

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 27. februarja 2014(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – DDV – Šesta direktiva o DDV – člen 12(3) – Kategorija 5 Priloge H – Direktiva 2006/112/ES – člen 98(1) in (2) – Točka 5 Priloge III – Načelo nevtralnosti – Prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage – Ureditev države članice, ki uporablja različno stopnjo DDV za prevoz s taksijem oziroma za prevoz z izposajo vozila s šoferjem“

V združenih zadevah C-454/12 in C-455/12,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbama z dne 10. julija 2012, ki sta prispeli na Sodišče 10. oktobra 2012, v postopkih

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

proti

Finanzamt Dresden-Süd,

in

Eckard Pongratz, kot stečajni upravitelj Karin Oertel (C-455/12)

proti

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi C. G. Fernlund (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, in E. Jarašiusas, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Pro Med Logistik GmbH J. Seelinger, odvetnik,
- za E. Pogranza T. Küffner in T. Streit, odvetnika,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z B. Tidore, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo W. Mölls, agent, in C. Soulay, agentka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago 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) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/4/ES z dne 19. januarja 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 341, v nadaljevanju: Šesta direktiva), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in načela davčne nevtralnosti.

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov, in sicer, prvi, med družbo Pro Med Logistik GmbH (v nadaljevanju: Pro Med) in Finanzamt Dresden-Süd (davčni urad Dresden-jug), in, drugi, med E. Pongratzom, kot stečajnim upraviteljem K. Oertel, in Finanzamt Würzburg (davčna uprava Würzburg), zaradi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na prevoz potnikov z izposajo vozila v letih od 2003 do 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Člen 2(1) Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo; [...]

4 Člen 12(3)(a), prvi in tretji pododstavek, te direktive določa:

„Splošno stopnjo davka na dodano vrednost določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je ista za dobavo blaga in za opravljanje storitev. Od 1. januarja 2001 do 31. decembra 2005 ta odstotek ne sme biti nižji od 15 %.

[...]

Države članice lahko uporabljajo tudi eno ali dve nižji stopnji. Te stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 % in se uporablja samo za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H.“

5 V Prilogi H k tej direktivi, naslovljeni „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV“, je določeno:

„Pri prenosu spodnjih kategorij, ki se nanašajo na blago, v nacionalno zakonodajo, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturo, da določijo natančno pokritje vsake kategorije.

[...]

Kategorija

Opis

[...]

5

prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage;

[...]“

Direktiva o DDV

6 Člen 96 Direktive o DDV določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določa vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

7 Člen 97(1) te direktive določa:

„Od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2010 splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %.“

8 Člen 98(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.“

9 Točka 5 Priloge III k Direktivi o DDV v seznam dobav blaga in opravljanje storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98 navedene direktive, vključuje „prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage“.

Nemško pravo

10 Na podlagi člena 12(1) zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz), v različici, ki se uporablja za spor v glavni stvari, objavljeni 13. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, str. 2878, v nadaljevanju: UStG), je davek na vsako obdavčljivo transakcijo znašal 16 % v letih od 2003 do 2006 oziroma 19 % leta 2007.

11 Člen 12(2), točka 10(b), tega zakona določa:

„Davčna stopnja se zniža na 7 % za naslednji promet:

b) prevoz potnikov z vlakom, razen po gorskih železnicah, s trolejbusom, z motornim vozilom v dovoljenem linijskem prometu, s taksijem in s trajektom

aa) na območju občine ali

bb) Če prevožena razdalja ne presega 50 km

[...]"

12 Člen 1 zakona o prevozu oseb (Personenbeförderungsgesetz, v nadaljevanju: PBefG), v različici, objavljeni 8. avgusta 1990 (BGB1. 1990 I, str. 1690), kakor je bil spremenjen, določa:

„Vsebinsko področno uporabe:

(1) Določbe tega zakona veljajo za odplačni ali komercialni prevoz potnikov s tramvajem, s trolejbusom in z osebnim vozilom. Za plačilo štejejo tudi ekonomske koristi, ki so posredno pridobljene zaradi donosnosti tako podprte gospodarske dejavnosti.

(2) Ta zakon ne velja za prevoz:

1. z osebnim vozilom, kadar celotno plačilo ne preseže stroškov poslovanja;

2. z reševalnim vozilom, kadar se uporablja za prevoz bolnikov, poškodovancev ali oseb, ki kako drugače potrebujejo oskrbo, specializirano zdravstveno oskrbo med prevozom ali posebno prilagoditev reševalnega vozila, ali za katere je to treba predvideti na podlagi njihovega zdravstvenega stanja.“

13 Člen 2(1), točka 4, PBefG določa:

„Kdor prevaža potnike v smislu člena 1(1)

[...]

4. z motornimi vozili običajno (člen 46),

mora imeti dovoljenje. V smislu tega zakona je podjetnik.“

14 Člen 13(4), prvi stavek, PBefG določa:

„Za prevoz s taksijem se dovoljenje ne izda, če je to v nasprotju z javnim interesom glede prometa oziroma bi bila z izvajanjem prevoza, za katerega je bilo zaproseno dovoljenje, ogrožena lokalna dejavnost prevoza s taksijem.“

15 Člen 21, od (1) do (3), PBefG določa:

„(1) Podjetnik je dolžan opravljati dejavnost, za katero je pridobil dovoljenje, in jo vzdrževati v skladu z javnim interesom glede prevoza in stanja tehnologije med trajanjem veljavnosti dovoljenja.

(2) Pristojni organ za izdajo dovoljenj lahko podjetniku določi rok za začetek opravljanja dejavnosti.

(3) Pristojni organ za izdajo dovoljenj lahko od podjetnika zahteva, da razširi ali spremeni svojo dejavnost prevoza, kjer javni interes za prevoz to zahteva in kjer je mogoče domnevati, da je kapital, ki ga je podjetnik investiral, proizvedel dovolj dobička in je bil dovolj amortiziran glede na njegov ekonomski položaj, ter je podjetnik dosegel potreben tehnični razvoj.“

16 Člen 22 PBefG določa:

„Podjetnik je dolžan opravljati prevoz, če:

1. so izpolnjeni pogoji za prevoz,
2. je prevoz mogoč z običajno uporabljenimi sredstvi,
3. prevoza ne preprečujejo okoliščine, ki jih podjetnik ne more preprečiti in tudi ne odpraviti.“

17 Na podlagi člena 46(2), točki 1 in 3, PBefG sta prevoz s taksijem in prevoz z izposojno vozila dve različni obliki „občasnih storitev“, ki so pogojene z dovoljenjem v skladu s členom 2(1), točka 4, tega zakona.

18 Člen 47 PBefG določa:

„(1) Prevoz s taksijem je prevoz potnikov z osebnim vozilom, ki ga ima podjetnik v pripravljenosti na mestu, ki ga je pristojni organi odobril, in s katerim izvaja prevoz do cilja, ki ga določi potnik. Podjetnik lahko naročila za prevoz sprejema tudi med vožnjo ali na sedežu podjetja.

(2) Taksiji so lahko v pripravljenosti le v obini, v kateri ima podjetnik sedež. Vnaprej naročen prevoz se lahko izvaja tudi iz drugih obin. Pristojni organ za izdajo dovoljenj lahko v dogovoru z drugimi organi za izdajo dovoljenj dovoli, da so taksiji v pripravljenosti na uradno odobrenih mestih, ki so v drugih obinah, kot je sedež podjetnika, in zajemajo večje okrožje.

(3) Deželna vlada je pristojna z uredbo urejati obseg obveznosti storitve, pravila o postajališču taksijev ter podrobnosti o izvajanju storitve. To pristojnost lahko z odlokom prenese. Uredba lahko med drugim določa:

1. zadržanje taksijev v pripravljenosti v posebnih primerih, vključno v okviru dežurstva,
2. telefonsko sprejemanje in izvrševanje naročil za prevoz,
3. dejavnost prevoza in sistem radijske komunikacije,
4. prevoz invalidnih oseb in
5. prevoz bolnikov, če ne gre za prevoz iz člena 1(2), točka 2.

(4) Obveznost izvajanja prevoza velja le za prevoz na območju uporabe tarif, določenih v skladu s členom 51(1), prvi in drugi stavek, in (2), prvi stavek (območje obveznega izvajanja storitve).

(5) Oddajanje taksijev v najem osebam, da jih slednje vozijo same, je prepovedano.“

19 Člen 49(4) PBefG določa:

„Prevoz z izposojno vozila je prevoz potnikov z osebnim vozilom, ki se v celoti najame le za prevoz in s katerim podjetnik izvaja prevoz, katerega namen, cilj in potek določa najemnik in ni prevoz s taksijem v smislu člena 47 PBefG. Prevoz z izposojno vozila se lahko opravlja le na podlagi naročil prevoza, ki so bila oddana na sedežu podjetja ali v stanovanju podjetnika. Po izvedbi naročila prevoza se mora izposojeno vozilo nemudoma vrniti na sedež podjetja, razen če je pred prevozom s sedeža podjetja ali iz stanovanja ali med potjo po telefonu prejelo novo naročilo prevoza. Sprejem naročila prevoza na sedežu podjetja ali v stanovanju mora podjetnik, ki izposoja vozila, knjigovodsko evidentirati in dokumentacijo hraniti eno leto. Sprejem, posredovanje in izvedba naročil prevoza, razpoložljivost vozil, ki se izposodijo, in oglaševanje izposoje vozil ne sme niti

posamezno niti v kombinaciji pripeljati do zamenjave s prevozom s taksijem. Znaki in značilnosti, ki veljajo za taksije, se ne smejo uporabljati za izposojena vozila. Člena 21 in 22 se ne uporabljata.“

20 Člen 51 PBefG določa:

„(1) Deželna vlada je pristojna z uredbo določiti plačilo in pogoje za prevoz s taksijem. Uredba lahko med drugim določa:

1. osnovno ceno, ceno na kilometer in ceno po urni postavki,
2. dodatke,
3. predplačila,
4. fakturiranje,
5. način plačila in
6. dopustnost posebnih sporazumov, ki se nanašajo na območje obveznega izvajanja storitve.

Deželna vlada lahko z uredbo to pristojnost prenese.

(2) Posebni sporazumi glede območja obveznega izvajanja storitve so dopustni, če:

1. je določeno obdobje, minimalno število prevozov ali minimalen mesečni promet,
2. to ne škoduje organizaciji trga prevoza,
3. so plačilo in pogoji prevoza pisno dogovorjeni in
4. deželna vlada določa obveznost dovoljenja ali priglasitve.

(3) Plačilo in pogoji prevoza so določeni, po analogiji, z uporabo členov 14(2) in (3) ter 39(2).

(4) Pristojni organi lahko v skupnem sporazumu soglašajo z enotnimi cenami in pogoji prevoza na območju, ki je zunaj pristojnosti organa za določitev cen in pogojev prevoza.

(5) Za uporabo plačil in pogojev prevoza se po analogiji uporablja člen 39.“

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-454/12

21 Pro Med je družba z omejeno odgovornostjo nemškega prava, ki je med drugim imetnica dovoljenja za prevoz z izposajo vozila na podlagi člena 2(1), točka 4, PBefG, ne pa za prevoz s taksijem iz člena 47 PBefG.

22 Družba Pro Med je v letih 2006 in 2007 po naročilu zavodov za zdravstveno zavarovanje opravljala prevoz bolnikov z vozili, ki za to niso bila posebej prilagojena.

23 Družba Pro Med je 27. novembra 2007 s podpisom pristopila k pogodbi, sklenjeni 1. oktobra 2007 med Zavodom za zdravstveno zavarovanje A in združenjem podjetnikov, ki opravljajo prevoz s taksijem in prevoz z izposajo vozila (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, v nadaljevanju: združenje), o izvajanju prevoza bolnikov, zavarovanih pri zavodu za zdravstveno zavarovanje A,

preko podjetja za prevoz s taksijem in k vsem pogojem iz te pogodbe. Predmet pogodbe je v skladu z njenim 7lenom 1(1), prvi stavek, sodelovanje podjetij za prevoz s taksijem, organiziranih v združenje, pri izvajanju prevoza bolnikov, zavarovanih pri zavodu za zdravstveno zavarovanje A. V skladu s 7lenom 5(1) navedene pogodbe se za pla7ilo prevoza bolnikov uporablja tarifni sporazum iz priloge 1 k pogodbi.

24 Po dav7nem nadzoru, ki ga je opravil Finanzamt, Dresden-Süd, je bilo družbi Pro Med naloženo, da za storitve prevoza, ki ga je opravljala v okviru pogodbe, sklenjene med zavodom za zdravstveno zavarovanje A in združenjem, odda obra7un po splošni stopnji za DDV, kot jo dolo7a 7len 12(1) UStG. Njeni ugovori, s katerimi je zlasti zahtevala obdav7itev po nižji dav7ni stopnji, uvedeni s 7lenom 12(2)(10) UStG, niso bili uspešni.

25 Družba ProMed je pri Finanzgericht vložila tožbo. To je odlo7ilo, da družba ProMed nima pravice do uporabe nižje dav7ne stopnje za zadevne storitve prevoza, ker, glede na to, da nima ustreznega dovoljenja, ni opravljala storitev prevoza s taksijem. Vendar je Finanzgericht izrazilo dvom glede utemeljenosti razli7nega obravnavanja teh dveh kategorij podjetij. Podjetja za prevoz s taksijem naj bi namre7 imela možnost opravljanja storitev prevoza za zavode za zdravstveno zavarovanje, ki naj ne bi bile zajete s tarifami za storitve javnega lokalnega prevoza in naj bi temeljile na sporazumih, sklenjenih s temi zavodi za zdravstveno zavarovanje. Te storitve prevoza pa naj ne bi imele bistvenih zna7ilnosti javnega lokalnega prevoza, na katerih temelji dav7na olajšava.

26 Družba Pro Med je vložila revizijo zoper to odlo7itev Finanzgericht, s katero ji je bila zavrnjena možnost uporabe znižane dav7ne stopnje za promet od storitev prevoza bolnikov, ki jih je zagotavljala.

27 Predložitveno sodiš7e se sprašuje, ali je nacionalna selektivna dolo7ba iz 7lena 12(2)(10)(b) UStG združljiva z na7elom dav7ne nevtralnosti, kot ga razlaga Sodiš7e. Z vidika povpre7nega potrošnika so po mnenju tega sodiš7a tako taksi kot najeta vozila s šoferjem namenjena prevozu oseb, kar govori v prid primerljivosti storitev. Po drugi strani to sodiš7e navaja, da obstajajo med tema vrstama prevoza oseb bistvene razlike glede njunih pogojev za izvajanje – tudi v primeru posebnega sporazuma med taksi podjetjem in pomembnimi strankami – na primer glede dolo7anja cen prevoza ter obveznosti zagotavljanja storitve in izvajanja prevoza,; te razlike pa bi lahko izklju7ile kršitev navedenega na7ela.

28 V teh okoliš7inah je Bundesfinanzhof prekinilo odlo7anje in Sodiš7u v predhodno odlo7anje predlo7ilo ti vprašnji:

„1) Ali 7len 12(3)(a), tretji pododstavek v povezavi s, kategorijo 5 Priloge H k [šesti direktivi] in 7len 98(1) v povezavi s to7ko 5 Priloge III k [direktivi od DDV] ob upoštevanju na7ela dav7ne nevtralnosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za prevoz potnikov s taksijem v lokalnem prometu dolo7a nižjo stopnjo [DDV], za prevoz potnikov z vozilom, ki se izposodi, v lokalnem prometu pa splošno stopnjo davka?

2) Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da podjetniki, ki opravljajo prevoz s taksijem, in podjetniki, ki opravljajo prevoz z izposojno vozila, prevoz na podlagi posebnih sporazumov s pomembnimi strankami opravljajo pod skoraj enakimi pogoji?“

Zadeva C7455/12

29 K. Oertel je imela od konca decembra 1994 v mestu A podjetje, ki se je ukvarjalo z izposojno vozil s šoferjem. Katalog njenih storitev je zajemal prevoz potnikov, prevoz sede7ih bolnikov, prevoz za namene dialize, prevoz u7encev, kurirsko službo in prevoz materiala, prevoz do hotelov

in letališč?, ogleda mesta in organizacijo transferjev iz enega kraja v drugega.

30 K. Oertel je imela poleg ob?asnih posameznikov tudi ve? stalnih strank in nekaj strank, ki so ustvarile znaten promet. Naro?ila oziroma rezervacije je sprejemala po telefonu, preko telefaksa ali po elektronski pošti. Cene prevoza so se oblikovale na podlagi fiksnih tarif po conah, na podlagi katerih so se lahko izra?unale kon?ne cene za stranke. K. Oertel je imela v spornem obdobju deset vozil, ki so bila last podjetja.

31 V svojih obra?unih DDV za leta od 2003 do 2006 je K. Oertel za promet iz naslova dejavnosti izposoje vozil s šoferjem pri prevozih, krajših od 50 km, oziroma znotraj mesta A uporabila nižjo stopnjo DDV, in sicer 7 %.

32 Finanzamt je obra?une zavrnil in zadevne transakcije obdav?il s splošno stopnjo DDV, in sicer 16 %.

33 K. Oertel je pri Finanzgericht vložila tožbo. To je tožbo, s katero je prvo navedena za zadevni promet zahtevala uporabo nižje stopnje DDV, v pretežnem zavrnilo. Menilo je, da K. Oertel v vlogi podjetja za izposajo vozil s šoferjem ne izpolnjuje pogojev za uporabo nižje stopnje DDV in da je ureditev, ki omejuje te stopnje na podjetja za prevoz s taksijem, skladna z ustavo. Tudi na podlagi dolo?b Šeste direktive naj K. Oertel ne bi mogla uveljavljati pravice do uporabe nižje stopnje DDV niti se sklicevati na na?elo dav?ne nevtralnosti. Po mnenju Finanzgericht naj bi uporaba dve razli?nih dav?nih stopenj sicer dejansko omejevala konkurenco med tema kategorijama podjetij, ker gre za podobne storitve, vendar pa naj bi bilo to omejevanje dopustno predvsem na podlagi javnega interesa, v tem primeru interesa po reguliranem opravljanju storitev lokalnega prevoza s strani taksi podjetij na celotnem ozemlju.

34 K. Oertel je zoper to odlo?itev, s katero ji je bila zavrnjena uporaba znižane stopnje DDV, vložila revizijo.

35 V istih dvomih glede združljivosti ?lena 12(2)(10)(a) UStG z na?elom dav?ne nevtralnosti kot v zadevi C?454/12, je Bundesfinanzhof prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali ?len 12(3)(a), tretji pododstavek, [Šeste direktive] v povezavi s kategorijo 5 Priloge H k tej direktivi ob upoštevanju na?ela dav?ne nevtralnosti nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za prevoz potnikov s taksijem v lokalnem prometu dolo?a nižjo stopnjo DDV, za prevoz potnikov z izposojenim vozilom v lokalnem prometu pa splošno stopnjo?“

36 Z dopisom z dne 30. oktobra 2013 je bilo predložitveno sodiš?e obveš?eno, da je tožbo prevzel E. Pongratz kot ste?ajni upravitelj podjetja K. Oertel.

37 S sklepom predsednika Sodiš?a z dne 20. novembra 2012 sta bili zadevi združeni za skupni ustni in pisni postopek ter izdajo skupne sodbe.

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje v zadevi C?454/12 in edino vprašanje v zadevi C?455/12

38 S prvim vprašanjem v zadevi C?454/12 in edinim vprašanjem v zadevi C?455/12, ki ju je treba preu?iti skupaj, predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali ?len 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive v povezavi s kategorijo 5 Priloge H k tej direktivi in ?len 98(1) in (2) Direktive o DDV v povezavi s to?ko 5 Priloge III k tej direktivi ter na?elo dav?ne nevtralnosti nasprotujejo temu, da za ti vrsti storitev prevoza potnikov v lokalnem prometu, in sicer na eni strani s taksijem in na drugi strani z izposojenim vozilom s šoferjem, velja razli?na stopnja DDV, prvi? znižana in

drugi? splošna.

39 ?len 96 Direktive o DDV dolo?a, da ista stopnja DDV, in sicer splošna stopnja, velja za dobavo blaga in opravljanje storitev.

40 Z odstopanjem od tega na?ela ?len 98(1) te direktive dr?avam ?lanicam priznava mo?nost uporabe ene ali dveh zni?anih stopenj DDV. V skladu z odstavkom (2) tega ?lena se lahko zni?ane stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, dolo?enih v Prilogi III k tej direktivi.

41 Na podlagi to?ke 5 Priloge III k Direktivi o DDV je dovoljena uporaba zni?ane stopnje za opravljanje storitve prevoza potnikov in njihove spremljajo?e prtljage.

42 Pravila, opredeljena s temi dolo?bami, so v bistvu enaka pravilom iz ?lena 12(3)(a), prvi in tretji pododstavek, in iz kategorije 5 Priloge H k ?esti direktivi.

43 Sodiš?e je v zvezi s ?lenom 12(3)(a), tretji pododstavek, ?este direktive že razsodilo, da besedilo te dolo?be ne nalaga, da bi se razlagala tako, kot da se z njo zahteva, da se nižja stopnja uporablja le, ?e se nanaša na vse vidike kategorije dobav blaga in storitev iz Priloge H k isti direktivi, tako da selektivna uporaba nižje stopnje ne more biti izklju?ena, razen ?e obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence (glej sodbo z dne 6. maja 2010 v zadevi Komisija proti Franciji, C?94/09, ZOdl., str. I?4261, to?ka 25 in navedena sodna praksa). Sodiš?e je še navedlo, da ker ?len 98(1) in (2) Direktive o DDV v bistvu povzema besedilo ?lena 12(3)(a) ?este direktive, je treba razlago, ki jo je podalo Sodiš?e v zvezi z zadnjo dolo?bo, razširiti na prvo omenjeno dolo?bo (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, to?ka 27).

44 Na podlagi tega je Sodiš?e sklenilo, da imajo dr?ave ?lanice pod pogojem spoštovanja na?ela dav?ne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, mo?nost uporabiti nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike kategorije dobav blaga storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV in Priloge H k ?esti direktivi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, to?ki 26 in 27 in navedena sodna praksa).

45 Zato je izvajanje mo?nosti selektivne uporabe zni?ane stopnje DDV, ki se priznava dr?avam ?lanicam, podrejeno dvema pogojema, prvi?, da se za uporabo nižje stopnje izlo?ijo le konkretni in posebni vidiki zadevne kategorije dobav blaga ali storitev in, drugi?, da se upošteva na?elo dav?ne nevtralnosti. Ta pogoja naj bi zagotovila, da dr?ave ?lanice uporabijo to mo?nost le v okoliš?inah, ki zagotavljajo preprosto in pravilno uporabo izbrane nižje stopnje ter prepre?evanje vsakršnih mogo?ih dav?nih utaj, izogibanja in zlorab (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, to?ka 30).

46 Zato je treba preu?iti, ali prevoz potnikov s taksijem, za katerega nacionalna zakonodaja, kot je zadevna v postopku v glavni stvari, dolo?a uporabo zni?ane stopnje DDV, pomeni konkreten in poseben vidik kategorije storitev „prevoza potnikov z njihovo spremljajo?o prtljago“, ki je tako v to?ki 5 Priloge III k Direktivi o DDV kot tudi v kategoriji 5 Priloge H k ?esti direktivi, in, po potrebi, ali uporaba te stopnje le za to dejavnost prevoza potnikov s taksijem krši na?elo dav?ne nevtralnosti.

Pojem „konkreten in poseben vidik“

47 Za odgovor na vprašanje, ali je lokalni prevoz potnikov s taksijem konkreten in poseben vidik storitev, ki jih opravljajo podjetja za prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage, je treba preužiti, ali gre za storitev, ki jo je kot tako mogoče prepoznati kot loeno od drugih storitev te kategorije (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, toka 35).

48 V zvezi s tem je iz podatkov, navedenih v predložitvenih odlobah, razvidno, da se podjetja za prevoz s taksijem v celoti štejejo za izvajalce javne storitve prevoza potnikov, katerih dejavnost je pogojena s pridobitvijo dovoljenja pristojnega organa in znatnim obveznostim. Te vključujejo med drugim obveznost ohranjanja dejavnosti v skladu z javnim interesom glede prevoza (len 21 PBefG), opravljanja prevoza (len 22 PBefG) in spoštovanja tarifne ureditve (lena 47(4) in 51(1) PBefG).

49 Pravni okvir, ki za razliko od podjetij za izposajo vozil s šoferjem, taksi podjetjem nalaga zagotavljanje storitev prevoza v okviru dežurstva, ki jim prepoveduje, da zavrnejo prevoz, zlasti zaradi žakanja na bolj donosen prevoz, ali da izkoristijo položaj, v katerem bi lahko zahtevali drugačno tarifo prevoza od uradne, je lahko značilen za loene storitve.

50 V teh okoliščinah je dejavnost lokalnega prevoza potnikov s taksijem mogoče šteti za storitev, ki jo je kot tako mogoče prepoznati kot storitev, ki je kot taka loena od drugih storitev zadevne kategorije, ki je prevoz potnikov z njihovo spremljajočo prtljago. Ta dejavnost lahko zato predstavlja konkreten in poseben vidik navedene kategorije.

51 Vendar pa nacionalno sodišče preveri, na podlagi nacionalne zakonodaje in glede na dejanske okoliščine, o katerih odloa, če je tako v postopku v glavni stvari.

Spoštovanje načela davčne nevtralnosti

52 V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti nasprotuje zlasti temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki si zato konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej sodbo z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah The Rank Group, C-259/10 in C-260/10, ZOdl., str. I-10947, toka 32 in navedena sodna praksa).

53 Za ugotovitev, ali sta si storitvi podobni v smislu sodne prakse, je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika in se pri tem izogniti umetnemu razlikovanju, ki temelji na nepomembnih razlikah (glej zgoraj navedeno sodbo The Rank Group, toka 43 in navedena sodna praksa).

54 Storitvi sta si torej podobni, če imata podobne lastnosti in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njune uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno storitev (glej zgoraj navedeno sodbo The Rank Group, toka 44 in navedena sodna praksa).

55 Poleg tega je treba spomniti, da se pri presoji primerljivost storitev ne omeji le na storitve same, ampak je treba upoštevati okoliščine, v katerih se te opravljajo (glej sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi TNT Post UK, C-357/07, ZOdl., str. I-3025, toka 38).

56 V zvezi s tem je Sodišče priznalo, da lahko v nekaterih izjemnih primerih ob upoštevanju posebnosti zadevnih sektorjev razlike v regulativnem okviru in pravnem režimu, ki veljata za zadevne dobave blaga in opravljanje storitev, z vidika potrošnika vzpostavijo razlikovanje glede izpolnjevanja njegovih lastnih potreb (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo The Rank Group, toka 50 in navedena sodna praksa).

57 Zato je treba upoštevati tudi različne pravne zahteve, katerih predmet sta vrsti prevoza,

omenjeni v točki 48 te sodbe, in zaradi tega dejstva njune značilnosti, na podlagi katerih se ena od druge razlikujeta z vidika povprečnega potrošnika.

58 V tej zadevi je predložitveno sodišče navedlo, da se lahko podjetja za prevoz z izposojno vozila s šoferjem odzovejo le na naročila za prevoz, ki so bila sprejeta na sedežu podjetja ali v stanovanju podjetnika, medtem ko podjetja za prevoz s taksijem lahko sprejmejo naročilo, kar predvideva prisotnost vozil na točno določenem mestu ali razpoložljivost na klic. Poudarilo je tudi, da med tema vrstama prevoza obstajajo razlike, kar zadeva sprejem, posredovanje in izpolnitev naročil prevoza, razpoložljivost vozil, in oglaševanje. Po mnenju tega sodišča te razlike, posamezno ali v kombinaciji, preprečijo vsako tveganje izenačitve prevoza s taksijem s prevozom z izposojno vozila s šoferjem. Končno je izpostavilo, da se oznake in značilnosti, ki veljajo za takseje, ne smejo uporabiti za izposojena vozila s šoferjem.

59 Na podlagi takih razlik – če so podane, kar ugotovi nacionalno sodišče – na ravni pravnih zahtev, katerih predmet sta ti vrsti zadevnega prevoza, lahko povprečni uporabnik razlikuje med tema vrstama prevoza, saj vsak od teh prevozov izpolnjuje ločene potrebe uporabnika, in imajo zato lahko odločilen vpliv pri njegovi izbiri ene ali druge vrste prevoza, tako da načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje temu, da sta predmet različne davčne obravnave.

60 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje v zadevi C-454/12, in edino vprašanje v zadevi C-455/12 odgovoriti, da je treba člen 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive v povezavi s kategorijo 5 Priloge H k tej direktivi in člen 98(1) in (2) Direktive o DDV v povezavi s točko 5 Priloge III k tej direktivi glede na načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da za dve vrsti storitev prevoza potnikov z njihovo spremljajočo prtljago v lokalnem prometu, in sicer, prvič, s taksijem in, drugič, z izposojenim vozilom s šoferjem, velja različna stopnja DDV, prvič znižana in drugič splošna, če, po eni strani, je zaradi različnih pravnih zahtev, katerih predmet sta ti dve vrsti prevoza, dejavnost lokalnega prevoza potnikov s taksijem konkreten in poseben vidik kategorije storitev prevoza potnikov in njihove spremljajoče prtljage iz omenjene kategorije in točke 5 teh direktiv, in če, po drugi strani, imajo te razlike odločilen vpliv na to, da povprečni uporabnik izbere prvo ali drugo od teh storitev. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali to velja v zadevah v glavni stvari.

Drugo vprašanje v zadevi C-454/12

61 Z drugim vprašanjem v zadevi C-454/12 predložitveno sodišče sprašuje, ali je za odgovor na prvo vprašanje v zadevi C-454/12 in na edino vprašanje v zadevi C-455/12 nujno upoštevati dejstvo, da morajo taksi podjetja in podjetja za izposojno vozila s šoferjem opravljati prevoz na podlagi posebnega sporazuma, ki veljajo za ta različna podjetja brez razlike in pod skoraj enakimi pogoji.

62 Kot omenjeno v točki 46 te sodbe, je treba za ugotovitev, ali ima država v takih okoliščinah možnost uporabiti nižjo stopnjo DDV za lokalni prevoz potnikov s taksijem, medtem ko za prevoz z izposojno vozila s šoferjem velja splošna stopnja, preučiti, ali opravljanje te storitve pomeni konkreten in poseben vidik kategorije storitev „prevoza potnikov z njihovo spremljajočo prtljago“ iz točke 5 Priloge III k Direktivi o DDV in iz kategorije 5 Priloge H k Šesti direktivi in, po potrebi, ali uporaba te stopnje krši načelo davčne nevtralnosti.

63 V zvezi s tem je treba pripomniti, da so storitve v postopku v glavni stvari v glavnem prevoz pacientov, ki se izvaja v okviru sporazuma med Zavodom za zdravstveno zavarovanje A in združenjem, ki se uporablja enako za taksi podjetja kot za podjetja za izposojno vozila s šoferjem, ki so stranke tega sporazuma. Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da je tarifa za prevoz v tem sporazumu določena in velja enako za obe vrsti prevoza. Poleg tega sporazum ne nalaga nobene druge obveznosti prevoza in storitve, razen tiste, ki obstaja že na podlagi pogodbe, in sicer

u?inkovito izvajanje prevoza. Taksij podjetja torej v okviru takega sporazuma niso zavezana k izpolnjevanju zakonskih zahtev, ki veljajo zanje zunaj le-tega.

64 ?e bi bile te okoliš?ine podane, kar mora preu?iti predložitveno sodiš?e, bi morale slednje v tem primeru ugotoviti, da v okviru sporazuma med zavodom za zdravstveno zavarovanje A in združenjem prevoz potnikov s taksijem ni konkreten in poseben vidik kategorije storitve prevoza potnikov in njihove spremljajo?e prtljage. Poleg tega bi bilo potem treba to dejavnost z vidika povpre?nega uporabnika šteti za podobno dejavnosti lokalnega prevoza z izposajo vozila s šoferjem. To pa ne more izklju?iti, da je dejavnost prevoza bolnikov v okviru sporazumov, sklenjenih z zavodom za zdravstveno zavarovanje na eni strani in podjetjem za prevoz potnikov na drugi strani, kot celota lahko konkreten in poseben vidik storitev, ki jih opravljajo podjetja za prevoz potnikov in njihove spremljajo?e prtljage, v smislu sodne prakse, navedene v to?ki 44 te sodbe.

65 Zato je treba na drugo vprašanje v zadevi C?454/12 odgovoriti, da je treba, nasprotno, ?len 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive v povezavi s kategorijo 5 Priloge H k isti direktivi, in ?len 98(1) in (2) Direktive o DDV v povezavi s to?ko 5 priloge III te direktive glede na na?elo dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da za dve obliki storitev lokalnega prevoza potnikov z njihovo spremljajo?o prtljago, in sicer, prvi?, s taksijem in, drugi?, z izposajo vozila s šoferjem, veljata razli?ni stopnji DDV, ?e na podlagi posebnega sporazuma, ki se brez razlike uporablja za podjetja za prevoz s taksijem in podjetja za izposajo vozila s šoferjem, ki so stranke tega sporazuma, prevoz potnikov s taksijem ni konkreten in poseben vidik prevoza potnikov z njihovo spremljajo?o prtljago, in ?e ta dejavnost, ki se izvaja na podlagi tega sporazuma, z vidika povpre?nega uporabnika šteje za podobno dejavnosti lokalnega prevoza z izposajo vozila s šoferjem, kar mora preu?iti nacionalno sodiš?e.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

1. ?len 12(3)(a), tretji pododstavek, 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/4/ES z dne 19. januarja 2001, v povezavi s kategorijo 5 Priloge H k tej direktivi in ?len 98(1) in (2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s to?ko 5 Priloge III k slednji direktivi je treba glede na na?elo dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da za dve vrsti storitev prevoza potnikov z njihovo spremljajo?o prtljago v lokalnem prometu, in sicer, prvi?, s taksijem in, drugi?, z izposojenim vozilom s šoferjem, velja razli?na stopnja davka na dodano vrednost, prvi? znižana in drugi? splošna, ?e, je po eni strani zaradi razli?nih pravnih zahtev, katerih predmet sta ti vrsti prevoza, dejavnost lokalnega prevoza potnikov s taksijem konkreten in poseben vidik kategorije storitev prevoza potnikov in njihove spremljajo?e prtljage, iz omenjene kategorije in to?ke 5 teh direktiv, in ?e, imajo, po drugi strani, te razlike odlo?ilen vpliv na to, da povpre?ni uporabnik izbere prvo ali drugo od teh storitev. Predložitveno sodiš?e mora preveriti, ali to velja v postopkih v glavni stvari.

2. Nasprotno je treba glede na na?elo dav?ne nevtralnosti ?len 12(3)(a), tretji pododstavek, Šeste direktive v povezavi s kategorijo 5 Priloge H k isti direktivi, in ?len 98(1) in (2) Direktive o DDV v povezavi s to?ko 5 priloge III razlagati tako, da nasprotujeta temu, da za dve obliki storitev lokalnega prevoza potnikov z njihovo spremljajo?o prtljago, in sicer, prvi?, s taksijem in, drugi?, z izposajo vozila s šoferjem, veljata razli?ni stopnji davka na dodano vrednost, ?e na podlagi posebnega sporazuma, ki se brez razlike

uporablja za podjetja za prevoz s taksijem in podjetja za izposajo vozila s šoferjem, ki so stranke tega sporazuma, prevoz potnikov s taksijem ni konkreten in poseben vidik prevoza potnikov z njihovo spremljajočo prtljago, in je ta dejavnost, ki se izvaja na podlagi tega sporazuma, z vidika povprečnega uporabnika šteje za podobno dejavnosti lokalnega prevoza z izposajo vozila s šoferjem, kar mora preučiti nacionalno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.