

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

27. února 2014(*)

„řízení o předložné otázce – DPH – Šestá směrnice o DPH – Článek 12 odstavec 3 – Příloha H kategorie 5 – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 odstavce 1 a 2 – Příloha III bod 5 – Zásada neutrality – Přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel – Právní úprava členského státu uplatňující rozdílnou sazbu DPH na přepravu vozidlem taxislužby a na přepravu pronajatým vozidlem s řidičem“

Ve spojených věcech C-454/12 a C-455/12,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předložné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. července 2012, došlými Soudnímu dvoru dne 10. října 2012, v řízeních

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

proti

Finanzamt Dresden-Süd,

a

Eckard Pongratz, jednající jako insolvenční správce Karin Oertel, (C-455/12)

proti

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení C. G. Fernlund (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader a E. Jarašíňas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Pro Med Logistik GmbH J. Seelingerem, Rechtsanwalt,
- za E. Pongratze T. Küffnerem a T. Streitem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s B. Tidore, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi W. Möllsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/4/ES ze dne 19. ledna 2001 (Úř. věst. L 22, s. 17; Zvl. vyd. 09/01, s. 341, dále jen „šestá směrnice“), směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady daňové neutrality.

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi společnostmi Pro Med Logistik GmbH (dále jen „Pro Med“) a Finanzamt Dresden-Süd (finanční úřad Dresden-Süd), v prvním případě, a mezi E. Pongratzem, jakožto správcem konkurzní podstaty K. Oertel, a Finanzamt Würzburg (finanční úřad Würzburg), ve druhém případě, jejichž předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vztahující se v letech 2003 až 2007 k přepravě osob pronajatým vozidlem.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4 Článek 12 odst. 3 písm. a) první a třetí pododstavec této směrnice stanoví:

„Každý členský stát určí základní sazbu [DPH] jako procentní podíl základu daní a tato sazba bude stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. Od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2005 nesmí být tento procentní podíl nižší než 15 %.

[...]

Členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Tyto sazby se určí jako procentní podíl ze základu daní, který nesmí být nižší než 5 %, a vztahují se pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze H.“

5 Příloha H uvedené směrnice, nadepsaná „Seznam dodání zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH“, zní:

„Při přijímání níže uvedených kategorií týkajících se zboží do vnitrostátního práva mohou členské státy použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.

Kategorie

Popis

[...]

5

Přeprava cestujících [osob] a jejich doprovodných zavazadel.

[...]“

Směrnice o DPH

6 Článek 96 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

7 Článek 97 odst. 1 této směrnice zní:

„Od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.“

8 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.“

9 Příloha III směrnice o DPH obsahuje v bodě 5 v seznamu dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98 této směrnice, položku: „přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel“.

Německé právo

10 Podle § 12 odst. 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), ve znění použitelném na spor v původním řízení, zveřejněném dne 13. prosince 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878, dále jen „UStG“), činila sazba daně u všech zdanitelných plnění v letech 2003 až 2006 16 % a v roce 2007 19 %.

11 Ustanovení § 12 odst. 2 bodu 10 písm. b) tohoto zákona zní:

„Sazba daně se snižuje na 7 % u následujících plnění:

b) přeprava osob po železnici s výjimkou horských železnic, trolejbusy, motorovými vozidly v rámci schválené linkové dopravy, vozidly taxislužby a trajekty

aa) uvnitř obce či

bb) na vzdálenost nepřesahující 50 km.

[...]"

12 Ustanovení § 1 zákona o přepravě osob (Personenbeförderungsgesetz, dále jen „PBefG“), ve znění zveřejněném dne 8. srpna 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1690), změněném a doplněném pozdějšími předpisy a jež se uplatní na spory v převozním řízení, stanoví

„Věcná působnost

(1) Ustanovení tohoto zákona se vztahují na přepravu osob tramvaji, trolejbusy a motorovými vozidly poskytnutou za protiplnění nebo v rámci podnikatelské činnosti. Za protiplnění se považují rovněž hospodářská zvýhodnění, která nepřímo přispívají k výnosnosti takové podnikatelské činnosti.

(2) Tento zákon se nevztahuje na přepravu

1. osobními motorovými vozidly, nepočítá-li celkové protiplnění provozní náklady;

2. vozidly záchranné služby, jsou-li použity k přepravě nemocných, zraněných či jinak potřebných osob, které během přepravy vyžadují specializovanou lékařskou péči nebo zvláštní úpravu záchranného vozidla nebo u kterých je toto třeba z důvodu jejich zdravotního stavu předpokládat.“

13 Ustanovení § 2 odst. 1 bodu 4 PBefG stanoví:

„Osoba, která zajišťuje přepravu osob ve smyslu § 1 odst. 1,

[...]

4. motorovými vozidly v rámci příležitostné dopravy (§ 46);

musí mít k této činnosti povolení. Ve smyslu tohoto zákona se považuje za podnikatele.“

14 Ustanovení § 13 odst. 4 první věty PBefG zní následovně:

„V případě dopravy vozidly taxislužby se povolení neudělí, odporuje-li výkon požadované činnosti obecnému zájmu v oblasti dopravy tím, že narušuje provoz místních taxislužeb.“

15 Ustanovení § 21 odst. 1 až 3 PBefG stanoví:

„(1) Podnikatel je povinen zahájit činnost, pro kterou získal povolení, a provozovat ji po dobu platnosti tohoto povolení v souladu s obecným zájmem v oblasti dopravy a technickými požadavky.

(2) Orgán oprávněný vydávat povolení může podnikateli stanovit lhůtu pro zahájení činnosti.

(3) Orgán oprávněný vydávat povolení může podnikateli uložit povinnost, aby rozšířil nebo změnil svou dopravní činnost, pokud to vyžaduje veřejný zájem v oblasti dopravy a pokud to lze s přihlédnutím k jeho hospodářské situaci, zúročení a amortizaci vloženého kapitálu a potřebnému technickému rozvoji od podnikatele vyžadovat.“

16 Ustanovení § 22 PBefG stanoví:

„Podnikatel je povinen poskytnout přepravu, pokud

1. jsou splněny přepravní podmínky,
2. přepravu lze poskytnout běžně používanými prostředky,
3. přeprava nebrání okolnosti, kterým podnikatel nemůže zabránit a které nemůže ani přemakat.“

17 Podle § 46 odst. 2 bodů 1 a 3 PBefG představují doprava vozidlem taxislužby a doprava pronajatým vozidlem různé formy „příležitostné dopravy“, které podléhají povolení podle § 2 odst. 1 bodu 4 tohoto zákona.

18 Ustanovení § 47 PBefG stanoví:

„(1) Dopravou vozidly taxislužby se rozumí přeprava osob osobními motorovými vozidly, která podnikatel přistaví na úředně povolená stanoviště a jimiž uskutečňuje jízdy do cíle určeného zákazníkem. Podnikatel může přijímat objednávky přepravy také během jízdy nebo v sídle podniku.

(2) Vozidla taxislužby mohou být přistavena pouze v obci, ve které má podnikatel sídlo. Předem objednané jízdy lze uskutečnit i z jiných obcí. Orgán oprávněný vydávat povolení může, po dohodě s ostatními orgány oprávněnými vydávat povolení, umožnit, aby byla vozidla taxislužby přistavována na stanovištích povolených orgány obce, jež není obcí, v níž má podnikatel sídlo, a vytvořit tak širší obvod.

(3) Vláda spolkové země je oprávněna na základě vyhlášky stanovit rozsah provozních povinností, pravidla platná pro stanoviště vozidel taxislužby, jakož i podrobné požadavky na poskytování této služby. Tuto pravomoc může na základě vyhlášky přenést. Vyhláškou lze zejména upravit

1. poskytnutí vozidel taxislužby ve zvláštních případech, včetně případu pohotovosti,
2. přijímání a vyřizování telefonických objednávek přepravy,
3. spediční činnost a radiokomunikační systém
4. přepravu osob se zdravotním postižením a
5. přepravu nemocných kromě případů upravených v § 1 odst. 2 bodu 2.

(4) Přepravní povinnost se týká pouze oblasti, na kterou se vztahují tarifní podmínky stanovené v § 51 odst. 1 první a druhé větě a v § 51 odst. 2 první větě (oblast přepravní povinnosti).

(5) Je zakázáno pronajímat vozidla taxislužby osobám, které je samy řídí.“

19 Ustanovení § 49 odst. 4 PBefG zní následovně:

„Dopravou pronajatým vozidlem se rozumí přeprava osob osobními motorovými vozidly, která jsou v plném rozsahu pronajata pouze za účelem přepravy a jimiž podnikatel uskutečňuje jízdy, jejichž účel, cíl a předmět stanoví nájemce a které se nepovažují za dopravu vozidly taxislužby ve smyslu § 47. Přepravu pronajatým vozidlem lze uskutečnit pouze na základě objednávky přepravy došlé do sídla podniku nebo bydliště podnikatele. Po uskutečnění přepravy se pronajaté vozidlo musí bez prodlení vrátit do sídla podniku, ledaže by před jízdou do sídla podniku či bydliště nebo během jízdy telefonicky obdrželo novou objednávku přepravy. Objednávka

přepavy, která dojde do sídla podniku pronajímajícího vozidla nebo do bydliště podnikatele musí být zapsána do registru a tento zápis musí být uchováván po dobu jednoho roku. Přijímání, předávání a zpracovávání objednávek přepavy, jakož i poskytnutí vozidla a reklama na přepavu pronajatým vozidlem nemohou být jednotlivé nebo v kombinaci takové povahy, aby vedly k záměru s dopravou vozidly taxislužby. Označení a charakteristické znaky vyhrazené vozidlym taxislužby nelze použít na pronajatých vozidlech. Ustanovení § 21 a § 22 se nepoužijí.“

20 Ustanovení § 51 PBefG stanoví:

„(1) Vláda spolkové země je oprávněna na základě vyhlášky stanovit tarifní a přepravní podmínky pro dopravu vozidly taxislužby. Vyhláška může zejména upravovat

1. základní ceny, ceny za kilometr a hodinové ceny,
2. poplatky,
3. zálohy,
4. fakturaci,
5. platební podmínky a
6. přípustnost zvláštních dohod týkajících se oblasti přepravní povinnosti.

Vláda spolkové země může tuto pravomoc vyhláškou přenést.

(2) Zvláštní dohody týkající se oblasti přepravní povinnosti jsou přípustné pouze tehdy, pokud

1. stanoví dobu platnosti, minimální počet jízd nebo minimální obrát za měsíc,
2. nenarušují organizaci dopravního trhu,
3. stanoví písemné tarifní a přepravní podmínky a
4. zemská vyhláška stanoví povinnost získat povolení nebo ohlašovací povinnost.

(3) Pro účely stanovení cenových a přepravních podmínek se obdobně použijí ustanovení § 14 odst. 2 a 3 a § 39 odst. 2.

(4) Oprávněné orgány mohou po vzájemné dohodě stanovit jednotné tarifní a přepravní podmínky pro oblast, která nespadá do pravomoci orgánu pověřeného stanovením cenových a přepravních podmínek.

(5) Pro účely uplatnění cenových a přepravních podmínek se obdobně použije § 39.“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-454/12

21 Pro Med je společnost s ručením omezeným založená podle německého práva, jež je mimo jiné držitelkou povolení v oblasti dopravy pronajatými vozidly podle § 2 odst. 1 bod 4u PBefG, avšak nikoli v oblasti dopravy vozidly taxislužby, na kterou se vztahuje § 47 PBefG.

22 V letech 2006 a 2007 zajišťovala společnost Pro Med přepravu nemocných osob na účet zdravotních pojišťoven ve vozidlech, která nebyla pro tento účel speciálně upravena.

23 Dne 27. listopadu 2007 společnost Pro Med přistoupila ke smlouvě uzavřené dne 1. října 2007 mezi zdravotní pojišťovnou A a sdružením podniků taxislužby a podniků poskytujících pronájem vozidel (Taxi-und Mietwagenunternehmerverband, dále jen „sdružení“) o přepravě pacientů pojištěných u zdravotní pojišťovny A zajišťované podniky taxislužby. Předmetem této smlouvy je podle jejího § 1 odst. 1 první věty účást podniků taxislužby, jež jsou členy sdružení, na přepravu nemocných osob pojištěných u zdravotní pojišťovny A. Podle § 1 odst. 1 uvedené smlouvy je přeprava nemocných osob hrazena v souladu s tarifní dohodou uvedenou v příloze 1 této smlouvy.

24 Po daňové kontrole provedené Finanzamt Dresden-Süd bylo společnosti Pro Med nařízeno, aby uvedla v přiznání přepravní služby, které v rámci smlouvy mezi zdravotní pojišťovnou A a sdružením poskytla s použitím základní sazby DPH stanovené v § 12 odst. 1 UStG. Odvolání této společnosti, kterými se zejména domáhala toho, aby se na její služby vztahovala snížená sazba stanovená v § 12 odst. 2 bodu 10 UStG, byla neúspěšná.

25 Společnost Pro Med podala žalobu k Finanzgericht. Tento soud rozhodl, že společnost Pro Med neměla právo u dotčených přepravních služeb uplatňovat sníženou sazbu, jelikož vzhledem k tomu, že neměla odpovídající povolení, neposkytovala služby dopravy vozidly taxi. Finanzgericht nicméně vyjádřil pochybnosti o opodstatnosti rozdílu v zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi podniků. Podniky taxislužby mají totiž podle jeho názoru možnost poskytovat přepravní služby pro zdravotní pojišťovny, na které se nevztahují ceny platné pro služby městské hromadné dopravy a které vycházejí z dohod uzavřených s těmito zdravotními pojišťovnami. Tyto přepravní služby tudíž postrádají základní charakteristiky městské hromadné dopravy, na které se vztahují daňové úlevy.

26 Společnost Pro Med podala proti tomuto rozsudku Finanzgericht, kterým jí byla upřena možnost uplatnit sníženou sazbu u obrátů ze služeb poskytujících v přepravě nemocných osob, které zajišťovala, kasační opravný prostředek.

27 Předkládající soud se zabývá otázkou, zda selektivní vnitrostátní ustanovení § 12 odst. 2 bodu 10 písm. b) UStG je v souladu se zásadou daňové neutrality, jak je vykládána Soudním dvorem. Na jedné straně se tento soud domnívá, že z hlediska spotřebitele slouží jak vozidla taxi, tak i pronajatá vozidla s řidičem k přepravě osob, což vede k úvaze, že jsou tato plnění srovnatelná. Na druhé straně podle tohoto soudu existují mezi těmito dvěma druhy přepravy osob podstatné rozdíly s ohledem na podmínky jejich provozování, a to i v případě zvláštní dohody mezi podnikem taxislužby a dležitými zákazníky, zejména pokud jde o stanovení ceny jízdného, povinnost poskytnout službu a povinnost přepravy, což jsou rozdíly, které by mohly vyloučit porušení uvedené zásady.

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

„1) Brání § 12 odst. 3 písm. a) této pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 [šesté směrnice] a § 98 odst. 1 ve spojení s bodem 5 přílohy III [směrnice o DPH], s ohledem na zásadu daňové neutrality, vnitrostátní právní úpravy, která stanoví sníženou sazbu [DPH] pro přepravu osob vozidly taxislužby v městské dopravě, zatímco pro přepravu osob tzv. pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě platí základní sazba daně?

2) Má při odpovědi na první otázku význam, že podniky taxislužby a podniky poskytující

pronájem vozidel s ?idí?em provád?jí jízdy na základ? zvláštních dohod s d?ležitými zákazníky za p?iblížn? stejných podmínek?“

V?c C?455/12

29 Karin Oertel provozovala od konce prosince roku 1994 ve m?st? A podnik poskytující pronájem vozidel s ?idí?em. Seznam jejích služeb zahrnoval p?epavu osob, p?epavu nemocných osob (v sed?), p?epavu pacient? na dialýzu, školní p?epavu, kurýrní službu a p?epavu materiálu, dopravu mezi hotely a letišti, vyhlídkové jízdy m?stem, jakož i organizaci p?evoz? z jednoho místa do druhého.

30 K zákazník?m K. Oertel pat?ila vedle jednotlivých soukromých osob také celá ?ada stálých zákazník?, jakož i ur?itý po?et zákazník?, kte?í generovali zna?ný obrat. Objednávky i rezervace byly p?ijímány telefonicky, faxem nebo e-mailem. Jízdné se ?ídilo podle mapy rozd?lené do tarifních pásem, z níž bylo možné zákazníkovi vypo?ítat kone?nou cenu. Karin Oertel m?la v dané dob? deset podnikových vozidel.

31 V p?iznáních k DPH za roky 2003 až 2006 uplatnila K. Oertel na obrat z pronájmu vozidel s ?idí?em na p?epavní vzdálenosti nep?esahující 50 km nebo v rámci m?sta A sníženou sazbu DPH ve výši 7 %.

32 Finanzamt Würzburg tato da?ová p?iznání odmítl a na dot?ená pln?ní uplatnil základní sazbu DPH ve výši 16 %.

33 Karin Oertel podala žalobu k Finanzgericht. Tento soud její žalobu, kterou se domáhala uplatn?ní snížené sazby dan? na dot?ené obraty, v hlavních bodech zamítl. Uvedl, že podnik K. Oertel jakožto podnik pro pronájem vozidel s ?idí?em nespl?oval podmínky pro uplatn?ní snížené sazby dan? a že právní úprava, která omezuje uplatn?ní této sazby na podniky taxislužby, je v souladu ústavou. Podle jeho názoru se K. Oertel nem?že domáhat uplatn?ní této sazby ani podle šesté sm?rnice, ani se dovolávat zásady da?ové neutrality. Finanzgericht sice p?ipustil, že uplat?ováním dvou r?zných sazeb dochází k omezení hospodá?ské sout?že mezi ob?ma kategoriemi podnik?, nebo? jejich pln?ní jsou stejné povahy, ale toto omezení je v projednávaném p?ípad? od?vodn?no zejména ve?ejným zájmem na poskytování služeb m?stské dopravy na celém území m?sta podniky taxislužby.

34 Karin Oertel podala proti tomuto rozsudku, kterým jí byla up?ena možnost uplat?ovat sníženou sazbu DPH, kasa?ní opravný prost?edek.

35 Vzhledem k tomu, že m?l Bundesfinanzhof tytéž pochybnosti jako ve v?ci C?454/12 ohledn? služitelnosti § 12 odst. 2 bodu 10 písm. b) UStG se zásadou da?ové neutrality, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Brání ?l. 12 odst. 3 písm. a) t?etí pododstavec ve spojení s p?ílohou H kategorií 5 [šesté sm?rnice], s ohledem na zásadu da?ové neutrality, vnitrostátní právní úprav?, která stanoví sníženou sazbu DPH pro p?epavu osob vozidly taxislužby v m?stské doprav?, kdežto pro p?epavu osob tzv. pronajatými vozidly s ?idí?em v m?stské doprav? platí základní sazba dan??“

36 Dopisem ze dne 30. ?íjna 2013 byl p?edkládající soud informován, že v ?ízení o žalob?, kterou K. Oertel u tohoto soudu podala, nastupuje na její místo E. Pongratz jako insolven?ní správce podniku pat?ícího K. Oertel.

37 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 20. listopadu 2012 byly tyto dv? v?ci spojeny pro ú?ely písemné a ústní ?ásti ízení, jakož i pro ú?ely rozsudku.

K p?edb?žným otázkám

K první otázce ve v?ci C?454/12 a jediné otázce ve v?ci C?455/12

38 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu ve v?ci C?454/12 a jediné otázky ve v?ci C?455/12, které je třeba zkoumat společn?, je, zda ?l. 12 odst. 3 písm. a) t?etí pododstavec ve spojení s p?ílohou H kategorií 5 šesté sm?rnice a ?l. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 p?ílohy III sm?rnice o DPH, jakož i zásada da?ové neutrality brání tomu, aby dva druhy p?epravy osob v m?stské doprav?, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s ?idí?em podléhaly dv?ma rozdílným sazbám DPH, a sice první druh p?epravy snížené a druhý základní sazba?

39 ?lánek 96 sm?rnice o DPH stanoví, že na dodání zboží a poskytnutí služeb se uplatní stejná, základní, sazba DPH.

40 Jako výjimku z této zásady p?iznává ?l. 98 odst. 1 této sm?rnice ?lenským stát?m možnost uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby DPH. Podle odstavce 2 tohoto ?lánku mohou být snížené sazby DPH uplatn?ny pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III uvedené sm?rnice.

41 Bod 5 p?ílohy III sm?rnice o DPH umož?uje uplatn?ní snížené sazby na p?epřevu osob a jejich doprovodných zavazadel.

42 Pravidla vymezená t?mito ustanoveními jsou v podstat? totožná s pravidly stanovenými v ?l. 12 odst. 3 písm. a) prvním a t?etím pododstavci, jakož i v p?íloze H kategorii 5 šesté sm?rnice.

43 Soudní dv?r ohledn? ?l. 12 odst. 3 písm. a) t?etího pododstavce šesté sm?rnice již rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení neukládá povinnost vykládat uvedené ustanovení tak, že vyžaduje, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty ur?ité kategorie služeb podle p?ílohy H téže sm?rnice, takže selektivní uplat?ování snížené sazby nelze vylou?it za podmínky, že nep?edstavuje riziko narušení hospodá?ské sout?že (viz rozsudek ze dne 6. kv?tna 2010, Komise v. Francie, C?94/09, Sb. rozh. s. I?4261, bod 25 a citovaná judikatura). Soudní dv?r rovnž up?esnil, že vzhledem k tomu, že ?l. 98 odst. 1 a 2 sm?rnice o DPH v podstat? p?ejímá zn?ní ?l. 12 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice, je třeba jej vykládat ve smyslu výkladu posledn? uvedeného ustanovení podaného Soudním dvorem (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 27).

44 Soudní dv?r tedy rozhodl, že ?lenské státy mají možnost uplat?ovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty ur?ité kategorie služeb uvedené v p?íloze III sm?rnice o DPH a v p?íloze H šesté sm?rnice, je-li dodržena zásada da?ové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).

45 Z toho vyplývá, že využití možnosti selektivního uplatnění snížené sazby DPH přiznané členským státům podléhá dvěma podmínkám, a to vyžadit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb a dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, že členské státy využijí této možnosti pouze za podmínek, které zaručí jednoduché a správné uplatnění zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 30).

46 Je proto třeba ověřit, zda přeprava osob vozidly taxislužby, na kterou se podle vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, uplatní snížená sazba DPH, představuje konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb „přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel“, uvedené jak v bodě 5 přílohy III směrnice o DPH, tak v příloze H kategorii 5 šesté směrnice, a případně, zda uplatnění této sazby pouze na přepravu osob vozidly taxislužby neporušuje zásadu daňové neutrality.

K pojmu „konkrétní a zvláštní aspekt“

47 Za účelem rozhodnutí, zda přeprava osob vozidly taxislužby v městské dopravě představuje konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných podniky provozujícími přepravu osob a jejich doprovodných zavazadel, je třeba přezkoumat, zda se jedná o poskytnutí služby, která je jako taková identifikovatelná odděleně od ostatních služeb této kategorie (*per analogiam* viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 35).

48 V tomto ohledu z informací uvedených v předkládacích rozhodnutích vyplývá, že podniky taxislužby jsou v plném rozsahu považovány za poskytovatele služeb veřejné přepravy osob, jejichž činnost podléhá povolení příslušného orgánu a jsou s ní spojeny značné povinnosti. Mezi tyto povinnosti patří zejména povinnosti provozovat jejich činnost v souladu s obecným zájmem v oblasti dopravy (§ 21 PBefG), poskytnout přepravu (§ 22 PBefG) a dodržovat cenové předpisy (§ 47 odst. 4 a § 51 odst. 1 PBefG).

49 Právní rámec, který na rozdíl od podniků pro pronájem vozidel s řidičem nutí podniky taxislužby poskytovat dopravní služby tím, že mají povinnost pohotovosti, která jim zakazuje, aby odmítly poskytnout přepravu zejména v očekávání výhodnější trasy nebo aby využily situací, v nichž by mohly žádat o cenu jízdného odlišnou od oficiální ceny, může ukazovat na rozdílná plnění.

50 Za takových okolností by mohla být činnost přepravy osob vozidly taxislužby v městské dopravě považována za poskytnutí služby, která je jako taková identifikovatelná odděleně od ostatních služeb dotčené kategorie, a to přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel. Tato činnost by tedy mohla představovat konkrétní a zvláštní aspekt uvedené kategorie.

51 Vnitrostátnímu soudu nicméně přísluší s ohledem na vnitrostátní právní úpravu a skutkové okolnosti věci, v nichž má rozhodnout, ověřit, je-li tomu tak v rámci sporů v původním řízení.

K dodržení zásady daňové neutrality

52 Podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 32 a citovaná judikatura).

53 Za účelem určení toho, zda dvě služby jsou podobné ve smyslu této judikatury, je třeba

zohlednit p?edevším hledisko pr?m?rného spot?ebitele a vyhnout se p?itom um?lému rozlišování na základ? nepodstatných rozdíl? (viz výše uvedený rozsudek The Rank Group, bod 43 a citovaná judikatura).

54 Dv? služby jsou tedy podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným pot?ebám spot?ebitel?, a to na základ? kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným zp?sobem rozhodnutí pr?m?rného spot?ebitele zvolit jednu nebo druhou z uvedených služeb (viz výše uvedený rozsudek The Rank Group, bod 44 a citovaná judikatura).

55 Krom? toho je třeba p?ipomenout, že p?i posuzování srovnatelnosti pln?ní nezáleží pouze na srovnání jednotlivých pln?ní, ale je třeba zohlednit kontext, ve kterém jsou uskutečňována (viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK, C?357/07, Sb. rozh. s. I?3025, bod 38).

56 Soudní dv?r v tomto ohledu p?ipustil, že v ur?itých výjimečných p?ípadech mohou, vzhledem ke specifick?m dot?ených odv?tví, rozdíly v regulačním rámci a v právním režimu upravujícím dot?ené dodávky zboží nebo poskytování služeb vést z pohledu spot?ebitele, k rozdíl?m, pokud jde o uspokojování jeho vlastních pot?eb (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek The Rank Group, bod 50 a citovaná judikatura).

57 Je třeba vzít v úvahu rozdílné právní požadavky, kterým tyto dva druhy p?epravy uvedené v bod? 48 tohoto rozsudku podléhají, a tedy jejich charakteristiky, kterými se od sebe v o?ích pr?m?rných spot?ebitel? navzájem liší.

58 V projednávaném p?ípad? p?edkládající soud up?esnil, že podniky pro pronájem vozidel s ?idí?em mohou reagovat pouze na objednávky p?epravy, které dojdou do sídla podniku nebo do bydlišt? podnikatele, kdežto podniky taxislužby smí reagovat na jakoukoli objednávku, což p?edpokládá p?ítomnost vozidel na ur?itých stanovištích nebo disponibilitu na zavolání. P?edkládající soud rovněž uvedl, že mezi t?mito dv?ma druhy dopravy existují rozdíly, pokud jde o p?íjímání, p?edávání a zpracovávání objednávek p?epravy, jakož i o poskytnutí vozidla ?i reklamu. Podle tohoto soudu mohou tyto rozdíly jednotliv? nebo v kombinaci zabránit riziku zám?ny mezi dopravou vozidlem taxislužby a dopravou pronajatým vozidlem s ?idí?em. Konečn? p?edkládající soud zmínil, že označení a charakteristické znaky vyhrazené vozidl?m taxislužby nelze použít u pronajatých vozidel s ?idí?em.

59 Ukáží-li se takové rozdíly v právních požadavcích, kterým tyto dva druhy p?epravy podléhají, jako pravdivé, což p?ísluší ov?it vnitrostátnímu soudu, mohou v o?ích pr?m?rného uživatele p?edstavovat rozdíl mezi t?mito druhy p?epravy, p?i?emž každý z nich m?že, pokud jde o uživatele, sloužit r?zným pot?ebám, a tedy podstatným zp?sobem ovlivnit jeho rozhodnutí zvolit jeden nebo druhý z uvedených druh? p?epravy, takže zásada da?ové neutrality nebude bránit tomu, aby podléhaly rozdílnému da?ovému zacházení.

60 S ohledem na p?edchozí úvahy je třeba na první otázku ve v?ci C?454/12 a na jedinou otázku ve v?ci C?455/12 odpov?d?t tak, že ?l. 12 odst. 3 písm. a) t?etí pododstavec ve spojení s p?ílohou H kategorií 5 šesté sm?rnice a ?l. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 p?ílohy III sm?rnice o DPH musí být s ohledem na zásadu da?ové neutrality vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dva druhy p?epravy osob a jejich doprovodných zavazadel v m?stské doprav?, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s ?idí?em, podléhaly rozdílným sazbám DPH, a sice jeden druh p?epravy snížené a druhý základní sazby, zaprvé pokud z d?vodu rozdílných právních požadavk?, kterým tyto dva druhy p?epravy podléhají, p?edstavuje p?eprava osob vozidly taxislužby v m?stské doprav? konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb p?epravy osob a jejich doprovodných zavazadel, uvedených v dané kategorii a v bod? 5 uvedených p?íloh t?chto sm?rnice a zadruhé pokud uvedené rozdíly podstatným zp?sobem ovlivňují rozhodnutí pr?m?rného spot?ebitele zvolit jednu nebo druhou z t?chto služeb. Vnitrostátnímu soudu p?ísluší ov?it, zda

tomu tak je ve v?cech v p?vodním ?ízení.

Ke druhé otázce ve v?ci C?454/12

61 Svou druhou otázkou ve v?ci C?454/12 se p?edkládající soud táže, zda má p?i odpov?di na první otázku ve v?ci C?454/12 a na jedinou otázku ve v?ci C?455/12 význam, že podniky taxislužby a podniky pro pronájem vozidel s ?idí?em mají povinnost poskytovat služby na základ? zvláštní dohody, která platí bez rozdílu pro tyto odlišné podniky, a za p?ibližn? stejných podmínek.

62 Jak bylo uvedeno v bod? 46 tohoto rozsudku, za ú?elem rozhodnutí, zda má ?lenský stát možnost za takových okolností uplat?ovat sníženou sazbu DPH na p?epřevu osob vozidly taxislužby v m?stské doprav?, když podrobuje p?epřevu pronajatými vozidly s ?idí?em základní sazby, je t?eba ov??it, zda tato p?epřeva p?edstavuje konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb „p?epřevy osob a jejich doprovodných zavazadel“, uvedené jak v bod? 5 p?ílohy III sm?rnice o DPH, tak v p?íloze H kategorii 5 šesté sm?rnice, a p?ípadn?, zda uplat?ování této sazby neporušuje zásadu da?ové neutrality.

63 V tomto ohledu je t?eba poznamenat, že služby, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, v podstat? spo?ívají v p?epřev? pacient? v rámci dohody, jako je dohoda mezi zdravotní pojiš?ovnou A a sdružením, která platí bez rozdílu pro podniky taxislužby i pro podniky pro pronájem vozidel s ?idí?em, které jsou jejichmi smluvními stranami. Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že tato dohoda stanoví tarifní podmínky p?epřevy a tyto podmínky platí pro ob? kategorie p?epřevy. Krom? toho uvedená dohoda nestanoví v rámci t?chto dvou kategorií p?epřevy žádnou jinou p?epřevní povinnost nebo povinnost k ur?ité služb?, než je povinnost existující již na základ? smlouvy, a to povinnost skute?ného provád?ní p?epřevy. Podniky taxislužby tak v rámci takové dohody nepodléhají právním požadavk?m, které se na n? vztahují mimo tuto dohodu.

64 Ukáží-li se tyto skute?nosti jako pravdivé, což p?ísluší ov??it p?edkládajícímu soudu, bude muset tento soud v takovém p?ípad? rozhodnout, že v rámci dohody mezi zdravotní pojiš?ovnou A a sdružením nep?edstavuje p?epřeva osob vozidly taxislužby konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb p?epřevy osob a jejich doprovodných zavazadel. Navíc bude t?eba tuto ?innost z tohoto d?vodu považovat z pohledu pr?m?rného uživatele za podobnou ?innosti p?epřevy osob pronajatými vozidly s ?idí?em v m?stské doprav?. Nelze však vylou?it, že ?innost p?epřevy nemocných osob v rámci dohod uzav?ených zdravotními pojiš?ovkami na stran? jedné a podniky poskytujícími p?epřevu osob na stran? druhé m?že jako celek p?edstavovat konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných podniky pro p?epřevu osob a jejich doprovodných zavazadel ve smyslu judikatury citované v bod? 44 tohoto rozsudku.

65 Na druhou otázku ve v?ci C?454/12 je tedy t?eba odpov?d?t naopak tak, že ?l. 12 odst. 3 písm. a) t?etí pododstavec ve spojení s p?ílohou H kategorií 5 šesté sm?rnice a ?l. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 p?ílohy III sm?rnice o DPH musí být s ohledem na zásadu da?ové neutrality vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby dva druhy p?epřevy osob a jejich doprovodných zavazadel v m?stské doprav?, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s ?idí?em, podléhaly rozdílným sazbám DPH, pokud podle zvláštní dohody, která platí bez rozdílu pro podniky taxislužby i pro podniky pro pronájem vozidel s ?idí?em, které jsou jejichmi smluvními stranami, nep?edstavuje p?epřeva osob vozidly taxislužby konkrétní a zvláštní aspekt p?epřevy osob a jejich doprovodných zavazadel a pokud je tato ?innost provád?ná v rámci uvedené dohody považována z pohledu pr?m?rného uživatele za podobnou ?innosti p?epřevy osob pronajatými vozidly s ?idí?em v m?stské doprav?, což p?ísluší ov??it p?edkládajícímu soudu.

K náklad?m ?ízení

66 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 (osmý senát) rozhodl takto:

1) Článek 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 2001/4/ES ze dne 19. ledna 2001, a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dva druhy přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem, podléhaly rozdílným sazbám daní z přidané hodnoty, a sice první druh přepravy snížené a druhý základní sazba, zaprvé pokud z důvodu rozdílných právních požadavků, kterým tyto dva druhy přepravy podléhají, představuje přeprava osob vozidly taxislužby v městské dopravě konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel uvedených v dané kategorii a v bodě 5 uvedených příloh těchto směrnic a zadruhé pokud uvedené rozdíly podstatným způsobem ovlivňují rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z těchto služeb. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je ve věcech v povodním řízení.

2) Článek 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2001/4, a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice 2006/112 musí být s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby dva druhy přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem, podléhaly rozdílným sazbám daní z přidané hodnoty, pokud podle zvláštní dohody, která platí bez rozdílu pro podniky taxislužby i pro podniky pro pronájem vozidel s řidičem, které jsou jejími smluvními stranami, nepředstavuje přeprava osob vozidly taxislužby konkrétní a zvláštní aspekt přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel a pokud je tato činnost prováděná v rámci uvedené dohody považována z pohledu průměrného uživatele za podobnou činnosti přepravy osob pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.