

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. listopadu 2012(\*)

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození – Článek 13 část A odst. 1 písm. g) a odst. 2 – Plnění úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením poskytovaná veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které jsou uznávány za subjekty sociální povahy – Uznání – Podmínky, které se nepoužijí na jiné než veřejnoprávní subjekty – Posuzovací pravomoc členských států – Meze – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-174/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 2. března 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 13. dubna 2011, v řízení

**Finanzamt Steglitz**

proti

**Ines Zimmermann,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Rosas, vykonávající funkci předsedy druhého senátu, M. Ilešič, U. Löhmus (zpravodaj), A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. května 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za I. Zimmermann U. Behrem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vypočtení stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 19. července 2012,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a odst. 2 písm. a) šesté 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 prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi I. Zimmermann a Finanzamt Steglitz (finanční úřad v Steglitz, dále jen „Finanzamt“) ohledně daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dlužné za roky 1993 a 1994.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 13 část A odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„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 uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

[...]

g) poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotčené členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]“

4 Článek 13 část A odst. 2 šesté směrnice stanoví:

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

- dotčené subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,
- musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotčené činnosti,
- musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k [DPH],
- osvobození od daně nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k [DPH].

b) Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

– jejich základním ú?elem je získání dodate?ného p?íjmu pro subjekt poskytováním pln?ní, která jsou v p?ímém sout?žním vztahu s pln?ními poskytovanými obchodními podniky povinnými k [DPH].“

### *N?mecké právo*

5 Ustanovení § 4 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, dále jen „UStG“), ve zn?ní platném v pr?b?hu sporných let 1993 a 1994, stanovilo:

„Od dan? jsou osvobozena [...] mimo jiné pln?ní:

[...]

16. pln?ní úzce spojená s provozem [...] za?ízení ambulantní pé?e o nemocné a na pé?i odkázané osoby, pokud:

a) tato za?ízení jsou provozována právníckými osobami ve?ejného práva nebo

[...]

e) u za?ízení [...] poskytujících ambulantní pé?i nemocným a na tuto pé?i odkázaným osobám byly v p?edchozím kalendá?ním roce nejmén? ve dvou t?etinách p?ípad? náklady pé?e neseny zcela nebo v p?evážné mí?e zákonnými orgány sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e;

[...]

18. služby poskytované ú?edn? uznanými dobrovolnými svazy sociální pé?e a právníckými osobami, sdruženími osob nebo majetku sloužícími dobrovolné sociální pé?i, které jsou ?leny svazu sociální pé?e, pokud

a) tato za?ízení slouží výlu?n? a bezprost?edn? k všeobecn? prosp?šným, dobro?inným nebo církevním ú?el?m;

b) služby jsou poskytovány p?ímo ve prosp?ch kategorie osob vymezené stanovami, z?izovacím aktem nebo jinou listinou;

c) odm?ny za takto poskytované služby jsou nižší než pr?m?rné odm?ny požadované za stejné služby podniky dosahujícími zisk. [...]“

6 Dvout?etinová prahová hodnota stanovená v § 4 bod? 16 písm. e) UStG (dále jen „dvout?etinová prahová hodnota“) byla od 1. ledna 1995 snížena na 40 %.

7 Pojem „sociální pé?e“ uvedený v § 4 bodu 18 UStG je definován v § 66 odst. 2 da?ového zákoníku (Abgabenordnung, BGBl. 1976, I, s. 613; a BGBl. 1977, I, s. 269) takto:

„Sociální pé?e spo?ívá v plánované ochran? osob v nouzi nebo v ohrožení v zájmu všech a nikoliv kv?li zisku. Tato pé?e se m?že uplat?ovat i v oblasti zdravotní, morální a vzd?lávací nebo na wirtschaftliche Wohl a mít za cíl p?edcházení nebo napravení dané situace.“

8 V ustanovení § 23 provád?cího na?ízení k UStG z roku 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, dále jen „UStDV“) je vyjmenováno jedenáct svaz?, které se ve smyslu § 4 bodu 18 UStG považují za ú?edn? uznané svazy sociální pé?e.

## Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

9 Ines Zimmermann je diplomovanou zdravotní sestrou a v roce 1992 pracovala jako vedoucí ošet?ovatelské služby v centru sociálních služeb. Soub?žn? s touto ?inností se od začátku roku 1993 jako samostatná výdělečná osoba zabývala ošet?ováním individuálních pacient? a od 1. ?ervna 1993 se zaregistrovala k ?innosti ambulantní ošet?ovatelské služby. Na základ? jejího návrhu ze dne 27. srpna 1993 byla k 1. ?íjnu 1993 zaregistrována zdravotními pojiš?ovny pro služby domácí pé?e. Ve svých p?iznáních k dani z p?idané hodnoty za roky 1993 a 1994 uvedla I. Zimmermann pln?ní, která poskytla, jako pln?ní osvobozená od DPH podle § 4 bodu 16 písm. e) UStG.

10 V roce 1999 Finanzamt konstatoval, že I. Zimmermann za pomoci svých zaměstnanc? v roce 1993 ošet?ila celkem 76 osob, z ?ehož 52 osoby (68 %) byly samoplátcí. Vzhledem k tomu odmítl Finanzamt osvobodit služby poskytnuté žalobkyní v roce 1993 od DPH v souladu s § 4 bodem 16 písm. e) UStG.

11 Poznamenal, že podle tohoto ustanovení musí minimáln? ve dvou t?etinách p?ípad? nést náklady na pé?i celkov? nebo v p?evážné mí?e zákonné orgány sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e. Finanzamt rovn?ž odmítl p?iznat osvobození podle § 4 bodu 16 písm. e) UStG pro služby poskytované žalobkyní v roce 1994 z d?vodu, že toto ustanovení odkazuje na pom?ry v p?edchozím kalendářním roce. Osvobození stanovené v § 4 bodu 14 UStG je však podle Finanzamt použitelné v rozsahu, v n?mž I. Zimmermann poskytovala služby ošet?ovatelské pé?e. Rozhodnutím ze dne 27. dubna 1999 Finanzamt ohodnotil podíl t?chto služeb na jednu t?etinu.

12 Po neúspěšné stížnosti podala navrhovatelka proti t?mto rozhodnutím žalobu u Finanzgericht. V pr?b?hu této žaloby p?edložila osv?d?ení, které jí dne 19. ?íjna 2005 poskytla Senátní správa Berlín pro zdravotnictví, sociální v?ci a ochranu spot?ebitel?, podle kterého I. Zimmermann p?inejmenším od roku 1988 zaprvé poskytovala stejné služby a vykonávala stejnou ?innost jako opatrovnická centra (centra sociální pomoci) z okruhu Ligy svaz? dobrovolné sociální pé?e (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) v Berlín? a zadruhé I. Zimmermann, jakož i její podnik byly z pohledu práva sociálního zabezpe?ení uznány za subjekt sociální povahy.

13 Finanzgericht žalob? v p?evážné ?ásti vyhov?l. Uvedl, že pln?ní I. Zimmermann uskutečn?ná v pr?b?hu roku 1993 jsou až do 1. ?íjna, pokud spadala do oblasti opatrovnické pé?e, osvobozena od dan? ve smyslu § 4 bodu 14 první v?ty UStG. Finanzgericht ohodnotil podíl t?chto pln?ní na 75 %.

14 Podle Finanzgericht se I. Zimmermann m?že domáhat osvobození od dan? podle § 4 bodu 16 písm. e) UStG za období od 1. ?íjna 1993 do 31. prosince 1994. Uvedl, že od tohoto období p?ípadaly minimáln? dv? t?etiny t?chto pln?ní na osoby, u kterých byly náklady na pé?i neseny pln? nebo v p?evážné mí?e zákonnými orgány sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e. Finanzgericht dále uvedl, že ustanovení § 4 bodu 16 písm. e) UStG je t?eba vykládat v souladu se sm?nicí v tom smyslu, že se m?že vztahovat jen na dobu po minimáln? zá?í 1993.

15 V opravném prost?edku „Revision“ Finanzamt navrhuje zrušení rozhodnutí Finanzgericht a zamítnutí žaloby v rozsahu, v n?mž jí Finanzgericht pro období od 1. ?íjna 1993 do 31. prosince 1994 vyhov?l na základ? tohoto ustanovení. Ines Zimmermann navrhuje zamítnutí tohoto opravného prost?edku.

16 Bundesfinanzhof má na rozdíl od Finanzgericht za to, že podmínky uvedené v § 4 bodu 16 písm. e) UStG nejsou spln?ny. Nicmén? p?etrvávají pochybnosti o otázce, zda se dvout?etinová prahová hodnota m?že zakládat na ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) šesté sm?nice nebo odstavci 2

písm. a) téhož článku. Dále Soudní dvůr výslovně v rozsudku ze dne 8. června 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123) neschválil podmínku zakotvenou v § 4 bodu 16 písm. c) UStG, podle které musí být prahová hodnota 40 % dosažena v průběhu předchozího roku. Kromě toho je v projednávané věci nejistý význam zásady neutrality v oblasti práva DPH.

17 Pro účely uplatnění osvobození od daně stanoveného v § 4 bodu 18 UStG, které je použitelné jen na jedenáct organizací vyjmenovaných v § 23 UStDV, které poskytují podobná, či dokonce totožná plnění jako I. Zimmermann, totiž nezáleží na tom, zda byly výdaje na péči v určité části nesený zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče. Rovněž se v tomto ohledu nepřihlíží k situaci v předchozím kalendářním roce.

18 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje čl. 13 část A odst. 1 písm. g) nebo odst. 2 písm. a) [šesté směrnice] vnitrostátnímu zákonodárci podmínit daňové osvobození služeb ambulantní péče o nemocné nebo na péči odkázané osoby tím, že v případě zařízeních poskytujících takové služby, musely v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případů nést náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonné orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče [§ 4 bod 16 písm. e) [UStG]]?“

2) Je při zohlednění zásady neutrality [DPH] pro odpověď na uvedenou otázku důležité, že vnitrostátní zákonodárce pro osvobození stejných služeb od daně stanoví jiné podmínky, když jsou vykonávány úředně uznanými svazy dobrovolné sociální péče a společenstvími, sdruženími osob nebo majetku sloužícími dobrovolné sociální péči, které jsou členy svazu sociální péče (§ 4 bod 18 [UStG]]?“

### **K předběžným otázkám**

19 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. g) nebo odst. 2 písm. a) šesté směrnice, vykládaný s ohledem na zásadu daňové neutrality, brání tomu, aby osvobození od DPH služeb ambulantní péče poskytované obchodními poskytovateli podléhalo takové podmínce, jako je podmínka dotčená v původním řízení, podle které náklady připadající na tuto péči musely být v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případů nesený zcela nebo v převážné míře zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče (dále jen podmínka dotčená v původním řízení), zejména jestliže se tato podmínka nepoužije na všechny poskytovatele služeb uvedeného typu.

20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle důvodové zprávy k UStG mají jak jeho § 4 bod 16 písm. e), tak i § 4 bod 18 za cíl provést čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

21 Osvobození stanovené posledně uvedeným ustanovením se použije na poskytování služeb a dodání zboží, která zaprvé „úzce souvisejí se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ a jsou zadruhé poskytována „veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.

22 Z ustálené judikatury vyplývá, že výrazy použité k úpravě osvobození v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat striktně. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by znění ustanovení o osvobozeních uvedených v článku 13 mělo být vykládáno zprůměrně, který by vyloučil jejich účinky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. června 2007, Haderer, C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18 a citovaná judikatura; ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco

Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 25 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 10. března 2010, CopyGene, C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 26).

23 Soudní dvůr již ve věci, která se týkala zejména dřívějšího znění § 4 bodu 16 UStG, připustil, že služby všeobecné péče a zaopatření v domácnosti poskytované službou ambulantní péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti představují služby úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením ve smyslu čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice (viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, body 8, 17, 44 a 61).

24 V projednávané věci je nesporné, že ambulantní péče poskytovaná I. Zimmermann může být považována za „úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Je v rámci vnitrostátního soudu, aby tento bod posoudil s ohledem na judikaturu uvedenou v bodech 22 a 23 tohoto rozsudku.

25 Ze spisu, a zejména z vyjádření německé vlády vyplývá, že podmínka dotčená v povodním řízení se týká uznání „sociální povahy“ jiných subjektů než veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

26 Toto poslední uvedené ustanovení neupřesňuje podmínky ani způsoby uvedeného uznávání (rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 49). V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých mohou být tyto subjekty takto uznány. členské státy disponují v tomto ohledu posuzovací pravomocí (v tomto smyslu viz zejména výše uvedené rozsudky Kügler, bod 54, a Kingscrest Associates a Montecello, body 49 a 51, jakož i rozsudek ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, bod 23).

27 V této souvislosti čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice umožňuje členským státům, aby vázaly osvobození od daní stanovené v odst. 1 písm. g) téhož článku jiným než veřejnoprávním subjektem na splnění jedné z více podmínek, které jsou uvedeny v odst. 2 písm. a). Tyto fakultativní podmínky mohou být členskými státy volně a dodatečně uloženy za účelem přiznání předemtného osvobození od daní (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, body 38 a 50; L.u.P., bod 43, jakož i ze dne 14. března 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 45).

28 Z toho vyplývá, že ve sporu v povodním řízení se hlavně jedná o posouzení, zda v rámci organizace uznávání ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice dodržela Spolková republika Německo meze posuzovací pravomoci, kterou disponuje (rovněž obdobně viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 55).

29 K tomuto bodu německá vláda uvádí, že Spolková republika Německo měla právo stanovit, že uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních subjektů v rámci osvobození zavedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice bude taxativně upraveno vnitrostátní daňovými předpisy tak, že se správním orgánem nepřízná v dané věci posuzovací pravomoc.

30 Je pravda, že přijetí vnitrostátních pravidel týkajících se podmínek a způsobů uznávání sociální povahy jiných než veřejnoprávních subjektů je článkem 13 části A šesté směrnice povoleno (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 50).

31 Z judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že za účelem určení subjektů, jejichž „sociální povaha“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být pro účely tohoto ustanovení uznána, vnitrostátním orgánem v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů. Mezi tyto faktory může patřit

existence zvláštních ustanovení, a? vnitrostátních nebo regionálních, právních nebo správních, da?ových nebo ustanovení sociálního zabezpečení, povaha obecného zájmu na ?innostech doty?né osoby povinné k dani, skute?nost, že jiné osoby povinné k dani uskute??ující stejné ?innosti již podobné uznání mají, jakož i skute?nost, že náklady dot?ených služeb jsou p?ípadn? p?evážn? hrazeny zdravotními pojišť?ovnými nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Kügler, body 57 a 58, jakož i Kingscrest Associates a Montecello, bod 53; rovn?ž obdobn? rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, body 72 a 73, a výše uvedené rozsudky L.u.P., bod 53, jakož i CopyGene, body 65 a 71).

32 Dále se osoba povinná k dani m?že p?ed vnitrostátním soudem dovolávat osvobození od dan? stanoveného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) šesté sm?rnice, aby zpochybnila vnitrostátní právní úpravu, která je s tímto ustanovením neslu?itelná. V takovém p?ípad? je v?cí vnitrostátního soudu, aby na základ? všech relevantních skute?ností posoudil, zda osoba povinná k dani je subjektem uznaným za subjekt sociální povahy ve smyslu uvedeného ustanovení (viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 61).

33 Pokud tak osoba povinná k dani popírá uznání nebo neexistenci uznání za subjekt sociální povahy ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) šesté sm?rnice, p?ísluší vnitrostátním soud?m p?ezkoumat, zda p?íslušné orgány dodržely meze posuzovací pravomoci sv??ené tímto ?lánkem p?i uplat?ování zásad unijního práva, zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjád?ena zásadou da?ové neutrality (v tomto smyslu viz zejména výše uvedené rozsudky Kügler, bod 56; Kingscrest Associates a Montecello, body 52 a 54, jakož i L.u.P., bod 48).

34 V projednávané v?ci se p?edkládající soud zaprvé dotazuje na zákonnost dvou aspekt? podmínky dot?ené v p?vodním ?ízení z hlediska šesté sm?rnice, a sice zaprvé dvout?etinové prahové hodnoty a zadruhé skute?nosti, že se posouzení otázky, zda je tato podmínka spln?ná, musí podle výkladu tohoto soudu týkat nezbytn? situace, která vznikla b?hem p?edchozího kalendá?ního roku (dále jen „povinnost zohlednit pouze p?edchozí kalendá?ní rok“).

35 Pokud jde zaprvé o dvout?etinovou prahovou hodnotu, je t?eba uvést, že v souladu s judikaturou uvedenou v bod? 31 tohoto rozsudku, skute?nost, že náklady na dot?ené služby jsou p?ípadn? p?evážn? hrazeny zdravotními pojišť?ovnými nebo jinými orgány sociálního zabezpečení, p?edstavuje okolnost, která m?že být zohledn?na pro ú?ely ur?ení subjekt?, jejichž „sociální povaha“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) šesté sm?rnice musí být pro ú?ely tohoto ustanovení uznána.

36 Za t?chto podmínek, v kontextu osvobození od dan? stanoveného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) šesté sm?rnice, již Soudní dv?r v podstat? rozhodl, že pouze tím, že doty?ný ?lenský stát pro ú?ely uznání postavení jakožto soukromoprávní laborato?e v rámci použití tohoto osvobození od dan? požaduje, aby lékařské rozborý vykonávané dot?enými laborato?emi byly p?inejmenším ze 40 % ur?eny pojišť?nc?m orgánu sociálního zabezpečení, nep?ekra?uje posuzovací pravomoc, která je mu uvedeným ustanovením p?iznána (viz výše uvedený rozsudek L.u.P., body 53 a 54).

37 Obdobn? je t?eba posoudit požadavek takové prahové hodnoty ve dvou t?etinách p?ípad?, jaká je dot?ená v p?vodním ?ízení, pro ú?ely použití ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) uvedené sm?rnice. Požadavek takové prahové hodnoty totiž podobným zp?sobem odpovídá pot?eb? uznat sociální povahu subjekt? pro ú?ely uplatn?ní tohoto posledn? uvedeného ustanovení. Stejn? tak požadavkem, rovn?ž stanoveným v rámci podmínky dot?ené v p?vodním ?ízení, aby byly náklady p?ípadající na doty?nou ambulantní pé?i hrazeny zcela nebo v p?evážné mí?e zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální pé?e, ?lenský stát v zásad? nep?ekra?uje posuzovací pravomoc p?iznanou ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. g) šesté sm?rnice.

38 Pokud jde zadruhé o povinnost zohlednit pouze předchozí kalendářní rok, předkládající soud se táže, zda se tato povinnost může zakládat na úvodní vety čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice, podle které je třeba přihlídnout zejména k „jednoznačnému“ uplatnění osvobození stanovených v další části tohoto odstavce.

39 V tomto ohledu, i když je pravda, že podle úvodní vety čl. 13 A odst. 1 šesté směrnice členské státy stanoví podmínky osvobození od daní k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, nemohou mít tyto podmínky dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daní (viz zejména rozsudek ze dne 19. ledna 1982, Becker, 8/81, Recueil, s. 53, bod 32; výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 24, jakož i rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 26).

40 V důsledku toho je v rozsahu, v němž je to třeba, v cíl předkládajícího soudu, aby posoudil, zda v situacích, kdy musí být od počátku dotýčných činností „sociální povaha“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice uznána v souladu s judikaturou uvedenou v bodě 31 tohoto rozsudku, má povinnost zohlednit pouze předchozí kalendářní rok za následek, že pro první kalendářní rok těchto činností, či dokonce dva první kalendářní roky, je uznání „sociální povahy“ dotyčného poskytovatele ve smyslu tohoto ustanovení automaticky a nevyhnutelně vyloučeno.

41 V rozsahu, v němž by povinnost zohlednit pouze předchozí kalendářní rok měla takový následek, nemohla by být odvozena na základě úvodní vety čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice.

42 Zadruhé se předkládající soud táže na vliv zásady daňové neutrality ve sporu v původním řízení, jelikož v rámci § 4 bodu 18 UStG, použitelného pouze na jedenáct organizací vyjmenovaných v § 23 UStDV, nepodléhá osvobození takových plnění, jaká poskytuje I. Zimmermann, podmínce dotčené v původním řízení.

43 Z judikatury uvedené v bodech 22 a 33 tohoto rozsudku totiž vyplývá, že při provádění osvobození od daní uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice zásada daňové neutrality vyžaduje, aby bylo se všemi subjekty, které nejsou veřejnoprávní subjekty, pro účely jejich uznání zacházeno stejně s ohledem na poskytování podobných služeb [viz rovněž obdobně s čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, výše uvedené rozsudky L.u.P., bod 50, a CopyGene, bod 71].

44 Německá vláda se domnívá, že se ve zvláštním kontextu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice jedná o rovné zacházení v rámci uznávání subjektů jako subjektů sociální povahy s cílem postavit je na roveť veřejnoprávním subjektům. Z tohoto hlediska je podle této vlády možné zásadu neutrality chápat nikoliv v tom smyslu, že obsah služeb, které jsou totožné, se musí zdánit stejným způsobem, ale v tom smyslu, že stejné osoby povinné k dani musí podléhat stejným podmínkám za účelem získání osvobození od daní.

45 Německá vláda uvádí, že podmínka dotčená v původním řízení, včetně zejména dvoučetinové prahové hodnoty, má zaručit, aby dotyčný poskytovatel byl skutečně subjektem sociální povahy, a slouží k tomu, aby byl v postavení rovnocenném s postavením veřejnoprávních subjektů. Jestliže se § 4 bod 18 UStG, na rozdíl od bodu 16 tohoto paragrafu, týká pouze neziskových právnických osob, jejichž sociální povaha byla formálně konstatována, nezachází podle této vlády naopak německá právní úprava s totožnými osobami povinnými k dani rozdílně, ale pouze stanoví rozdílné podmínky pro uznání různých osob povinných k dani, které se



nacházejí v různých skutkových a právních podmínkách, za subjekt sociální povahy.

46 Ohledně těchto bodů je třeba připomenout, že se pojem „neutralita“ v oblasti DPH používá v různých významech.

47 Zprvce Soudní dvůr poté, co připomněl, že cílem mechanismu odpůtu stanoveného šestou směrnicí je zcela osvobodit podnikatele od zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci veškerých jeho hospodářských činností, rozhodl, že společný systém DPH má zajistit neutralitu ohledně daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti samy v zásadě podléhají DPH (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 27, a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 38).

48 Z druhé podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz zejména rozsudky ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 24, jakož i ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 32, jakož i citovaná judikatura).

49 Právě v tomto posledně uvedeném smyslu je pojem „daňová neutralita“ relevantní v projednávané věci. Jak totiž vyplývá z judikatury uvedené v bodě 22 tohoto rozsudku, v kontextu výkladu osvobození od daní uvedených v článku 13 šesté směrnice se musí zásada daňové neutrality použít souběžně se zásadou striktního výkladu těchto osvobození od daní (rovněž v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank, C-44/11, bod 45).

50 Z tohoto hlediska je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality ohledně zvláštního vyjádření zásady rovného zacházení na úrovni sekundárního práva Unie a ve specifickém daňovém odvětví (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek NCC Construction Danmark, bod 44), není pravidlem primárního práva, které by mohlo určit platnost osvobození od daní uvedeného v článku 13 šesté směrnice. Neumožňuje ani rozšířit působnost takového osvobození od daní, pokud tak není jednoznačně stanoveno (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky VDP Dental Laboratory, C-401/05, body 35 až 37, jakož i Deutsche Bank, bod 45).

51 Činnosti v obecném zájmu, které musí být osvobozeny od DPH, ty, které mohou být osvobozeny členskými státy, a ty, které takto osvobozeny být nemohou, jakož i podmínky, které mohou pro činnosti, na něž se může osvobození vztahovat, stanovit členské státy, jsou totiž přesně vymezeny v čl. 13 části A šesté směrnice (viz rozsudky ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann, C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 38, jakož i ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Sb. rozh. s. I-7821, bod 38).

52 Zásada daňové neutrality tak například nebrání skutečnosti, že uznání sociální povahy veřejnoprávních subjektů není nezbytné pro účely osvobození od daní stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, zatímco takové uznání je požadováno u jiných než veřejnoprávních subjektů.

53 V rámci osvobození od daní uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, jak vyplývá z bodů 43 a 52 tohoto rozsudku, totiž zásada daňové neutrality vyžaduje rovné zacházení v oblasti uznávání sociální povahy nikoliv ve vztahu k veřejnoprávním subjektům, ale ve vztahu ke všem jiným subjektům mezi nimi.

54 Přitom, jak potvrdila německá vláda na jednání u Soudního dvora, subjekty spadající pod § 4 bod 18 UStG, které jsou taxativně vyřazeny v § 23 UStDV, nejsou veřejnoprávními subjekty, ale soukromoprávními subjekty, stejně jako osoby povinné k dani, na které se vztahuje podmínka

dotčená v původním řízení.

55 Je pravda, že jak v zásadě tvrdí německá vláda, zásada daňové neutrality nemůže jako taková bránit odmítnutí osvobození od daně na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. g) této směrnice subjektům, které tak jako žalobkyně v původním řízení, mají za cíl systematické sledování zisku v souladu s možností uvedenou v čl. 13 části A odst. 2 písm. a) první odrážce této směrnice.

56 Nicméně z informací předaných Soudnímu dvoru nijak nevyplývá, že Spolková republika Německo využila uvedené možnosti tím, že stanovila podmínku dotčenou v původním řízení. Naopak se jeví, že tatáž podmínka pro účely osvobození od daně na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice předpokládá právní uznání sociální povahy obchodních subjektů, jejichž cílem je dosahovat zisku.

57 Kromě toho Soudní dvůr uplatní výkladová pravidla uvedená v bodě 22 tohoto rozsudku (viz zejména rozsudek ze dne 28. ledna 2010, Eulitz, C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod 42 a citovaná judikatura), již ve vztahu k pojmu „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ s ohledem na čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, rozhodl, že tento pojem je v zásadě dostatečně široký na to, aby zahrnoval fyzické osoby i soukromé organizace, které mají za cíl dosahování zisku (viz rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 17; výše uvedené rozsudky Hoffmann, bod 24; Kingscrest Associates a Montecello, body 35 a 47, jakož i rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, Sb. rozh. s. I-5471, body 36 a 37).

58 Za těchto okolností nemůže vnitrostátní právní úprava v rámci provádění osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice stanovit včasně rozdílné podmínky týkající se zaprvé entit, které mají za cíl dosahování zisku a zadruhé neziskových právnických osob spadajících pod § 4 bod 18 UStG.

59 Z toho vyplývá, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, vykládaný s ohledem na zásadu daňové neutrality, brání takové prahové hodnotě, jako je dvoutřetinová prahová hodnota, v rozsahu, v němž se v kontextu plnění, která jsou v zásadě stejná, používá pro účely uznání „sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení na které osoby povinné k dani podléhající soukromému právu, ale nikoliv na jiné.

60 S cílem poskytnout úplnou odpověď předkládajícímu soudu je třeba připomenout, že mu přísluší zohlednit na základě všech konkrétních okolností sporu, o němž má rozhodnout, požadavky čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice.

61 Bez ohledu na výklad výrazu „úzce související“ v rámci čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice je tak třeba připomenout, že čl. 13 část A odst. 2 písm. b) první odrážka této směrnice v každém případě podřizuje osvobození od daně podmínce, že dotyčné dodání zboží nebo poskytování služeb je nezbytné pro poskytování plnění osvobozených od daně (viz výše uvedený rozsudek Stichting Kinderopvang Enschede, bod 25). Je včasně předkládajícího soudu určit, zda všechny služby poskytnuté I. Zimmermann jsou nezbytné pro poskytování plnění osvobozených od daně ve smyslu posledně uvedeného ustanovení (obdobně viz výše uvedený rozsudek Horizon College, body 38 až 41).

62 Kromě toho podle čl. 13 části A odst. 2 písm. b) druhé odrážky šesté směrnice jsou poskytování služeb a dodání zboží vyloučena z osvobození od daně stanoveného v odst. 1 písm. g) téhož článku, pokud je jejich základním účelem získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytáváním plnění, která jsou v primárním soudním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položené otázky, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice vykládaný s ohledem na zásadu daňové neutrality brání tomu, aby osvobození od DPH služeb ambulantní péče poskytované obchodními poskytovateli podléhalo takové podmínce, jako je podmínka dotčená v povodním řízení, podle které náklady připadající na tuto péči musely být v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případně hrazeny zcela nebo v převážné míře zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče, jestliže tato podmínka nemůže zajistit rovné zacházení v rámci uznávání, pro účely tohoto ustanovení, sociální povahy subjektů jiných než veřejnoprávních.

### **K nákladům řízení**

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

**Článek 13 část A odst. 1 písm. g) šesté 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 prodané hodnoty: jednotný základ daně vykládaný s ohledem na zásadu daňové neutrality brání tomu, aby osvobození od DPH služeb ambulantní péče poskytované obchodními poskytovateli podléhalo takové podmínce, jako je podmínka dotčená v povodním řízení, podle které náklady připadající na tuto péči musely být v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případně hrazeny zcela nebo v převážné míře zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče, jestliže tato podmínka nemůže zajistit rovné zacházení v rámci uznávání, pro účely tohoto ustanovení, sociální povahy subjektů jiných než veřejnoprávních.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.