

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 22. února 2005 (1)

Věc C-498/03

Kingscrest Associates Ltd,

Montecello Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London (Spojené království)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daně – Poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením, jakož i s ochranou dětí a mládeže – Subjekty, které jsou uznány za subjekty ‚sociální povahy‘ – Soukromé ziskové organizace – Výklad čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h)“

1. V tomto řízení o předběžné otázce je Soudní dvůr postaven před pojem „subjekt sociální povahy“, který čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (dále „DPH“)(2) používá pro vymezení rozsahu působnosti osvobození od daně při dodávání zboží a poskytování služeb úzce souvisejících se sociální péčí a sociálním zabezpečením, jakož i s ochranou dětí a mládeže(3).

2. VAT and Duties Tribunal (soud Spojeného království příslušný ve věcech DPH a speciálních daní) rozhoduje spor, ve kterém vyvstala otázka, zda podléhají zdanění pečovatelské domy, které jsou provozovány „partnership“ (osobní společnost). Tento soud položil Soudnímu dvoru tři otázky, z nichž pouze pro druhou je ústní část odvodná, zatímco první a poslední otázka by mohly být zodpovězeny rychleji na základě čl. 104 odst. 3 jednacího řádu, vzhledem k tomu, že odpovědi jasně vyplývají z judikatury.

I – Pravidla Společenství, která jsou předmětem výkladu

3. Hlava X šesté směrnice upravuje osvobození od daně. V článku 13 stanoví mezi osvobozeními, které se týkají činností vykonávaných v rámci území jednoho státu, osvobození určitých činností ve veřejném zájmu (část A, odstavec 1), které zahrnují:

„[...]

g) poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním

zabezpečením v?etn? služeb poskytovaných domovy d?chodc?(4), veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné ?lenské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

h) poskytování služeb a dodání zboží úzce související s ochranou d?tí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné ?lenské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...].

4. ?lánek 13 A odst. 2 písm. a) umožňuje ?lenským stát?m vázat osvobození soukromoprávních subjekt? na jednu ?i více z t?chto podmínek:

„– dotyčné subjekty nesm?jí systematicky sledovat zisk jako sv?j cíl a jakýkoliv p?ípadný zisk nesmí být rozd?len, nýbrž ur?en k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,

– musí být ?ízeny a spravovány v zásad? na základ? dobrovolnosti osobami, které nemají p?ímý ?i nep?ímý zájem samy ani cizím prost?ednictvím na výsledcích dotyčné ?innosti,

– musí uplat?ovat ceny schválené p?íslušnými veřejnými ú?ady nebo ceny, které takto schválené ceny nep?ekra?ují, a u služeb nepodléhajících schválení uplat?ovat nižší ceny, než za podobné služby uplat?ují obchodní podniky povinné k dani z p?idané hodnoty,

– osvobození od dan? nesmí být zp?sobilé narušit hospodá?skou sout?ž, nap?íklad znevýhod?ovat obchodní podniky povinné k dani z p?idané hodnoty.“

II – Skutkové okolnosti sporu a vnitrostátní právo

5. Dne 22. dubna 1997 spole?nosti Kingscrest Associates Limited a Montecello Limited vytvo?ily „partnership“ pod názvem „Kingscrest Residential Care Homes“ (dále jen „Kingscrest“) s cílem provozovat za ú?elem zisku ?ty?i domovy d?chodc? a dva d?tské domovy registrované v souladu se zákonem z roku 1984 o registrovaných pe?ovatelských domech (Registered Homes Act 1984) a zákonem z roku 1989 o ochran? d?tí (Children Act 1989). Od 1. dubna 2002, kdy vstoupil v platnost zákon z roku 2000 o normách pé?e (Care Standards Act 2000), který nahradil oba výše uvedené zákony, bylo všech šest center zaregistrováno u National Care Standards Commission, která je p?íslušná v t?chto v?cech.

6. Zákon z roku 1993 o podnicích sociální povahy (Charities Act 1993) definuje tyto podniky ve svém ?lánku 96 jako každou instituci, která má nebo nemá právní subjektivitu, která je založena pro charitativní ú?ely („charitable purposes“) a která podléhá p?ezkumu High Court. Podle ?lánku 97 jsou uvedené ú?ely posuzovány v souladu s právem Anglie a Walesu(5).

7. P?ed 21. b?eznem 2002 p?íloha 9 skupina 7 bod 9 zákona z roku 1994 o DPH (Value Added Tax Act 1994) osvobozovala od dan? ?innosti v oblasti sociální pé?e vykonávané na neziskovém principu podnikem sociální povahy nebo veřejnoprávním subjektem, takže v daném období ?innost Kingscrest podléhala zdan?ní, protože tento podnik vždy usiloval o vytvá?ení zisku.

8. Avšak od uvedeného data na?ízení z roku 2002 o DPH použitelné ve v?ci sociální ochrany a ochrany zdraví [Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762)] zm?nilo zn?ní uvedeného bodu 9 tak, že osvobození od dan? není vázáno na neziskovou povahu ?innosti, i když ji vykonává soukromé za?ízení „?ízené státem“.

9. Co se tý?e projednávaného p?ípadu poznámka 6 vztahující se ke skupin? 7 chápe „služby sociální pé?e“ jako služby p?ímo související s „poskytováním pé?e, lé?by a výuky za ú?elem zlepšení fyzického nebo psychického stavu osob v pokročilém v?ku, osob nemocných, osob ve

stavu nouze nebo tělesně postižených“, stejně jako s „ochranou dětí nebo mládeže“. Pokud je poskytuje soukromé zařízení „řízené státem“, bere se v úvahu pouze činnost, pro kterou bylo vytvořeno.

10. Poznámka 8 definuje zařízení „řízené státem“ jako organizaci, která je schválená, zapsaná nebo osvobozená od této povinnosti ministrem nebo jiným orgánem na základě obecného zákona Parlamentu(6).

11. Není zpochybováno, že Kingscrest má tento charakter, protože poskytuje služby, které jsou od 21. března 2002 osvobozené od DPH, což je důvod, pro který ho Commissioners of Customs & Excise (správa nepřímých daní) vyřadili ze seznamu osob podléhajících DPH s účinností od tohoto data.

III – Předběžné otázky

12. Kingscrest napadla toto rozhodnutí u VAT and Duties Tribunal, když uplatňovala, že tím, že Commissioners of Customs & Excise měli za to, že její činnosti jsou od daní osvobozeny, porušili čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice; před rozhodnutím v této věci uvedený soud položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je možné použít jiné jazykové verze šesté směrnice Rady 77/388/EHS za účelem určení smyslu výrazu ‚charitable‘ vyskytujícího se [v anglické verzi] v čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) nebo musí mít tento výraz stejný význam jako ve vnitrostátním právu?

2) Jestliže je třeba čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) vykládat v tom smyslu, že je použitelný na subjekt, který je uznán za subjekt sociální povahy, je třeba ho vykládat v tom smyslu, že je použitelný na ziskovou organizaci, jako je „partnership“ Kingscrest Residential Care Homes?

3) Je třeba čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) směrnice vykládat v tom smyslu, že svěřuje členským státům diskretní pravomoc uznat pro účely tohoto ustanovení subjekt registrovaný na základě Care Standards Act 2000 (nebo Registered Homes Act 1984 nebo Children Act 1989), který však není veřejnoprávním subjektem a který nemá status podniku sociální povahy na základě vnitrostátního práva dotyčného členského státu?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

13. Vláda Spojeného království, Kingscrest a Komise předložily písemná vyjádření ve lhůtě stanovené článkem 20 statutu ES Soudního dvora a jejich zástupci se zúčastnili jednání konaného dne 27. ledna 2005, aby přednesli svá ústní vyjádření.

V – Přezkum předběžných otázek

A – Úvodní úvahy: prvotní otázka DPH Společenství(7)

14. Může se zdát překvapivé, že podnik, jehož činnost je osvobozená od daní, vyjadřuje svůj nesouhlas s touto skutečností a žádá, aby podléhal zdanění, nicméně, vzhledem k tomu, že tato společnost je zařazena mezi konečné spotřebitele, osvobození od daní ji poškozuje tím, že si nemůže odpovídat částky zaplacené při nabytí zboží nebo při přijímání služeb, které potřebuje pro svoji činnost.

15. Tato situace má na daňový režim neblahé důsledky, protože osoba povinná k dani, která je povinna uplatnit osvobození od daní, se bude snažit zahrnout tyto negativní důsledky do ceny, takže v případě objektivního osvobození od daní, jehož cílem je podpora určitých druhů činností nebo podpora určitých průmyslových odvětví, je dosažen přesný opačný výsledek, než jaký byl

sledován, protože „daňové zvýhodnění“ zdraží hospodářské transakce.

16. Ne bezdůvodně považují některé autoři osvobození od společného režimu DPH za porušení zásady všeobecnosti daně a její neutrality(8) a domnívají se, že by bylo více v souladu s povahou této daně stanovit nižší sazby daně nebo dokonce minimální sazby, což by mělo podobný dopad na konečný daňový výnos a zároveň by nedošlo k narušení fungování systému(9).

B – *Kritéria výkladu, především „jazykové kritérium“ (první otázka)*

17. Britské soudy zahajují dialog se Soudním dvorem otázkou, která vyjadřuje dvě pochybnosti, přičemž obě jsou objasněné judikaturou. První otázka si klade za cíl objasnit, zda pojem „sociální povaha“ použitý v článku 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice má být chápán ve světle vnitrostátních práv, nebo v souladu se specifickými potřebami právního řádu Společenství; v případě, že se odpověď orientuje posledně uvedeným směrem, druhá pochybnost se týká možnosti odvolat se při tomto výkladu na jiné jazykové verze stejného ustanovení.

18. Aby bylo možné nastínit řešení, je vhodné, jak jsem uvedl ve stanoviscích ze dne 12. července 2001 a ze dne 25. března 2004 ve věcech CSC Financial Services a Cimber Air(10), si připomenout kritéria přijatá pro výklad ustanovení, která osvobozují některé právní vinnosti od DPH.

19. Dále jsem zdůraznil, že povinnost odvádět DPH je obecným pravidlem, které je stanoveno v čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, že osvobození od daně představuje výjimku a že jako každá výjimka z daňové povinnosti se musí vykládat restriktivně, jak to potvrdila judikatura(11), přestože tento požadavek neznamená, že vysvětlení, která brání dosažení požadovaného cíle, by měla zbavit uvedená osvobození od daně jejich účinku(12).

20. Dále jsem zdůraznil platnou zásadu neutrality ve společném systému DPH, kterou systém osvobození od daně porušuje tím, že narušuje všeobecnost daňové povinnosti jakožto nástroje sloužícího k zachování hospodářské soutěže v rámci jednotného trhu, a tudíž je nutné z důvodu zabezpečení soudržnosti a pevnosti daňového systému ve všech členských státech připustit, že hlava X šesté směrnice používá autonomní pojetí práva Společenství.

21. Pokud jde o projednávaný případ články 13 šesté směrnice stanoví, jak uvádí jedenáctý bod jejího odvodnění, společný seznam osvobození od daně tak, aby vlastní zdroje Společenství byly vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech: z toho vyplývá, že tato daňová opatření jsou zvláštními instituty, které musí být vymezeny z hlediska právního řádu Společenství v návaznosti na jejich strukturální potřeby, tak jak to bylo nedávno připomenuto ve výše uvedeném rozsudku Temco Europe (bod 16)(13).

22. V důsledku toho mohou být pojmy použité v článku 13 pochopeny pouze prostědnictvím zvláštních kategorií jednotlivých vnitrostátních práv, protože tímto způsobem se získá definice, která zajišťuje stejný význam ve všech místech Společenství, avšak v opačném případě je nutné se obrátit na nezávislý zdroj mimo vnitrostátní řád, aby byla zabezpečena efektivita práva Společenství. V rámci tohoto hledání představuje kritérium zvané „jazykové“ mimořádně užitečný nástroj, protože pokud určíme podstatu tohoto institutu a důvody, které vysvětlují jeho uznání, je nezbytné se s náležitým ohledem na zásadu daňové neutrality vlastní společnému režimu DPH odvolat na jiné jazykové verze(14) s cílem přesně určit smysl pojmu šesté směrnice.

23. Navrhuji tak Soudnímu dvoru odpovědět na první předběžnou otázku tak, že pro objasnění významu pojmu „sociální povaha“ (v angličtině „charitable“) uvedeného v čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice je možné se odvolat na jazykové verze v jiných úředních jazycích Společenství s cílem dospět k jednotnému výkladu; není namístě připsat tomuto pojmu význam

odvozený z vnitrostátního práva, pokud bychom tímto způsobem došli k nestejným výkladům.

24. Tento poslední bod má nutí jít nad rámec otázky, protože, pokud jde o zajištění jednotnosti v chápání práva Společenství, přísluší Soudnímu dvoru, aby po celkovém přezkoumání jednotlivých jazykových verzí sdělil vnitrostátnímu soudu, že pokud ustanovení hovoří o subjektech „sociální povahy“ (v angličtině „organisations recognised as charitable“), vztahuje se to, jak to uvádí Komise ve svých písemných vyjádřeních, na struktury, které poskytují pečovatelské služby.

25. Toto řešení se nabízí nejen proto, že většina verzí směrnice(15) používá pojmy významově blízké španělskému výrazu „carácter social“ (v angličtině „social nature“)(16), ale také i proto, že více odpovídá účelu uvedené směrnice. Posouzení čl. 13 A odst. 1 odhaluje záměr osvobodit od daně činnosti, které se s ohledem na své úzké propojení s cíli vlastními sociálnímu a demokratickému právnímu státu(17) považují za činnosti ve veřejném zájmu a jsou spojovány s aktivitami, které veřejná moc tradičně podporuje a řídí buď přímo, nebo prostřednictvím jiných osob (poštovní služby a rozhlasové a televizní vysílání, zdravotnictví, školství, sociální zabezpečení, ochrana dětí a mládeže, výkon náboženské svobody, tělesná výchova a sport, jakož i podpora kultury). Za těchto okolností se jeví nespochybnitelným, že anglický výraz „charitable“ nevyjadřuje charitu nebo dobročinnost, která připomíná soukromou neziskovou činnost na pomoc potřebným(18), avšak širší myšlenku s veřejným významem, která mážet obsáhnout altruistické činnosti, ale která zahrnuje všechny podpůrné politiky pro nejvíce potřebné skupiny.

26. Výše uvedené úvahy mají vést k dalším otázkám, které položil britský soud.

C – „Sociální povaha“ versus snaha o vytváření zisku (druhá otázka)

27. Následující otázka si klade za cíl objasnit, zda je možné v rámci čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice kvalifikovat za „sociální“ soukromou organizaci, která usiluje o vytváření zisku.

28. Pro kladnou odpověď hovoří dva argumenty: první je teleologické povahy, druhý má systematický charakter.

29. Je třeba mít na paměti, že osvobození od daně tvoří, jak jsem již zdůraznil ve výše uvedeném stanovisku ve věci CSC Financial Services (bod 18), daňové výhody, které se posuzují jako opatření hospodářské podpory negativního charakteru. Článek 13 A odst. 1 šesté směrnice používá objektivní kritéria, když od daně osvobozuje některé skutečnosti, které by jinak podléhaly dani, a to vše ve snaze podpořit dotyčná odvětví. Osvobození od daně se vztahuje k činnostem, nikoliv k těm, které je realizují, aťkoliv jsou oprávněnými osobami(19). V důsledku toho, pokud jde o snahu podpořit poskytování sociálních služeb orgány veřejné moci nebo subjekty „sociální povahy“, je nerelevantní, zda je tyto osoby poskytují s cílem vytvářet zisk, nebo ne. Opatření řešení by mohlo rozbít společný systém DPH a porušit zásadu neutrality, protože by to umožnilo rozdílné zacházení se stejnými činnostmi na základě právního řádu použitelného v každém členském státě.

30. Strukturální vysvětlení předložené Komisí podporuje předcházející úvahu, přičemž se opírá o dva argumenty. Podle prvního argumentu pokud čl. 13 A odst. 1 šesté směrnice vylučuje z osvobození od daně činnosti vykonávané ziskovými organizacemi, činí tak výslovně, jako je tomu v písmenech l) a m)(20). Druhý argument je založen na tvrzení, že v opačném případě by čl. 13 A odst. 2 písm. a) neměl smysl, neboť tím, že by bylo členským státem umožněno vázat uznávání osvobození od daně podle odst. 1 písm. g) a h) ve prospěch soukromých organizací na splnění podmínky, že tyto podniky nesledují systematicky zisk jako svůj cíl, připustil by tak, že toto první pravidlo zahrnuje situace, ve kterých je zisk sledován.

31. Řešení, které navrhuji, bylo implicitně přijato v judikatuře. Poté, co se rozsudek Bulhuis-Griffioen(21) nevyjádřil k této problematice a vyloučil osvobození od daně pro činnost vykonávané fyzickými osobami, přičemž zdůraznil, že v takových případech není zapotřebí se vyjadřovat k tomu, zda existuje záměr dosahovat zisk, rozsudek Gregg(22) napravil tuto převodní tendenci tím, že připustil, že písmeno g) zahrnuje jednotlivce, kteří provozují podnik, takže osvobození od daně by se vztahovalo na provozatelskou činnost vykonávanou ziskovými organizacemi, protože „provozovat podnik“ v sobě zahrnuje potřebu rentability(23). Krom toho ve věci Hoffmann(24) Soudní dvůr konstatoval, že v rámci článku 13 A šesté směrnice obchodní povaha činnosti nevylučuje, že tato činnost je ve veřejném zájmu (bod 38 *in fine*), protože cílem je podpořit činnosti, které jsou ve prospěch společnosti jako celku, nezávisle na ekonomickém a právním režimu plnění.

32. Celkově lze konstatovat, že skutečnost, že úřadníci, kteří působí v oblastech spadajících pod čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice, sledují zisk, nebrání tomu, aby tyto úřadníci mohli být považováni za „subjekty sociální povahy“, a proto v zásadě nic nebrání tomu, aby byl takto kvalifikován i podnik, jako je Kingscrest.

D – Diskretní pravomoc členských států uznávat soukromé organizace za subjekty „sociální povahy“ (třetí otázka)

33. Svou poslední otázkou si předkládající soud přeje znát, zda vnitrostátní orgány požívají určitého prostoru pro uvážení při přiznávání tohoto statutu subjektům, které se neřídí veřejným právem. Judikatura Společenství odpověděla na tuto otázku kladně ve dvou nedávných rozsudcích: první byl vydán ve věci Kügler(25) a druhý ve věci Dornier(26). Na vyřešení tohoto aspektu předběžné otázky by stažilo odkázat na tyto rozsudky, ale formulace položené otázky, i když implicitně, vyvolává pochybnost, zda registrace v souladu s Care Standards Act 2000 (dříve Registered Homes Act 1984 a Children Act 1989) představuje správný výkon této diskretní pravomoci. Vysvětlení této pochybnosti vyžaduje několik upřesnění.

34. Výše uvedené rozsudky neudělují členským státům absolutní svobodu při výkonu této pravomoci, na kterou se použijí zásady Společenství, především zásada rovného zacházení (bod 56 rozsudku Kügler), který dále vypočítává několik skutečností jako například, zda je činnost daňového poplatníka vykonávána ve veřejném zájmu, zda jsou ostatní poplatníci poskytující stejné služby kvalifikováni stejně a zda zdravotní pojiškovny nebo jiné orgány sociálního zabezpečení na sebe z velké části berou náklady daných plnění (bod 58 rozsudku Kügler a bod 72 rozsudku Dornier).

35. V důsledku toho je třeba určit smysl tohoto konceptu a stanovit pevná kritéria na co možná nejpodrobnější vymezení této pravomoci uvážení, a poskytnout tak předkládajícímu soudu přesné vymezený rámec, ve kterém bude moci rozhodovat o vnitrostátním ustanovení, což je v jeho výlučné pravomoci.

36. Úvodem je třeba připomenout, že v oblasti DPH, přesněji v oblasti objektivních osvobození od daně, nesmí daňové orgány vykonávat svoji pravomoc způsobem, který narušuje neutralitu daně a vlastní povinnost rovného zacházení, a to bez opomenutí výjimečné povahy těchto osvobození. Existují proto dvě „zásadní“ omezení, již uvedené Soudním dvorem: povaha činnosti, která musí být orientována na veřejný zájem a požadavek na rovné zacházení, co se týče DPH, s hospodářskými subjekty, které jsou v podobné situaci(27); z toho plyne, že kritéria osvobozování od daně musí být neutrální, abstraktní a předem určená.

37. Ke stejnému závěru dospějeme, jestliže budeme sledovat hranice, které stanoví samotné znění čl. 13 A odst. 1 šesté směrnice, jenž v odstavci 1 ukládá členským státům povinnost

osvobodit od dan? ?innosti p?ímo související se sociální pé?í a sociálním zabezpe?ením, jakož i s ochranou d?tí a mládeže, které jsou vykonávány ve?ejnoprávními subjekty a subjekty, které byly uznány jako subjekty „sociální povahy“, a jenž v odst. 2 písm. a) up?es?uje, pokud jde o poslední uvedené subjekty, že ?lenské státy mohou pod?ídit p?iznání t?čto osvobození od dan? spln?ním jedné ?i více vyjmenovaných podmínek, mezi které pat?í podmínka nesledovat systematicky zisk jako sv?j cíl, mít filantropický charakter nebo uplat?ovat schválené ceny nebo ceny nižší než ceny tržní.

38. Již jsem poukázal na to, že toto ustanovení nebrání tomu, aby subjekt, který usiluje o dosahování zisku, byl uznán za subjekt „sociální povahy“; nastala totiž chvíle, kdy je nutné zd?raznit, jak to tvrdí Komise, že uvedené ustanovení také neukládá, aby byl za takovýto subjekt uznán jakýkoliv podnik, který poskytuje služby spojené s ?innostmi osvobozenými od dan?, protože nejen že by tak souhra t?čto ustanovení ztratila význam, ale výjimka by se zm?nila na pravidlo. V d?sledku toho ?lenské státy musejí posoudit druh ?innosti, ale také organiza?ní strukturu, která ji poskytuje, a zp?sob, jakým ji poskytuje(28).

39. Ze t?čto okolností se systém, jako je Care Standards Act 2000, který na základ? registrace u National Care Standards Commission p?iznává „sociální povahu“ pe?ovatelským organizacím, které spl?ují podmínky stanovené britskou právní úpravou, což je p?edm?tem nep?etržité kontroly ze strany instituce *ad hoc*, která m?že požadovat spln?ní dodate?ných podmínek v rámci hranic striktn? ur?ených zákonodárcem, zdá být v souladu s výše uvedenými požadavky, a?koliv, jak to bylo již uvedeno v rozsudcích Kügler a Dornier (body 57 a 74), toto posouzení náleží p?edkládajícímu soudu.

VI – Záv?ry

40. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpov?d?l na otázky, které položil VAT and Duties Tribunal, následov?:

„1) Pro objasn?ní pojmu „sociální povaha“ (v angli?tin? ‚charitable‘) obsaženého v ?l. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z p?idané hodnoty – společný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?, je t?eba použít jiné jazykové verze tohoto ustanovení, aniž by bylo možné mu p?ipsat význam, který má podle vnitrostátního práva, pokud by to vedlo k rozdílným výklad?m.

2) Skute?nost, že hospodá?ský subjekt, který vykonává ?innosti považované za osvobozené od dan? ve smyslu ?l. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté sm?rnice, usiluje o vytvá?ení zisku, v zásad? není p?ekážkou, aby byl tento subjekt uznán za subjekt ‚sociální povahy‘.

3) ?lenské státy požívají diskre?ní pravomoci p?i uznávání soukromé organizace za subjekt ‚sociální povahy‘, pro ú?ely výše uvedených ustanovení, avšak musí ji vykonávat jak p?i dodržování zásad neutrality DPH a rovného zacházení s osobami povinnými k dani, tak p?i zohledování obsahu ?innosti a cíle, s jakým je vykonávána, aby byla definovaná v souladu s p?edem ur?enými, objektivními a abstraktními kritérii, která berou v úvahu druh ?innosti, organiza?ní strukturu, která ji poskytuje, a zp?sob, jakým ji poskytuje. Je na uvážení vnitrostátního soudu, aby p?ípad od p?ípadu posoudil, zda byly tyto hranice dodrženy.“

1 – P?vodní jazyk: špan?lština.

2 – Šestá 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 – V tomto stanovisku používám pojmy jako „sociální pomoc“, „sociální péče“, „sociální práce“ stejně jako jim podobné výrazy, které zahrnují právní akty popsané v uvedených ustanoveních.

4 – V některých jazykových verzích nejsou jako příklad uvedeny domovy důchodců.

5 – V předkládacím rozhodnutí (bod 17) se uvádí, že v rozhodnutí z roku 1891 (Income Tax Commissioners proti Pemsel [1891] AC 531), House of Lords potvrdil, že právní chápání pojmu „charitable“ se neshoduje s běžným chápáním tohoto pojmu a že za hlavní altruistické cíle jsou z právního hlediska považovány pomoc chudým, podpora vzdělávání a náboženství, stejně jako jiné cíle, které jsou prospěšné pro společnost.

6 – Ustanovení, která vstoupila v platnost v různém časovém období v různých územních celcích, jsou vyloučena.

7 – Tento výraz si půjžuji z díla I. Ibáñez Garcíy „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario“, uveřejněného v *Noticias de la Unión Europea*, 2003, č. 226, s. 103 až 115.

8 – Viz L. M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, nakladatelství Cedecs, Barcelona, 1997, s. 201. Ibáñez García ve svém díle (s. 103 a 104) na příkladu vysvětluje, že zásada neutrality není slučitelná s pravidlem podílu daní stanoveným v čl. 17 odst. 5 a čl. 19 šesté směrnice, přestože judikatura Společnosti potvrdila opak: v rozsudku ze dne 11. července 1996, Régie Dauphinoise (C-306/94, Recueil, s. I-3695), Soudní dvůr potvrdil, že úelem uvedených ustanovení je „zabezpečit dodržování cíle úplné neutrality, kterou společný systém DPH zajišťuje“.

9 – Takto se vyjadřuje Ibáñez García, *op. cit.*, s. 105

10 – Rozsudky ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services (C-235/00, Recueil, s. I-10237) a ze dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, Recueil, s. I-8379).

11 – Rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 19); ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20); ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64) a ze dne 8. března 2001, Skandia (C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 32). K těmto rozsudkům je třeba ještě doplnit další tři ze dne 20. listopadu 2003 (Taksatorringen, C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 36; Unterpertinger, C-212/01, Recueil, s. 13859, bod 34, a d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 52). V poslední době Soudní dvůr zopakoval zásadu striktního výkladu osvobození od daní v rozsudku ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 17).

12 – Což jsem poznamenal v bod 37 stanoviska ve výše uvedené věci Temco Europe, v rozsudku je tento přístup použit v bod 17.

13 – V tomto rozsudku jsou uvedeny rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51); ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25) a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22). Soudní dvůr rozhodl ve stejném smyslu v rozsudcích ze dne 12. září 2000, Spojené království v. Komise (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 63); ze dne 4. října 2001, Goed Wonen (C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 47) a ze dne 8. května 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 46).

14 – Jazyková pluralita a její problémy se v literatuře objevily už dříve, když v roce 1605 M. de Cervantes, v díle *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, nakladatelství Martín de Riquer, Barcelona, 1994, první část, kapitola 2, s. 113, napsal: „ten den byl právě pátek a v celém hostinci nebylo nic než pár porcí ryby, které se v Kastilii říká abadejo, v Andalusii bacallao, na jiných místech curadillo a jinde truchuela“.

15 – Odkazují na úřední jazyky Společenství v době, kdy byla předložena předložena otázka (tedy dne 26. listopadu 2003).

16 – Francouzské („caractère social“), portugalské („carácter social“), italské („carattere sociale“), německé („sozialem Charakter“), nizozemské („sociale aard“), řecké („????????????????????“) a finské („luonteeltaan yhteiskunnalliseksi“) texty obsahují výrazy podobné španělskému výrazu „carácter social“. Nicméně švédská („välgörenhetsorganisationer“) a dánská verze („almennyttig karakter“) používají pojmy, které mají blíž k anglické formulaci.

17 – Doktrína uvádí služby „státu blahobytu“ (viz L. M. Pérez Herrero, *op. cit.*, s. 204).

18 – Charles Dickens v díle *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, s. 515, vkládá svému hrdinovi Tiggovi, který má finanční těžkosti, do úst tato slova: „dobročinnost začíná doma a spravedlnost o dále“.

19 – Kingscrest usiluje prokázat svůj zájem o dosahování zisku, aby se na něj nevztahovalo osvobození od daní, ale dopouští se vážné chyby, protože se nejedná o subjektivní osvobození. Rozsudek ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, s. I-3293) toto osvobození takto zdánlivě kvalifikoval, když připustil, že úelem osvobození dle čl. 13 A odst. 1 písm. h) až p) šesté směrnice je přiznání zacházet s určitými subjekty, jejichž činnost je orientována k jiným než obchodním účelům (bod 19); ale pokud posuzujeme toto tvrzení jako jednoduché *obiterdictum*, je v souladu s opačnou tezí, protože konečný důvod osvobození spoívá ve druhu vykonávané činnosti. Dle J. F. Pont Clemente v díle *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, nakladatelství EDESA, 1986, s. 26 a 27) pokud zákon rozlišuje určitá jednání – i když podléhají zdanění, protože to stanoví zákon – a osvobozuje je od daní, potom je možné mluvit pouze o objektivním osvobození. Naopak, pokud zákonodárce vyloučí z daňové povinnosti některé subjekty nebo určitou skupinu subjektů – kteří by, pokud by neexistovalo toto vylučovací pravidlo, museli splňovat tuto povinnost – vytváří subjektivní osvobození. První brání vzniku právní-daňového vztahu, zatímco druhé jen zbavuje této povinnosti osobu osvobozenou od daní, což nebrání tomu, aby tato povinnost nevznikla vůči jiným osobám.

20 – Písmeno 1) uvádí „neziskové organizace politické, odborářské, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy“, zatímco písm. m) se zaměřuje na služby, které „poskytují neziskové organizace osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy“.

21 – Rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, s. I-2341).

22 – Rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947).

23 – Pro projednávaný případ jsou zajímavé úvahy generálního advokáta Cosmase v bodě 24 a násl. stanoviska ve věci Gregg.

24 – Rozsudek ze dne 3. dubna 2003 (C-144/00, Recueil, s. I-2921).

25 – Rozsudek ze dne 10. září 2002 (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 54).

26 – Rozsudek ze dne 6. listopadu 2003 (C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 69).

27 – Ne nadarmo čl. 13 A odst. 2 písm. a) poslední odrážka šesté směrnice zakazuje členským státům, aby při výkonu diskreční pravomoci narušovaly hospodářskou soutěž v neprospěch podniků obchodní povahy, které podléhají DPH.

28 – Tato vyjádření nejsou v rozporu s objektivním charakterem osvobození, který stále zohledňuje povahu činnosti, přestože ho subjektivně omezují tím, že z důvodu efektivnosti zvýhodnění vyžadují splnění určitých podmínek od subjektů, které poskytují služby osvobozené od daně.