

## Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 15. novembra 2012(\*)

„Šesta direktiva – Oprostitve – ?len 13(A)(1)(g) in (2) – Storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki so priznane kot dobrodelne – Priznanje – Pogoji, ki se ne uporabljajo za organizacije, ki niso osebe javnega prava – Diskrecijska pravica držav ?lanic – Omejitve – Na?elo dav?ne nevtralnosti“

V zadevi C-174/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nem?ija) z odlo?bo z dne 2. marca 2011, ki je prispela na Sodiš?e 13. aprila 2011, v postopku

### Finanzamt Steglitz

proti

**Ines Zimmermann,**

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi A. Rosas, v funkciji predsednika drugega senata, U. L?hmus (poro?evalec), M. Ileši?, A. Arabadžiev in C. G. Fernlund, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. maja 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za I. Zimmermann U. Behr, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Mölls in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 19. julija 2012

izreka naslednjo

### Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 13(A)(1)(g) in (2)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med I. Zimmermann in Finanzamt Steglitz (davčni urad Steglitz, v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil dolgovan za leti 1993 in 1994.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Člen 13(A)(1) Šeste direktive določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

(b) bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

[...]

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne;

[...]“

4 Člen 13(A)(2) Šeste direktive določa:

„(a) Države članice lahko odobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavkov (l)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) tega člena, če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več naslednjih pogojev:

- njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne razdelijo, ampak ga namenijo nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev,
- v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža v rezultatih teh dejavnosti,
- zaračunavajo cene, ki jih odobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za [DDV],
- ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročila izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana [DDV].

(b) Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n), če:

- ni nujna za oproščene transakcije,
- je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki

neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za [DDV].“

### *Nemško pravo*

5 ?len 4 zakona iz leta 1993 o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz 1993, v nadaljevanju: UStG) je v razli?ici, ki se je uporabljala v spornih letih 1993 in 1994, dolo?al:

„Oproš?ene so [...] te transakcije:

[...]

16. transakcije, ki so tesno povezane z dejavnostjo [...] ustanov za ambulantno nego bolnih oseb ali oseb, ki potrebujejo nego, ?e:

(a) te ustanove upravljajo pravne osebe javnega prava ali

[...]

(e) so [...] pri ustanovah za ambulantno nego bolnih oseb in oseb, ki potrebujejo nego, stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomo?i;“

[...]

18. storitve uradno priznanih prostovoljnih dobrodelnih organizacij in pravnih oseb, združenj oseb in premoženjskih skladov, ki opravljajo prostovoljno dobrodelno dejavnost in ki so ?lani dobrodelne organizacije, ?e:

(a) jih ta subjekt izklju?no in neposredno opravlja v splošno koristne, dobrodelne ali cerkvene namene;

(b) storitve neposredno koristijo krogu oseb, dolo?enemu v statutu ali drugem ustanovitvenem aktu, in

(c) so pla?ila za obravnavane storitve nižja od povpre?nih pla?il za enakovrstne storitve, ki jih opravljajo pridobitna podjetja. [...]“

6 Prag dveh tretjin iz ?lena 4(16)(e) UStG (v nadaljevanju: dvotretjinski prag) je bil s 1. januarjem 1995 znižan na 40 %.

7 Pojem „dobrodelna dejavnost“ iz ?lena 4(18) UstG je v ?lenu 66(2) dav?nega zakonika (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, str. 613, in BGBl. 1977 I, str. 269) opredeljen tako:

„Dobrodelno dejavnost sestavlja na?rtovano varstvo oseb v stiski ali v nevarnosti, ki je v interesu skupnosti in se ne opravlja za dobi?ek. To varstvo se lahko razširi na blaginjo v smislu zdravja, morale, izobraževanja ali gospodarskega položaja in ima lahko namen prepre?iti ali popraviti neke razmere.“

8 V ?lenu 23 uredbe o izvajanju UStG iz leta 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, v nadaljevanju UStDV) je naštetih enajst združenj, ki se v smislu ?lena 4(18) UStG štejejo za uradno priznane dobrodelne organizacije.

### **Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje**

9 I. Zimmermann je diplomirana medicinska sestra in je bila leta 1992 zaposlena kot vodja

negovalne službe v socialni ustanovi. Poleg zaposlitve je od začetka leta 1993 samostojno negovala posamezne paciente in je 1. junija 1993 prijavila dejavnost ambulantne nege. Na njeno zahtevo z dne 27. avgusta 1993 so jo zavodi za zdravstveno zavarovanje s 1. oktobrom 1993 potrdili za opravljanje storitev nege bolnikov na domu. V svojih obračunih davka na dodano vrednost za leti 1993 in 1994 je I. Zimmermann transakcije, ki jih je opravila, navedla kot oproščene DDV na podlagi člena 4(16)(e) UStG.

10 Finanzamt je leta 1999 ugotovil, da je I. Zimmermann skupaj s svojim osebjem v letu 1993 negovala skupno 76 oseb, od katerih jih je 52 (68 %) to nego plačalo brez vsakršnega javnega socialnega kritja. Zato je Finanzamt v skladu s členom 4(16)(e) UStG zavrnil oprostitev DDV za storitve, ki jih je tožena stranka opravila v letu 1993.

11 Finanzamt je opozoril, da morajo v skladu s to določbo stroške vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu kriti zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči. Finanzamt je prav tako zavrnil davčno oprostitev na podlagi člena 4(16)(e) UStG za storitve, ki jih je tožena stranka opravila v letu 1994, ker ta določba upošteva položaj iz prejšnjega koledarskega leta. Finanzamt pa je menil, da se uporabi davčna oprostitev iz člena 4(14) UStG, ker je I. Zimmermann opravljala storitve terapevtske nege. Finanzamt je z odločbo z dne 27. aprila 1999 delež teh storitev ocenil na eno tretjino.

12 Po neuspešnem ugovoru je tožena stranka na Finanzgericht vložila tožbo proti temu odločbama. V okviru te tožbe je predložila potrdilo, ki ga je 19. oktobra 2005 izdal oddelek za zdravje, socialne zadeve in varstvo potrošnikov mesta Berlin, v skladu s katerim je po eni strani I. Zimmermann najmanj od leta 1988 opravljala enake storitve in dejavnosti kot negovalne ustanove (socialne ustanove) iz zveze prostovoljnih dobrodelnih organizacij (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) v Berlinu in sta bila po drugi strani tako I. Zimmermann kot njeno podjetje s socialnopravnega vidika priznana kot dobrodelna organizacija.

13 Finanzgericht je tožbi pretežno ugodilo. Izpostavilo je, da so transakcije, ki jih je I. Zimmermann opravila v letu 1993 do 1. oktobra, že je šlo za terapevtsko nego, oproščene v skladu s členom 4(14), prvi stavek, UStG. Finanzgericht je delež teh transakcij ocenilo na 75 %.

14 Finanzgericht meni, da je I. Zimmermann upravičena do oprostitve iz člena 4(16)(e) UStG za obdobje med 1. oktobrom 1993 in 31. decembrom 1994. Navedlo je, da se je od tega obdobja dalje najmanj dve tretjini transakcij nanašalo na osebe, za katere so stroške nege v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči. Finanzgericht meni, da je treba člen 4(16)(e) UStG razlagati v skladu z direktivo tako, da je mogoče upoštevati le obdobje po mesecu septembru 1993.

15 Finanzamt je z revizijo predlagal razveljavitev odločbe Finanzgericht in zavrnitev tožbe v delu, v katerem je Finanzgericht ugodilo tožbi na podlagi tega člena za obdobje od 1. oktobra 1993 do 31. decembra 1994. I. Zimmermann je predlagala zavrnitev revizije.

16 V nasprotju s Finanzgericht Bundesfinanzhof meni, da pogoji iz člena 4(16)(e) UStG niso izpolnjeni. Obstajal naj bi dvom, ali lahko dvotretjinski prag temelji na členu 13(A)(1)(g) Šeste direktive ali na odstavku 2(a) tega člena. Dalje naj Sodišče v sodbi z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P (C-106/05, ZOdl., str. I-5123) ne bi izrecno odobrilo pogoja, ki je zapisan v členu 4(16)(c) UStG, v skladu s katerim mora biti prag 40 % dosežen v prejšnjem letu. Poleg tega naj v obravnavanem primeru pomen načela nevtralnosti na področju prava o DDV ne bi bil jasen.

17 Za namene uporabe oprostitve iz člena 4(18) UStG, ki se uporablja le za enajst organizacij, ki so naštet v členu 23 UStDV in ki naj bi opravljale podobne, celo identične storitve kot I. Zimmermann, namreč ni pomembno, da so zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne

pomoži nositi doložen del zdravstvenih in farmacevtskih stroškov. V tem pogledu naj tudi položaj v prejšnjem koledarskem letu ne bi bil upošteven.

18 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 13(A)(1)(g) in/ali (2)(a) [Šeste direktive] nacionalnemu zakonodajalcu dopušča, da davčno oprostitev za vse storitve ambulantne nege bolnih oseb in oseb, ki potrebujejo nego, pogojuje s tem, da so v teh ustanovah stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči (člen 4(16)(e) [UStG])?“

2. Ali je ob upoštevanju načela nevtralnosti [DDV] za odgovor na to vprašanje pomembno, da nacionalni zakonodajalec za te storitve pod drugačnimi pogoji določa davčno oprostitev, če jih opravljajo uradno priznane prostovoljne dobrodelne organizacije in pravne osebe, združenja oseb in premoženjski skladi, ki opravljajo prostovoljno dobrodelno dejavnost in ki so člani dobrodelne organizacije (člen 4(18) [UStG])?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

19 Z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 13(A)(1)(g) in/ali 2(a) Šeste direktive ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da je oprostitev DDV za ambulantno nego, ki jo opravljajo komercialni izvajalci, odvisna od pogoja, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katerim morajo stroške te nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči (v nadaljevanju: pogoj v postopku v glavni stvari), še posebej kadar se ta pogoj ne uporablja za vse ponudnike storitev tega tipa.

20 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je namen člena 4(16)(e) in (18) UStG glede na obrazložitveni memorandum tega zakona prenos člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive.

21 Oprostitev, ki je določena v tej zadnji določbi, se uporablja za storitve in za dobavo blaga, ki so po eni strani „tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ in ki jih po drugi strani „opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne“.

22 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitve iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo ozko. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve iz člena 13, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 14. junija 2007 v zadevi Haderer, C-445/05, ZOdl., str. I-4841, točka 18 in navedena sodna praksa; z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, ZOdl., str. I-11079, točka 25 in navedena sodna praksa, in z dne 10. junija 2010 v zadevi CopyGene, C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točka 26).

23 Sodišče je v zadevi, ki se nanaša zlasti na prejšnjo različico člena 4(16) UStG, že potrdilo, da storitve osnovne nege in pomoči na domu, ki jih služba za ambulantno nego ponuja osebam, ki so fizično in ekonomsko odvisne od pomoči, predstavljajo storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive (glej sodbo z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točke 8, 17, 44 in 61).

24 V obravnavanem primeru ni sporno, da se ambulantna nega, ki jo je opravljala I. Zimmermann, lahko šteje za „tesno povezan[o] s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive. Nacionalno sodišče mora ob upoštevanju sodne prakse, ki je izpostavljena v točkah 22 in 23 te sodbe, presoditi ta vidik.

25 Iz spisa in še posebej iz stališča nemške vlade izhaja, da se pogoj v postopku v glavni stvari nanaša na priznanje drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot „dobrodelnih“ v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive.

26 Zadnjenavedena določba ne določa niti pogojev niti podrobnih pravil za tako priznanje (sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 49). Zato mora na celoma nacionalno pravo vsake države članice določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam odobri tako priznanje. Države imajo v tem pogledu diskrecijsko pravico (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeni sodbi Kügler, točka 54, in Kingscrest Associates in Montecello, točki 49 in 51, ter sodbo z dne 9. februarja 2006 v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točka 23).

27 V tem okviru člen 13(A)(2)(a) Šeste direktive državam članicam priznava možnost, da odobrijo oprostitev, ki je določena v odstavku 1(g) tega člena, organizacijam, ki niso osebe javnega prava, pri čemer morajo te izpolnjevati enega ali več pogojev, naštetih v navedenem odstavku 2(a). Države članice lahko te fakultativne pogoje prosto in dodatno določijo za odobritev zadevne oprostitve (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kingscrest Associates in Montecello, točki 38 in 50, in L.u.P., točka 43, ter sodbo z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 45).

28 Iz tega sledi, da gre v sporu o glavni stvari predvsem za presojo, ali je v okviru ureditve priznanja v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive Zvezna republika Nemčija spoštovala omejitve diskrecijske pravice, ki jo ima (glej po analogiji tudi zgoraj navedeno sodbo Kügler, točka 55).

29 Nemška vlada je glede tega navedla, da je bila Zvezna republika Nemčija upravičena predvideti, da je priznanje drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, v okviru oprostitve, ki jo določa člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive, izravnano urejeno v nacionalni davčni zakonodaji, pri čemer upravni organi na tem področju nimajo nikakršne diskrecijske pravice.

30 Zagotovo je sprejetje nacionalnih pravil glede pogojev in postopka priznanja organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot dobrodelnih dovoljeno v členu 13(A) Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 50).

31 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo nacionalni organi za določitev organizacij, ki jih je treba priznati kot „dobrodelne“ v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive za namene te določbe, v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč upoštevati več dejavnikov. Med te je mogoče šteti obstoj posebnih določb, naj bodo te nacionalne ali regionalne, zakonodajne ali upravne, davčne ali socialnovarstvene, splošni interes v zvezi z dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca, dejstvo, da je bilo drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, že odobreno podobno priznanje, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kügler, točki 57 in 58, ter Kingscrest Associates in Montecello, točka 53; glej po analogiji tudi sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, Recueil, str. I-12911, točki 72 in 73, ter zgoraj navedeni sodbi L.u.P., točka 53, in CopyGene, točki 65 in 71).

32 Dalje, davčni zavezanec se lahko pred nacionalnim sodiščem sklicuje na oprostitev,

določeno v členu 13(A)(1)(g) Šeste direktive, zato da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki ni združljiva s to določbo. V takem primeru mora nacionalno sodišče na podlagi vseh upoštevni dejavnikov ugotoviti, ali je davčni zavezanec organizacija, priznana kot dobrodelna v smislu te določbe (glej zgoraj navedeno sodbo Kügler, točka 61).

33 Kadar davčni zavezanec izpodbija priznanje ali nepriznanje organizacije kot dobrodelne v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive, so nacionalna sodišča tista, ki morajo preučiti, ali so pristojni organi upoštevali omejitve diskrecijske pravice, dodeljene s tem členom, ob spoštovanju načel prava Unije, vključno z zlasti načelom enakega obravnavanja, ki se na področju DDV izraža kot načelo davčne nevtralnosti (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedene sodbe Kügler, točka 56; Kingscrest Associates in Montecello, točki 52 in 54, in L.u.P., točka 48).

34 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče najprej sprašuje glede zakonitosti dveh vidikov pogoja v postopku v glavni stvari glede na Šesto direktivo, in sicer glede dvotretjinskega praga in glede dejstva, da se mora presoja vprašanja, ali je ta pogoj izpolnjen, v skladu z razlago tega sodišča obvezno nanašati na položaj, kakršen se je pokazal prejšnje koledarsko leto (v nadaljevanju: obveznost, da se upošteva le prejšnje koledarsko leto).

35 Prvič, glede dvotretjinskega praga je treba navesti, da je v skladu s sodno prakso, ki je navedena v točki 31 te sodbe, dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v pretežnem delu nosijo zavodi za zdravstveno zavarovanje in druge organizacije socialne varnosti, dejavnik, ki ga je mogoče upoštevati pri določitvi tistih organizacij, ki jih je treba za namene člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive priznati kot „dobrodelne“ v smislu tega člena.

36 V teh okoliščinah je Sodišče v okviru oprostitev, ki jo določa člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive, že presodilo, da zadevna država članica s tem, da za priznanje laboratorijev zasebnega prava, da bi se uporabila ta določba, zahteva, naj je najmanj 40 % medicinskih preiskav, ki jih izvedejo zadevni laboratoriji, namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja, ne prekorači proste presoje, ki ji jo podeljuje navedena določba (glej zgoraj navedeno sodbo L.u.P., točki 53 in 54).

37 Enako je za namene uporabe člena 13(A)(1)(g) navedene direktive treba presojati zahtevo glede praga, določenega na dve tretjini primerov, kakršen je prag v postopku v glavni stvari. Dejstvo, da se zahteva tak prag, namreč podobno ustreza potrebi po priznanju organizacij kot dobrodelnih, da bi se uporabila zadnjenavedena določba. Prav tako država članica z zahtevo – tudi v okviru pogoja v postopku v glavni stvari – da morajo vse stroške ali pretežni del stroškov ambulantne nege nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči, načeloma ne prekorači proste presoje, ki ji jo podeljuje člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive.

38 Drugič, kar zadeva obveznost, da se upošteva le prejšnje koledarsko leto, predložitveno sodišče sprašuje, ali bi ta obveznost lahko temeljila na uvodnem stavku člena 13(A)(1) Šeste direktive, na podlagi katerega naj bi bilo treba upoštevati zlasti „enostavno“ uporabo oprostitev, ki so določene v nadaljevanju tega odstavka.

39 V zvezi s tem je treba navesti, da čeprav morajo države članice na podlagi uvodnega stavka člena 13(A)(1) Šeste direktive določiti pogoje za oprostitev zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, se ti pogoji ne morejo nanašati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitev (glej zlasti sodbo z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker, 8/81, Recueil, str. 53, točka 32; zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 24, in sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory, C-401/05, ZOdl., str. I-12121, točka 26).

40 Zato mora predložitveno sodišče po potrebi presoditi, ali v primerih, v katerih bi morala biti v

skladu s sodno prakso, navedeno v točki 31 te sodbe, „dobrodelna narava“ v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive priznana od začetka navedenih dejavnosti, obveznost, da se upošteva le prejšnje koledarsko leto, povzroči, da je priznanje „dobrodelne narave“ v smislu te določbe, kar zadeva prvo koledarsko leto navedenih dejavnosti oziroma celo prvi dve koledarski leti teh dejavnosti, za navedenega izvajalca storitev samodejno in neizogibno izključeno.

41 Če bi obveznost, da se upošteva le prejšnje koledarsko leto, imela takšno posledico, ne bi mogla biti upravičena na podlagi uvodnega stavka člena 13(A)(1) Šeste direktive.

42 Predložitveno sodišče dalje sprašuje o vplivu načela davčne nevtralnosti v sporu o glavni stvari, ob upoštevanju, da v okviru člena 4(18) UStG, ki se uporablja le za enajst organizacij, ki so našteje v členu 23 UStG, za oprostitev takih storitev, kot jih opravlja I. Zimmermann, ne velja pogoj v postopku v glavni stvari.

43 Iz sodne prakse, ki je navedena v točkah 22 in 33 te sodbe, namreč izhaja, da pri izvajanju oprostitve iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive spoštovanje davčne nevtralnosti načeloma zahteva, da se vse ostale organizacije, ki niso osebe javnega prava, za priznanje v zvezi z opravljanjem podobnih storitev obravnavajo enako (glej tudi po analogiji s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive zgoraj navedeni sodbi L.u.P., točka 50, in CopyGene, točka 71).

44 Nemška vlada meni, da gre v posebnem kontekstu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive za enako obravnavanje v okviru priznavanja organizacij kot dobrodelnih, da bi jih izenačili z osebami javnega prava. Nemška vlada v zvezi s tem meni, da načela davčne nevtralnosti ni mogoče razumeti tako, da morajo biti enake storitve enako obdavčene, ampak da morajo za enake davčne zavezance veljati enaki pogoji za oprostitev.

45 Ta vlada trdi, da je namen pogoja v postopku v glavni stvari, vključno z zlasti dvotretjinskim pragom, zagotavljati, da je zadevni izvajalec storitev dejansko dobrodelna organizacija in da se obravnava enako kot osebe javnega prava. Ta vlada meni, da ker se člen 4(18) UStG v nasprotju s točko 16 tega člena nanaša izključno na pravne osebe, ki nimajo pridobitnega namena in katerih dobrodelna narava je bila uradno ugotovljena, nemška ureditev enakih davčnih zavezancev ne obravnava različno, temveč zgolj za različne davčne zavezance, ki so v različnih dejanskih in pravnih okoliščinah, določa različne pogoje za priznanje organizacije kot dobrodelne.

46 V zvezi s tem je treba spomniti, da se pojem nevtralnosti na področju DDV uporablja v različnih pomenih.

47 Na eni strani, ob sklicevanju na to, da je namen mehanizma odbitka, ki je določen v Šesti direktivi, da je podjetnik v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti, je Sodišče presodilo, da se s skupnim sistemom DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 27, in z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ZOdl., str. I-13805, točka 38).

48 Na drugi strani, v skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki si tako konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej zlasti sodbi z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis, C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točka 24, in z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah Rank Group, C-259/10 in C-260/10, ZOdl., str. I-10947, točka 32 in navedena sodna praksa).

49 V obravnavanem primeru je upošteven zadnji pomen pojma nevtralnosti. Kot namreč izhaja



iz sodne prakse, navedene v točki 22 te sodbe, je treba v tem kontekstu razlage oprostitev, naštetih v členu 13 Šeste direktive, načelo davčne nevtralnosti uporabljati skupaj z načelom ozke razlage teh oprostitev (glej v tem smislu tudi sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank, C-44/11, točka 45).

50 V zvezi s tem je treba spomniti, da načelo davčne nevtralnosti, ki je poseben izraz načela enakosti na ravni sekundarnega prava Unije in v posebnem davnem sektorju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark, točka 44), ni pravilo primarnega prava, ki bi lahko zadevalo veljavnost oprostitve iz člena 13 Šeste direktive. To načelo prav tako ne dopušča razširitve področja uporabe take oprostitve brez nedvoumne določbe (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi VDP Dental Laboratory, točke od 35 do 37, in Deutsche Bank, točka 45).

51 Dejavnosti splošnega pomena, ki morajo biti oproščene DDV, dejavnosti, za katere lahko oprostitev določi država članica in za katere oprostitev ne smejo določiti, ter pogoji, ki jih lahko država članica določi za dejavnosti, ki so lahko oproščene, so namreč opredeljeni v členu 13(A) Šeste direktive (glej sodbi z dne 3. aprila 2003 v zadevi Hoffmann, C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 38, in z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, ZOdl., str. I-7821, točka 38).

52 Tako načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje, na primer, dejstvu, da priznanje organizacij javnega prava kot dobrodelnih ni potrebno za namene oprostitve iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive, medtem ko se tako priznanje zahteva za druge organizacije, ki niso osebe javnega prava.

53 V okviru oprostitve iz člena 13(1)(g) Šeste direktive, kot izhaja iz točk 43 in 52 te sodbe, načelo davčne nevtralnosti pri priznavanju dobrodelne narave namreč ne zahteva enakega obravnavanja v primerjavi z osebami javnega prava, ampak glede na vse ostale organizacije med seboj.

54 Kot pa je nemška vlada potrdila na obravnavi pred Sodiščem, organizacij iz člena 4(18) UStG, ki so izrpnno našete v členu 23 UStDV, ne ureja javno pravo, pač pa zasebno pravo, tako kot davčne zavezance, za katere se uporablja pogoj v postopku v glavni stvari.

55 Res je, kot v bistvu trdi nemška vlada, da načelo davčne nevtralnosti kot tako ne more nasprotovati temu, da se v skladu z možnostjo iz člena 13(A)(2)(a), prva alineja, navedene direktive oprostitev iz člena 13(A)(1)(g) te direktive organizacijam, kot je tožena stranka iz postopka v glavni stvari, katerih cilj je sistematično doseganje dobička, zavrne.

56 Vendar iz podatkov, ki so bili predloženi Sodišču, nikakor ni razvidno, da je Zvezna republika Nemčija s pogojem v postopku v glavni stvari uporabila navedeno možnost. Nasprotno, razvidno je, da se ta pogoj za namene oprostitve iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive nanaša prav na priznanje pridobitnih komercialnih organizacij kot dobrodelnih.

57 Poleg tega je z uporabo pravil razlage, ki so predstavljena v točki 22 te sodbe (glej zlasti sodbo z dne 28. januarja 2010 v zadevi Eulitz, C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 42 in navedena sodna praksa), Sodišče glede pojma „organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne“ iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive že razsodilo, da je načeloma dovolj širok, da vključuje tudi fizične osebe in pravne osebe zasebnega prava, ki opravljajo pridobitno dejavnost (glej sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 17; zgoraj navedeni sodbi Hoffmann, točka 24, in Kingscrest Associates in Montecello, točki 35 in 47, ter sodbo z dne 17. junija 2010 v zadevi Komisija proti Franciji, C-492/08, ZOdl., str. I-5471, točki 36 in 37).

58 V teh okoliščinah nacionalna ureditev v okviru izvajanja oprostitve, ki je predvidena v členu

13(A)(1)(g) Šeste direktive, ne more določiti vsebinsko različnih pogojev za osebe, ki imajo pridobitni namen, na eni strani in za pravne osebe, ki nimajo pridobitnega namena iz člena 4(18) UStG, na drugi strani.

59 Iz tega sledi, da člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive glede na načelo davčne nevtralnosti nasprotuje pragu, kakršen je dvotretjinski prag, če se v okviru storitev, ki so praktično enake, za priznanje „dobrodelne narave“ v smislu te določbe uporabi za nekatere davčne zavezance zasebnega prava, za druge pa ne.

60 Da bi se predložitvenemu sodišču podal popoln odgovor, je treba spomniti, da mora to sodišče glede na vse konkretne elemente spora, ki mu je predložen, upoštevati zahteve iz člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive.

61 Kakršna koli že je razlaga izraza „tesno povezan“ v okviru člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive, je treba upoštevati, da njen člen 13(A)(2)(b), prva alineja, v vsakem primeru za oprostitev postavlja pogoj, da je dobava zadevnega blaga ali storitev nujna za oproščene transakcije (glej zgoraj navedeno sodbo Stichting Kinderopvang Enschede, točka 25). Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali so bile vse storitve, ki jih je opravila I. Zimmermann, nujne za oproščene transakcije v smislu te zadnje določbe (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Horizon College, točke od 38 do 41).

62 Poleg tega na podlagi člena 13(A)(2)(b), druga alineja, Šeste direktive dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s odstavkom (1)(g) tega člena, če je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

63 Glede na navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da je oprostitev DDV za ambulantly nego, ki jo opravljajo komercialni izvajalci, odvisna od pogoja, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katerim morajo stroške te nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči, kadar ta pogoj ne more zagotavljati enakega obravnavanja v okviru priznanja drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot dobrodelnih za namene te določbe.

## **Stroški**

64 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**Člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da je oprostitev davka na dodano vrednost za ambulantly nego, ki jo opravljajo komercialni izvajalci, odvisna od pogoja, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katerim morajo stroške te nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči, kadar ta pogoj ne more zagotavljati enakega obravnavanja v okviru priznanja drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot dobrodelnih za namene te določbe.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.