise s odkazem na bod 77 dopisu spolkového ministerstva financí (viz bod 25 tohoto stanoviska) nepřihlíží ke skutečnosti, že omezení osvobození od daně stanovené v UStG na určité profesní kategorie ve zdravotnictví neznamená, že podle německého zákonodávce jsou narušení hospodářské soutěže vyloučena pro veškeré činnosti v tomto odvětví. Tento dopis tak zdůrazňuje, že je třeba provést důkladný přezkum podmínky týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže s přihlédnutím k činnostem konkrétně vykonávaným NSO, na která se vztahuje zvýhodněný režim na základě § 4 bodu 14 písm. d) UStG a v tomto ohledu obsahuje upřesnění. Podle Spolkové republiky Německo není možné z toho *a contrario* vyvodit, že vnitrostátní daňové orgány mohou provést v konkrétním případě přezkum podmínky týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH pro veškerá hospodářská odvětví a že takový přezkum je z právního hlediska nezbytný.

66. Mimoto Komise nepředložila dostatečné indicie, ze kterých by vyplývalo, že přezkum, který provedl německý zákonodávce ohledně podmínky týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže, je – pokud jde o profesní kategorie uvedené v § 4 bodu 14 písm. d) UStG – chybný.

67. Pokud jde o rozhodnutí německých soudů, na která odkazuje Komise, Spolková republika Německo konstatuje, že Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) s konečnou platností nerozhodl ohledně přímého použití osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH a nerozhodl ani o otázce narušení hospodářské soutěže, pokud jde o spory, které mu byly předloženy. Rozsudky Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) tedy neumožňují dospět k závěru, že v případě rozšíření dotčeného osvobození od daně na jiná profesní odvětví by neexistovalo žádné riziko narušení hospodářské soutěže.

B. Analýza

68. Nejprve upřesňuji, že žaloba Komise směřuje pouze proti omezení osvobození od DPH stanoveného čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH Spolkovou republikou Německo. Podle německého prováděcího ustanovení obsaženého v § 4 UStG je osvobození od daně poskytnuto pouze seskupením, jejichž členové jsou lékaři nebo vykonávají nelékařská zdravotnická povolání nebo vykonávají činnosti v odvětví nemocniční a lékařské péče.

69. Obě kategorie argumentů předložených Spolkovou republikou Německo je třeba analyzovat za účelem odmítnutí teze Komise: i) a sice zaprvé teze týkající se osobní působnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH a ii) zadruhé teze týkající se podmínky stanovené v tomto článku, která se týká neexistence narušení hospodářské soutěže.

1. První kategorie argumentů Spolkové republiky Německo: osobní působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH

70. Komise zastává principiální stanovisko, že dotčené německé právní předpisy nejsou v souladu s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, jelikož osobní působnost tohoto ustanovení není omezena na některé určité profesní kategorie, a že toto ustanovení se tedy vztahuje rovněž na jiná odvětví, než je zdravotnictví, bez omezení na činnosti ve veřejném zájmu, a tedy zejména na odvětví bankovníctví a pojišťovnictví. Podpůrně Komise tvrdí, že i kdyby se uvedené ustanovení vztahovalo pouze na NSO, která vykonávají činnosti ve veřejném zájmu, jeho osobní působnost by stále nebyla omezena na NSO, jejichž členové vykonávají povolání v odvětví zdravotnictví. Spolková republika Německo zpochybňuje jak extenzivní výklad, tak i restriktivnější výklad osobní působnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH zastávaný Komisí.

71. Ve své žalobní odpovědi Spolková republika Německo tvrdí, že ze znění a z umístění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, jakož i z jeho geneze a cílů vyplývá, že osobní působnost dotčeného osvobození od daně je *omezena na NSO působící ve zdravotnictví nebo přinejmenším na ta, která vykonávají určité činnosti ve veřejném zájmu* (s vyloučením například bank a pojišťoven).

a) Systematická analýza

72. Podle mého názoru je účelné vrátit se zde k samotnému pojmu „seskupení“ použitému v čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice.

73. Týká se faktických seskupení prostředků, přičemž seskupení nemusí mít nutně právní subjektivitu a může vzniknout na základě pouhé smluvní dohody.

74. Tuto metodu je ostatně nutno srovnat s článkem 11 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům považovat za *jedinou osobu povinnou k dani* „osoby, které jsou usazeny na území jednoho členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“⁹.

9 – V tomto ohledu viz zejména Bouchard, J.-C., *TVA et groupement de moyens de fait*, Revue de droit fiscal, č. 7-8, 14. února 2013, s. 150 a násl.; De Duve, B., *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, Revue pratique des sociétés, 110. ročník (2011), 1. čtvrtletí, s. 5 až 26; Lhote, L. a Warscotte, Q., *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP*, v „TVA, taxer, déduire, exonérer et punir“, 2015, s. 263 až 282; Swinkels, J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, International VAT Monitor, leden/únor 2010, IBFD, s. 36 až 42; Swinkels, J., *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, International VAT Monitor, leden/únor 2008, IBFD, s. 13 až 21; Bernaerts, Y., *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, Journal de droit fiscal, červenec-srpen 2007, s. 193 až 240; Parolini, A., *European VAT and Groups of Companies*, v „Maisto, G. (éd.), International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series“, Sv. 4, IBFD, 2008, s. 120; Amand, Ch., *VAT on financial services: the unanswered questions*, ERA Forum (2008) 9:357-376, s. 373; a Libert, F., *Les associations de frais – Aspects TVA*, R.G.F., 10. října 1997, s. 304 a násl.

75. Tato metoda seskupení pro účely DPH nebyla provedena ve všech státech a zejména ve Francouzské republice, ale byla provedena ve Spolkové republice Německo¹⁰, kde jsou seskupení pro účely DPH široce využívána, což snižuje účinky právních předpisů zpochybněných Komisí.

76. Ve Francii¹¹ bylo nevyužití možnosti poskytnuté článkem 11 vysvětleno skutečností, že použití faktických seskupení prostředků umožňovalo dosáhnout stejného výsledku jako použití seskupení pro účely DPH, a sice nezdanění DPH plnění mezi členy seskupení s tou výhodou, že působnost faktických seskupení prostředků mohla být širší, než je působnost seskupení pro účely DPH. Účinek obou metod je nicméně stejný, neboť v rámci seskupení pro účely DPH neexistují interní plnění, a nepodléhají tedy DPH a totéž platí v rámci faktických seskupení prostředků. Totiž „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same“ [i když řešení nabízená faktickým seskupením prostředků (podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH) a seskupením pro účely DPH (podle jejího článku 11) jsou odlišná, jejich výsledky jsou ve skutečnosti totožné]¹².

77. Kromě toho a *vice versa* ve Spojeném království bylo neprovedení čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vysvětleno skutečností, že stejných cílů bylo možné dosáhnout seskupením pro účely DPH (i když však bylo soudem ve Spojeném království rozhodnuto, že uvedený článek je bezprostředně použitelný¹³).

78. Stejně jako seskupení pro účely DPH je tedy seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH transparentní z hlediska DPH. Nevystupuje ani jako kupující, ani jako prodávající, ani jako zprostředkovatel a vůči svým členům při službách, které jim poskytuje, tedy nejedná jako osoba povinná k dani jako taková.

79. Ve skutečnosti směrnice neměla hovořit o osvobození služeb poskytovaných NSO, ale měla tato plnění postavit mimo působnost DPH.

10 – Režim seskupení pro účely DPH byl proveden v 16 členských státech: Belgie, Česká republika, Dánsko, Německo, Estonsko, Irsko, Španělsko, Kypr, Maďarsko, Nizozemsko, Rakousko, Rumunsko, Slovensko, Finsko, Švédsko a Spojené království. Viz van Norden, G.-J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, EC Tax Review, 2016/4, s. 211. Bouchard, J.-C., citované dílo, hovoří o 17 členských státech, které provedly tento režim.

11 – Ve Francii článek 261 B code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) provádí mechanismus osvobození od DPH v rámci seskupení. Viz *Revue de droit fiscal*, číslo 45, 6. listopadu 2014, LexisNexis, s. 28.

12 – Přeloženo autorem tohoto stanoviska. „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [nyní čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH] is called a quasi-grouping arrangement“. Současně nicméně „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services“. Viz Vyncke, K., *Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium*, International VAT Monitor, IBFD, 2006, s. 340 a 346.

13 – Viz VAT and Duties Tribunal, London, v Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, rozhodnutí 14081 ze dne 15. a 16. února 1996.

80. Vynaložení nákladů seskupením a rovnoměrné přenesení vzniklých nákladů na jeho členy jsou totiž v určitém ohledu interní výdaje seskupení. Nejedná se o cenu. Nejedná se tedy o úplatná plnění, převzetí rizik prostřednictvím ceny, ale pouze o poskytnutí prostředků při rozdělení nákladů mezi členy v závislosti na jejich využívání jednotlivými členy. V určitém ohledu se jedná o plnění společné kanceláře, která jedná jako interní výkonná organizace seskupení, části podniku, výkonného orgánu, ovšem nikoliv podniku jako takového, v každém případě, pokud jde o tyto činnosti používání společných prostředků v rámci seskupení.

81. Tato charakterizace odkazuje na bod 88 rozsudku ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243)¹⁴, jakož i na jeden bod odůvodnění rozsudku francouzské Conseil d'État (Státní rada) ve věci Société d'analyses financière et économique ze dne 6. února 1984¹⁵, který uváděl, že „na základě správní nauky, pokud několik podniků svěří některému z nich provádění společných úkolů nebo pokud je provádění těchto úkolů uskutečňováno odlišnou společností specificky založenou za tímto účelem, částky vyplacené této společnosti, jelikož představují přesnou úhradu dodávek nebo služeb poskytnutých ostatním podnikům, nepředstavují plnění podléhající DPH“.

82. Domnívám se mimoto, že je irelevantní, zda má NSO postavení osoby povinné k dani, či nikoli. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nevyžaduje od NSO nic z hlediska zdanění. Vyžaduje pouze jedinou věc, a sice aby členové seskupení uskutečňovali činnost, která je osvobozená od daně, nebo činnost, při níž nejsou osobami povinnými k dani¹⁶.

83. Tato systematická analýza mě vede k závěru, že i když by bylo správnější hovořit o vyloučení z působnosti DPH, nelze osvobození od daně stanovené čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH omezit na plnění NSO působících v oblastech ve veřejném zájmu (což by vylučovalo odvětví bankovníctví a pojišťovnictví) nebo *a fortiori* pouze na odvětví zdravotnictví.

b) Teleologický přístup

84. Cílem dotčeného osvobození od daně je osvobodit služby poskytované osobám, které samy nejsou osobami povinnými k dani nebo jsou od daně osvobozeny. Účelem tohoto osvobození od daně tak je „zabránit tomu, aby osoba, která poskytuje určité služby, byla povinna platit [DPH], když spolupracuje s jinými profesionály prostřednictvím společné struktury, jež obstarává činnosti nezbytné k poskytování uvedených služeb“¹⁷.

85. Cílem dotčeného osvobození od daně je tedy v podstatě zabránit tomu, aby osoby seskupené v NSO musely platit DPH ze služeb poskytovaných tímto NSO, přičemž částku DPH by si nemohly odpočíst¹⁸.

14 – „Takové práce, jako práce, o které jde ve věci v původním řízení, prováděné členy konsorcia v souladu s ustanoveními konsorciální smlouvy, a odpovídající části určené v této smlouvě každému z nich, tedy nepředstavují ‚úplatné‘ dodání zboží nebo poskytování služeb ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, ani v důsledku toho zdanitelné plnění na základě této směrnice. To, že jsou tyto práce prováděny členem konsorcia, který jej spravuje, je v tomto ohledu irelevantní“.

15 – Conseil d'État (Státní rada), 7 / 9 SSR, ze dne 6. února 1984, 37882, zveřejněný ve sbírce Lebon.

16 – Tento bod je zpochybněn. Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věcech Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15) a Aviva (C-605/15). Pokud jde o to, zda seskupení pro účely DPH, stanovené v článku 11 směrnice o DPH, musí mít samo o sobě postavení osoby povinné k dani nebo zda tomu tak musí být pouze na úrovni jeho členů, viz Vyncke, K., *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, červenec/srpen 2007, s. 255.

17 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37. Tento rozsudek se týkal čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, přičemž toto ustanovení bylo následně nahrazeno čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Znění a umístění ve struktuře obou směrnic byla totožná s výhradou toho, že znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH hovoří o „osobách“, a nikoliv o „profesionálech“.

18 – Jak vysvětlil generální advokát J. Mischo, cílem tohoto osvobození od daně je sjednotit podmínky hospodářské soutěže na trhu, na kterém působí jednak velké podniky, které mohou poskytovat své služby pouze za pomoci vlastních interních zdrojů, a jednak jiné, menší podniky, které jsou nuceny za účelem poskytování stejných služeb využít externí pomoci (viz jeho stanovisko ve věci Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, bod 120).

86. Tento cíl odůvodňuje, aby dotčené osvobození od daně bylo uplatněno na všechna NSO, jejichž členové uskutečňují činnost, která je osvobozena od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, včetně NSO v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví (na kterou se vztahuje osvobození od daně stanovené v článku 135 směrnice o DPH) a samozřejmě rovněž NSO, která vykonávají činnosti ve veřejném zájmu v jiné oblasti, než je zdravotnictví.

87. Uvádím, že toto osvobození od daně podléhá velmi striktním podmínkám, a sice, aby byly dotčené služby poskytovány NSO jeho členům, aby tito členové uskutečňovali činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, aby byly tyto služby přímo nezbytné k výkonu jejich činnosti, aby seskupení vyžadovala 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.

88. Pokud jde o argumenty Spolkové republiky Německo vycházející z neutrality DPH, i kdyby byly správné, byly by neúčinné. I když je totiž skutečností, že dotčené osvobození od daně nemůže zaručovat daňovou neutralitu, neboť „problém“ neodpočitatelnosti DPH je pouze „přesunut“¹⁹, toto zjištění se zjevně použije jak na NSO působící v odvětví zdravotnictví, tak na jakékoliv jiné NSO.

89. V každém případě Spolková republika Německo připouští, že s ohledem na cíl dotčeného osvobození od daně se toto osvobození vztahuje na NSO, která uskutečňují činnosti ve veřejném zájmu²⁰ nad rámec odvětví zdravotnictví. V důsledku toho nemohou argumenty, které předkládá s odkazem na cíl tohoto osvobození od daně, zjevně odůvodňovat jeho výklad v tom smyslu, že je omezeno na NSO v odvětví zdravotnictví.

c) Doslovný přístup

1) Geneze dotčeného ustanovení

90. Nejprve samotná geneze čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH brání omezení osvobození od daně pouze na NSO ve zdravotnictví, jak jej uplatňuje Spolková republika Německo.

91. Je zajisté pravda, že návrh Komise týkající se šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu²¹ stanovil původně v čl. 14 části A odst. 1 písm. f), že by měly být od daně osvobozeny pouze „služby poskytované nezávislými profesními seskupeními lékařské nebo lékařské nezdravotnické povahy svým členům pro potřeby jejich činností osvobozených od daně“. Tento návrh nakonec vyústil v šestou směrnici, která se však od něj odchytila, neboť ve svém čl. 13 části A písm. f) a čl. 28 odst. 3 písm. a), jakož i ve své příloze E stanovila obecné osvobození NSO od daně bez ohledu na odvětví, ve kterém působí, když nicméně povolila členským státům, aby toto osvobození od daně při provedení do vnitrostátního práva omezily, bez možnosti vyloučit z něj lékařská a nelékařská zdravotnická povolání.

92. Tato možnost byla zrušena normotvůrcem od 1. ledna 1990²², což znamená, že od tohoto data již nejsou členské státy oprávněny omezit osvobození NSO od DPH pouze na povolání ve zdravotnictví²³.

19 – Žalobní odpověď, body 53 a 54.

20 – Žalobní odpověď, body 55 a 56.

21 – Viz poznámka pod čarou 8 tohoto stanoviska. Návrh Komise je dostupný na její internetové stránce: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf).

22 – Viz článek 1 osmnácté směrnice 89/465.

23 – Na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo, není možné vyvodit z bodů odůvodnění osmnácté směrnice 89/465, že dříve použitelné odchylky byly zrušeny pouze za účelem zjednodušení výpočtu vlastních zdrojů pocházejících z DPH. Mezi důvody, které vedly k přijetí uvedené směrnice, je skutečnost, že zrušení existujících odchylek přispělo rovněž k „větší neutralitě systému [DPH] na úrovni [Unie]“ (viz třetí bod odůvodnění převzatý v bodě 5 tohoto stanoviska).

93. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH převzal znění čl. 13 části A odst. 1 bodu f) šesté směrnice. To vedlo rovněž k osvobození skupin týkajících se všech profesních kategorií osvobozených od daně. Oprávnění zrušené počínaje rokem 1990 omezit toto osvobození na povolání ve zdravotnictví nebylo znovu zavedeno do směrnice o DPH přijaté v roce 2006. Tato analýza je jasně v rozporu s tezí Spolkové republiky Německo, podle které je oprávněna omezit osvobození od daně na povolání ve zdravotnictví.

2) Znění dotčeného ustanovení

94. Spolková republika Německo nicméně tvrdí, že omezení osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH na činnosti ve veřejném zájmu vyplývá bez dalšího ze znění článku 132 a jeho umístění ve struktuře směrnice²⁴.

95. Nejprve podotýkám, že znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH neobsahuje žádné omezení na určité či určitelné profesní odvětví²⁵, *a fortiori* pouze na činnosti uvedené v předchozích bodech tohoto ustanovení, které se týkají zejména zdraví²⁶, přičemž jediným omezením je, že jsou osvobozeny pouze služby poskytované NSO svým členům.

96. Tito členové musí být mimoto osobami, které vykonávají činnost, která je osvobozená od daně, nebo při níž nejsou osobou povinnou k dani. Domnívám se (stejně jako Komise), že zatímco směrnice o DPH tak určuje, na koho se bude vztahovat osvobození od daně, uvádí pouze, pokud jde o odvětví profesních činností jeho členů, že se musí jednat o činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž členové nejsou osobami povinnými k dani. S touto výhradou se tak toto ustanovení směrnice o DPH týká všech hospodářských odvětví.

97. Nic v judikatuře Soudního dvora neumožňuje nalézt jiné omezení osvobození od daně stanoveného čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

98. Ohledně čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, jehož znění je téměř totožné a které bylo stejně umístěno ve struktuře směrnice, jako je čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který jej nahradil²⁷, Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, bod 14), že „[čl.] 13 část A odst. 1 písm. f) šesté směrnice se týká výslovně pouze [NSO], která poskytují služby svým členům. Tak tomu není v případě nadace, která poskytuje služby výlučně jiné nadaci, aniž by některá z těchto nadací byla členem druhé nadace. Vzhledem k přesnému znění podmínek pro osvobození od daně by byl jakýkoliv výklad, který by rozšiřoval dosah znění čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, neslučitelný s účelem tohoto ustanovení“.

99. Navíc v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), Soudní dvůr uznal, že na pojišťovací transakce, které byly osvobozeny od daně na základě čl. 13 části B písm. a) šesté směrnice, se vztahovalo osvobození od daně vztahující se na rozdělení nákladů. Soudní dvůr tedy již rozšířil osvobození od daně na činnosti, které nesledují lékařský či sociální cíl.

100. Dále je zajímavé uvést, že na jednání konaném dne 30. června 2016 ve věci DNB Banka (C-326/15) všichni účastníci řízení (kromě Spolkové republiky Německo), a sice DNB Banka AS, lucemburská a polská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise, zastávali tezi, že v podstatě na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo, se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH skutečně vztahuje na finanční a pojišťovací služby.

24 – Žalobní odpověď, body 14 až 39.

25 – Zdá se, že toto uznává samotná Spolková republika Německo (žalobní odpověď, bod 16).

26 – Jak tedy odůvodnit vyloučení ostatních bodů z článku 132 směrnice o DPH?

27 – Podotýkám, že znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH hovoří o „osobách“, a nikoliv o „profesionálech“.

101. Nicméně je potřeba poskytnout vyjasnění, neboť i když podle polské vlády v této věci DNB Banka (C-326/15) „je obtížné dát za pravdu Spolkové republice Německo, když tvrdí, že je osvobození od daně vyloučeno pro finanční odvětví. Polsko neshledává žádný právní základ ve směrnici pro toto tvrzení. Článek 132 [směrnice o DPH] stanoví, že se musí jednat o činnost, která je osvobozená od daně. Nestanoví žádné sektorové omezení. Polsko nikdy neuplatnilo taková sektorová omezení ve své daňové praxi“, na jednání v jiné související věci Aviva (C-605/15) ze dne 7. prosince 2016 polská vláda tvrdila, že „otázka, která se týká použitelnosti článku 132 na pojišťovací subjekty, [vyžadovala] zápornou odpověď. Dotčené osvobození od daně se v žádném případě nepoužije na [NSO], která působí v pojišťovnictví. Osvobození od daně, které je zde diskutováno, vychází z článku 132 směrnice, který odkazuje v plném rozsahu na činnosti ve veřejném zájmu. Pojišťovnictví je sice osvobozeno od DPH, ale není považováno směrnicí za činnost ve veřejném zájmu a nebylo osvobozeno od daně s ohledem na tento aspekt veřejného zájmu“²⁸.

102. V rozsudku ze dne 5. října 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), Soudní dvůr rozhodl ohledně čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, že na dodání lidské krve se může vztahovat osvobození stanovené v tomto článku pouze tehdy, pokud toto dodání přímo přispívá k činnostem ve veřejném zájmu (bod 33), když vyloučil na tomto základě tzv. „průmyslovou“ plazmu, jelikož je určena k použití v průmyslové výrobě, zejména za účelem výroby léčivých přípravků. Tento rozsudek nemění moje uvažování v posuzované věci, jelikož není sporné, že dodání lidské krve bylo umístěno do čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH právě z důvodu jeho povahy činnosti ve veřejném zájmu, a toto osvobození od daně tedy musí být omezeno na činnosti, které mají tuto povahu. Otázkou položenou v projednávané věci je tedy právě to, zda osvobození od daně stanovené v písm. f) podléhá či nepodléhá stejné podmínce (že musí být omezeno na činnosti ve veřejném zájmu) a na tuto otázku navrhuji odpovědět záporně.

3) *Nadpis kapitoly 2 směrnice o DPH a dotčené ustanovení*

103. Dále, dotčené osvobození od daně je umístěno v kapitole 2 směrnice o DPH, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, a všechny ostatní pododstavce odstavce 1 článku 132 se týkají činností ve veřejném zájmu²⁹.

104. Domnívám se, že pouhá okolnost, že kapitola, jejíž součástí je článek 132 směrnice o DPH, je nadepsána „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, neumožňuje zbavit jeho znění jednoznačnosti³⁰ a že nadpis kapitoly má pouze orientační hodnotu při výkladu ustanovení, která obsahuje³¹.

105. Umístění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH v kapitole nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“ tedy samo o sobě nijak neumožňuje stanovit, že měl normotvůrce v úmyslu omezit rozsah použití dotčeného osvobození od daně.

28 – Viz záznam z tohoto jednání, s. 15.

29 – Opakuji, že pokud by mělo vyplývat z umístění dotčeného osvobození od daně v rámci směrnice o DPH, že se vztahuje pouze na NSO, která uskutečňují činnosti ve veřejném zájmu (*quod non*), nijak by z toho nevyplývalo, že je toto osvobození od daně omezeno na NSO v odvětví zdravotnictví, na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo. V takovém případě by bylo každopádně třeba osvobození od daně vztáhnout rovněž na NSO, která uskutečňují jiné profesní činnosti ve veřejném zájmu, které jsou osvobozeny od daně, jako jsou činnosti spojené se sociální podporou a zabezpečením, vzděláním, sportem a kulturou. Odkazují zde na čl. 132 odst. 1 písm. g), i), m), n) a q) směrnice o DPH.

30 – Viz obdobně rozsudek ze dne 1. března 2016, Alo a Osso (C-443/14 a C-444/14, EU:C:2016:127, bod 25).

31 – Viz obdobně ohledně kombinované nomenklatury obsažené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/002, s. 382), rozsudek ze dne 12. června 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, bod 33).

106. Umístění uvedeného osvobození od daně v rámci směrnice o DPH je mimoto vysvětleno historickými důvody, jelikož Komise připustila³², že nadpis článku 132 směrnice o DPH byl výsledkem redakční nedbalosti.

107. Připomínám, že původní návrh Komise týkající se šesté směrnice³³ skutečně stanovil omezení osvobození od daně na činnosti ve veřejném zájmu. V tomto návrhu bylo tedy osvobození od daně – správně ze systematického hlediska – zcela obsaženo pod tímto nadpisem, který byl zachován. Když byla nicméně působnost osvobození od daně během legislativního procesu změněna, opomenul unijní normotvůrce změnit ve směrnici umístění písm. f) odstavce 1 článku 132 směrnice o DPH.

108. Komise se toto snažila napravit zejména svým návrhem směrnice ze dne 28. listopadu 2007³⁴ týkajícím se pojišťovacích a finančních služeb, aniž by z něj bylo možné podle Komise vyvodit, že se Komise domnívala, že se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nepoužije na podniky poskytující pojišťovací a finanční služby osvobozené od daně na základě článku 135 této směrnice. Pro Komisi bylo totiž cílem tohoto návrhu směrnice obecně vyjasnit pravidla upravující osvobození od DPH použitelné na pojišťovací a finanční služby, včetně sdílení nákladů (bod 1 důvodové zprávy), ale Spolková republika Německo zdůrazňuje, že se v bodě 3 téže důvodové zprávy uvádí, že návrh zahrnuje „zavedení konceptu ‚skupiny pro sdílení nákladů‘“, což vede k prokázání, že tento koncept pro dotčená odvětví neexistoval. Je obtížné nedospět k závěru, že redakční nedbalost přetrvávala. V každém případě byl návrh Komisi vzat zpět³⁵ a kromě toho pochází z období po směrnici o DPH.

109. V tomto ohledu uvádím, že mezi lety 2007 a 2013 probíhaly rovněž další práce na reformě DPH, ze kterých vyplývá, že členské státy a Komise sdílely myšlenku, že osvobození činností NSO od daně se vztahovala na bankovní a finanční oblast a nebylo zamýšleno jej zrušit. Jedná se v každém případě o to, co uvedlo na jednání ve věci DNB Banka (C-326/15) Lucemburské velkovévodství. Když byla Komise dotázána na tuto otázku na jednání v projednávané věci, potvrdila, že tomu tak skutečně bylo, s výjimkou Spolkové republiky Německo.

110. Kromě skutečnosti, že nadpis kapitoly může mít pouze orientační hodnotu a nemůže mít zjevně přednost před jednoznačností samotného znění ustanovení, z výše uvedeného jasně nevyplývá, že by unijní normotvůrce chtěl osvobození od daně stanovené čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vyhradit NSO, která vykonávají činnosti ve veřejném zájmu. *A fortiori* tyto skutečnosti nemohou zpochybnit závěry, které mi umožňuje vyvodit systematický a teleologický přístup, jakož i analýza znění dotčeného ustanovení.

d) Dílčí závěry

111. S přihlédnutím k výše uvedenému se domnívám, že bez ohledu na nedostatky znění směrnice o DPH nelze osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice omezit na činnosti ve veřejném zájmu ani *a fortiori* na odvětví zdravotnictví.

32 – Viz replika Komise, body 9 a 14.

33 – Viz poznámky pod čarou 8 a 21 tohoto stanoviska.

34 – Viz poznámka pod čarou 6 tohoto stanoviska. V tomto ohledu viz De Duve, B., citované dílo, s. 8 a násl.

35 – Úř. věst. 2016, C 155, s. 3.

2. Druhá kategorie argumentů Spolkové republiky Německo: kategorie týkající se podmínky stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže

a) Argumentace účastnic řízení

112. Podle Komise není omezení stanovené německými právními předpisy v oblasti DPH odůvodněno ani případným obecným narušením hospodářské soutěže. Případná existence narušení hospodářské soutěže při uplatnění osvobození od daně totiž může být posuzována pouze s ohledem na okolnosti konkrétní věci. Je nemožné obecně konstatovat existenci narušení hospodářské soutěže pro služby poskytované určitými profesními kategoriemi, jakož i pro služby, poskytované seskupením, které s nimi přímo souvisejí, což Spolková republika Německo zpochybňuje.

113. Na rozdíl od Komise se Spolková republika Německo nicméně domnívá, že není třeba ověřovat v každém případě, zda riziko narušení hospodářské soutěže existuje, a že vnitrostátní zákonodárce může vycházet při provedení z typových kategorií. Domnívá se, že toto stanovisko je podpořeno skutečností, že vnitrostátní zákonodárce není povinen provést směrnici doslovně a že dotčené daňové orgány nejsou jednoduše schopny provádět přezkum v každém konkrétním případě³⁶.

b) Posouzení

114. Mezi Spolkovou republikou Německo a Komisí je nesporné, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH podléhá výhradě. Osvobození od daně lze totiž zamítnout, pokud existuje riziko, že by mohlo být osvobození od daně samo o sobě okamžitě nebo v budoucnu s to narušit hospodářskou soutěž.

115. Pokud jde o podmínku týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže uvedenou v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, judikatura Soudního dvora uvádí, že členské státy nejsou povinny provést tuto podmínku doslovně do svého vnitrostátního práva³⁷. Tato otázka taktéž není ve skutečnosti mezi účastnicemi řízení sporná³⁸.

116. Pokud jde přesněji o diskusi, která rozděluje Spolkovou republikou Německo a Komisi v projednávané věci, rozsudek ze dne 19. prosince 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861), přezkoumal možnost poskytnutou členským státům čl. 133 prvním pododstavcem písm. d) směrnice o DPH vázat v jednotlivých případech některá osvobození od DPH na podmínku, že tato osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

117. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že tato „možnost poskytnutá členským státům, jejíž rozsah musí být posuzován v takovém kontextu, který vyplývá z podmínek uvedených v čl. 133 prvním pododstavci písm. a) až c) směrnice [o DPH], však neumožňuje přijmout taková obecná opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, které rozsah působnosti těchto osvobození od daně omezuje. Podle judikatury Soudního dvora týkající se odpovídajících ustanovení šesté směrnice totiž členský stát tím, že osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice podřídí jedné či několika podmínkám stanoveným v článku 133 této směrnice, nemůže změnit rozsah působnosti tohoto osvobození od daně“³⁹.

36 – Žalobní odpověď, body 67 až 86.

37 – Pokud jde o kritérium „výrazné narušení hospodářské soutěže“, uvedené v čl. 4 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice, přičemž toto ustanovení bylo následně nahrazeno článkem 13 směrnice o DPH, obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino* a další (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 23).

38 – Viz zejména žalobní odpověď, bod 75, a replika Komise, bod 24.

39 – Bod 35, ve kterém Soudní dvůr odkazuje na rozsudek ze dne 7. května 1998, *Komise v. Španělsko* (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 21).

118. Na tomto základě se společně s Komisí domnívám, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vyžaduje přezkum existence rizika narušení hospodářské soutěže v každém konkrétním případě. Pouze takový přezkum v každém konkrétním případě totiž umožňuje určit za účelem zamítnutí osvobození od DPH, „zda existuje *skutečné* riziko, že by osvobození od daně *samo o sobě* mohlo být okamžitě nebo v budoucnu s to narušit hospodářskou soutěž“ (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska), jak rozhodl Soudní dvůr ohledně čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, který předcházel čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 65). Je tedy třeba zvážit skutečné riziko a podle mého názoru není možné posoudit existenci narušení hospodářské soutěže obecně pro služby poskytované určitými povoláními a pro služby NSO, které s nimi přímo souvisejí.

119. Podle Komise skutečnost, že osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vyžaduje přezkum faktických okolností a individuálních plnění, vyplývá také z bodu 77 dopisu spolkového ministerstva financí⁴⁰ vypracovaného v roce 2009 při příležitosti novelizace § 4 UStG, z něhož vychází dotčená verze tohoto ustanovení. V bodech 71 až 78 tohoto dopisu pod nadpisem „Daň z obratu; úvod k § 4 bodu 14 UStG ve znění platném od 1. ledna 2009“ spolkové ministerstvo financí uvádí, že se osvobození od daně použije pouze tehdy, pokud jsou služby poskytovány NSO členům, kteří jsou součástí zdravotnických povolání uvedených ve zmíněném § 4 bodu 14 UStG a pokud přímo slouží pro plnění těchto členů, která jsou osvobozena od daně. Bod 77 tohoto dopisu uvádí následovně, že osvobození od daně nesmí vést k narušení hospodářské soutěže:

„V souladu s čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nesmí osvobození od daně narušit hospodářskou soutěž. Proto se může vztahovat pouze na jiná plnění seskupení ordinací nebo lékařských přístrojů, a nikoliv na případy, kdy seskupení obstarává pro své členy např. účetnictví, právní poradenství nebo výkon činnosti orgánu pro vyrovnaní ve zdravotnictví“.

120. Tento text totiž vyžaduje přezkum v každém konkrétním případě. Proč by tento přezkum byl možný v odvětví zdravotnictví a nebyl možný u ostatních odvětví s tím, že se u posledně uvedených předpokládá existence narušení hospodářské soutěže?

121. Ačkoli může členský stát platně upřesnit podmínku týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže uvedenou v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, musí zabránit, aby tato upřesnění omezila nebo rozšířila působnost osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

122. Navíc se zdá, že německé právo o dani z obratu způsobilo německým soudům praktické problémy, takže některá rozhodnutí těchto soudů již obsahovala výzvu, aby se na rozdíl od znění § 4 UStG a na základě přímé použitelnosti unijního práva dotčené osvobození od daně⁴¹ rozšířilo na NSO dalších profesních kategorií, na které se § 4 UStG nevztahuje, když se v tomto ohledu soudy domnívaly, že se osvobození od daně musí vztahovat na seskupení sociálních organizací, jako jsou pečovatelská centra⁴², nebo pojišťovací seskupení, jako jsou zdravotní pojišťovny⁴³. V těchto rozhodnutích bylo vždy uvedeno, že poskytnutí dotčeného osvobození od daně předpokládalo, že se orgány ujistí přezkumem (zdá se v každém konkrétním případě) o neexistenci narušení hospodářské soutěže.

40 – Viz bod 25 tohoto stanoviska.

41 – Spolková republika Německo na jednání upřednostnila hovořit o zpochybnění omezení osvobození od daně, stanoveného dotčenými německými právními předpisy.

42 – Rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) ze dne 30. dubna 2009, č. V R 3/08.

43 – Rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) ze dne 23. dubna 2009, č. V R 5/07.

123. Jak Komise dodala, z některých návrhů zákonů předložených německému parlamentu rovněž vyplývá, že německý zákonodárce nespojuje riziko narušení hospodářské soutěže s rozšířením osvobození od daně na NSO v odvětví bankovníctví a pojišťovnictví⁴⁴.

124. Konečně nezdá se, že by německý zákonodárce provedl podrobnou analýzu skutečného a obecného rizika narušení hospodářské soutěže pro každé jiné odvětví, než je odvětví zdravotnictví⁴⁵, i když je pravidlem stanoveným v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobození od daně a riziko narušení hospodářské soutěže tedy musí být prokázáno.

125. V tomto ohledu, i když nikdo nezpochybňuje, že v žalobě pro nesplnění povinnosti nese důkazní břemeno Komise, podle mého názoru zachází Spolková republika Německo až příliš daleko, když na jednání tvrdila, že je na Komisi, aby prokázala neexistenci rizika narušení hospodářské soutěže u odvětví, na která se nevztahuje osvobození od daně na základě německých právních předpisů. Podobalo by se to *probatio diabolica*.

126. Závěrem se domnívám, že omezení stanovené německými právními předpisy nelze odůvodnit skutečným a obecným rizikem narušení hospodářské soutěže u všech jiných NSO, než jsou NSO, která působí v odvětví zdravotnictví.

V. K nákladům řízení

127. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Spolková republika Německo neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení.

VI. Závěry

128. Z těchto důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl následovně:

- určil, že Spolková republika Německo tím, že omezila osvobození od daně u služeb, 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, na seskupení, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a
- uložil Spolkové republice Německo náhradu nákladů řízení.

44 – Viz vyjádření Bundesrat (Spolková rada) k návrhu zákona o rozvoji stabilizace finančních trhů, dokument Bundestagu 16/13384, ze dne 12. června 2009, s. 5.

45 – Zástupce německé vlády na jednání uvedl, že „má za to“, že německý zákonodárce tuto analýzu provedl.