

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 19. července 2012 (1)

Věc C-174/11

Finanzamt Steglitz

proti

Ines Zimmermann

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce
podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Šestá směrnice Rady 77/388/EHS – DPH – Osvobození – Článek 13 část A odst. 1 písm. g) – Služby související se sociální péčí a sociálním zabezpečením, které jsou poskytovány veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty uznanými za subjekty sociální povahy – Vnitrostátní právní předpisy, podle kterých osvobození služeb ambulantní péče od daně podléhá určitým podmínkám, které se nicméně nepoužijí, pokud jsou dotčené služby poskytovány určitými svazy schválenými státem nebo členy těchto svazů“

1. Daň z přidané hodnoty (DPH) byla původně zamýšlena a zavedena jako jednoduchá daň z dodání zboží a služeb. Je však možné tvrdit, že systém DPH a některé z jeho pravidel jsou v konečném důsledku poměrně složité. Soudce Court of Appeal (England and Wales) v tomto ohledu dokonce poznamenal, že „za běžným světem [...] leží svět [DPH], jako druh daňového zábavního parku, ve kterém skutkové a právní reality přestávají platit nebo jsou převráceny“(2).

2. Ať už je tomu jakkoliv, v projednávaném případě se Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo) žádá o návod k výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a/nebo odst. 2 písm. a) šesté směrnice(3). Žádost byla podána v rámci řízení mezi Ines Zimmermann a Finanzamt Steglitz (daňový úřad, Steglitz) (dále jen „Finanzamt“) ohledně DPH dlužné za roky 1993 a 1994.

3. Soudní dvůr má objasnit, zda členský stát může – v kontextu použití čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice – podmínit daňové osvobození služeb ambulantní péče o nemocné nebo na péči odkázané osoby tím, že v případě poskytování takové služby „nesly v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou letech náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonné orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče“(4).

4. Jak se ukáže, závažné pochybnosti vznikají zejména o tom, zda je taková podmínka v souladu se zásadou daňové neutrality v rozsahu, v němž se nevztahuje stejně na všechny poskytovatele ambulantní péče.

I – Právní rámec

A – Právo Evropské unie

5. Článek 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice stanoví, že „členské státy osvobodí od daně následující plnění, a to za podmínky, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením veřejných služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy.“

6. Podle čl. 13 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice „mohou členské státy vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku na jednu či více v tomto článku blíže uvedených podmínek:

- dotyčné subjekty nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,
- musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotyčné činnosti,
- musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k [DPH],
- osvobození od daně nesmí být zpusobíle narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k [DPH].“

B – Vnitrostátní právo

7. Podle § 4 bodu 16 písm. e) Umsatzsteuergesetz 1993 (zákon o dani z obrátu z roku 1993, dále jen „UStG“) ve znění použitelném v rozhodné době (to znamená v letech 1993 a 1994) byla od daně osvobozena následující plnění spadající pod § 1 odst. 1 body 1 až 3 UStG: „plnění úzce spojená s provozem [...] zařízení ambulantní péče o nemocné a na péči odkázané osoby, pokud:

e) u zařízení sloužících k došnému přijetí osob odkázaných na péči a zařízení poskytujících ambulantní péči nemocným a na tuto péči odkázaným osobám byly v předchozím kalendářním roce nejméně ve dvou třetinách případů náklady péče neseny zcela nebo v převážné míře zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče.“

8. Podle první vety § 4 bodu 18 UStG jsou od daně osvobozena následující plnění: „služby poskytované úředně uznanými dobrovolnými svazy sociální péče a společnostmi, sdruženími osob nebo majetku sloužící dobrovolné sociální péči, které jsou členy tohoto svazu sociální péče, pokud

(a) tato zařízení slouží výlučně a bezprostředně k všeobecně prospěšným, dobročinným nebo

církevním úřel?m,

(b) služby jsou poskytovány p?ímo ve prosp?ch kategorie osob vymezenými stanovami, z?izovacím aktem nebo jinou listinou,

c) odm?ny za takto poskytované služby jsou nižší než pr?m?rné odm?ny požadované za stejné služby podniky dosahujícími zisk.“

9. Dvout?etinová prahová hodnota stanovená v § 4 bod? 16 písm. e) UStG (dále jen „dvout?etinová prahová hodnota“) byla od 1. ledna 1995 snížena na 40 %.

10. V ustanovení § 23 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 [provád?cí na?ízení k UStG z roku 1993 (dále jen „UStDV“)] je vyjmenováno jedenáct svaz?, které se ve smyslu § 4 bodu 18 UStG považují za ú?edn? uznané svazy sociální pé?e.

II – Skutkový stav a položené otázky

11. Ines Zimmermann, která je žalobkyní a odp?rkyní v ?ízení o opravném prost?edku „Revision“ poskytuje v Berlín? ambulantní ošet?ovatelskou službu. Je diplomovanou zdravotní sestrou a v roce 1992 pracovala jako vedoucí ošet?ovatelské služby v centru sociálních služeb. Vedle této ?innosti se od začátku roku 1993 jako samostatn? výd?le?ná osoba zabývá ošet?ováním individuálních pacient? a od 1. ?ervna 1993 se zaregistrovala k ?innosti ambulantní ošet?ovatelské služby. Na základ? jejího návrhu ze dne 27. srpna 1993 byla k 1. ?íjnu 1993 zaregistrována i zdravotními pojišovnyami pro služby domácí zdravotní pé?e(5), domácího opatrování(6) a pomoci v domácnosti(7). V da?ových p?iznáních k DPH za relevantní roky deklarovala svá pln?ní jako pln?ní osvobozená od dan? podle § 4 bodu 16 písm.e) UStG.

12. V roce 1999 Finanzamt, v p?vodním ?ízení žalovaný a navrhovatel v ?ízení o opravném prost?edku „Revision“, konstatoval, že I. Zimmermann (a její zam?stnanci) v roce 1993 ošet?ili celkem 76 osob, z ?ehož 52 osob (68 %) byli samoplátci. Vzhledem k tomu Finanzamt službám poskytnutým I. Zimmermann v roce 1993 nep?iznal osvobození od dan? ve smyslu § 4 bodu 16 písm. e) UStG z toho d?vodu, že podle uvedeného ustanovení musí minimáln? ve dvou t?etinách p?ípad? nést náklady na pé?i celkov? nebo v p?evážné mí?e zákonné orgány sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e.

13. Finanzamt odmítl p?iznat osvobození od dan? podle § 4 bodu 16 písm. e) UStG pro služby poskytované I. Zimmermann v roce 1994 z toho d?vodu, že p?íslušný p?edpis odkazuje na pom?ry v p?edchozím kalendá?ním roce. Osvobození od DPH podle § 4 bodu 14 UStG se však uplatnilo v rozsahu, v n?mž I. Zimmermann poskytovala služby ošet?ovatelské pé?e, jejichž podíl na celkových službách ohodnotil Finanzamt na jednu t?etinu(8).

14. Po neúspěšné stížnosti proti tomuto rozhodnutí podala I. Zimmermann žalobu proti Finanzamt. V průběhu řízení o žalobu předložila dopis ze dne 19. října 2005, který jí zaslala Senátní správa Berlín pro zdravotnictví, sociální věci a ochranu spotřebitelů. V tomto dopise se uvádí: „[...] mohu Vám potvrdit, že v oblasti domácí zdravotní péče jste poskytla stejné služby, resp. vykonávala stejnou činnost jako opatrovnická centra (centra sociální pomoci) z okruhu Ligy svazu dobrovolné sociální péče v Berlíně. Vymezení úloh a obsah činností soukromého poskytovatele služeb byly totožné s těmi, které poskytují centra dobrovolné sociální péče. Uvedená totožnost v obsahu služeb existuje podle mých podkladů přinejmenším od roku 1988. Poukazuji na to, že od 1. ledna 1992 podléhá osvobození od DPH ve smyslu § 4 bodu 16 písm. e) UStG splnění určitých podmínek. Zda tyto podmínky byly v tomto případě splněny, nemohu a ani nechci posuzovat. Nezávisle na této právní úpravě však zastávám názor, že Vy a Vaše zařazení by z pohledu práva sociálního zabezpečení bylo subjektem sociální povahy.“

15. Finanzgericht (finanční soud) žalobu v převážné části vyhověl. V odvodnění uvedl, že plnění I. Zimmermann uskutečňuje ve sporném roce 1993 jsou až do 1. října, pokud spadala do oblasti opatrovnické péče, osvobozena od daně ve smyslu § 4 bodu 14 první větý UStG; podíl těchto plnění přitom Finanzgericht odhadl na základě výpočtů předložených I. Zimmermann v řízení o žalobu na 75 %.

16. Podle Finanzgericht se I. Zimmermann mohla domáhat osvobození od daně podle § 4 bodu 16 písm. e) UStG za období od 1. října 1993 do 31. prosince 1994. Od tohoto období připadaly minimálně dvě třetiny těchto plnění na osoby, u kterých byly náklady na péči neseny plně nebo v převážné míře zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče. Usnesení § 4 bodu 16 písm. e) UStG bylo třeba vykládat v souladu se šestou směrnicí v tom smyslu, že se vztahuje jen na dobu od října 1993.

17. V opravném prostředku „Revision“ Finanzamt namítá porušení § 4 bodu 16 písm. e) UStG. Navrhuje, aby Bundesfinanzhof zrušil předchozí rozhodnutí a zamítl žalobu v rozsahu, v němž jí Finanzgericht pro období od 1. října 1993 do 31. prosince 1994 vyhověl na základě § 4 bodu 16 písm. e) UStG. Ines Zimmermann navrhuje, aby Bundesfinanzhof zamítl opravný prostředek „Revision“.

18. Předkládající soud se na tomto základě rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Umožňuje čl. 13 část A odst. 1 písm. g) a/nebo odst. 2 písm. a) [šesté směrnice] vnitrostátnímu zákonodárci podmínit daňové osvobození služeb ambulantní péče o nemocné nebo na péči odkázané osoby tím, že v případě zařazení poskytujících takové služby, musely v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případů nést náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonné orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče“ [§ 4 bod 16 písm. e) [UStG]]?

2. Je při zohlednění zásady neutrality daně z přidané hodnoty pro odpověď na uvedenou otázku důležité, že vnitrostátní zákonodárce pro osvobození stejných služeb od daně stanoví jiné podmínky, když jsou vykonávány úředně uznanými svazy dobrovolné sociální péče a společnostmi, sdruženími osob nebo majetku, sloužícím dobrovolné sociální péči, které jsou členy svazu sociální péče (§ 4 bod 18 [UStG]]?

III – Posouzení

A – Hlavní tvrzení účastníků řízení

19. Ines Zimmermann vysvětluje, že na trhu služeb ambulantní péče soutěží veřejnoprávní subjekty (subjekty sledující sociální účely) a ziskové organizace. Tvrdí, že takové ustanovení, o jaké se jedná v původním řízení, má zajistit kontrolu cen schválených veřejnými orgány členských států, pokud jsou splněny tyto podmínky: (i) náklady nesené zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče odpovídají schváleným sazbám; a (ii) náklady nesené orgány sociálního zabezpečení jsou obecně nižší než částky úctované samoplátcem nebo soukromým pojišťovnám.

20. Ines Zimmermann v podstatě tvrdí, že za účelem posouzení, zda dochází k protiprávnímu narušení hospodářské soutěže, by vnitrostátní soudy měly zjistit, zda poskytované služby, které jsou z pohledu pacienta nebo konečného spotřebitele stejné nebo podobné, podléhají rozdílnému daňovému režimu. V tomto ohledu by osoba, právní forma nebo kvalifikace subjektu poskytujícího péči neměla hrát roli pro účely daně z obrátu.

21. Německá vláda tvrdí, že zprůsob, jakým právní předpisy upravují úřední uznávání subjektů jako subjektů sociální povahy, dostatečně zohledňuje následující aspekty, které vyplývají z judikatury(9): (i) připadnou existenci zvláštních právních ustanovení; (ii) veřejný zájem na říinnostech osoby povinné k dani; (iii) skutečnost, zda se na jiné osoby povinné k dani provozující stejné říinnosti již vztahuje podobné osvobození od daně; (iv) zda jsou náklady na dotčené služby připadně z velké části převzaty zdravotními pojišťovnami nebo jinými subjekty sociálního zabezpečení; (v) zásadu neutrality ve smyslu soutěžní neutrality.

22. Podle německé vlády byly meze prostoru pro uvážení v souvislosti se zásadou daňové neutrality dodrženy. Konkrétně v kontextu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice se jedná o použití zásady rovného zacházení v rámci uznávání subjektů jako subjektů sociální povahy s cílem postavit je na roveř veřejnoprávním subjektům. Z tohoto hlediska není možné zásadu neutrality chápat v obvyklém smyslu, že obsah služeb, které jsou totožné, se musí zdanit stejným způsobem. Je třeba ji spíše chápat v tom smyslu, že stejné osoby povinné k dani musí podléhat stejným podmínkám za účelem získání osvobození od daně. Navíc je podle německé vlády ustanovení týkající se uznávání subjektů členským státem, které vede k narušení hospodářské soutěže na úkor soukromých společností, přípustné.

23. Německá vláda má proto za to, že pokud se připustí, že se § 4 bod 18 UStG – na rozdíl od bodu 16 tohoto paragrafu – používá pouze na neziskové právnické osoby, jejichž sociální povaha byla oficiálně uznána, nezachází německé ustanovení s totožnými osobami povinnými k dani rozdílně, ale pouze stanoví rozdílné podmínky pro uznání různých osob povinných k dani, na které se vztahují různé skutkové a právní rámce, za subjekt sociální povahy.

B – Analýza

1. K první otázce

24. Zprv, k právnímu stavu podle vnitrostátního práva předkládající soud celkem jasně uvádí, že v projednávaném případě nejsou splněny požadavky stanovené v § 4 bodu 16 písm. e) UStG.

25. Nicméně předkládající soud má pochybnosti o tom, zda je tento výsledek v souladu se šestou směrnicí.

26. Proto se první otázkou rozhodl dotázat Soudní dvůr na to, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice brání tomu, aby osvobození služeb ambulantní péče poskytovaných soukromými subjekty podléhalo takové podmínce, o jakou se jedná v původním řízení(10).

27. Nejprve připomenul relevantní judikaturu, která je již dost rozsáhlá a s ohledem na kterou bude třeba posoudit předložené otázky.

28. Jak Soudní dvůr nedávno připomenul v rozsudku *Future Health Technologies*(11), „osvobození uvedená [v článku 13 části A šesté směrnice(12)] nemají osvobodit od DPH všechny činnosti ve veřejném zájmu, ale pouze ty, které jsou zde vyjmenovány a velmi podrobně popsány“.

29. Z judikatury týkající se šesté směrnice rovněž vyplývá, že výrazy použité pro vymezení osvobození od daní uvedených v článku 13 je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého dodání zboží a poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění. Výklad těchto výrazů musí být nicméně v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a musí rovněž splňovat požadavky zásady daňové neutrality. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v článku 13 šesté směrnice vykládány zpěsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození(13).

30. Je třeba poznamenat, že pravidla týkající se výkladu osvobození od daní stanovených v článku 13 šesté směrnice, jak byla uvedena v bodě 29 výše, musí rovněž platit pro zvláštní podmínky, které jsou stanoveny pro to, aby se tato osvobození od daní mohla uplatňovat, a zejména pro postavení nebo totožnost hospodářského subjektu poskytujícího služby, na které se vztahuje osvobození od daní(14).

31. Soudní dvůr již rozhodl, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice týkající se osvobození od DPH pro služby související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“(15), nevylučuje soukromé ziskové organizace, jako jsou například fyzické osoby provozující „podnik“(16).

32. Článek 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice neupřesňuje podmínky a postupy uznávání za subjekty sociální povahy jiných subjektů než těch, které jsou veřejnoprávní. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých mohou být tyto subjekty takto uznány(17).

33. Přijetí vnitrostátních pravidel v této oblasti je mimoto stanoveno v čl. 13 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice, podle kterého „členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daní podle odst. 1 písm. [...] g) [...] na jednu či více [...] podmínek“, které jsou dále uvedeny v tomto ustanovení(18).

34. Z judikatury rovněž vyplývá, že členské státy podle úvodní vety čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice sice stanoví podmínky pro osvobození od daní k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, avšak tyto podmínky nemohou mít dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daní(19).

35. Z judikatury vyplývá(20), že čl. 13 odst. 1 písm. g) šesté směrnice přiznává členským státům posuzovací pravomoc za účelem uznání sociální povahy určitých neveřejnoprávních subjektů.

36. Avšak popírá-li osoba povinná k dani uznání za subjekt sociální povahy, vnitrostátním soudem přísluší přezkoumat, zda příslušné orgány dodržely meze posuzovací pravomoci svěřené čl. 13 odst. 1 písm. g) šesté směrnice v souladu s obecnými zásadami unijního práva, zejména zásadou rovného zacházení(21).

37. V této souvislosti totiž zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, které si tak navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH odlišně(22). Tato zásada totiž tvoří logický základ DPH. V tomto ohledu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá a je nesporné, že služby, které I. Zimmermann poskytovala, přinejmenším služby poskytované od 1. října 1993, byly v podstatě stejné jako služby, které jsou automaticky osvobozeny od daně podle § 4 bodu 18 UStG.

38. Konečně z judikatury rovněž vyplývá, že za účelem určení, zda soukromoprávní zařízení mohou být uznána pro účely použití osvobození od daně stanoveného v čl. 13 odst. 1 písm. g) šesté směrnice, mohou vnitrostátní orgány, v souladu s unijním právem a podléhající přezkumu vnitrostátních soudů, vzít v úvahu vedle toho, že dotyčná osoba povinná k dani vykonává činnost ve veřejném zájmu a skutečnosti, že ostatní osoby povinné k dani provozující stejné činnosti, již byly obdobným způsobem uznány, zejména *skutečnost, že náklady na tyto služby jsou připadn z velké části neseny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení*(23).

39. V tomto ohledu byl § 4 bod 16 písm. e) UStG zaveden německým zákonodárcem s cílem „zlepšit systémy sociálního zaopatření pro účely péče o nemocné a na péči odkázané osoby“(24). Dvoutřetinová prahová hodnota stanovená v tomto paragrafu má zajistit, že daňové zvýhodnění významně přispěje ke zmírnění zátěže subjektů sociálního zabezpečení(25).

40. Je tedy jasné, že § 4 bod 16 písm. e) může být vykládán ve spojení s požadavkem v čl. 13 odst. 1 písm. g) šesté směrnice, podle kterého musí být poskytovatelem služeb, které jsou v něm uvedeny, „[subjekt], který dotyčné členské státy uznávají za subjekt sociální povahy“.

41. Kromě judikatury citované výše v bodě 38, Soudní dvůr v rozsudku L.u.P.(26) rozhodl, že čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje osvobození od daně lékařských rozborů prováděných soukromoprávní laboratoří mimo zařízení lékařské péče podmínce, že se uskuteční pod lékařským dozorem. Rovněž však uvedl, že čl. 13 odst. 1 písm. b) *nebrání tomu, aby taková právní úprava podmiňovala osvobození uvedených rozborů od daně podmínce, aby přinejmenším 40 % z nich bylo určeno pojištěncům orgánu sociálního zabezpečení*.

42. Z toho vyplývá, že kritéria tohoto typu – která se zakládají na konkrétním vymezení skupiny příjemců služeb – se musí podle této judikatury posuzovat s ohledem na čl. 13 odst. 1 šesté směrnice.

43. Domnívám se, že podstata projednávané věci spoívá hlavně v určení, zda Spolková republika tím, že podmiňuje osvobození od daně podle čl. 13 odst. 1 písm. g) šesté směrnice takovými podmínkami, jako jsou podmínky v § 4 bodu 16 UStG, překročila prostor pro uvážení, který jí přiznává šestá směrnice(27).

44. Předkládající soud poukazuje na to, že jednou z otázek výkladu unijního práva, které byly u

n?j vzneseny, je skute?nost, že není jisté, zda se dvout?etinová prahová hodnota obsažená v § 4 bodu 16 písm. e) UStG m?že zakládat na ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. g) nebo ?l. 13 ?ást A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice.

45. Kritérium posuzované v projednávaném p?ípad? se mírn? liší od kritéria, které bylo dot?eno ve v?ci L.u.P.(28). Kritérium v projednávaném p?ípad? nevychází pouze ze složení skupiny p?íjemc? služeb, ale vyžaduje rovn?ž, aby pro ur?itý minimální podíl p?íjemc?, kterým na úhradu náklad? na zdravotní pé?i a léky p?ispívají subjekty sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e, dot?ený subjekt tyto náklady nesl v plné výši nebo „v p?evážné mí?e“.

46. Dot?ené n?mecké ustanovení by mohlo být p?inejmenším teoreticky vykládáno tak, že obsahuje i kritérium vztahující se k cenám, které by se m?lo posuzovat odd?len? podle ?l. 13 ?ást A odst. 2 písm. a) t?etí odrážky šesté sm?rnice. Avšak na rozdíl od I. Zimmermann a n?mecké vlády se domnívám, že pro ú?ely vy?ešení sporu v p?vodním ?ízení není t?eba vycházet z tohoto ?lánku. Komise správn? uvádí, že s ohledem na skute?nost, že p?edkládající soud nepovažoval za nezbytné v tomto ohledu poskytnout podrobn?jší posouzení, by samostatná analýza ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a) p?sobila jako um?lá a v každém p?ípad? zbyte?ná pro ú?ely vy?ešení sporu v projednávané v?ci. Navíc se spor v p?vodním ?ízení v každém p?ípad? netýká otázek ur?ování cen.

a) K otázce, zda byly dodrženy meze prostoru ?lenských stát? pro uvážení – dvout?etinová prahová hodnota

47. Jak jsem poznamenal v bod? 41 výše, Soudní dv?r již v rozsudku L.u.P.(29) uznal, že ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice umož?uje, aby vnitrostátní právní úprava pod?izovala osvobození léka?ských rozbor? od dan? podmínce, aby p?inejmenším 40 % z nich bylo ur?eno pojišťnc?m orgánu sociálního zabezpe?ení. Soudní dv?r m?l za to, že tato volba spadá do prostoru pro uvážení, který mají ?lenské státy p?i ur?ování, do jaké míry uznají subjekt jako subjekt sociální povahy(30).

48. Dle mého názoru již Soudní dv?r ve skute?nosti uznal, že ustanovení, která stanoví ur?itou pom?rnou prahovou hodnotu (jako jsou dv? t?etiny), jsou v této souvislosti v zásad? legální. Souhlasím s Komisí, že v rozsahu, v n?mž je to v projednávaném p?ípad? relevantní a bez ohledu na skute?nost, že se použije na jiný sociální systém (sociální pé?e), se dvout?etinové kritérium neodlišuje od kritéria posouzeného Soudním dvorem ve v?ci L.u.P., krom? jediného aspektu, kterým je požadovaný podíl p?íjemc? služeb, za které sociální systémy nesou všechny náklady, nebo jejich p?evážnou ?ást.

49. Proto jsem toho názoru, že stanovení dvout?etinové prahové hodnoty nep?ekračuje meze toho, co mohou ?lenské státy vyžadovat pro ú?ely uznání ur?itých subjekt? za subjekty sociální povahy(31).

50. Podle mého názoru si n?mecký zákonodárce stanovením dvout?etinové prahové hodnoty zvolil procento, které zaručuje dostate?nou úrove? za?len?ní poskytovatele služeb do systému sociálního zabezpe?ení. To zase umož?uje zajistit sociální povahu poskytovatele a považovat jeho služby za (dostate?n?) úzce související se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením.

51. Je možné doplnit, že když Soudní dv?r v judikatu?e odkazuje na náklady, které nesou zdravotní pojišťovny, jako na kritérium pro ur?ení, zda bude subjekt oficiáln? uznán, rovn?ž vždy odkazuje na to, zda jsou tyto náklady z „velké ?ásti“ p?evzaty systémy zdravotního pojišťní(32). Proto se zdá, že n?mecký zákonodárce si v kontextu svého prostoru pro uvážení zvolil prahovou hodnotu, která je jednoduchá, ale p?im?ená.

b) K otázce, zda byly dodrženy meze prostoru členských států pro uvážení – předchozí kalendářní rok

52. V první řadě souhlasím s Komisí, že odkaz na předchozí kalendářní rok způsobuje řadu těžkostí. Volba předchozího kalendářního roku přirozeně způsobuje určitou nepřesnost, jelikož se nejedná o rok, ve kterém byla dotyčná plnění provedena.

53. Stačí však uvést, že skutečnost, že dvoutřetinová prahová hodnota se vztahuje k předchozímu kalendářnímu roku, nepřekračuje diskreční pravomoc členských států.

54. Zprvů lze tvrdit, že výše uvedený závěr je podpořen skutečností, že Soudní dvůr v rozsudku L.u.P.(33) odkázal na stejné kritérium a nikde v tomto rozsudku nezpochybnil odkaz na „předchozí kalendářní rok“ v ustanovení, které stanovilo hranici 40 % (34), dotenou v této věci. Zadruhé je rovněž pravda, že se Soudní dvůr v rozsudku L.u.P.(35) výslovně nevyjádřil k požadavku stanovenému v § 4 bodu 16 písm.c) UStG, že hranice 40 % musí být dosažena v „předchozím kalendářním roce“.

55. Ať je tomu jakkoliv, souhlasím s německou vládou a Komisí, že skutečnost, že § 4 bod 16 písm. e) UStG odkazuje na předchozí kalendářní rok, má kromě zjevných praktických důvodů tu výhodu, že je v souladu se zásadou právní jistoty.

56. Jinak by totiž bylo složité, kdyby se osoby podléhající dani neustále odvolávaly na probíhající kalendářní rok. Pokud by tomu tak bylo, osoba povinná k dani by nevěděla a nemohla vědět, zda provede plnění osvobozená od daně, kdyby nevěděla podíl nákladů nesených v průběhu daného kalendářního roku.

57. Tento mnou obhajovaný přístup podporuje i předkládající soud, který má v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce za to, že zaměření § 4 bodu 16 písm. e)(36) na poměry v předchozím kalendářním roce slouží k zajištění právní jistoty a v unijním právu se může zakládat na úvodní větě k čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice, podle níž je mimo jiné třeba zajistit „správné a jednoznačné uplatnění těchto osvobození“.

58. Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice vnitrostátnímu zákonodárci v zásadě umožňuje podmínit daňové osvobození služeb ambulantní péče o nemocné a na péči odkázané osoby tím, že v případě zařízení poskytujících takové služby musely v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případů nést náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonem určené orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče.

59. Toto kritérium ovšem lze použít jen tehdy, když je v souladu se zásadou daňové neutrality, na kterou se předkládající soud výslovně ptá v druhé otázce(37).

2. Druhá otázka

60. Svou druhou otázkou chce předkládající soud zjistit, zda je při zohlednění zásady daňové neutrality pro odpověď na první otázku relevantní, že vnitrostátní zákonodárci pro osvobození stejných služeb stanoví jiné podmínky, když jsou vykonávány úředně uznanými svazy dobrovolné sociální péče a společnostmi, sdruženími osob nebo majetku, sloužícím dobrovolné sociální péči, které jsou členy svazu sociální péče(38).

61. Zprvů je jasné, že zásada daňové neutrality je vlastní společnému systému DPH(39) a představuje dokonce jeho základní zásadu(40).

62. V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality má v oblasti DPH vyjadřovat obecnou zásadu rovného zacházení(41).

63. Podle mého názoru je v této souvislosti třeba poukázat na to, že zásada rovného zacházení je obecnou zásadou unijního práva – nyní rovněž zakotvenou v článku 20 Listiny základních práv – a že zásada daňové neutrality je pouze projevem této zásady.

64. Soudní dvůr totiž již měl příležitost rozhodnout, že pokud vnitrostátní ustanovení, které provádí osvobození od daní podle šesté směrnice, obsahuje podmínku, která je v rozporu se zásadou daňové neutrality, je třeba takovou podmínku nepoužít(42).

65. Z judikatury rovněž vyplývá, že stanoví-li členské státy při výkonu své pravomoci podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) podmínky, kterým osvobození od daní podléhají, a tedy určují, zda plnění podléhají či nepodléhají DPH, musí dodržovat zásadu daňové neutrality(43).

66. V rozsudku Kügler Soudní dvůr zdůraznil, že zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby s hospodářskými subjekty provádějícími těžké operace bylo v oblasti výběru DPH zacházeno odlišně. Z toho vyplývá, že tato zásada by nebyla dodržena, kdyby možnost využít osvobození, které je stanovené pro poskytování lékařské péče uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. c), záviselo na právní formě, ve které osoba povinná k dani vykonává svou činnost(44).

67. Navíc judikatura uvádí, že zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby se s podobným zbožím a službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházelo pro účely DPH rozdílně, takže toto zboží nebo služby musí podléhat jednotné sazbě(45).

68. Z rozsudku Soudního dvora ve věci L.U.P.(46) lze vyvodit, že dodržování zásady daňové neutrality zejména vyžaduje, aby všechny kategorie soukromoprávních zařízení uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice podléhaly – pro účely jejich uznání při poskytování podobných služeb – stejným podmínkám.

69. V konečném důsledku předkládajícímu soudu zjevně přísluší(47), aby ověřil, zda je vnitrostátní právní úprava v souladu s tímto požadavkem, nebo zda naopak omezuje použití dotčených podmínek na určité typy zařízení, zatímco jiné jsou z tohoto použití vyloučeny.

70. Ovšem již ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je zřejmé, že předkládající soud se přiklání k názoru, že v projednávané věci nebyla tato zásada dodržena.

71. Jak ukáží v následujících bodech, mohu jen souhlasit s předkládajícím soudem v tom, že z hlediska požadavku neutrality DPH – v tomto případě ve formě soutěžní neutrality – by se v projednávaném případě nemělo I. Zimmermann v zásadě odpírat osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice z toho důvodu, že od 1. ledna 1992 vnitrostátní zákonodárce v § 4 bodu 16 písm. e) UStG, ve znění použitelném v rozhodné době, v zásadě požadoval, aby náklady v předchozím kalendářním roce nesly minimálně ve dvou třetinách případě zcela nebo v převážné míře zákonem určené orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče.

72. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je zřejmé, že podle důvodové zprávy jak § 4 bod 16 písm. e) tak § 4 bod 18 UStG slouží k provedení ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

73. Nicméně § 4 bod 16 písm. e) UStG stanoví podmínky upravující osvobození služeb péče od daní, které konkurenti poskytující podobné služby nemusí splnit, aby byli osvobozeni od daní podle § 4 bodu 18.

74. Pro osvobození služeb zdravotní péče poskytovaných zařízeními z okruhu Ligy svazů dobrovolné sociální péče od daně ve smyslu § 4 bodu 18 UStG totiž není podstatné, zda jsou náklady na tuto péči z určité části hrazeny zákonem určenými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče, a v tomto případě se navíc ani nezohledují poměry v předchozím kalendářním roce.
75. Jinými slovy jsou subjekty, na které se vztahuje § 4 bod 18 UStG – na rozdíl od subjektů spadajících pod § 4 bod 16 – osvobozeny od DPH bez ohledu na složení skupiny příjemců jejich služeb.
76. Jedná se proto o situaci, ve které – s přihlédnutím k hospodářské soutěži existující mezi podobnými poskytovateli – uznání některých subjektů podle § 13 části A bodu 1 písm. g) šesté směrnice (subjektů podle § 4 bodu 16 UStG) nepodléhá stejným podmínkám, jako jsou podmínky stanovené pro podobné služby (služby podle § 4 bodu 18).
77. V této souvislosti lze zdůraznit, že dne 15. března 2007(48) pátý senát Bundesfinanzhof po získání odpovědi Soudního dvora na svou předběžnou otázku ve věci L.u.P. správně dospěl k závěru, že vnitrostátní právní úprava v § 4 bodu 14 UStG a § 4 bodu 16 písm. b) a c) UStG není slučitelná se zásadou unijního práva týkající se daňové neutrality, protože podle tohoto ustanovení nepodléhaly všechny kategorie soukromoprávních zařízení ve smyslu § 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice při poskytování podobných služeb stejným podmínkám pro účely jejich uznání.
78. Mám za to, že v dokumentech předložených Soudnímu dvoru nic nenaznačuje, že výše uvedený rozdíl lze přesto považovat za slučitelný se zásadou daňové neutrality a argumenty německé vlády nejsou v tomto ohledu přesvědčivé.
79. Německá vláda v zásadě tvrdí, že by mělo být povoleno používat různá pravidla na různé osoby povinné k dani. Taktéž ve správním rozhodnutí ze dne 13. května 2003, nazvaném „Krátká informace k dani z obrátu“. 10“(49), totiž Oberfinanzdirektion Düsseldorf (vrchní finanční ředitelství Düsseldorf) vychází z předpokladu, že pro ambulantní služby zdravotní péče platí rozdílné podmínky osvobození od daně. Toto rozhodnutí uvedlo, že osvobození od daně podle § 4 bodu 18 UStG lze přiznat i tehdy, když nejsou splněny podmínky § 4 bodu 16 písm. e) UStG.
80. Podle mého názoru však tento argument odporuje zásadě daňové neutrality a rozsudku Soudního dvora ve věci L.u.P.(50). Z této zásady a judikatury vyplývá, že obecně členské státy nemohou používat rozdílná pravidla na rozdílné osoby povinné k dani.
81. Německá vláda tvrdila, že s veřejnoprávními orgány lze zacházet odlišně od soukromoprávních entit. Je však třeba zdůraznit – bod, který bylo třeba objasnit na jednání a který následně potvrdila německá vláda – že oficiálně uznané svazy dobrovolné sociální péče(51), na které odkazuje § 4 bod 18 UStG, se řídí soukromým, nikoliv veřejným právem, a nepodléhají tedy samostatnému osvobození od daně v § 4 bodu 16 písm. a), který se týká veřejnoprávních orgánů.
82. Je třeba zdůraznit, že cílem sledovaným § 13 částí A odst. 1 písm. g) šesté směrnice je snížení nákladů na zdravotní péči(52). V případě cílů sledovaných osvobozeními stanovenými v § 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice je z tohoto ustanovení zřejmé, že tato osvobození tím, že určitým plněným v oblasti poskytování služeb veřejného zájmu v sociální oblasti přiznává přiznivější zacházení v oblasti DPH, směřují ke snížení ceny těchto služeb, a tak k jejich většímu přístupnosti jednotlivcům, kteří z nich mohou mít prospěch(53).
83. Mám za to (stejně jako Komise), že i když je pravda, že výše uvedený cíl snížení nákladů

na zdravotní péči v zásadě odvoduje použití takového kritéria, jako je dvouetinové kritérium stanovené § 4 bodu 16 písm. e) UStG, nic to nemění na tom, že tento cíl nevysvětluje, proč tomuto kritériu podléhají osoby v situaci I. Zimmermann, zatímco entity uvedené v § 4 bodu 18 UStG mu nepodléhají.

84. Německá vláda tvrdí, že podmínka v § 4 bodu 16 UStG má zajistit, aby byl poskytovatel skutečně subjektem sociální povahy a má jej postavit na stejnou úroveň jako veřejnoprávní subjekty. Tvrdí, že úelem dotčených pravidel je použít osvobození od daní k začlenění osob do systému zdravotního pojištění.

85. I když to považuji za pochopitelné, skuteností zůstává, že obě skupiny osob povinných k dani (podle § 4 bodu 16 písm. e) a § 4 bodu 18) by měly podléhat stejným pravidlům.

86. Soudní dvůr totiž v rozsudku Rank Group uvedl, že „zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska daní z přidané hodnoty se dává službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady. Takové porušení tedy nevyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení“(54).

87. Konečně předkládající soud správně uvádí, že šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by členským státům umožnilo podmínit osvobození stejných služeb od daní tím, zda je poskytovatelem určitý svaz nebo člen takového svazu.

88. Na závěr bych chtěl poznamenat, že rozhodne-li se Německo zavést pravidla pro uznání subjektu za subjekt sociální povahy – i když z judikatury vyplývá, že šestá směrnice nevyžaduje, aby bylo takové uznání uděleno v souladu s formálním postupem či výslovně upraveno ve vnitrostátních daňových ustanoveních(55) – může tak učinit. Taková pravidla však musí být v souladu se zásadou daňové neutrality.

89. Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že zásada daňové neutrality brání použití podmínky dotčené v původním řízení(56), jsou-li podle použitelných vnitrostátních předpisů tytéž služby osvobozeny od daní za jiných podmínek, když jsou vykonávány úředně uznanými svazy dobrovolné sociální péče a společnostmi, sdruženími osob nebo majetku sloužícími dobrovolné sociální péči, které jsou členy tohoto svazu sociální péče.

IV – Závěry

90. Z výše uvedených důvodů mám za to, že na předběžné otázky Bundesfinanzhof (Německo) je třeba odpovědět takto:

„1) Článek 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice Rady 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 v zásadě umožňuje vnitrostátnímu zákonodárci podmínit daňové osvobození služeb ambulantní péče o nemocné a na péči odkázané osoby tím, že v případě zařazení poskytujících takové služby musely v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případně nést náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonné orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče.

Toto kritérium však lze použít jen v rozsahu, v němž je v souladu se zásadou daňové neutrality.

2) Zásada daňové neutrality brání použití tohoto kritéria, jsou-li podle použitelných vnitrostátních předpisů stejné nebo podobné služby osvobozeny od daní za jiných podmínek, jak

je tomu ve věci v původním řízení.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Soudce Sedley ve věci *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v. Customs and Excise Commissioners* [2001] STC 1476 (CA), bod 54. Podle mého názoru je však třeba doplnit, že složitost použití a výkladu DPH často není způsobena samotnou DPH, ale vyplývá z pokusu manipulovat s ní.

3 – 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).

4 – Dále jen „podmínka, která je dotčená ve věci v původním řízení“.

5 – Ustanovení § 37 páté knihy Sozialgesetzbuch (německý zákoník sociálního zabezpečení, dále jen „SGB V“), ve znění platném v rozhodné době (ze 20. prosince 1988, část I, s. 2477).

6 – Ustanovení § 53 a § 56 SGB V.

7 – Ustanovení § 38 SGB V.

8 – Výměry DPH za roky 1993 a 1994 ze dne 27. dubna 1999.

9 – Německá vláda odkazuje na rozsudky ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, body 53 a 41 a následující, a ze dne 10. září 2002, *Kügler*, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 57 a následující. Odkazuje rovněž na rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, *Dornier*, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 72 a následující.

10 – Podle které musí v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou etapách případně nést náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonné orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče.

11 – Rozsudek ze dne 10. června 2010, C-86/09, Sb. rozh. s. I-5215, bod 29. Viz obdobně zejména rozsudky ze dne 11. července 1985, *Komise v. Německo*, 107/84 Recueil, s. 2655, bod 17; ze dne 20. listopadu 2003, *D'Ambrumenila Dispute Resolution Services*, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 54; a ze dne 28. ledna 2010 *Eulitz*, C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod 26 a citovaná judikatura.

12 – Nyní článek 132 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

13 – Viz rozsudek *Future Health Technologies*, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 30. Viz obdobně zejména rozsudky ze dne 14. června 2007, *Haderer*, C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18 a citovaná judikatura; ze dne 19. listopadu 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 25 a citovaná judikatura, a *Eulitz*, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 27 a citovaná judikatura. Viz také rozsudek ze dne 10. června 2010, *CopyGene A/S*, C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, body 25 a 26.

14– Viz rozsudek *Eulitz*, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 42. Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 7. září 1999, *Gregg*, C-216/97, Recueil, s. I-4947, body 16 až 20; *Kingscrest Associates a Montecello*, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 23, a *Haderer*, uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 19.

15 – Poznámám, že v anglické verzi příslušného ustanovení směrnice 2006/112 – čl. 132 odst. 1 písm. g) – se již nepoužívá slovo „charitable“, ale odkazuje se na „[...] bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing“ (zdůraznil generální advokát).

16 – Viz rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 35 a následující, a Gregg, uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 17 a následující.

17 – Viz rozsudky Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, body 64 a 81; Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 49; ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 42, a CopyGene A/S, uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 63.

18 – Viz rozsudky Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 65, a Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 50.

19 – Viz mimo jiné rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, body 22 až 24 a citovaná judikatura, a ze 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 26.

20 – Viz rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 54, a Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 51.

21 – Viz v tomto smyslu rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 56; Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 69; Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 52, a L.u.P., uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 48.

22 – Viz mimo jiné rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 30; ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, Recueil, s. I-3369, bod 22; ze dne 23. října 2003 Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20; Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, body 41 a 54; ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 47, a ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 66.

23 – Viz rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, body 57 a 58; Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, body 72 a 73; Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 53 [týkající se článku 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice], a L.u.P., uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 53 [týkající se článku 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice].

24 – V originálu „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern“. Viz Bundestags-Drucksache 12/1506, s. 178 ve spojení se s. 65.

25 – Odkazuje se zde na rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 24. ledna 2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, část II, s. 643, bod II. I. c., který odkazuje na rozhodnutí Bundesverfassungsgericht ze dne 31. května 2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, s. 3628.

26 – Uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 55.

27 – Viz například rozsudek ze dne 7. května 1998, Komise v. Španělsko, C-124/96, Recueil, s. I-2501, ve kterém Soudní dvůr v podstatě konstatoval, že ze této odrážky čl. 13 část A odst. 2

písm. a) šesté směrnice nevyplyvá, že členský stát tím, že podřídí osvobození od daní uvedené v čl. 13 část A odst. 1 písm. m) jedné nebo více podmínkám stanoveným v odstavci 2 písm. a) tohoto ustanovení, může změnit povahu tohoto ustanovení. Mimoto čl. 13 část A odst. 2 písm. a) vylučuje omezení osvobození od daní na soukromé sportovní organizace nebo zařízení sociální povahy, která vybírají členské poplatky nepřekračující určitou částku, bez zohlednění povahy a zvláštních okolností každé sportovní činnosti.

28 – Uvedený v poznámce pod čarou 17.

29 – Tamtéž.

30 – Viz rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 54, a Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 51.

31 – V této souvislosti lze připomenout, že dvoutřetinová prahová hodnota byla mezitím snížena na 40 %.

32 – Viz rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 57 a následující; Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 72 a následující; a Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, body 53 a 41 a následující.

33 – Uvedený v poznámce pod čarou 17.

34 – Stanovená v § 4 bodu 16 písm. c) UStG 1980/1991/1993.

35 – Zejména v bodu 41 a následujících.

36 – A ve skutečnosti § 4 bodu 16 písm. b) až d) UStG.

37 – Viz rozsudek L.u.P., uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 50.

38 – Ustanovení § 4 bodu 18 UStG.

39 – Viz rovněž rozsudky ze dne 11. června 1998, Fischer, C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 27, a Gregg, uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 19.

40 – Viz rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura.

41 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 41; Copy Gene A/S, uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 64; a ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 61. Viz rovněž rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 55.

42 – Viz rozsudek ze dne 17. března 2005, Linneweber a Akritidis, spojené věci C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 37.

43 – Viz obdobné rozsudky Fischer, uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 27 a Linneweber a Akritidis, uvedený výše v poznámce pod čarou 42, bod 24.

44 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 9, bod 30. Viz v tomto ohledu rozsudek Gregg, uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 20.

45 – Viz rozsudky ze dne 11. října 2001, Adam, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 36, a Komise v. Nemecko, C-109/02, uvedený v poznámce pod čarou 22, bod 20.

46 – Uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 50.

47 – Viz rozsudky Kügler, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 57; Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 74, a Copy Gene A/S, uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 65.

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Srovnej ovšem rozsudek Bundesfinanzhof ve věci Czukas ze dne 24. ledna 2008, V R 54/06.

49 – Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516)

50 – Uvedený v poznámce pod čarou 17.

51 – A společnosti, sdružení osob a majetku sloužící dobrovolné sociální péči, které jsou členy svazu sociální péče.

52 – Viz, mimo jiné, rozsudek L.u.P., uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 31.

53 – Rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 30. Viz též rozsudky Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 43 [týkající se čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice]; D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 58 [týkající se čl. 13 části A odst. 1 písm. b)], a L.u.P., uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 25 [týkající se čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice].

54– Uvedený v poznámce pod čarou 41, bod 36.

55 – Viz rozsudek Dornier, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 67.

56 – To znamená, pokud členský stát – v kontextu uplatňování osvobození oddaně stanoveného v čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice – podmíní daňové osvobození služeb ambulantní péče o nemocné a na péči odkázané osoby tím, že v případě zařízení poskytujících takové služby *musely v předchozím kalendářním roce minimálně ve dvou třetinách případů nést náklady péče zcela nebo v převážné míře zákonné orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče.*