

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

prednesené 22. februára 2005 (1)

Vec C-498/03

Kingscrest Associates Ltd

Montecello Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný VAT and Duties Tribunal)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – Poskytovanie služieb a dodávky tovarov úzko súvisiace so sociálnou prácou, ako aj s ochranou detí a mládeže – Subjekty, ktoré boli uznané za ‚charitatívne‘ – Súkromné subjekty sledujúce vytváranie zisku – Výklad článku 13 A ods. 1 písm. g) a h)“

1. V tejto prejudiciálnej otázke želí Súdny dvor pojmu „charitatívne organizácie“, ktoré článok 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“)(2) používa na vymedzenie rozsahu pôsobnosti oslobodení od dane pri dodávkach tovarov a poskytovaní služieb úzko súvisiacich so sociálnou prácou, ako aj s ochranou detí a mládeže.(3)

2. VAT & Duties Tribunal (britský súdny orgán príslušný vo veciach DPH a osobitných daní) prejednáva spor, v ktorom sa rozhoduje o otázke, či prevádzkovanie domovov, ktoré vykonáva „partnership“ (združenie), podlieha zdaneniu. Nastolil tri otázky, z ktorých iba druhá oprávuje na ústne pojednávanie, keďže prvá a posledná otázka mohli byť rýchlejšie zodpovedané na základe článku 104 ods. 3 rokovacieho poriadku, pretože odpovede možno jasne vyvodiť z judikatúry.

I – Normy Spoločenstva, ktoré sú predmetom výkladu

3. Hlava X šiestej smernice upravuje oslobodenia od dane. V článku 13 uvádza medzi oslobodeniami, ktoré sa týkajú činností vykonávaných v rámci územia jedného štátu, oslobodenia, ktoré sa vzťahujú na určité činnosti vo všeobecnom záujme (A ods. 1), zahŕajúc:

„...“

g) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou [sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením – *neoficiálny preklad*](4), vrátane služieb poskytovaných domovmi pre starých ľudí, orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*] alebo inými

organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznanými za charitatívne,

h) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s ochranou detí a mládeže orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*] alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznané za charitatívne,

...“

4. Časť A ods. 2 písm. a) toho istého ustanovenia umožňuje, aby subjekty súkromného práva mohli byť oslobodené od dane, ak je splnená jedna alebo viacero podmienok:

„– nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nerozdelí, ale použije sa na ďalšie poskytovanie alebo zdokonalenie služieb,

– musia byť riadené a spravované na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú priamy alebo nepriamy záujem či už osobne alebo cez sprostredkovateľov na výsledkoch príslušných činností,

– musia používať ceny schválené verejnými orgánmi alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podnikmi podliehajúcimi dani z pridanej hodnoty,

– oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty.“

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a vnútroštátne právo

5. Dňa 22. apríla 1997 spoločnosti Kingscrest Associates Limited a Montecello Limited vytvorili „partnership“ s názvom „Kingscrest Residencial Care Homes“ (ďalej len „Kingscrest“), aby na účely zisku prevádzkovali štyri domovy dôchodcov a dva detské domovy zapísané v príslušných registroch v súlade s Registered Homes Act 1984 (zákon o registrovaných domovoch starostlivosti) a Children Act 1989 (zákon o ochrane detí). Počínajúc 1. aprílom 2002, t. j. dátumom nadobudnutia účinnosti Care Standards Act 2000 (zákon o štandardizácii starostlivosti, ktorý zrušil dva predchádzajúce zákony) sa týchto šesť centier zaregistrovalo na National Care Standards Commission, ktorá je príslušná v tejto oblasti.

6. Charities Act 1993 sa odvoláva na charitatívne organizácie, pričom ich v článku 96 charakterizuje ako inštitúcie s právnou subjektivitou alebo bez nej, založené na charitatívne účely („charitable purposes“) a podriadené kontrole High Court. Podľa článku 97 sa uvedené účely posudzujú „v súlade s právom Anglicka a Walesu“. (5)

7. Pred 21. marcom 2002 príloha 9 skupina 7 bod 9 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH) oslobodzovala od dane činnosti v oblasti sociálnej pomoci vykonávané na neziskovej báze spoločnosťou uvedeného typu alebo organizáciou, ktorá sa spravuje verejným právom, takže v danom čase činnosť Kingscrest podliehala dani, keďže sa táto spoločnosť vždy usilovala o vytváranie zisku.

8. Od uvedeného dátumu však Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (nariadenie o DPH v oblasti zdravia a sociálnej ochrany) zmenil znenie citovaného bodu 9 tak, že oslobodenie od dane nie je podmienené neziskovou povahou činnosti, aj keď ju vykonáva súkromný podnik „regulovaný štátom“.

9. Pokiaľ ide o predmetnú vec, poznámka 6 týkajúca sa skupiny 7 chápe pod „sociálnymi službami“ služby priamo súvisiace s „poskytovaním pomoci, starostlivosti alebo vzdelávania s

cie?om podpori? fyzickú alebo psychickú pohodu starších ?udí, chorých alebo osôb s problémami alebo postihnutím“, ako aj so „starostlivos?ou o deti a mládež alebo ich ochranou“. Ak ich poskytuje súkromný subjekt „regulovaný štátom“, do úvahy sa berie ?innos?, pre ktorú bol vytvorený.

10. Na druhej strane poznámka 8 pod „regulovanou štátom“ rozumie organizáciu, ktorá je schválená, zapísaná alebo oslobodená od povinnosti zápisu ministrom alebo iným orgánom v zmysle všeobecného zákona Parlamentu.(6)

11. Nikto nespochyb?uje, že Kingscrest má tento charakter, ke?že poskytuje služby starostlivosti oslobodené od DPH po?ínajúc 21. marcom 2002, ?o je dôvod, pre ktorý ho Commissioners of Customs and Excises (správa nepriamych daní) vyškrtla zo zoznamu osôb podliehajúcich dani s ú?innos?ou od toho d?a.

III – Prejudiciálne otázky

12. Kingscrest napadol toto rozhodnutie pred VAT & Duties Tribunal, tvrdiac, že oslobodením jeho ?innosti od dane bol porušený ?lánok 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice; pred rozhodnutím vo veci uvedený súdny orgán rozhodol položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je možné odvola? sa na iné jazykové verzie šiestej smernice 77/388/EHS pri ur?ovaní významu pojmu „charitable“ uvedeného v ?lánku 13 A ods. 1 písm. g) a h) alebo má ma? tento pojem rovnaký význam ako vo vnútroštátnom práve?

2. Ak sa má ?lánok 13 A ods. 1 písm. g) a h) vyklada? tak, že sa uplat?uje na organizáciu uznanú za charitatívnu, je potrebné ho vyklada? tak, že sa uplat?uje na subjekt sledujúci vytváranie zisku, akým je ‚partnership‘ Kingsrest Residencial Care?

3. Treba ?lánok 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice vyklada? tak, že priznáva ?lenským štátom právo na základe vo?nej úvahy uzna? na ú?ely tohto ustanovenia organizáciu registrovanú pod?a Care Standards Act 2000 (alebo Registered Homes Act 1984 alebo Children Act 1989), ktorá však nie je organizáciou, ktorá sa spravuje verejným právom a nemá štatút charitatívnej organizácie pod?a vnútroštátneho práva dotknutého štátu?“

IV – Konanie na Súdnom dvore

13. Britská vláda, Kingscrest a Komisia predložili písomné pripomienky v lehote stanovenej v ?lánku 20 Štatútu Súdneho dvora ES a ich zástupcovia sa zú?astnili verejného pojednávania 27. januára 2005, aby ústne predniesli svoje tvrdenia.

V – Preskúmanie prejudiciálnych otázok

A – Predbežné úvahy: prvotný hriech DPH Spolo?enstva(7)

14. Je prekvapivé, ak podnik, ktorého ?innos? je oslobodená od dane, s touto skuto?nos?ou vyjadrí nesúhlas a žiada, aby podliehal dani, avšak oslobodenie od dane ho poškodzuje, lebo si nemôže odpo?íta? ?iastky zaplatené pri nadobudnutí tovaru a prijatí služieb potrebných pre svoju ?innos?, ke?že bol odsunutý na miesto kone?ného spotrebite?a.

15. Takáto situácia vyvoláva v da?ovom režime neblahé ú?inky, pretože osoba podliehajúca dani, ktorá je povinná uplatni? oslobodenie od dane, sa bude snaži? zahrnú? tieto záporné výsledky do cien, takže v prípade objektívneho oslobodenia od dane, ktoré je ur?ené na podporu ur?itých druhov ?innosti alebo stimulovanie niektorých priemyselných odvetví, sa dosiahne presne

opačný výsledok, než aký sa sledoval, keďže „daťové zvýhodnenie“ zdrazí ekonomické transakcie.

16. Nie bezdôvodne niektorí autori považujú oslobodenie od spoločného režimu DPH za porušenie zásady všeobecnosti dane a jej neutrality(8) a podľa nich by bolo viac v súlade s povahou dane stanoviť nižšie sadzby dane alebo dokonca minimálne sadzby, čo by malo podobný vplyv na konečný daťový výnos a fungovanie systému by pritom nebolo narušené.(9)

B – *Kritériá výkladu. Najmä „jazykové kritérium“ (prvá otázka)*

17. Britskí sudcovia začínajú dialóg so Súdnym dvorom otázkou, ktorá zahŕňa dve pochybnosti, pričom obidve už boli objasnené judikatúrou. Prvá sa týka toho, či sa výraz „charitatívne“ použitý v článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice má chápať vo svetle vnútroštátneho práva alebo v súlade so špecifickými potrebami právneho poriadku Spoločenstva; v prípade, že sa odpoveď orientuje druhým smerom, druhá pochybnosť sa týka možnosti použiť pri tejto hermeneutickej práci iné jazykové verzie normy.

18. Aby bolo možné nájsť riešenie, je vhodné, ako som uviedol v návrhoch z 12. júla 2001 a z 25. marca 2004 vo veciach CSC Financial Services a Cimber Air(10), pripomenúť si usmernenia prijaté na výklad ustanovení, ktoré oslobodzujú niektoré transakcie od DPH.

19. Vtedy som zdôraznil, že daťová povinnosť je všeobecným pravidlom, stanoveným v článku 2 ods. 1 šiestej smernice, a oslobodenia od dane predstavujú výnimku, a ako každá výnimka z daťovej povinnosti sa teda musia vykladať zužujúco – ako to potvrdila judikatúra(11), hoci táto požiadavka neznamená, že prostriedky použité na vysvetlenie výnimiek, ktoré prekážajú dosiahnutiu sledovaného cieľa, by ich mali zbaviť ich obsahu.(12)

20. Takisto som zdôraznil zásadu prísnej neutrality v spoločnom systéme DPH, ktorú systém oslobodení od dane porušuje v tom, že naruša všeobecnosť daťovej povinnosti, ktorá je nástrojom v službách hospodárskej súťaže na jednotnom trhu, a z toho dôvodu je kvôli zabezpečeniu pevnosti a súdržnosti daťovej právnej úpravy vo všetkých členských štátoch potrebné súhlasiť s tým, že hlava X šiestej smernice obsahuje autonómne pojmy práva Spoločenstva.

21. V predmetnej veci je dôležité, že článok 13 šiestej smernice, ako sa uvádza v jedenástom bode jej odôvodnenia, obsahuje spoločný zoznam oslobodení od dane na účely uniformného vyberania vlastných zdrojov Spoločenstva vo všetkých členských štátoch, z čoho vyplýva, že uvedené daťové opatrenia sú jedinečné inštitúty, ktoré musia byť vymedzené v právnom poriadku Európskej únie v závislosti od jej štrukturálnych potrieb, ako to bolo nedávno pripomenuté v už spomínanom rozsudku Temco Europe (bod 16).(13)

22. Z toho vyplýva, že slová použité v článku 13 možno chápať prostredníctvom osobitných kategórií každého vnútroštátneho práva, ak sa týmto spôsobom získa definícia, ktorá zabezpečí rovnaký dopad vo všetkých štátoch Spoločenstva, ale v opačnom prípade je potrebné obrátiť sa na nezávislý zdroj mimo vnútroštátnych právnych systémov, aby sa zabezpečila efektívnosť práva Spoločenstva. Pri tomto hľadaní predstavuje tzv. „jazykové kritérium“ mimoriadne užitočný nástroj, pretože pri pátraní po podstate daného inštitútu a dôvodoch, ktoré oprávňujú jeho uznanie – s náležitým ohľadom na zásadu daťovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH – sa javí neodmysliteľným použiť rôzne jazykové verzie(14) na odhalenie zmyslu slov použitých v šiestej smernici.

23. Preto Súdnemu dvoru navrhujem odpovedať na prvú otázku tak, že na objasnenie významu výrazu „charitatívne“ („charitable“ v angličtine) uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. g) a h)

šiestej smernice sa môžu použiť znenia v iných úradných jazykoch Spoločenstva s cieľom dospieť k jednotnému výkladu, pričom nie je možné pripísať tomuto výrazu význam odvodený z vnútroštátneho práva, ak by sa týmto spôsobom získali nesúhlasné výklady.

24. Toto posledné objasnenie nás núti ísť nad rámec otázky, keďže, ak ide o zabezpečenie homogénneho chápania práva Spoločenstva, je úlohou Súdneho dvora, aby po celkovom preskúmaní rôznych prekladov ukázal vnútroštátnemu sudcovi, že ak norma spomína „charitatívne“ organizácie („organizations recognized as charitable“ v angličtine) myslí tým, ako uvádza Komisia vo svojich písomných pripomienkach, štruktúry poskytujúce ošetrovateľské služby.

25. Toto riešenie sa vnucuje nielen preto, že väčšina verzií smernice(15) používa výrazy významovo blízke španielskemu výrazu „carácter social“ (v angličtine „social nature“)(16), ale preto, že viac zodpovedá jej účelu. Analýza článku 13 A ods. 1 odhalí zámer oslobodiť od dane činnosti, ktoré sa vzťahujú na svoje úzke prepojenie s cieľmi vlastnými sociálnemu a demokratickému právnemu štátu(17) považujú za činnosti vo verejnom záujme a sú spájané s aktivitami, ktoré verejná moc tradične podporuje a riadi buď priamo alebo prostredníctvom iných osôb (poštové služby a rozhlasové a televízne vysielanie, zdravotníctvo, školstvo, sociálne zabezpečenie, ochrana detí a mládeže, výkon slobody náboženstva, telesná výchova a šport, podpora kultúry). V tejto situácii je nespochybniteľné, že anglický výraz „charitable“ nevyjadruje myšlienku charity alebo dobročinnosti, ktorá pripomína súkromnú neziskovú činnosť na pomoc tým, ktorí sú v núdzi(18), ale širšiu myšlienku, s verejným významom, ktorá môže zahŕňať altruistov, ale ktorá zahŕňa všetky politiky na podporu najviac znevýhodneným skupinám.

26. Predchádzajúce úvahy otvárajú cestu k ostatným otázkam britského súdu.

C – „Charitatívne“ verzus snaha o vytváranie zisku (druhá otázka)

27. Účelom druhej otázky je objasniť, či je v rámci článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice možné kvalifikovať ako „charitatívnu“ organizáciu, ktorá sa usiluje o vytvorenie zisku.

28. Dva argumenty navádzajú ku kladnej odpovedi: prvý má teleologickú povahu; druhý sa týka systematiky.

29. Netreba zabúdať, že výnimky predstavujú, ako som zdôraznil v už citovaných (bod 18) návrhoch vo veci CSC Financial Services, fiškálne výhody, ktoré sú prostriedkom ekonomickej podpory negatívneho charakteru. Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice používa objektívne kritériá, keď od dane oslobodzuje určité plnenia, ktoré by inak podliehali dani, a to v snahe podporiť príslušné sektory. Oslobodenie sa teda vzťahuje na plnenia, a nie na osoby, ktoré ich realizujú, hoci z toho vychádzajú zvýhodnené.(19) A preto, ak ide o snahu podporiť ošetrovateľské úlohy verejnej moci alebo organizácií „sociálnej povahy“, je irelevantné, či ich tieto organizácie vykonávajú v snahe o zisk alebo nie. Opačné riešenie by mohlo znížiť spoločný systém DPH a narušiť zásadu neutrality, keďže by umožnilo rozdielny prístup k rovnakým činnostiam, v závislosti od právneho režimu platného v jednotlivých členských štátoch.

30. Štrukturálne vysvetlenie predložené Komisiou podporuje predchádzajúcu argumentáciu, pričom sa opiera o dva argumenty. Podľa prvého, keď článok 13 A ods. 1 šiestej smernice vylučuje z oslobodenia plnenia subjektov založených na účely zisku, robí to výslovne, ako je tomu v písmenách l) a m). (20) Druhý argument sa zakladá na tom, že článok 13 A ods. 2 písm. a) by inak nemal zmysel, keďže, ak by bolo členským štátom umožnené viazať uznanie oslobodení podľa odseku 1 písm. g) a h) v prospech súkromných spoločností na splnenie podmienky, že tieto nie sú systematicky zamerané na vytváranie zisku, znamenalo by to pripustiť, že prvá norma zahŕňa situácie, v ktorých ide o vytváranie zisku.

31. Riešenie, ktoré obhajujem, je implicitne obsiahnuté v judikatúre. Potom, ako sa rozsudok Bulthuis-Griffioen(21) nevyjadril na túto tému a neuznal platnosť tohto privilegia pre plnenia fyzických osôb, zdôrazňujúc, že v takom prípade nie je potrebné sa vyjadriť k existencii zámeru dosahovať zisk, rozsudok Gregg(22) poopravil túto počiatočnú tendenciu tým, že pripustil, že písmeno g) zahŕňa fyzické osoby, ktoré podnikajú, takže oslobodenie by sa vzťahovalo aj na ošetrovateľskú činnosť vykonávanú organizáciami, ktoré tak robia na účely zisku, pretože „podnikanie“ zahŕňa snahu o rentabilitu. (23) Na druhej strane v rozsudku Hoffmann(24) bolo konštatované, že v kontexte článku 13 A šiestej smernice komerčná povaha určitej činnosti nevylučuje, že je táto činnosť vo verejnom záujme (bod 38 *in fine*), pretože zámerom je podporiť aktivity, ktoré sú na prospech spoločnosti ako celku, nezávisle od ekonomického a právneho režimu plnenia.

32. Aby som zhrnul predchádzajúce úvahy, skutočnosť, že niekto pôsobiaci v oblasti, ktorá spadá pod článok 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice, sa usiluje o hospodársky zisk, nie je prekážkou toho, aby bol považovaný za „charitatívnu organizáciu“, a preto v zásade nič nebráni tomu, aby spoločnosť, ako je Kingscrest, bola takto kvalifikovaná.

D – *Právo členských štátov na voľnú úvahu pri uznávaní súkromných subjektov za „charitatívne“ (tretia otázka)*

33. V poslednej otázke sa vnútroštátny orgán usiluje zistiť, či majú vnútroštátne orgány k dispozícii rámec voľnej úvahy pri priznaní tohto štatútu organizáciám, ktoré sa nespravujú verejným právom. Judikatúra Spoločenstva na túto otázku poskytla kladnú odpoveď v dvoch pomerne nedávnych rozsudkoch: prvý bol vydaný vo veci Kügler(25) a druhý vo veci Dornier(26). Na vyriešenie tohto aspektu prejudiciálneho konania by stažilo odvolať sa na tieto rozsudky, ale v spôsobe, akým bola nastolená prejudiciálna otázka, sa objavuje, hoci implicitne, pochybnosť, či zápis v súlade s Care Standards Act 2000 (predtým Registered Homes Act 1984 a Children Act 1989) predstavuje správny výkon tejto diskrečnej právomoci. Táto obava si na vysvetlenie vyžaduje zopár upresnení.

34. Uvedené rozsudky neudeľujú členským štátom absolútnu slobodu pri výkone uvedenej právomoci, ktorá podlieha zásadám práva Spoločenstva, najmä zásade rovnosti zaobchádzania (bod 56 rozsudku Kügler), keďže ju postupne zmenšili o rôzne elementy, ako napríklad, či je činnosť osoby podliehajúcej dani vo verejnom záujme, či sú platitelia, ktorí poskytujú rovnaké služby, kvalifikovaní podobne a o skutočnosť, že orgány zdravotného poistenia alebo iné orgány sociálneho poistenia preberajú na seba v značnej miere náklady sporných plnení (body 58 rozsudku Kügler a 72 rozsudku Dornier).

35. Je preto potrebné preskúmať význam tohto konceptu a dať pevné usmernenia na čo najpresnejšie vymedzenie tohto rámca voľnej úvahy a poskytnúť tak vnútroštátnemu súdu jasne ohraničený priestor na vydanie rozsudku o vnútroštátnej norme, ktoré je v jeho výlučnej právomoci.

36. Predovšetkým je potrebné pripomenúť, že v oblasti DPH, a presnejšie v oblasti objektívnych výnimiek, nemôžu daňové orgány vykonávať svoju právomoc tak, že porušia neutralitu dane a inherentný príkaz rovnosti zaobchádzania, a to bez prehliadnutia výnimočnej povahy týchto oslobodení. Existujú preto dve „zásadné“ obmedzenia, už ohlásené Súdnym dvorom: povaha činnosti, ktorá musí byť orientovaná na verejný záujem a požiadavka rovnosti zaobchádzania, pokiaľ ide o DPH, s hospodárskymi subjektmi v podobnej situácii(27), z čoho vyplýva, že kvalifikačné kritériá musia byť neutrálne, abstraktné a vopred určené.

37. K tomu istému záveru dospejeme, ak budeme sledovať samotnú štruktúru článku 13 A šiestej smernice, keďže odsek 1 zaväzuje členské štáty vykonať plnenia priamo súvisiace so sociálnou prácou, ako aj s ochranou detí a mládeže, ktoré realizujú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, a subjekty, ktoré boli uznané ako „charitatívne“, pričom v odseku 2 písm. a) upresňuje, pokiaľ ide o druhé uvedené subjekty, že členské štáty môžu podriať priznanie tohto privilégia splneniu niektorej z uvedených podmienok, medzi ktoré patria podmienka nezameriavať sa systematicky na vytváranie zisku, mať filantropický charakter alebo uplatňovať schválené ceny alebo ceny nižšie, než aké sú na trhu.

38. Už som zdôraznil, že táto norma nezakazuje uznať za „charitatívnu“ organizáciu, ktorá sa usiluje o zisk, a nastala chvíľa, keď je potrebné zdôrazniť, ako tvrdí Komisia, že takisto nezaväzuje na priznanie takéhoto charakteru podnikateľovi, ktorý poskytuje služby spojené s oslobodenými činnosťami, keďže podobným postupom by sa výnimka zmenila na pravidlo, okrem toho, že by vzťah týchto ustanovení stratil na význame. A teda členské štáty musia posúdiť druh plnenia, ale aj organizačnú štruktúru, ktorá ho poskytuje a spôsob, akým to robí.(28)

39. Za týchto okolností sa zdá, že systém, ako je Care Standards Act 2000, ktorý prostredníctvom zápisu na National Care Standards Commission priznáva „charitatívnu“ povahu ošetrovateľským organizáciám, ktoré spĺňajú požiadavky britskej legislatívy a umožňuje ich nepretržitú kontrolu zo strany orgánu *ad hoc*, ktorý môže vyžadovať splnenie dodatočných podmienok v rámci hraníc striktno určených zákonodarcom, je v súlade s vyjadrenými požiadavkami, hoci, ako bolo uvedené v rozsudkoch Kügler a Dornier (body 57 a 74), toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý položil otázku.

VI – Návrh

40. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru odpovedať na otázky, ktoré položil VAT & Duties Tribunal, takto:

1. Na objasnenie významu výrazu „charitatívne“ („charitable“ v angličtine) obsiahnutého v článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, je potrebné použiť iné jazykové verzie uvedenej normy, pričom mu však nemožno pripísať význam, ktorý má podľa vnútroštátneho práva, ak by to viedlo k nesúhlasným výkladom.

2. Skutočnosť, že istý hospodársky subjekt vykonávajúci činnosti považované za oslobodené od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice sa usiluje o zisk, v zásade nie je prekážkou, aby bol uznaný ako „charitatívny“.

3. Členské štáty majú právo vo svojej úvahy, pokiaľ ide o uznanie súkromného subjektu za „charitatívnu“ organizáciu na účely uvedených ustanovení, ale musia toto právo vykonávať jednak pri súasnom rešpektovaní zásad neutrality DPH a rovnosti zaobchádzania s osobami podliehajúcimi dani, jednak vychádzajúc z obsahu činnosti a účelu, na aký sa vykonáva, tak aby

bola definovaná v súlade s vopred určenými, objektívnymi a abstraktnými kritériami, ktoré berú do úvahy povahu plnenia, organizačnú formu, ktorá ho zabezpečuje, a spôsob, akým to robí. Je na vnútroštátnom sudcovi, aby v každom prípade posúdil, či boli dodržané takéto hranice.

1 – Jazyk prednesu: španielčina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 – V týchto návrhoch používam výrazy ako „sociálna výpomoc“, „sociálna pomoc“, „sociálna práca“ a im podobné výrazy, pričom pod ne zahŕňam právne úkony opísané v uvedených normách.

4 – V iných jazykových verziách sa ako príklad uvádzajú domovy dôchodcov.

5 – V rozsudku, ktorým bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, (bod 17) sa uvádza, že v rozhodnutí z roku 1891 (*Income Tax Commissioners contra Pemsel* [1891] AC 531) House of Lords potvrdil, že právne chápanie termínu „charitable“ sa nezhoduje s bežným chápaním, keďže za hlavné altruistické ciele z právneho hľadiska sa považujú pomoc chudobným, podpora vzdelávaniu a náboženstvu, ako aj iné plnenia, ktoré sú na prospech Spoločenstvu.

6 – Vylučuje normy, ktoré nadobudli účinnosť v rôznom čase v rôznych územných častiach.

7 – Tento výraz si požičiavam z diela IBÁÑEZ GARCÍA, I.: *Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario*. In: *Noticias de la Unión Europea*, 2003, č. 226, s. 103 až 115.

8 – Pozri PÉREZ HERRERO, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, vydavateľstvo Cedecs, Barcelona 1997, s. 201. I. Ibáñez García vo svojom uvedenom diele (s. 103 a 104) na príklade vysvetľuje, že zásada neutrality nie je potvrdená pravidlom *pro rata* stanoveným v článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice, hoci judikatúra Spoločenstva potvrdila opak: rozsudok z 11. júla 1996, *Régie Dauphinoise*, C-306/94, Zb. s. I-3695 potvrdzuje, že účelom takýchto ustanovení je „zabezpečiť dodržiavanie cieľa úplnej neutrality, ktorú garantuje spoločný systém DPH“.

9 – Takto sa vyjadruje IBÁÑEZ GARCÍA, I.: c. d., s. 105.

10 – Rozsudky z 13. decembra 2001, *CSC Financial Services*, C-235/00, Zb. s. I-10237, a zo 16. septembra 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Zb. s. I-8379.

11 – Rozsudky z 26. júna 1990, *Velker Internacional Oil Company*, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 19; z 5. júna 1997, *SDC*, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; z 12. septembra 2000, *Komisia/Spojené kráľovstvo*, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 64; z 8. marca 2001, *Skandia*, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 32. K predchádzajúcim rozsudkom treba ešte doplniť ďalšie tri z 20. novembra 2003 (*Taksatorringen*, C-8/01, Zb. s. I-13711, bod 36; *Unterpertinger*, C-212/01, Zb. s. I-13859, bod 34, a *d'Ambrumenil*, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 52). V poslednom čase Súdny dvor zopakoval zásadu reštriktívneho výkladu výnimiek v rozsudku z 18. novembra 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 17.

12 – To som zdôraznil v bode 37 návrhov vo veci *Temco Europe*, už citovaných; v rozsudku je táto problematika rozobratá v bode 17.

13 – V tomto rozsudku sa citujú rozsudky z 12. septembra 2000, *Komisia/Írsko*, C-358/97, Zb. s. I-6301, bod 51; zo 16. januára 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Zb. s. I-563, bod 25, a z 12. júna

2003, Sinclair Collis, C?275/01, Zb. s. I?5965, bod 22. V tom istom zmysle bolo rozhodnuté v rozsudkoch z 12. septembra 2000, Spojené krá?ovstvo/Komisia, C?359/97, Zb. s. I?6355, bod 63; zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C?326/99, Zb. s. I?6831, bod 47, a z 8. mája 2003, Seeling, C?269/00, Zb. s. I?4101, bod 46.

14 – Jazyková pluralita a jej problémy sa v literatúre ohlásili už v ranom období, keďže už v roku 1605 M. de CERVANTES v diele *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha* (slov. *Dômyselný rytier Don Quijote de la Mancha*), RBA, vydavateľstvo Martín de Riquer, Barcelona, 1994, prvá časť, kapitola 2, s. 113 napísal: „acertó a ser viernes aquel día y no había en toda la venta sino unas raciones de pescado que en Castilla llaman abadejo, y en Andalucía bacallao, y en otras partes curadillo, y en otras truchuela.“ [Ten de? bol práve piatok a v celej krajine nebolo nič okrem pár porcií ryby, ktorú v Kastílii volajú abadejo, v Andalúzii bacallao, v iných končinách curadillo a inde truchuela. – voľný preklad].

15 – Myslím tým úradné jazyky Spoločenstva v čase, keď bola položená prejudiciálna otázka (26. novembra 2003).

16 – Francúzsky text („caractère social“), portugalský („carácter social“), taliansky („carattere sociale“), nemecký („sozialem Charakter“), holandský („sociale aard“), grécky („????????????????????“) a fínsky („luonteeltaan yhteiskunnalliseksi“) obsahujú výrazy podobné španielskemu výrazu „carácter social“. Švédsky („välgörehetsorganisationer“) a dánsky text („almennyttig karakter“) však používajú slová, ktoré sú bližšie anglickej formulácii.

17 – Doktrína hovorí o plneniach „štátu blahobytu“ (pozri PÉREZ HERRERO, L. M.: c. d., s. 204).

18 – Ch. Dickens v diele *The life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, s. 515, vkladá svojmu hrdinovi Tiggovi, ktorý má finančné ťažkosti, do úst tieto slová: „charity begins at home, and justice begins next door“.

19 – Kingscrest sa usiluje preukázať svoj záujem na vytváraní zisku, aby sa na nevhodila výnimka, ale dopúšťa sa ťažkej chyby, keďže nejde o subjektívne oslobodenie. Zdá sa, že rozsudok z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C?174/00, Zb. s. I?3293, ju tak kvalifikuje, keďže pripúšťa, že zámerom oslobodení podľa článku 13 A ods. 1 písm. h) a p) šiestej smernice je udeliť preferenčné zaobchádzanie niektorým organizáciám, ktorých činnosť sa orientuje na iné než komerčné účely (bod 19); ale po správnej analýze tohto tvrdenia, ktoré je iba *obiter dictum*, sa zistí, že je v súlade s opačnou tézou, keďže konečná príčina oslobodenia od dane spočíva v druhu vykonanej práce. Podľa J. F. Pont Clemente v *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA*, vydavateľstvo EDESA, 1986, s. 26 a 27), keď zákon rozlišuje určité plnenia a – aj keď podliehajú dani, lebo to predpisuje zákon – oslobodzuje ich od dane, možno hovoriť iba o objektívnej dani. Naopak, ak zákonodarca vylúči z daňovej povinnosti niektoré subjekty alebo určitú skupinu subjektov – ktoré, ak by neexistovala táto vylučujúca norma, museli by si splniť túto povinnosť –, vytvára subjektívnu výnimku. Prvé bránia vzniku daňovoprávneho vzťahu, zatiaľ čo druhé iba zbavujú tejto povinnosti určitú osobu, čo nebráni tomu, aby táto povinnosť nevznikla na záhradu iných osôb.

20 – Písmeno l) spomína „neziskové organizácie, ktoré sledujú politické, odborové, vlastenecké, filozofické, filantropické alebo občianske ciele“, zatiaľ čo písmeno m) hovorí o plneniach „poskytnutých bez snahy o vytvorenie zisku osobám, ktoré sa venujú športu alebo telesnej výchove“.

21 – Rozsudok z 11. augusta 1995, Bulthuis-Griffioen, C?453/93, Zb. s. I?2341.

22 – Rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947.

23 – Zaujímavé sú úvahy, ktoré predniesol generálny advokát Cosmas v bode 24 a nasl. návrhov vo veci Gregg.

24 – Rozsudok z 3. apríla 2003, Hoffmann, C-144/00, Zb. s. I-2921.

25 – Rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 54.

26 – Rozsudok zo 6. novembra 2002, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 69.

27 – Nenadarmo posledná zarážka článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice zakazuje členským štátom, aby pri výkone svojej diskrečnej právomoci spôsobovali poruchy v hospodárskej súťaži na ujmu podnikov, ktoré podliehajú dani.

28 – Tieto pripomienky nezbavujú oslobodenie od dane jeho objektívnej povahy, ktorá sa vzťahuje na charakter činnosti, hoci ju obmedzujú subjektívne tým, že z dôvodu účinnosti výhody vyžadujú splnenie určitých podmienok od organizácií, ktoré poskytujú vyňaté služby.