

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. září 2017 (*)

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

Ve věci C-616/15,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU podaná dne 20. listopadu 2015,

Evropská komise, zastoupená M. Owsiany-Hornung, jakož i B.-R. Killmannem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

žalobkyně,

proti

Spolkové republice Německo, zastoupené T. Henzem a J. Möllerem, jakož i par K. Petersen, jako zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: X. Lopez Bancalari rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. února 2017,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. dubna 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Evropská komise se ve své žalobě domáhá toho, aby Soudní dvůr konstatoval, že Spolková republika Německo tím, že omezila osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) na nezávislá seskupení osob (dále jen „NSO“), jejichž členové vykonávají omezený počet povolání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.).

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

2 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23, dále jen „šestá směrnice“) byla k 1. lednu 2007 změněna a nahrazena směrnicí 2006/112. Článek 4 odst. 5 šesté směrnice stanovil:

„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.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V každém případě se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi uvedenými v příloze D, nejsou-li tyto činnosti prováděny v zanedbatelné míře.

[...]

3 Článek 13 část A šesté směrnice stanovil:

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

[...]

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

[...]

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

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

a) pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daní 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.“

5 Příloha E uvedené směrnice, nadepsaná „Plnění uvedená v čl. 28 odst. 3 písm. a)“, stanovila:

[...]

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

[...]

Osmnáctá směrnice 89/465/EHS

6 Článek 1 osmnácté směrnice Rady 89/465/EHS ze dne 18. července 1989 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – zrušení některých odchylek stanovených v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice, 77/388/EHS (Úř. věst. 1989, L 226, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 138), 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.

[...]

Směrnice 2006/112

7 Článek 13 odst. 1 první a druhý pododstavec směrnice 2006/112 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.

Uskutečují-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.“

8 Článek 131 směrnice 2006/112 obsažený v kapitole 1, nadepsané „Obecná ustanovení“, hlavy IX, nadepsané „Osvobození od daní“, stanoví:

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

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

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

- a) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s tímto službami souvisejí, ve veřejných poštách, 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 zařízeními uznanými za 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 tyto členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučnou náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
- g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]

- i) výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]

- m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;
- n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem;

[...]“

10 Článek 133 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

[...]

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.“

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

„členské státy osvobodí od daně tato plnění:

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

[...]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sbíratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;

[...]“

Německá právní úprava

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

a) poskytnutí péče osob v rámci výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, lékaře, zubaře, lékárníka, fyzioterapeuta, porodní asistentky či jiné obdobné zdravotnické činnosti; Ustanovení první vztahuje se nevztahuje na dodávky či opravy zubních náhrad [...] a ortodontických pomůcek [...], pokud je podnikatel vyrobil nebo opravil ve svém podniku.

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 členem, pokud jsou tyto služby přímo nezbytné k výkonu činností podle písm. a) nebo b), a vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučnou náhradu odpovídající přesně jejich podílu na společných výdajích;

[...]“

Postup před zahájením soudního řízení

13 Výzvou dopisem ze dne 23. listopadu 2009 Komise oznámila Spolkové republice Německo své pochybnosti ohledně slučitelnosti ustanovení vnitrostátních předpisů, podle nichž jsou od DPH osvobozeny služby poskytované nezávislými seskupeními osob, které vykonávají činnost osvobozenou od daně nebo které nejsou při výkonu této činnosti osobami povinnými k dani, poskytují-li taková seskupení svým členům služby, které jsou přímo nezbytné pro výkon této

řinnosti.

14 Komise v tomto dopise uvedla, že německá právní úprava omezuje toto osvobození na služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají řinnost ři povolání v oblasti zdravotnictví, kdežto směrnice 2006/112 dotýká se osvobození neomezuje na seskupení určitých typů povolání, ale přiznává jej veškerým seskupením osob, jsou-li ony osoby osvobozeny od DPH nebo nejsou osobami povinnými k dani pro řinnost, kterou vykonávají. Komise se tudíž domnívala, že německá právní úprava daně z obrátu není v souladu s cíli Unie ve smyslu směrnice 2006/112.

15 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 jde-li o seskupení lékařů nebo osob, které vykonávají nelékařská zdravotnická povolání, jakož i seskupení nemocnic nebo zařízení téže povahy. Tvrdila, že toto omezení je odůvodněné tím, že kategorie povolání, na které se může vztahovat dotčené osvobození bez narušení hospodářské soutěže, určuje vnitrostátní zákonodárce. Podle tohoto německého státu tak německý zákonodárce posoudil situaci a konstatoval, že toto osvobození je odůvodněno pouze v oblasti zdravotnictví.

16 Dne 7. dubna 2011 zaslala Komise Spolkové republice Německo odůvodněné stanovisko. V tomto stanovisku Komise zpochybňovala tvrzení tohoto německého státu, podle něhož mohou být předmětem dotčeného osvobození pouze řinnosti a povolání v oblasti zdravotnictví, jinak by došlo k narušení hospodářské soutěže. Podle Komise unijní legislativní proces ukázal, že směrnice 2006/112 právě měla rozšířit osvobození od daně na seskupení, která zahrnují i jiné kategorie osob. Komise dále tvrdila, že německé soudy musely několikrát rozšířit působnost dotčeného osvobození na jiné kategorie povolání, než jsou kategorie uvedené v německé právní úpravě daně z obrátu.

17 Komise rovněž uvedla, že nevidí důvod pro závěry německého zákonodárce, který konstatoval, že hospodářská soutěž by byla narušena, pokud by kromě již osvobozených zdravotnických povolání mělo být dotýká se osvobození rozšířeno i na ostatní hospodářská odvětví v rámci tohoto státu. Tento orgán konstatoval, že německý zákonodárce neměl posuzovat případné narušení hospodářské soutěže z obecného hlediska. Právě naopak, podle Komise lze odmítnout dotýká se osvobození od daně pouze v případě, že existuje reálné riziko, že ono osvobození jako takové v budoucnosti povede přímo k narušení hospodářské soutěže.

18 Spolková republika Německo odpověděla na uvedené odůvodněné stanovisko sdělením ze dne 6. června 2011. V tomto sdělení tento německý stát nejprve poukázal na to, kde se ustanovení upravující dotčené osvobození nachází ve směrnici 2006/112, tj. na jeho umístění v kapitole vnované osvobozením některých řinností ve veřejném zájmu od daně. Z toho vyvodil, že toto osvobození nelze rozšířit na všechny řinnosti hospodářského života.

19 Spolková republika Německo zadruhé tvrdí, že způsob, kterým bylo dotčené ustanovení provedeno do vnitrostátního práva, právě zohledňuje zákaz narušování hospodářské soutěže tím, že se toto osvobození omezuje na určité typy povolání v oblasti zdravotnictví. Tento německý stát v tomto ohledu zdůraznil, že podle německého zákonodárce bylo uvedené osvobození odůvodněné pouze v případě seskupení sdružujících zdravotnická povolání, nebo řinnosti nabízené tímto typem seskupení neposkytují nezávislí poskytovatelé.

20 Zatímco uvedený německý stát uvedl, že Komise neurčila, kterou kategorii povolání německá právní úprava nesprávně vyloučila z dotčeného osvobození od daně.

21 Spolková republika Německo proto nevyhověla žádosti Komise, aby přijala veškerá opatření k dosažení souladu s odvodným stanoviskem.

22 Komise se vzhledem k tomu, že německá právní úprava daní z obrátu nadále omezovala osvobození od DPH na NSO, jejichž členové vykonávají činnost v oblasti zdravotnictví, rozhodla obrátit na Soudní dvůr s projednávanou žalobou.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

23 Komise uvádí, že dotčená německá právní úprava, tj. § 4 bod 14 UStG, omezuje osvobození stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 na služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání omezených v zásadě na oblast zdravotnictví. Podle Komise je toto omezení v rozporu s uvedeným čl. 132 odst. 1 písm. f).

24 Zprvė podle Komise uvedená právní úprava nerespektuje působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, neboť toto ustanovení se nevztahuje pouze na služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají určité typy povolání.

25 Podle Komise se osvobození od daní podle tohoto ustanovení neomezuje na NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu, nýbrž míří na všechna NSO, jejichž členové vykonávají činnost osvobozenou od DPH. Tento orgán dodává, že i kdyby toto osvobození platilo pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu, jeho působnost by se neomezovala pouze na NSO, jejichž členové vykonávají povolání v oblasti zdravotnictví, jak to stanoví dotčená německá právní úprava.

26 Komise zastává názor, že jí podaný výklad působnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vyplývá i ze znění tohoto ustanovení, z cíle, který sleduje, z jeho historického kontextu, jakož i z rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), v němž Soudní dvůr podle Komise uplatnil dotyčné osvobození od daní na služby poskytované seskupením pojišoven.

27 Tím, že kapitola, jejíž je čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 součástí, nese název „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daní]“, podle Komise nelze negovat jednoznačné znění tohoto ustanovení. Nadpis této kapitoly je podle ní výsledkem redakčního přehlednutí, které lze vysvětlit tím, že původní návrh šesté směrnice počítal s omezením dotyčného osvobození od daní na lékařská a nelékařská zdravotnická NSO.

28 Z druhé strany nelze podle Komise dotyčnou německou právní úpravu odvodnit poukazem na požadavek, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže, ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

29 Podle tohoto orgánu lze narušení či nenarušení hospodářské soutěže posuzovat pouze v závislosti na okolnostech daného případu. Existenci narušení hospodářské soutěže podle ní nelze posuzovat obecně pro služby poskytované určitými povoláními a s nimi přímo souvisejícími službami poskytovanými NSO. Podle Komise by tedy směrnice 2006/112 nemohla být uplatněna v plném rozsahu, pokud by zákonodárce měl sám posuzovat riziko narušení hospodářské soutěže po jednotlivých kategoriích pro celá profesní odvětví, jako to v tomto případě učinil německý zákonodárce.

30 Spolková republika Německo zprvė tvrdí, že ze znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice

2006/112, jeho místa v této směrnici, jakož i z jeho historického kontextu a cíle, které sleduje, vyplývá, že osobní povinnost předmětného osvobození od daně je omezena na seskupení osob vykonávajících určitou činnost ve veřejném zájmu.

31 Pokud jde nejprve o toto znění a místo, na němž je dané ustanovení uvedeno ve směrnici, Spolková republika Německo uvádí, že uvedené osvobození od daně je upraveno v článku 132 směrnice 2006/112, který je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně]“. Z toho podle ní vyplývá, že osvobození ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice platí pouze pro služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu.

32 Tento řecký stát konkrétně zastává názor, že osvobození ve smyslu uvedeného ustanovení platí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají jednu z činností uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. b) až e) směrnice 2006/112, které se nachází před službami osvobozenými podle čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice a týkají se oblasti zdravotnictví. Pokud by tomu tak nebylo, normotvůrce by podle ní toto osvobození postavil na konec článku 132 směrnice 2006/112 či do zvláštního ustanovení.

33 Pro výklad, podle něhož se dotčené osvobození týká činností uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. b) až e) směrnice 2006/112 podle Spolkové republiky Německo hovoří i to, jakým způsobem použil Soudní dvůr pojem „profesionál“ při výkladu tohoto osvobození v rozsudku ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37). Směrnice 2006/112 totiž podle ní výraz „povolání“ používá hlavně pro zdravotnická povolání.

34 Spolková republika Německo dále tvrdí, že její argumentaci podporuje i historický kontext čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. 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 této směrnice bylo zajistit, aby se osvobození od daně podle čl. 13 A odst. 1 písm. f) směrnice použilo pro služby lékařské nebo nelékařské nezdravotnické povahy poskytované NSO, přičemž řecké státy mohly zadržovat obdobné služby poskytované jinými typy NSO až do 31. prosince 1989. To, že byla tato možnost od 1. ledna 1990 vypuštěna, podle ní nevedlo ke změně povinnosti dotčeného osvobození, ale spíše tím byly vyřešeny určité specifické praktické problémy mimo rámec DPH.

35 Spolková republika Německo zadruhé tvrdí, že dotčená německá právní úprava je odvoditelná požadavkem, aby se dotčené osvobození uplatnilo pouze v případě, že nemůže narušit hospodářskou soutěž. Uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, vnitrostátní zákonodárce může posoudit po jednotlivých kategoriích riziko narušení hospodářské soutěže existující v rámci určitých povolání, a omezit tak dotčené osvobození na některé tyto kategorie.

36 Tento řecký stát v tomto ohledu uvádí, že tento požadavek není z hlediska svého obsahu dostatečně přesný ani nepodmíněný, a musí proto být upřesněn na vnitrostátní úrovni. Uvedený požadavek nemohou posoudit orgány daňové správy, neboť takové posouzení lze provést pouze na základě komplexní ekonomické analýzy jednotlivých oblastí činnosti.

37 Spolková republika Německo v této souvislosti uvádí, že z judikatury Soudního dvora a konkrétně z rozsudku ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 35 a 36), vyplývá, že posouzení, zda nedošlo k narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, může obdobně jako v případě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 provést vnitrostátní zákonodárce.

38 Spolková republika Německo dodává, že Komisi přísluší v rámci žaloby podané na základě

článek 258 SFEU prokázat údajné porušení povinnosti a předložit Soudnímu dvoru důkazy nezbytné k ověření existence tohoto porušení. Tento orgán přitom podle ní neprokázal, že osvobození služeb, které NSO poskytují svým členům, od daní nenarušuje hospodářskou soutěž v jiných oblastech než u povolání uvedených v UStG.

Závěry Soudního dvora

39 Nejprve je třeba zdůraznit, že žaloba Komise se týká pouze toho, že Spolková republika Německo omezila osvobození od DPH ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 na seskupení, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání.

40 Je tedy třeba zkoumat nejprve osobní povinnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 a poté požadavek, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže, ve smyslu tohoto ustanovení.

K povinnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112

41 Pokud jde o povinnost čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, hlavní výtky Komise se týká toho, že osvobození podle tohoto ustanovení není omezeno na NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu, ale vztahuje se na všechna NSO, jejichž členové vykonávají činnost osvobozenou od DPH, tj. včetně NSO, jejichž členové vykonávají ekonomickou činnost v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví. Komise dále tvrdí, že i kdyby se toto ustanovení týkalo pouze NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu, jeho povinnost by nebyla omezena na NSO, jejichž členové vykonávají povolání v oblasti zdravotnictví, jako to stanoví dotčená německá právní úprava.

42 V tomto ohledu je nutné uvést, že formulace tohoto ustanovení, která míří na činnost členů NSO osvobozenou od daní, nevylučuje, aby se toto osvobození uplatnilo na všechna NSO, jejichž členové vykonávají činnost osvobozenou od DPH.

43 Podle ustálené judikatury Soudního dvora však platí, že je třeba pro výklad ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudky ze dne 26. dubna 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, bod 22, a ze dne 4. dubna 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, bod 30, jakož i citovaná judikatura).

44 Pokud jde o kontext čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, je třeba zdůraznit, že toto ustanovení je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daní]“, hlavy IX této směrnice. Tento nadpis naznačuje, že osvobození podle uvedeného ustanovení platí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu.

45 Pro tento výklad svědčí i systematika hlavy IX uvedené směrnice upravující „Osvobození od daní“. Článek 132 odst. 1 písm. f) totiž není v rámci hlavy IX směrnice 2006/112 zařazen do kapitoly 1, „Obecná ustanovení“, ale do kapitoly 2. Hlava IX navíc rozlišuje mezi kapitolou 2, nadepsanou „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu [Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daní]“, a kapitolou 3, nadepsanou „Ostatní případy osvobození od daní“, což znamená, že úprava stanovená v kapitole 2 pro některé činnosti vykonávané ve veřejném zájmu se nepoužije na ostatní činnosti, zařazené v kapitole 3.

46 V kapitole 3 je dále v čl. 135 odst. 1 písm. a) zařazeno osvobození pro „pojišťovací a zajišťovací činnosti“ a v písm. d) a e) osvobození některých operací spadajících do oblasti finančních služeb, jako jsou konkrétně „činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných úroků, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek“, a „činnosti včetně sjednávání týkající se oběhiva [deviz],

bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“. Z obecné systematiky směrnice 2006/112 tak vyplývá, že osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 neplatí pro pojišťovací a zajišťovací činnosti ani pro činnosti v oblasti finančních služeb a že služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají činnost v těchto oblastech, nejsou osvobozeny podle tohoto ustanovení.

47 Pokud jde o cíl čl. 132 odst. 1 písm. f) v rámci směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že účelem ustanovení článku 132 směrnice 2006/112 jako celku je osvobodit od DPH určitě činnosti ve veřejném zájmu, a usnadnit tak přístup k určitým službám či zboží tím, že náklady na ně nebudou navýšeny v důsledku jejich zdanění DPH (rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a citovaná judikatura).

48 Služby poskytované NSO jsou proto osvobozeny podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, jsou-li poskytovány přímo pro výkon činností ve veřejném zájmu uvedených v článku 132 této směrnice (obdobně viz rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, body 31 až 33).

49 Dále je třeba připomenout, že přesnost osvobození od daní uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a citovaná judikatura).

50 Z toho vyplývá, že osvobozeny od daní ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nemohou být služby, které nejsou poskytovány přímo pro výkon činnosti ve veřejném zájmu ve smyslu článku 132, ale pouze pro výkon jiných osvobozených činností, zejména ve smyslu článku 135 této směrnice.

51 Z toho vyplývá, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v tomto článku. Hlavní žalobní důvod Komise, podle něhož osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 neplatí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu, je proto třeba zamítnout.

52 V tomto ohledu je třeba uvést, že na rozdíl od projednávané věci Soudní dvůr v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), neřešil otázku, zda se osvobození podle čl. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice [který odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112] omezuje na služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu.

53 Argumenty Spolkové republiky Německo, podle nichž osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 platí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají povolání v oblasti zdravotnictví, však musí být odmítnuty.

54 Zprvce pouhý fakt, že osvobození NSO stanoví čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, nepostačuje k závěru, že toto osvobození platí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají činnosti uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. b) až e) této směrnice, zažazené před činnosti uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. f), které se týkají oblasti zdravotnictví.

55 Toto osvobození totiž hovoří o „nezávislých seskupeních osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daní nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani“. Kromě plnění v oblasti zdravotnictví směrnice 2006/112 počítá i s jinými plněními osvobozenými ve veřejném zájmu, jako jsou plnění související se sociální péčí, vzdáváním, sportem a kulturou ve smyslu čl.

132 odst. 1 písm. g), i), m) a n) směrnice 2006/112.

56 Zadruhé podle judikatury Soudního dvora má osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

57 Na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo, pojem „profesionálové“, který Soudní dvůr použil při výkladu tohoto osvobození, nenahrává jejímu argumentu, že toto osvobození platí pouze pro NSO, jejichž členové jsou činní v oblasti zdravotnictví. Pokud jde o čl. 132 směrnice 2006/112, výraz „povolání“ v jednotném či množném čísle je použit pouze v odst. 1 písm. c) a odst. 1 písm. e) tohoto článku, z čehož proto nelze dovozovat, že by osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) této směrnice platilo pouze pro NSO, jejichž členové jsou činní v oblasti zdravotnictví.

58 Zatím z legislativní historie čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nelze dovozovat, že se osvobození podle tohoto ustanovení omezuje na oblast zdravotnictví. Je pravda, že čl. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice ve spojení s čl. 28 odst. 3 písm. a) její přílohy E povodň umožňoval omezit dotyčné osvobození na lékařská a nelékařská zdravotnická NSO.

59 To, že šestá směrnice umožňovala výjimku z uvedeného osvobození pouze pro lékařská a nelékařská zdravotnická NSO, však na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo, znamená, že se toto osvobození vztahuje i na NSO, jejichž členové jsou činní v jiných oblastech. Možnost učinit výjimku z osvobození podle čl. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice byla v každém případě zrušena s účinností od 1. ledna 1990 článkem 1 osmnácté směrnice 89/465. Z toho vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo, se uvedené osvobození již neomezuje na lékařská a nelékařská zdravotnická NSO.

60 Vzhledem k výše uvedenému je třeba vyhovět podpornému žalobnímu důvodu Komise vycházejícímu z toho, že osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 neplatí pouze pro NSO, jejichž členové vykonávají povolání pouze v oblasti zdravotnictví, jak to stanoví dotčená německá právní úprava.

K požadavku, aby nebyla narušena hospodářská soutěž

61 Podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 se osvobození podle tohoto ustanovení uplatní za podmínky, že není s to narušit hospodářskou soutěž.

62 Podle Spolkové republiky Německo je na vnitrostátním zákonodárci, aby určil, které činnosti mohou být takto osvobozeny, aniž dojde k narušení hospodářské soutěže. Německý zákonodárce v tomto případě konstatoval, že je toto osvobození odvodně pouze ve vztahu k NSO, jejichž členové jsou činní v oblasti zdravotnictví.

63 Je proto třeba posoudit otázku, zda členský stát může s ohledem na požadavek, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže, omezit prostřednictvím vnitrostátní legislativy oblast činnosti, v níž se osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 uplatní.

64 Úvodem je třeba uvést, že členské státy nemají povinnost provést tento požadavek do vnitrostátního práva doslovně (viz obdobně stran čl. 4 odst. 5 šesté směrnice rozsudek ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další, 231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 23).

65 Pro účely určení, zda to, že se na danou činnost uplatní osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, může vést k narušení hospodářské soutěže, může vnitrostátní zákonodárce stanovit pravidla, která jsou příslušnými orgány snadno používána a kontrolována (obdobně viz rozsudek ze dne 24. února 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 33). Podle článku 131 směrnice 2006/112 totiž členské státy stanoví podmínky, za nichž se osvobození uplatní, aby zajistily jejich správné a jednoznačné uplatnění. Tyto podmínky se však netýkají vymezení obsahu osvobození stanovených touto směrnicí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. března 2013, Komise v. Francie, C-197/12, nezveřejněný, EU:C:2013:202 bod 31, a ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, body 28 a 29).

66 Přesně takový účinek však má dotčená německá právní úprava, jejímž prostřednictvím vnitrostátní zákonodárce vyloučil všechny služby poskytované NSO, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu, s výjimkou NSO, jejichž členové jsou činní v oblasti zdravotnictví.

67 Na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo, z rozsudku ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505), nevyplývá, že lze na úrovni vnitrostátní právní úpravy obecně v rámci posouzení, zda nebyla narušena hospodářská soutěž, omezit osvobození od daní stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. Soudní dvůr v tomto rozsudku vyložil jiné ustanovení, než je ustanovení dotčené v této věci, a sice čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice, podle něhož musí být veřejnoprávní subjekty považovány za osoby povinné k dani, pokud by jejich vynětí z daňové povinnosti vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Soudní dvůr v této souvislosti v bodě 40 tohoto rozsudku rozhodl, že veřejnoprávní subjekty mají povinnost k DPH podle tohoto ustanovení při výkonu dané činnosti bez ohledu na to, zda jsou či nejsou vystaveny hospodářské soutěži na úrovni daného místního trhu, na němž tuto činnost vykonávají. Z toho však nevyplývá, že požadavek, aby nebyla narušena hospodářská soutěž ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112, umožní omezit obecně rozsah tohoto osvobození.

68 Jak uvedla Spolková republika Německo, posoudit, zda byla narušena hospodářská soutěž, může být složité. Neuvedla však, proč by být měla složitost tohoto posouzení důvodem k tomu, že vnitrostátní zákonodárce na základě tohoto požadavku obecně vyloučí určitě činnosti vykonávané ve veřejném zájmu z osvobození od daní.

69 Jak totiž generální advokát uvedl v bodech 119 a 120 stanoviska, v případě NSO, jejichž členové jsou činní v oblasti zdravotnictví, německá právní úprava vyžaduje, aby orgány daňové správy posoudily uvedený požadavek případ od případu. Z toho vyplývá, že Spolková republika Německo sama zastává názor, že orgány daňové správy mohou takové posouzení v oblasti zdravotnictví provést. Neprokázala však, jak se posouzení požadavku, aby nebyla narušena hospodářská soutěž, liší v případě jiných oblastí, než je zdravotnictví.

70 Argumenty Spolkové republiky Německo, podle nichž Komise neunesla důkazní břemeno, je třeba rovněž odmítnout. Jak totiž tento členský stát sám uznal na jednání před Soudním dvorem, otázka, zda může vnitrostátní zákonodárce vzhledem k požadavku, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže, omezit oblast činnosti, v níž se předemtné osvobození uplatní, je právní otázkou.

71 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že žaloba Komise je opodstatněná.

72 Je proto třeba konstatovat, že Spolková republika Německo tím, že omezila osvobození od DPH na NSO, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

K nákladům řízení

73 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník 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 dále vhodné uložit poslední uvedené náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) **Spolková republika Německo tím, že omezila osvobození od daně z přidané hodnoty na nezávislá seskupení osob, jejichž členové vykonávají omezený počet povolání, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.**
- 2) **Spolkové republice Německo se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.

*– Jednací jazyk: němčina.