

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 15. novembra 2012 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – ?lánok 13 A ods. 1 písm. g) a ?lánok 13 A ods. 2 – Služby úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpe?ením poskytované organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými organizáciami, ktoré boli uznané za charitatívne – Uznatie – Podmienky neuplatnite?né na iné organizácie, než sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom – Vo?ná úvaha ?lenských štátov – Hranice – Zásada da?ovej neutrality“

Vo veci C-174/11,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 2. marca 2011 a doru?ený Súdnemu dvoru 13. apríla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Steglitz

proti

Ines Zimmermannovej,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda desiatej komory A. Rosas, vykonávajúci funkciu predsedu druhej komory, sudcovia M. Ileši?, U. L?hmus (spravodajca), A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: A. Impellizzeri, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 23. mája 2012,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- I. Zimmermann, v zastúpení: U. Behr, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 19. júla 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 13 A ods. 1 písm. g) a ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23,

Ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Ines Zimmermannovou a Finanzamt Steglitz (Daňový úrad Steglitz, ďalej len „Finanzamt“) vo veci dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) splatnej za roky 1993 a 1994.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„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:

...

b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity [plnenia – *neoficiálny preklad*] realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*], alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu aktivity [plnenia – *neoficiálny preklad*] realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy,

...

g) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou [úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením – *neoficiálny preklad*], vrátane služieb poskytovaných domovmi pre starých ľudí, orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*] alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznanými [uznané – *neoficiálny preklad*] za charitatívne,

...“

4 Článok 13 A ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„a) členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnému právu [organizáciám iným, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*], oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v odseku 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohto článku, pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok:

- nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nerozdelí, ale použije sa na ďalšie poskytovanie alebo zdokonalenie služieb,
- musia byť riadené a spravované na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú priamy alebo nepriamy záujem či už osobne alebo cez sprostredkovateľov na výsledkoch príslušných činností,

- musia používať ceny schválené verejnými orgánmi alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podnikmi podliehajúcimi [DPH],
 - oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich [DPH].
- b) Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní [dane – *neoficiálny preklad*] sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) neposkytne, ak
- nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane,
 - ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich [DPH].“

Nemecké právo

5 Ustanovenie § 4 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, ďalej len „UStG“) vo svojom znení účinnom počas sporných rokov 1993 a 1994 stanovovalo:

„Z plnení... sú od dane oslobodené:

...

16. plnenia úzko súvisiace s prevádzkovaním... zariadení ambulantnej starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby, ak

a) tieto zariadenia prevádzkujú právnické osoby, ktoré sa spravujú verejným právom alebo

...

e) v... a zariadeniach poskytujúcich ambulantnú starostlivosť chorým a na starostlivosť odkázaným osobám boli v predchádzajúcom kalendárnom roku minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť hradené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci;

...

18. služby poskytované úradne uznanými charitatívnymi a dobročinnými organizáciami alebo charitatívnymi a dobročinnými právnickými osobami, združeniami osôb alebo majetku, ktoré sú členmi takejto charitatívnej alebo dobročinnnej organizácie, ak

a) tieto zariadenia slúžia výlučne a bezprostredne na všeobecne prospešné, dobročinné alebo cirkevné účely;

b) služby sú poskytované v prospech osôb priamo zvýhodnených stanovami, zakladateľskou listinou alebo inou listinou;

c) výška platieb za takto poskytnuté služby je v priemere nižšia ako priemerná platba požadovaná podnikateľom dosahujúcim zisk...”

6 Dvojtretinová hranica stanovená v § 4 bode 16 písm. e) UStG (ďalej len „dvojtretinová hranica“) bola od 1. januára 1995 znížená na 40 %.

7 Pojmy charitatívny a dobročinný uvedené v § 4 bode 18 UStG sú definované v § 66 ods. 2 danového zákonníka (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, s. 613, a BGBl. 1977 I, s. 269):

„Charitatívny a dobročinný spočíva v plánovanej ochrane osôb v núdzi alebo nebezpečenstve v záujme spoločnosti a nie zisku. Táto ochrana sa môže rozšíriť na blaho na úrovni zdravia, mravov, výchovy alebo hospodárskej situácie a sledovať prevenciu alebo nápravu vzniknutej situácie.“

8 V § 23 vykonávacieho nariadenia k DPH z roku 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, ďalej len „UStDV“) je vymenovaných jedenásť organizácií, ktoré sa v zmysle § 4 bodu 18 UStG považujú za úradne uznané charitatívne a dobročinné organizácie.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Ines Zimmermann je certifikovaná zdravotná sestra, ktorá v roku 1992 pracovala ako vedúca ošetrovateľskej služby v centre sociálnych služieb. Paralelne s touto činnosťou opatrovala ako samostatne zárobkovo činná osoba od začiatku roku 1993 aj individuálnych pacientov a 1. júna 1993 sa zaregistrovala pre poskytovanie ambulantnej ošetrovateľskej služby. Na základe jej žiadosti z 27. augusta 1993 bola k 1. októbru 1993 zaregistrovaná aj zdravotnými poisťovňami pre služby domácej zdravotnej starostlivosti. V danových priznaniach k dani z obratu za roky 1993 a 1994 pani Zimmermann deklarovala svoje plnenia ako plnenia oslobodené od DPH podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG.

10 V roku 1999 Finanzamt konštatoval, že pani Zimmermann a jej personál v roku 1993 ošetrovali celkom 76 osôb, z ktorých 52 osôb (68 %) boli samoplatcovia. Vzhľadom na to Finanzamt nepriznal službám, ktoré pani Zimmermann poskytovala v roku 1993, oslobodenie od DPH podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG.

11 Uviedol, že podľa tohto ustanovenia minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť museli byť hrazené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci. Finanzamt odmietol tiež priznať službám, ktoré pani Zimmermann poskytla v roku 1994, oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG z toho dôvodu, že toto ustanovenie sa týkalo pomerov v predchádzajúcom kalendárnom roku. Podľa Finanzamt sa však oslobodenie podľa § 4 bodu 14 UStG uplatnilo v rozsahu, v akom pani Zimmermann poskytovala starostlivosť liečebného charakteru. Rozhodnutím z 27. apríla 1999 Finanzamt odhadol podiel týchto služieb na jednu tretinu.

12 Po neúspešnej sťažnosti podala pani Zimmermann žalobu proti týmto rozhodnutiam na Finanzgericht. V rámci tohto konania predložila potvrdenie, ktoré jej zaslala Berlínska senátna správa pre zdravotníctvo, sociálne veci a ochranu spotrebiteľa 19. októbra 2005, podľa ktorého na jednej strane pani Zimmermann prinajmenšom od roku 1988 poskytovala rovnaké služby a vykonávala rovnakú činnosť ako opatrovateľské centrá (centrá sociálnej pomoci) z okruhu Ligy zväzov nezávislej sociálnej pomoci (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) v Berlíne a na druhej strane pani Zimmermann, ako aj jej zariadenie boli z pohľadu práva sociálneho zabezpečenia uznané za charitatívnu organizáciu.

13 Finanzgericht žalobe v prevažnej časti vyhovel. V odôvodnení uviedol, že plnenia, ktoré pani Zimmermann poskytla v roku 1993, pokiaľ spadali do oblasti opatrovateľskej starostlivosti liečebného charakteru, boli do 1. októbra oslobodené od dane v zmysle § 4 bodu 14 prvej vety UStG. Finanzgericht posúdil podiel týchto plnení na 75 %.

14 Podľa Finanzgericht si pani Zimmermann môže uplatniť oslobodenie od dane podľa § 4

bodu 16 písm. e) UStG za obdobie od 1. októbra 1993 do 31. decembra 1994. Uviedol, že od tohto obdobia minimálne dve tretiny týchto plnení pripadali na osoby, pri ktorých boli náklady na starostlivosť hradené celkom alebo hlavne zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci. Podľa Finanzgericht § 4 bod 16 písm. e) UStG bolo ďalej potrebné vykladať v súlade so smernicou v tom zmysle, že relevantné je len obdobie po septembri 1993.

15 V opravnom prostriedku „Revision“ Finanzamt navrhuje zrušenie rozhodnutia Finanzgericht a zamietnutie žaloby v rozsahu, v akom jej Finanzgericht za obdobie od 1. októbra 1993 do 31. decembra 1994 vyhovel na základe tohto ustanovenia. Pani Zimmermann navrhuje zamietnutie tohto opravného prostriedku.

16 Bundesfinanzhof sa na rozdiel od Finanzgericht domnieva, že podmienky uvedené v § 4 bode 16 písm. e) UStG nie sú splnené. Pretrváva však pochybnosť o otázke, či dvoj tretinová hranica môže byť založená na článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice alebo na odseku 2 písm. a) toho istého článku. Okrem toho Súdny dvor v rozsudku z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, Zb. s. I-5123), výslovne nepotvrdil podmienku uvedenú v § 4 bode 16 písm. c) UStG, podľa ktorej hranica 40 % musela byť dosiahnutá v predchádzajúcom roku. Navyše význam zásady neutrality v oblasti práva DPH je v predmetnej veci neistý.

17 Na účely uplatnenia oslobodenia od dane podľa § 4 bodu 18 UStG uplatniteľného iba na jedenásť organizácií vymenovaných v § 23 UStDV, ktoré poskytujú podobné, resp. zhodné plnenia ako tie, ktoré poskytuje pani Zimmermann, totiž nie je dôležité, že náklady na starostlivosť boli hradené v určitej čiasti zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci. Rovnako sa v tejto súvislosti neprihliada na situáciu z predchádzajúceho kalendárneho roka.

18 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňuje článok 13 A ods. 1 písm. g) a/alebo článok 13 A ods. 2 písm. a) [šiestej smernice] vnútroštátnemu zákonodarcovi podmieniť oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby od dane tým, že v týchto zariadeniach, v predchádzajúcom kalendárnom roku museli minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť znášať celkom alebo v prevažnej miere zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci? [§ 4 bod 16 písm. e) [UStG]]?

2. Je z pohľadu zásady neutrality [DPH] pre odpoveď na prvú otázku dôležité, že vnútroštátny zákonodarcu rovnaké služby oslobodí od dane za iných podmienok, ak ide o služby poskytované úradne uznanými charitatívnymi a dobročinnými organizáciami alebo charitatívnymi a dobročinnými právnickými osobami, združeniami osôb alebo majetku, ktoré sú členmi takejto charitatívnej alebo dobročinnnej organizácie (§ 4 bod 18 [UStG])?“

O prejudiciálnych otázkach

19 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 13 A ods. 1 písm. g) a/alebo článok 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, vykladané vo svetle zásady daňovej neutrality, bránia tomu, aby oslobodenie od DPH ambulantnej starostlivosti poskytovanej obchodnými poskytovateľmi podliehalo podmienke ako vo veci samej, podľa ktorej museli minimálne dve tretiny nákladov na túto starostlivosť znášať celkom alebo v prevažnej miere v predchádzajúcom kalendárnom roku zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci (ďalej len „podmienka dotknutá vo veci samej“), osobitne ak sa táto podmienka neuplatňuje na všetkých poskytovateľov služieb uvedeného typu.

20 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa dôvodovej správy UStG tak jeho § 4 bod 16 písm. e), ako aj § 4 bod 18 majú za cieľ prebrať článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

21 Oslobodenie od dane upravené v tomto poslednom uvedenom ustanovení sa uplatňuje na poskytovanie služieb a dodávky tovaru, ktoré sú na jednej strane „úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením“ a na druhej strane „organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznané za charitatívne“.

22 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať doslovne. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa oslobodenie od dane uvedené v tomto článku 13 malo vykladať spôsobom, ktorý by mu odnímal jeho účinky (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 14. júna 2007, Haderer, C-445/05, Zb. s. I-4841, bod 18 a citovanú judikatúru; z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Zb. s. I-11079, bod 25 a citovanú judikatúru, ako aj z 10. júna 2010, CopyGene, C-262/08, Zb. s. I-5053, bod 26).

23 Súdny dvor už vo veci, ktorá sa týka najmä pôvodného znenia § 4 bodu 16 UStG, pripustil, že plnenia všeobecnej starostlivosti a domácej pomoci, ktoré sú poskytované ambulantnou opatrovateľskou službou osobám telesne alebo hospodársky odkázaným na takúto pomoc, predstavujú poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice (pozri rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, body 8, 17, 44 a 61).

24 V predmetnej veci nebolo spochybnené, že ambulantná starostlivosť poskytovaná pani Zimmermannovou môže byť považovaná za úzko súvisiacu so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice. Je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť túto okolnosť s ohľadom na judikatúru uvedenú v bodoch 22 a 23 tohto rozsudku.

25 Zo spisu a osobitne z pripomienok nemeckej vlády vyplýva, že podmienka dotknutá vo veci samej sa týka uznania „charitatívnosti“ organizácií iných, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

26 Toto posledné uvedené ustanovenie nespresuje podmienky ani postupy tohto uznania (rozsudok z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 49). Je teda v zásade úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých môže byť takéto uznanie uvedeným organizáciám priznané. Členské štáty v tomto ohľade disponujú voľnou úvahou (pozri najmä v tomto zmysle rozsudky Kügler, už citovaný, bod 54; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, body 49 a 51, ako aj z 9. februára 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zb. s. I-1385, bod 23).

27 V tomto kontexte § 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice zveruje členským štátom možnosť podmieniť priznanie organizáciám iným, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, oslobodenia od dane podľa odseku 1 písm. g) toho istého § 13 A, dodržaním jednej alebo viacerých podmienok vymenovaných v uvedenom odseku 2 písm. a). Tieto fakultatívne podmienky môžu členské štáty voľne a dodatočne ukladať na poskytnutie uvedeného oslobodenia od dane (pozri v tomto zmysle rozsudky *Kingscrest Associates a Montecello*, už citovaný, body 38 a 50; *L.u.P.*, už citovaný, bod 43, ako aj zo 14. júna 2007, *Horizon College*, C-434/05, Zb. s. I-4793, bod 45).

28 Z toho vyplýva, že v spore vo veci samej ide najmä o posúdenie, či v rámci úpravy uznania v zmysle § 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice Spolková republika Nemecko dodržala hranice voľnej úvahy, ktorou disponuje (pozri tiež analogicky rozsudok *Kügler*, už citovaný, bod 55).

29 K tomuto bodu nemecká vláda uvádza, že Spolková republika Nemecko mala právo stanoviť, že uznanie organizácií iných, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom v rámci oslobodenia od dane podľa § 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, bude vyberávané upravené vnútroštátnou daňovou právnou úpravou, pričom správnym orgánom neprizná v danej oblasti voľnú úvahu.

30 Nepochybne, prijatie vnútroštátnych pravidiel týkajúcich sa podmienok a postupov uznania charitatívnosti organizácií iných, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, je dovolené § 13 A šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok *Kingscrest Associates a Montecello*, už citovaný, bod 50).

31 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že na účely určenia organizácií, ktorých „charitatívnosť“ v zmysle § 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice musí byť uznaná na účely tohto ustanovenia, vnútroštátnym orgánom podľa práva Únie a pod preskúmaním vnútroštátnymi súdmi prináleží, aby zohľadnili rad faktorov. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, daňových alebo ustanovení sociálneho zabezpečenia, povaha všeobecného záujmu na činnostiach dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady dotknutých služieb sú prípadne prevažne hrazené zdravotnými poisťovňami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia (pozri v tomto zmysle rozsudky *Kügler*, už citovaný, body 57 a 58, ako aj *Kingscrest Associates a Montecello*, už citovaný, bod 53; rovnako analogicky rozsudky zo 6. novembra 2003, *Dornier*, C-45/01, Zb. s. I-12911, body 72 a 73; *L.u.P.*, už citovaný, bod 53, ako aj *CopyGene*, už citovaný, body 65 a 71).

32 Okrem toho domáhať sa oslobodenia od dane podľa § 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice môže zdaniteľná osoba na vnútroštátnom súde s cieľom namietať proti vnútroštátnej právnej úprave nezlučiteľnej s týmto ustanovením. V takom prípade je úlohou vnútroštátneho súdu vzhľadom na všetky relevantné skutočnosti určiť, či je zdaniteľná osoba organizáciou, ktorá je uznaná za charitatívnu v zmysle tohto ustanovenia (pozri rozsudok *Kügler*, už citovaný, bod 61).

33 Preto ak zdaniteľná osoba spochybňuje uznanie alebo nedostatok uznania postavenia charitatívnej organizácie v zmysle § 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, je úlohou vnútroštátnych súdov preskúmať, či príslušné orgány dodržali hranice voľnej úvahy stanovenej v tomto § 13 A v medziach zásad práva Únie, a to najmä vrátane zásady rovnosti zaobchádzania, ktorú v oblasti DPH predstavuje zásada daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky *Kügler*, už citovaný, bod 56; *Kingscrest Associates a Montecello*, už citovaný, body 52 a 54, ako aj *L.u.P.*, už citovaný, bod 48).

34 V predmetnej veci sa vnútroštátny súd najskôr pýta na zákonnosť dvoch aspektov podmienky dotknutej vo veci samej z hľadiska šiestej smernice, a to jednak dvojtreťinovej hranice a jednak skutočnosti, že sa posúdenie otázky, či je táto podmienka splnená, musí podľa výkladu tohto súdu nevyhnutne týkať situácie, ktorá vznikla v predchádzajúcom kalendárnom roku (aalej len „povinnosť prihliadnuť iba na predchádzajúci kalendárny rok“).

35 Pokiaľ ide v prvom rade o dvojtreťinovú hranicu, treba uviesť, že podľa judikatúry uvedenej v bode 31 tohto rozsudku skutočnosť, že náklady dotknutých služieb sú prípadne prevažne hrazené zdravotnými poisťovcami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia, predstavuje okolnosť, ktorú možno zohľadniť s cieľom určenia organizácií, ktorých „charitatívnosť“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice má byť uznaná na účely tohto ustanovenia.

36 Za týchto podmienok v kontexte oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice Súdny dvor už v podstate rozhodol, že dotknutý nemecký štát neprekročí rámec voľnej úvahy, ktorú mu poskytuje uvedené ustanovenie, tým, že na účely uznania za súkromnoprávne laboratórium na účely uplatnenia tohto ustanovenia vyžaduje, aby aspoň 40 % z lekárskeho analýz vykonávaných dotknutými laboratóriami bolo určených pre poistencov orgánu sociálneho zabezpečenia (pozri rozsudok L.u.P., už citovaný, body 53 a 54).

37 Analogicky treba posúdiť požiadavku dvojtreťinovej hranice prípadov, ako je tá vo veci samej, na účely uplatnenia článku 13 A ods. 1 písm. g) tejto smernice. Požiadavka takejto hranice totiž podobne zodpovedá potrebe uznať charitatívnosť organizácií s cieľom uplatniť toto posledné uvedené ustanovenie. Rovnako požiadavkou, tiež v kontexte podmienky dotknutej vo veci samej, aby náklady vzťahujúce sa na dotknutú ambulantnú starostlivosť museli byť hrazené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci, nemecký štát v zásade neprekročí rámec voľnej úvahy priznaný článkom 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

38 Pokiaľ ide v druhom rade o povinnosť prihliadnuť iba na predchádzajúci kalendárny rok, vnútroštátny súd sa pýta, či sa táto povinnosť môže zakladať na úvodnej vete článku 13 A ods. 1 šiestej smernice, podľa ktorej bolo potrebné prihliadnuť najmä na „jednoznačné“ uplatnenie oslobodení upravených v ďalšej časti tohto odseku.

39 V tejto súvislosti hoci na základe úvodnej vety článku 13 A ods. 1 šiestej smernice nemecké štáty musia určiť podmienky oslobodenia s cieľom zabezpečiť ich správne a jednoznačné uplatnenie a s cieľom zabrániť akémukoľvek možnému podvodu, daťovému úniku a zneužitiam, nemôžu sa tieto podmienky týkať definície obsahu uvedených oslobodení (pozri najmä rozsudky z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 32; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 24, ako aj zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Zb. s. I-12121, bod 26).

40 V dôsledku toho je v rozsahu, v akom je to potrebné, úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či v situáciách, keď od začatia dotknutých činností musí byť „charitatívnosť“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice uznaná v súlade s judikatúrou uvedenou v bode 31 tohto rozsudku, povinnosť prihliadnuť iba na predchádzajúci kalendárny rok má za následok, že pokiaľ ide o prvý kalendárny rok týchto činností, či dokonca ich prvé dva kalendárne roky, uznanie „charitatívnosti“ v zmysle tohto ustanovenia dotknutého poskytovateľa je automaticky a nevyhnutne vylúčené.

41 V rozsahu, v akom by povinnosť prihladnúť iba na predchádzajúci kalendárny rok mala takýto následok, nemôže byť odôvodnená na základe úvodnej vety článku 13 A ods. 1 šiestej smernice.

42 Vnútroštátny súd sa v druhom rade pýta na vplyv zásady daňovej neutrality v spore vo veci samej, keďže v rámci § 4 bodu 18 UStG uplatníť iba na jedenásť organizácií vymenovaných v § 23 UStDV oslobodenie plnení, aké poskytuje pani Zimmermann, od dane, nepodlieha podmienke dotknutej vo veci samej.

43 Z judikatúry uvedenej v bodoch 22 a 33 tohto rozsudku totiž vyplýva, že v rámci vykonania oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice dodržanie zásady daňovej neutrality v zásade vyžaduje, že všetky organizácie iné, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, sú rovnocenné na účely ich uznania pre poskytovanie podobných služieb [pozri tiež analogicky s článkom 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice rozsudky L.u.P., už citovaný, bod 50, a CopyGene, už citovaný, bod 71].

44 Nemecká vláda sa domnieva, že ide, v osobitnom kontexte článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, o rovnosť zaobchádzania v rámci uznania organizácií za charitatívne s cieľom zabezpečiť im rovnaké postavenie ako verejnoprávnym organizáciám. Z tohto hľadiska podľa tejto vlády zásadu daňovej neutrality možno chápať v tomto zmysle nie tak, že obsah služieb, ktoré sú totožné, sa musí zdať rovnakým spôsobom, ale že rovnaké zdaniteľné osoby musia podliehať rovnakým podmienkam na získanie oslobodenia od dane.

45 Táto vláda tvrdí, že podmienka dotknutá vo veci samej, vrátane osobitne dvojtretinovej hranice, má zaručiť, aby dotknutý poskytovateľ bol skutočne charitatívnou organizáciou, a slúži na to, aby bola rovnocenná s organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom. Naopak, podľa tejto vlády, keďže § 4 bod 18 UStG sa týka na rozdiel od bodu 16 tohto paragrafu iba neziskových právnických osôb, ktorých charitatívnosť bola formálne konštatovaná, nemecká právna úprava nezaobchádza rozdielne s rovnakými zdaniteľnými osobami, ale iba stanovuje rozdielne podmienky pre uznanie rozdielných zdaniteľných osôb, ktoré sa nachádzajú v rozdielnych materiálnych a právnych podmienkach, za charitatívne organizácie.

46 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pojem neutralita sa v oblasti DPH používa v rôznych významoch.

47 Na jednej strane Súdny dvor s pripomienkou, že mechanizmus odpustu upravený šiestou smernicou má za cieľ úplne zbaviť podnikateľá bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho podnikateľských činností, rozhodol, že spoločný systém DPH má zaručiť neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých podnikateľských činností, pod podmienkou, že samotné tieto činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 27, a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 38).

48 Na druhej strane podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytovaním služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH (pozri najmä rozsudky zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 24, ako aj z 10. novembra 2011, Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Zb. s. I-10947, bod 32, ako aj citovaný judikatúru).

49 Práve v tomto poslednom význame je pojem neutralita relevantný v predmetnej veci. Ako totiž vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 22 tohto rozsudku, v kontexte výkladu oslobodení od dane uvedených v článku 13 šiestej smernice, zásada daňovej neutrality sa má uplatňovať

sú?asne so zásadou, podľa ktorej sa tieto oslobodenia majú vykladať doslovne (pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C-44/11, bod 45).

50 Z tohto hľadiska treba pripomenúť, že zásada daňovej neutrality, pokiaľ ide o osobitný výraz zásady rovnosti na úrovni sekundárneho práva Únie a v špecifickom odbore zdačovania (pozri v tomto zmysle rozsudok NCC Construction Danmark, už citovaný, bod 44), nie je pravidlom primárneho práva, ktoré by mohlo určiť platnosť oslobodenia od dane podľa článku 13 šiestej smernice. Neumožňuje ani rozšíriť pôsobnosť takéhoto oslobodenia, ak to nie je jednoznačne stanovené (pozri v tomto zmysle rozsudky VDP Dental Laboratory, už citovaný, body 35 až 37, ako aj Deutsche Bank, už citovaný, bod 45).

51 Činnosti vo všeobecnom záujme, ktoré musia byť oslobodené od DPH, tie, ktoré môžu byť oslobodené členskými štátmi, a tie, ktoré takto oslobodené byť nemôžu, ako aj podmienky, ktoré môžu pre činnosti spôsobilé oslobodenia stanoviť členské štáty, sú totiž definované obsahom článku 13 A šiestej smernice (pozri rozsudky z 3. apríla 2003, Hoffmann, C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 38, ako aj zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Zb. s. I-7821, bod 38).

52 Zásada daňovej neutrality tak nie je v rozpore napríklad so skutočnosťou, že uznanie charitatívnosti organizácií, ktoré sa spravujú verejným právom, nie je nevyhnutné na účely oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, zatiaľ čo takéto uznanie sa vyžaduje, pokiaľ ide o iné organizácie, než sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom.

53 V rámci oslobodenia od dane podľa článku 13 ods. 1 písm. g) šiestej smernice, ako vyplýva z bodov 43 a 52 tohto rozsudku, totiž zásada daňovej neutrality vyžaduje rovnosť zaobchádzania v oblasti uznania charitatívnosti nie vo vzťahu k organizáciám, ktoré sa spravujú verejným právom, ale vo vzťahu ku všetkým ostatným organizáciám medzi nimi.

54 Ako potvrdila nemecká vláda na pojednávaní pred Súdny dvorom, na organizácie, na ktoré sa uplatňuje § 4 bod 18 UStG, ktoré sú vymenované vyberajúc v § 23 UStDV, sa nevzťahuje verejné právo, alebo súkromné právo podľa vzoru zdaniteľných osôb, na ktoré sa podmienka dotknutá vo veci samej uplatňuje.

55 Je pravda, že ako to v podstate tvrdí nemecká vláda, zásada daňovej neutrality nemôže ako taká brániť zamietnutiu oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) tejto smernice organizáciám, ktoré, ako žalobkyňa vo veci samej, majú za cieľ systematické vytváranie zisku v súlade s možnosťou uvedenou v článku 13 A ods. 2 písm. a) prvej záložky tejto smernice.

56 Z informácií zaslaných Súdnemu dvoru však vôbec nevyplýva, že Spolková republika Nemecko sa podmienkou dotknutou vo veci samej odvolala na túto možnosť. Naopak, zdá sa, že tá istá podmienka na účely oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice predpokladá práve uznanie charitatívnosti obchodných organizácií, ktorých cieľom je vytváranie zisku.

57 Okrem toho uplatňujúc výkladové pravidlá uvedené v bode 22 tohto rozsudku (pozri najmä rozsudok z 28. januára 2010, Eulitz, C-473/08, Zb. s. I-907, bod 42 a citovanú judikatúru), Súdny dvor už vo vzťahu k pojmu „organizácie, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, rozhodol, že tento pojem je v podstate dostatočne široký na to, aby zahŕňal aj fyzické osoby, aj súkromné subjekty, ktoré sledujú vytváranie zisku (pozri rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 17; Hoffmann, už citovaný, bod 24; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, body 35 a 47, ako aj zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko, C-492/08, Zb. s. I-5471, body 36 a 37).

58 Za týchto podmienok vnútroštátna právna úprava nemôže v rámci vykonania oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice stanoviť materiálne rozdielne podmienky týkajúce sa na jednej strane subjektov, ktoré sledujú vytváranie zisku a na druhej strane neziskových právnických osôb podľa § 4 bodu 18 UStG.

59 Z toho vyplýva, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice vykladaný vo svetle zásady daňovej neutrality bráni hranici, akou je dvoj tretinová hranica, v rozsahu, v akom sa v kontexte plnení, ktoré sú zásadne rovnaké, uplatňuje, na účely uznania „charitatívnosti“ v zmysle tohto ustanovenia, na niektoré zdaniteľné osoby podliehajúce súkromnému právu, ale nie na iné.

60 S cieľom poskytnúť úplnú odpoveď vnútroštátnemu súdu treba pripomenúť, že je jeho úlohou vzhľadom na všetky konkrétne skutočnosti sporu, o ktorom rozhoduje, prihliadnúť na požiadavky článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

61 Preto treba bez ohľadu na výklad spojenia „úzko súvisiace“ v rámci článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice pripomenúť, že článok 13 A ods. 2 písm. b) prvá zarážka tejto smernice v každom prípade podriaďuje oslobodenie podmienke, aby dodávka tovarov alebo poskytovanie predmetných služieb boli nevyhnutné na vykonanie oslobodených plnení (pozri rozsudok Stichting Kinderopvang Enschede, už citovaný, bod 25). Je úlohou vnútroštátneho súdu určiť, či všetky plnenia poskytované pani Zimmermannovou sú nevyhnutné na vykonanie činností oslobodených v zmysle tohto posledného uvedeného ustanovenia (pozri analogicky rozsudok Horizon College, už citovaný, body 38 až 41).

62 Okrem toho podľa článku 13 A ods. 2 písm. b) druhej zarážky šiestej smernice sa oslobodenie poskytovania služieb a dodávok tovaru od dane podľa ods. 1 písm. g) uvedeného článku neposkytne, ak je ich hlavným cieľom nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich DPH.

63 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položené otázky tak, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice vykladaný vo svetle zásady daňovej neutrality bráni tomu, aby oslobodenie od DPH ambulantnej starostlivosti poskytovanej obchodnými poskytovateľmi podliehalo podmienke, aká je vo veci samej, podľa ktorej v predchádzajúcom kalendárnom roku museli celkom alebo v prevažnej miere znášať náklady na túto starostlivosť minimálne v dvoch tretinách prípadov zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci, ak táto podmienka nie je spôsobilá zaručiť rovnosť zaobchádzania v rámci uznania charitatívnosti iných organizácií, než sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, na účely tohto ustanovenia.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice 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 vykladaný so zreteľom na zásadu daňovej neutrality bráni tomu, aby oslobodenie ambulantnej starostlivosti poskytovanej obchodnými poskytovateľmi od DPH podliehalo podmienke ako vo veci samej, podľa ktorej v predchádzajúcom kalendárnom roku museli celkom alebo v

prevažnej miere znáša? náklady na túto starostlivosť minimálne v dvoch tretinách prípadov zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci, ak táto podmienka nie je spôsobilá zaručiť rovnosť zaobchádzania v rámci uznania charitatívnosti iných organizácií, než sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, na účely tohto ustanovenia.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.