

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. septembra 2017 (\*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dane – Daž z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 132 ods. 1 písm. f) – Oslobodenie od dane služieb, ktoré poskytujú nezávislé skupiny osôb svojim členom – Obmedzenie len na nezávislé skupiny, ktorých členovia vykonávajú obmedzený počet povolání“

Vo veci C-616/15,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 20. novembra 2015,

**Európska komisia**, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa,

proti

**Spolkovej republike Nemecko**, v zastúpení: T. Henze, J. Möller a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, C. Vajda (spravodajca), K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: X. Lopez Bancalari, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. februára 2017,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 5. apríla 2017,

vyhlásil tento rozsudok

## Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spolková republika Nemecko si tým, že obmedzila oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) len na nezávislé skupiny osôb (ale len „NSO“), ktorých členovia vykonávajú obmedzený počet povolání, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

## Právny rámec

### Právo Únie

#### Šiesta smernica

2 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), bola od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou 2006/112. Článok 4 ods. 5 šiestej smernice uvádzal:

„Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako so zdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v [prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

...“

3 Článok 13 A šiestej smernice uvádzal:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

f) služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých aktivity sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty alebo jej nepodliehajú, a to na účely zabezpečovania služieb ich členom priamo potrebných pre realizáciu ich činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú náhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, za predpokladu, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí deformáciu konkurenčných podmienok;

...“

4 Článok 28 ods. 3 a 4 tejto smernice stanovoval:

„3. Počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4, členské štáty môžu:

a) naďalej poskytovať úľavy na dani pri zdaniteľných transakciách, ako to definuje článok 13 alebo 15 v [prílohe E tejto smernice];

...

4. Prechodné obdobie bude trvať 5 rokov od 1. januára 1978. Najviac však 6 mesiacov pred

ukončením tohto obdobia a ďalej ak to bude potrebné, Rada preverí aká je situácia ohľadne derogácie špecifikovaná v odseku 3 na základe správy z Komisie a jednohlasne určí podľa návrhu Komisie, či niektoré alebo všetky tieto derogácie budú zrušené.“

5 Príloha E uvedenej smernice s názvom „Transakcie uvedené v článku 28 (3) [a]“ stanovovala:

„...“

3. Transakcie uvedené v článku 13 A (1) f) okrem skupín, ktoré majú lekárske a zdravotnícke charakter;

...“

#### *Osemnásť smernica 89/465/EHS*

6 Podľa článku 1 osemnásť smernice Rady 89/465/EHS z 18. júla 1989 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — odstránenie niektorých odchýlok uvedených v článku 28 (3) šiestej smernice 77/388/EHS (Ú. v. ES L 226, 1989, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 138):

„Smernica 77/388/EHS sa mení a dopĺňa takto:

1. S účinnosťou od 1. januára 1990 sa zrušujú plnenia uvedené v bodoch 1, 3 až 6, 8, 9, 10, 12, 13 a 14 [prílohy E.

...“

#### *Smernica 2006/112*

7 Článok 13 ods. 1 prvý a druhý pododsek smernice 2006/112 stanovuje:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci, ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.“

8 Článok 131 smernice 2006/112 nachádzajúci sa v kapitole 1 nazvanej „Všeobecné ustanovenia“ hlavy IX tejto smernice nazvanej „Oslobodenie od dane“, uvádza:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

9 Článok 132 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 2 tejto smernice nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“ stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

- a) poskytovanie služieb a dodanie tovaru s nimi súvisiaceho, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou prepravy osôb a telekomunikačných služieb;
- b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom;
- c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom;
- d) dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka;
- e) služby poskytované zubnými technikmi pri výkone ich profesie, ako aj dodanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi;
- f) služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočnenie tejto činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže;
- g) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy;
- ...
- i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné;
- ...
- m) určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove;
- n) určité kultúrne služby, ako aj dodanie tovaru úzko súvisiaceho s týmito službami, poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými kultúrnymi zariadeniami uznanými dotknutým členským štátom;
- ...

10 Podľa článku 133 prvého odseku smernice 2006/112:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

...

d) oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH.“

11 Článok 135 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 3 s názvom „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“ hlavy IX tejto smernice, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) poisťovacie a zaisťovacie transakcie vrátane súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi;

...

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných úrokov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov;

e) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo s výnimkou zberateľských mincí a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu;

...“

### *Nemecké právo*

12 Druhá kapitola s názvom „Oslobodenie od dane a vrátenie dane“ Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) vo svojom § 4 uvádza zoznam služieb oslobodených od DPH. Podľa § 4 bodu 14 UStG, v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej, oslobodenie od dane sa vzťahuje na:

„a) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri výkone lekárskejších a zdravotníckych povolaní, činnosti vyplývajúce z výkonu povolania lekára, zubného lekára, liečiteľa, fyzioterapeuta, pôrodnej asistentky alebo akéhokoľvek podobnej odbornej lekárskej činnosti. Prvá veta sa neuplatňuje na dodanie alebo opravu zubných protéz... a zubných strojčekov..., pokiaľ ich podnikateľ vyrobil alebo opravil vo svojom podniku;

b) nemocničná a lekárska starostlivosť, vrátane diagnostických vyšetrení, lekárskejších vyšetrení, prevencie, rehabilitácie, asistencie pri pôrode a služieb hospicu, ako aj s nimi úzko súvisiace činnosti vykonávané verejnoprávnymi organizáciami...;

...

d) iné poskytovanie služieb, ktoré skupiny, ktorých členovia vykonávajú povolania uvedené v písmene a) alebo ktoré sú súčasťou zariadení uvedených v písmene b), poskytujú svojim členom, pokiaľ sú tieto služby priamo potrebné na výkon činností uvedených v písmenách a) alebo b), a keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch;

...“

### **Konanie pred podaním žaloby**

13 Komisia výzvou z 23. novembra 2009 oznámila Spolkovej republike Nemecko svoje

pochybnosti v súvislosti so zlužitenosou vnútroštátneho práva upravujúceho oslobodenie od DPH služieb poskytovaných nezávislými skupinami osôb vykonávajúcimi innos oslobodenú od dane alebo vykonávajúcimi innos, pri ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, na účely poskytovania svojim členom služieb, ktoré sú priamo potrebné na výkon tejto innosti, so smernicou 2006/112.

14 Komisia v tejto výzve uviedla, že nemecké právo obmedzuje toto oslobodenie len na služby poskytované NSO, ktorých členovia vykonávajú innosti alebo povolania v oblasti zdravotníctva, hoci smernica 2006/112 neobmedzuje predmetné oslobodenie od dane na skupiny určitých kategórií povolání, ale priznáva toto oslobodenie skupinám akýchkoľvek osôb, pokiaľ sú tieto osoby oslobodené od DPH alebo vo vzahu k vykonávaným innostiam nevystupujú ako zdaniteľné osoby. Komisia preto dospela k záveru, že nemecké právo týkajúce sa dane z obratu nie je v súlade s cieľmi práva Únie, teda cieľmi sledovanými smernicou 2006/112.

15 Spolková republika Nemecko odpovedala na túto výzvu listom z 22. marca 2010. V tomto liste potvrdila, že dotknutá nemecká právna úprava skutočne oslobodzuje od dane služby poskytované NSO len v prípade, ak ide o skupiny lekárov alebo osôb vykonávajúcich zdravotnícke povolania, ako aj o skupiny nemocničných zariadení alebo podobných zariadení. Uviedla, že toto obmedzenie je odôvodnené skutočnosťou, že vnútroštátnemu zákonodarcovi prináleží určiť, na ktoré kategórie povolání sa môže vzahovať predmetné oslobodenie bez toho, aby došlo k narušeniu hospodárskej súťaže. Podľa tohto členského štátu nemecký zákonodarca po posúdení tak dospel k záveru, že toto oslobodenie od dane je odôvodnené, len pokiaľ ide o oblasť zdravotníctva.

16 Dňa 7. apríla 2011 Komisia zaslala Spolkovej republike Nemecko odôvodnené stanovisko. V tomto stanovisku Komisia vyjadrila svoje pochybnosti v súvislosti s tvrdením tohto členského štátu, podľa ktorého na to, aby nedošlo k narušeniu hospodárskej súťaže, sa predmetné oslobodenie od dane môže vzahovať len na innosti a povolania v oblasti zdravotníctva. Podľa Komisie z legislatívneho procesu Únie vyplýva, že smernica 2006/112 mala mať konkrétne za cieľ rozšíriť oslobodenie od dane na skupiny zahrňujúce ďalšie kategórie osôb. Komisia okrem toho tvrdí, že nemecké súdy museli viackrát rozšíriť pôsobnosť predmetného oslobodenia od dane na iné kategórie povolání, než sú tie, ktoré sú uvedené v nemeckom zákone o dani z obratu.

17 Komisia tiež uviedla, že nevidí dôvody, na základe ktorých nemecký zákonodarca dospel k záveru, že narušenie hospodárskej súťaže by pretrvávalo, ak by okrem už oslobodených povolání v oblasti zdravotníctva musel rozšíriť predmetné oslobodenie od dane na všetky národné hospodárske odvetvia. Táto inštitúcia usúdila, že uvedený zákonodarca nemal posudzovať prípadné narušenia hospodárskej súťaže zo všeobecného hľadiska. Podľa Komisie bolo naopak potrebné neuplatniť predmetné oslobodenie od dane len v prípade skutočného rizika spočívajúceho v tom, že toto oslobodenie by mohlo ako také okamžite alebo v budúcnosti narušiť hospodársku súťaž.

18 Spolková republika Nemecko odpovedala na uvedené odôvodnené stanovisko listom zo 6. júna 2011. V tomto liste tento členský štát po prvé poukazoval na umiestnenie ustanovenia týkajúceho sa predmetného oslobodenia od dane v smernici 2006/112, a to na kapitolu upravujúcu oslobodenia priznané niektorým innostiam verejného záujmu. Vyvodil z toho, že toto oslobodenie nebolo možné rozšíriť na všetky innosti hospodárskeho života.

19 Po druhé Spolková republika Nemecko tvrdí, že pri prebratí dotknutého ustanovenia do vnútroštátneho práva sa výslovne prihliadalo na zákaz narušenia hospodárskej súťaže tak, že sa toto oslobodenie od dane obmedzilo na niektoré kategórie povolání v oblasti zdravotníctva. V tejto súvislosti tento členský štát zdôraznil, že nemecký zákonodarca usúdil, že uvedené oslobodenie od dane bolo odôvodnené len v prípade skupín povolání v oblasti zdravotníctva, keďže

neexistovali nezávislí poskytovatelia služieb pre ?innosti ponúkané týmto typom skupín.

20 Po tretie uvedený ?lenský štát uviedol, že Komisia neuviedla nijakú kategóriu povolání, ktorá by bola nemeckým právom nesprávne vy?atá z predmetného oslobodenia od dane.

21 Spolková republika Nemecko preto nevyhovela žiadosti Komisie, aby prijala všetky opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s odôvodneným stanoviskom.

22 Vzh?adom na to, že nemecká právna úprava týkajúca sa dane z obratu na?alej obmedzuje oslobodenie od DPH len na NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innos? v oblasti zdravotníctva, sa Komisia rozhodla poda? na Súdny dvor túto žalobu.

## O žalobe

### *Argumentácia ú?astníkov konania*

23 Komisia uvádza, že dotknutá nemecká právna úprava, konkrétne § 4 bod 14 UStG obmedzuje oslobodenie od dane stanovené v ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 len na služby poskytované NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú obmedzený po?et povolání, ktoré sa v podstatnej miere obmedzujú na oblas? zdravotníctva. Pod?a Komisie je toto obmedzenie v rozpore s uvedeným ?lánkom 132 ods. 1 písm. f).

24 Po prvé Komisia zastáva názor, že uvedená právna úprava nie je zlu?ite?ná s pôsobnos?ou ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, lebo tento ?lánok nie je obmedzený len na služby poskytované NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ur?ité kategórie vymedzených povolání.

25 Pod?a Komisie oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení nie je obmedzené len na NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innosti verejného záujmu, ale sa vz?ahuje na všetky NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innos? oslobodenú od DPH. Táto inštitúcia dodáva, že aj keby sa toto oslobodenie od dane vz?ahovalo len na NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innosti verejného záujmu, jeho pôsobnos? by sa v tom prípade neobmedzovala len na NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú povolania patriace do oblasti zdravotníctva, ako to stanovuje dotknutá nemecká právna úprava.

26 Komisia zastáva názor, že jej výklad pôsobnosti ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 potvrdzuje znenie tohto ustanovenia, cie?, ktorý sleduje, a historický kontext, do ktorého spadá, ako aj rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), v ktorom Súdny dvor uplatnil predmetné oslobodenie od dane na služby poskytované skupinou pois?ovní.

27 Pod?a Komisie už samotná skuto?nos?, že kapitola, v ktorej sa nachádza ?lánok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, nesie názov „Oslobodenie od dane pri ur?itých ?innostiach verejného záujmu“, nezbavuje znenie tohto ustanovenia jednozna?nosti. Názov tejto kapitoly pravdepodobne vyplýva z redak?nej chyby, ktorú možno vysvetli? skuto?nos?ou, že pôvodný návrh šiestej smernice predpokladal obmedzenie predmetného oslobodenia dane na NSO vykonávajúce lekárske alebo zdravotnícke povolania.

28 Po druhé Komisia usudzuje, že dotknutú nemeckú právnu úpravu nemožno odôvodni? odkazom na podmienku týkajúcu sa neexistencie narušenia hospodárskej sú?aže uvedenú v ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

29 Pod?a tejto inštitúcie existenciu ?i neexistenciu narušenia hospodárskej sú?aže možno posudzova? len v závislosti od okolností daného prípadu. Existenciu narušenia hospodárskej sú?aže nemožno všeobecne posudzova? v prípade služieb poskytovaných obmedzenými povolaniami a služieb ponúkaných NSO, ktoré s týmito povolaniami priamo súvisia. Smernica

2006/112 by sa preto nemohla uplatniť v plnom rozsahu, ak by samotný zákonodarca pristúpil k tomuto posudzovaniu podľa kategórií pre všetky odvetvia povolání, ako to urobil nemecký zákonodarca.

30 Spolková republika Nemecko po prvé tvrdí, že zo znenia článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 a jeho umiestnenia v tejto smernici, ako aj z historického kontextu, do ktorého toto ustanovenie spadá, a z cieľov, ktoré sleduje, vyplýva, že osobná pôsobnosť predmetného oslobodenia od dane je obmedzená na skupiny osôb vykonávajúcich určité činnosti verejného záujmu.

31 V prvom rade, pokiaľ ide o toto znenie a toto umiestnenie, Spolková republika Nemecko uvádza, že uvedené oslobodenie od dane sa nachádza v článku 132 smernice 2006/112, ktorý patrí pod kapitolu 2 tejto smernice, nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“. Z toho vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice sa môže uplatniť len na služby poskytované NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu.

32 Tento členský štát sa konkrétne domnieva, že oslobodenie od dane stanovené v uvedenom ustanovení sa uplatňuje len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b) až e) smernice 2006/112, ktoré sú uvedené pred oslobodením od dane stanoveným v článku 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice, a týkajú sa oblasti zdravotníctva. Ak by to tak nebolo, normotvorca by vložil toto oslobodenie od dane na koniec článku 132 smernice 2006/112, alebo dokonca do osobitného článku.

33 V prospech výkladu, podľa ktorého sa predmetné oslobodenie od dane vzťahuje na činnosti uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b) až e) smernice 2006/112, svedčí aj spôsob, akým Súdny dvor použil výraz „subjekty vykonávajúce povolanie“ v rámci svojho výkladu tohto oslobodenia od dane vo svojom rozsudku z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37). V smernici 2006/112 sa výraz „povolanie“ totiž používa najmä v kontexte lekárskeho povolání.

34 Ďalej Spolková republika Nemecko tvrdí, že jej argumentáciu potvrdzuje historický kontext, do ktorého spadá článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. V tejto súvislosti predovšetkým uvádza, že v prvej verzii šiestej smernice bolo cieľom ustanovení článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s bodom 3 prílohy E tejto smernice zabezpečiť, aby sa oslobodenie od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) uvedenej smernice uplatňovalo na služby poskytované NSO, ktoré majú lekárske alebo zdravotnícke charakter, zatiaľ čo členské štáty mohli až do 31. decembra 1989 pokračovať v zďažovaní podobných služieb poskytovaných ostatnými NSO. Zrušenie tejto možnosti od 1. januára 1990 nevedlo k zmene pôsobnosti predmetného oslobodenia od dane, ale malo skôr za cieľ odstrániť niektoré ťažkosti súvisiace s praxou mimo systému DPH.

35 Po druhé Spolková republika Nemecko sa domnieva, že dotknutá nemecká právna úprava je odôvodnená vzhľadom na podmienku, podľa ktorej sa predmetné oslobodenie od dane uplatní len vtedy, ak nevedie k narušeniu hospodárskej súťaže. Tvrdí, že na rozdiel od toho, čo uvádza Komisia, vnútroštátny zákonodarca môže riziko narušenia hospodárskej súťaže posudzovať jednotlivo podľa kategórie povolání existujúcej v rámci niektorých kategórií povolání, a obmedziť tak predmetné oslobodenie od dane na niektoré z týchto kategórií.



36 V tejto súvislosti uvedený írsky štát pripomína, že táto podmienka nie je z hľadiska svojho obsahu ani dostatočne jasná, ani bezpodmienečná, a že je teda potrebné ju spresniť na vnútroštátnej úrovni. Posúdenie uvedenej podmienky nemožno zveriť daňovým orgánom, pretože toto posúdenie možno vykonať len na základe komplexných hospodárskych analýz týkajúcich sa každej oblasti činností.

37 V tomto kontexte Spolková republika Nemecko uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora a najmä z rozsudku zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 35 a 36), vyplýva, že vnútroštátny zákonodarca môže posúdiť podmienku týkajúcu sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže nachádzajúcu sa v článku 13 ods. 1 smernice 2006/112, ktorá je totožná s podmienkou nachádzajúcou sa v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/12.

38 Spolková republika Nemecko dodáva, že Komisii prislúcha, aby v rámci žaloby podanej na základe článku 258 ZFEÚ preukázala existenciu údajného nesplnenia povinnosti a predložila Súdnemu dvoru dôkazy potrebné na overenie existencie tohto nesplnenia povinnosti. Táto inštitúcia však podľa nej nepreukázala, že oslobodenie služieb, ktoré NSO poskytujú svojim členom, od dane nevedie k narušeniu hospodárskej súťaže v iných oblastiach, než sú povolania uvedené v UStG.

#### *Posúdenie Súdnym dvorom*

39 Na úvod je nutné zdôrazniť, že predmet žaloby Komisie sa týka len konštatovania, že Spolková republika Nemecko obmedzuje oslobodenie od DPH stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 len na skupiny, ktorých členovia vykonávajú obmedzený počet povolaní.

40 Treba preto v prvom rade preskúmať osobnú pôsobnosť článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 a v druhom rade posúdiť podmienku týkajúcu sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže stanovenú v tomto ustanovení.

#### *O pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112*

41 Pokiaľ ide o pôsobnosť článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, hlavná výhrada Komisie spočíva v tom, že oslobodenie od dane uvedené v tomto ustanovení nie je obmedzené len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu, ale sa vzťahuje na všetky NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti oslobodené od DPH, a preto aj na tie skupiny, ktorých členovia vykonávajú hospodársku činnosť v oblasti bankovníctva a poisťovníctva. Komisia subsidiárne tvrdí, že aj keby sa toto ustanovenie vzťahovalo len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu, jeho pôsobnosť by sa v tom prípade neobmedzovala len na NSO, ktorých členovia vykonávajú povolania patriace do oblasti zdravotníctva, ako to stanovuje dotknutá nemecká právna úprava.

42 V tejto súvislosti treba uviesť, že znenie tohto ustanovenia, ktoré sa týka činnosti členov NSO oslobodenej od dane, nevylytuje, aby sa toto oslobodenie od dane mohlo uplatniť na všetky NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosť oslobodenú od DPH.

43 V súlade s ustálenou judikatúrou je na účely výkladu ustanovenia práva Únie pritom potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudky z 26. apríla 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, bod 22, a zo 4. apríla 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, bod 30 a citovaná judikatúra).

44 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého spadá článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, treba zdôrazniť, že toto ustanovenie sa nachádza v kapitole 2 nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“ hlavy IX tejto smernice. Tento názov napovedá, že oslobodenie od dane stanovené v uvedenom ustanovení sa vzťahuje len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu.

45 Tento výklad potvrdzuje aj štruktúra hlavy IX uvedenej smernice upravujúcej „Oslobodenie od dane“. Článok 132 ods. 1 písm. f) sa totiž v smernici 2006/112 nenachádza v kapitole 1 nazvanej „Všeobecné ustanovenia“ tejto hlavy, ale v jej kapitole 2. Okrem toho v uvedenej hlave existuje rozdiel medzi kapitolou 2 nazvanou „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“ a kapitolou 3 nazvanou „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“, pričom tento rozdiel spočíva v tom, že pravidlá stanovené v tejto kapitole 2 pre niektoré činnosti verejného záujmu sa neuplatňujú na ostatné činnosti uvedené v tejto kapitole 3.

46 V uvedenej kapitole 3 sa pritom v článku 135 ods. 1 písm. a) nachádza oslobodenie od dane „poisťovacích a zaisťovacích transakcií“, ako aj v písmenách d) a e) oslobodenie od dane niektorých transakcií, ktoré patria do oblasti finančných služieb, ako sú najmä „transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných úrokov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov“ a „transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo“. Zo všeobecnej štruktúry smernice 2006/112 teda vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa neuplatňuje na poisťovacie a zaisťovacie transakcie, ani na transakcie uskutočnené v oblasti finančných služieb, a z toho dôvodu sa na služby poskytované NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosť v týchto oblastiach, nevzťahuje toto oslobodenie od dane.

47 Pokiaľ ide o cieľ článku 132 ods. 1 písm. f) v rámci smernice 2006/112, treba pripomenúť účel všetkých ustanovení článku 132 smernice 2006/112, ktorý spočíva v oslobodení niektorých činností verejného záujmu od DPH s cieľom uľahčiť tak poskytovanie niektorých služieb, ako aj dodávku niektorých tovarov, aby sa predišlo dodatočným nákladom vyplývajúcim z ich zdanenia DPH (rozsudok z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a citovaná judikatúra).

48 Na služby poskytované NSO sa teda vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, pokiaľ tieto služby priamo súvisia s výkonom činností verejného záujmu uvedených v článku 132 tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, body 31 až 33).

49 Navyše je potrebné pripomenúť, že pôsobnosť oslobodení od dane uvedených v článku 132 smernice 2006/112 sa má vykladať doslovne, pretože ide o výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá za každú službu, ktorú zdaniteľná osoba poskytne za protihodnotu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a citovanú judikatúru).

50 Z toho vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa nevzťahuje na poskytovanie služieb, ktoré sa priamo neposkytujú na účely výkonu činností verejného záujmu uvedených v tomto článku 132, ale len na účely výkonu ostatných činností oslobodených od dane najmä v zmysle v článku 135 tejto smernice.

51 Z toho vyplýva, že článok 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu uvedené v tomto článku. Z toho dôvodu sa musí zamietnuť hlavná výhrada Komisie, podľa ktorej sa pôsobnosť oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 neobmedzuje len na NSO, ktorých členovia

vykonávajú činnosti verejného záujmu.

52 V tejto súvislosti je nutné uviesť, že Súdny dvor na rozdiel od prejednávanej veci v rozsudku z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), neriešil otázku, či sa oslobodenie od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice [zodpovedajúci článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112] obmedzuje len na služby poskytované NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti verejného záujmu.

53 Tvrdenia Spolkovej republiky Nemecko, podľa ktorých sa oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 obmedzuje len na NSO, ktorých členovia vykonávajú povolania v oblasti zdravotníctva, treba však zamietnuť.

54 Po prvé samotná skutočnosť, že oslobodenie od dane týkajúce sa NSO je stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, nedovoľuje dospieť k záveru, že toto oslobodenie od dane sa uplatňuje iba na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b) až e) tejto smernice, ktoré sa nachádzajú pred činnosťami uvedenými v uvedenom článku 132 ods. 1 písm. f) a ktoré sa vzťahujú na oblasť zdravotníctva.

55 Toto oslobodenie totiž odkazuje na „nezávislé skupiny osôb, ktorých činnosť je oslobodená od DPH alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby“. Okrem plnení uskutočnených v oblasti zdravotníctva smernica 2006/112 pritom upravuje ďalšie plnenia verejného záujmu, ktoré sú oslobodené od dane, ako sú plnenia súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, vzdelávaním, športom a s kultúrou, stanovené v článku 132 ods. 1 písm. g), i), m) a n) smernice 2006/112.

56 Po druhé podľa judikatúry Súdneho dvora účel oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 spočíva v tom, aby sa zabránilo tomu, že osoba, ktorá ponúka určité služby, bola povinná zaplatiť DPH, keď spolupracuje s inými subjektmi v rámci spoločnej štruktúry tak, že zabezpečuje činnosti, ktoré sú potrebné na plnenie uvedených služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

57 Na rozdiel o toho, čo tvrdí Spolková republika Nemecko, výraz „subjekty vykonávajúce povolanie“, ktorý Súdny dvor použil v rámci svojho výkladu tohto oslobodenia od dane, nepodporuje jej tvrdenie, podľa ktorého sa toto oslobodenie od dane vzťahuje len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosti v oblasti zdravotníctva. Pokiaľ ide o článok 132 smernice 2006/112, výrazy „povolania“ alebo „povolanie“ sú totiž použité len v odseku 1 tohto článku, konkrétne v písmenách c) a e), a použitie týchto výrazov preto neumožňuje dospieť k záveru, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. f) tejto smernice sa vzťahuje len na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosť v oblasti zdravotníctva.

58 Po tretie z genézy článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa nedá vyvodiť, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa obmedzuje len na oblasť zdravotníctva. Z vývojového hľadiska článok 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice v spojení s jej článkom 28 ods. 3 písm. a) a prílohou E tejto smernice nepochybne stanovoval možnosť obmedziť predmetné oslobodenie od dane len na NSO vykonávajúce lekárske a zdravotnícke povolania.

59 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Spolková republika Nemecko, skutočnosť, že šiesta smernica stanovovala možnosť odchyliť sa od uvedeného oslobodenia od dane len pre iné NSO, než sú tie, ktoré vykonávajú lekárske a zdravotnícke povolania, svedčí o tom, že pôsobnosť tohto istého oslobodenia od dane sa vzťahuje aj na NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosť v ostatných oblastiach, než je oblasť zdravotníctva. V každom prípade táto možnosť uložiť výnimku z oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. f) šiestej smernice bola od 1.

januára 1990 zrušená ?lánkom 1 osemnástej smernice 89/465. Z toho vyplýva, na rozdiel od toho ?o tvrdí Spolková republika Nemecko, že uvedené oslobodenie od dane sa neobmedzuje len na NSO vykonávajúce lekárske a zdravotnícke povolania.

60 Vzh?adom na všetky predchádzajúce úvahy treba vyhovieť výhrade, ktorú Komisia uviedla subsidiárne, založenej na tvrdení, že pôsobnosť oslobodenia od dane stanoveného v ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa neobmedzuje len na NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú povolania, ktoré spadajú iba do oblasti zdravotníctva, ako to stanovuje dotknutá nemecká právna úprava.

*O podmienke týkajúcej sa neexistencie narušenia hospodárskej sú?áže*

61 Pod?a ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa oslobodenie od dane, ktoré toto ustanovenie stanovuje, uplatní pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej sú?áže.

62 Pod?a Spolkovej republiky Nemecko vnútroštátnemu zákonodarcovi prináleží ur?iť, na ktoré oblasti ?inností sa môže vz?ahovať predmetné oslobodenie od dane bez toho, aby došlo k narušeniu hospodárskej sú?áže. V prejednávanej veci sa nemecký zákonodarca pravdepodobne domnieval, že toto oslobodenie od dane je odôvodnené, len pokia? ide o NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innos? v oblasti zdravotníctva.

63 Treba preto preskúma? otázku, ?i ?lenský štát môže vzh?adom na podmienku týkajúcu sa neexistencie narušenia hospodárskej sú?áže obmedzi? vnútroštátnou právnou úpravou oblasti ?inností, na ktoré sa uplatní oslobodenie od dane stanovené v ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

64 Na úvod treba uvies?, že ?lenské štáty nie sú povinné doslovne prebra? túto podmienku do svojho vnútroštátneho práva (pozri analogicky, pokia? ide o ?lánok 4 ods. 5 šiestej smernice, rozsudok zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i., 231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 23).

65 Navyše na ú?ely ur?enia, ?i uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 na ur?itú ?innos? môže vies? k narušeniu hospodárskej sú?áže, vnútroštátny zákonodarca môže bezpochyby stanovi? pravidlá, ktoré by mohli príslušné orgány ?ahko uplat?ova? a kontrolova? (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2015, Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, bod 33). Pod?a ?lánku 131 smernice 2006/112 ?lenské štáty totiž stanovujú podmienky, ktorým budú podlieha? oslobodenia od dane na ú?ely zabezpe?enia ich správneho a jednozna?ného uplat?ovania. Tieto podmienky sa však nemôžu týka? definície obsahu oslobodení od dane stanovených touto smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. marca 2013, Komisia/Francúzsko, C?197/12, EU:C:2013:202, bod 31, a z 25. februára 2016, Komisia/Holandsko, C?22/15, EU:C:2016:118, body 28 a 29).

66 Presne taký má pritom ú?inok dotknutá nemecká právna úprava, ktorou vnútroštátny zákonodarca vylú?il všetky služby poskytované NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innosti verejného záujmu, s výnimkou NSO, ktorých ?lenovia vykonávajú ?innos? v oblasti zdravotníctva.

67 Na rozdiel od toho, ?o tvrdí Spolková republika Nemecko, z rozsudku zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C?288/07, EU:C:2008:505), nevyplýva, že posúdenie podmienky týkajúcej sa neexistencie narušenia hospodárskej sú?áže dovo?uje na úrovni vnútroštátnej právnej úpravy všeobecným spôsobom obmedzi? oslobodenie od dane stanovené v ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. V uvedenom rozsudku Súdny dvor vykladal iné ustanovenie, než je ustanovenie v prejednávanej veci, a to ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice,

podľa ktorého by sa orgány riadiace verejným právom mali považovať za zdaniteľné osoby, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže. V tomto kontexte Súdny dvor v bode 40 tohto rozsudku rozhodol, že podliehanie verejnoprávnych subjektov DPH v súlade s týmto ustanovením vyplýva z výkonu danej činnosti ako takej, a to nezávisle od otázky, či uvedené subjekty sú alebo nie sú hospodárskej súťaži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonávajú túto činnosť. Nevyplýva však z toho, že podmienka týkajúca sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže uvedená v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 dovoľuje všeobecným spôsobom obmedziť pôsobnosť tohto oslobodenia od dane.

68 Ako uviedla Spolková republika Nemecko, posúdenie podmienky týkajúcej sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže sa môže ukázať ako zložité. Nespresnila však, v čom si táto zložitnosť vyžaduje zásah vnútroštátneho zákonodarcu v takej miere, že na základe tejto podmienky všeobecným spôsobom vylúči niektoré činnosti verejného záujmu.

69 Ako totiž uviedol generálny advokát v bodoch 119 a 120 svojich návrhov, pokiaľ ide o NSO, ktorých členovia vykonávajú činnosť v oblasti zdravotníctva, nemecká právna úprava vyžaduje, aby daňové orgány posúdili uvedenú podmienku v každom jednotlivom prípade. Z toho vyplýva, že samotná Spolková republika Nemecko zastáva názor, že daňové orgány môžu v oblasti zdravotníctva vykonať takéto posúdenie. Nepreukázala však, prečo by sa mala podmienka týkajúca sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže inak posudzovať v iných oblastiach, než ako sa posudzuje v oblasti zdravotníctva.

70 Tvrdenia Spolkovej republiky Nemecko, podľa ktorých si Komisia nesplnila povinnosť dôkazného bremena, treba tiež zamietnuť. Ako to pripustil tento členský štát na pojednávaní pred Súdnym dvorom, otázka, či môže vnútroštátny zákonodarcu vzhľadom na podmienku týkajúcu sa neexistencie narušenia hospodárskej súťaže obmedziť oblasti činností, na ktoré sa vzťahuje predmetné oslobodenie od dane, je totiž právnou otázkou.

71 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba žalobu Komisie považovať za dôvodnú.

72 Z toho dôvodu je nutné konštatovať, že Spolková republika si tým, že obmedzila oslobodenie od DPH len na NSO, ktorých členovia vykonávajú obmedzený počet povolání, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 132 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

## O trovách

73 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolkovú republiku Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol a vyhlásil:

**1. Spolková republika Nemecko si tým, že obmedzila oslobodenie od dane z pridanej hodnoty len na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia vykonávajú obmedzený počet povolání, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.**

**2. Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nem?ina.