

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 19. júla 2012 (1)

Vec C-174/11

Finanzamt Steglitz

proti

Ines Zimmermannovej

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Šiesta smernica Rady 77/388/EHS – DPH – Oslobodenia od dane – ?lánok 13 A ods. 1 písm. g) – Služby súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpe?ením poskytované organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými organizáciami, ktoré boli uznané za charitatívne – Vnútroštátna právna úprava, pod?a ktorej oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti od dane podlieha ur?itým podmienkam, ktoré sa však neuplat?ujú, ke? predmetné služby poskytujú ur?ité organizácie schválené štátom alebo ?lenovia týchto organizácií“

1. Da? z pridanej hodnoty (DPH) bola pôvodne zamýš?aná a zavedená ako jednoduchá da? z dodávky tovarov a služieb. Možno však tvrdí?, že systém DPH a niektoré z jeho pravidiel sú v kone?nom dôsledku dos? zložité. Sudca Court of Appeal (England and Wales) v tejto súvislosti dokonca poznamenal, že „za každodenným svetom... leží svet [DPH], akýsi da?ový zábavný park, v ktorom sa skutková a právna realita odkladá alebo mení“. (2)

2. Nech je to akoko?vek, v prejednávanej veci Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ný súd, Nemecko) žiada o usmernenie týkajúce sa výkladu ?lánku 13 A ods. 1 písm. g) a/alebo ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice (3). Návrh bol podaný v konaní medzi Ines Zimmermannovou a Finanzamt Steglitz (Da?ový úrad Steglitz) (?alež len „Finanzamt“) týkajúcom sa DPH splatnej za roky 1993 a 1994.

3. Súdny dvor má objasni?, či ?lenský štát môže – v kontexte uplatnenia ?lánku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice – podmieni? oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti poskytovaných chorým a na starostlivos? odkázaným osobám od dane tým, že v prípade takýchto zariadení „boli v predchádzajúcom kalendárnom roku minimálne dve tretiny nákladov na starostlivos? hradené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpe?enia alebo sociálnej pomoci“. (4)

4. Ako uvediem ?alej, vznikajú najmä závažné pochybnosti o tom, či je takáto podmienka v súlade so zásadou da?ovej neutrality, ke?že sa nevz?ahuje na všetkých poskytovateľov služieb ambulantnej starostlivosti rovnako.

I – Právny rámec

A – Právo Európskej únie

5. § 13 ods. 1 písm. g) šiestej smernice stanovuje, že členské štáty majú oslobodiť od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

„poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou [úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením – *neoficiálny preklad*], 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 [uznané – *neoficiálny preklad*] za charitatívne“.

6. Podľa § 13 ods. 2 písm. a) šiestej smernice „členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnému právu [organizáciám iným, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*], oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v [odseku 1 písm.] b), g), h), i), l), m) a n) tohto článku, pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich 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 [DPH],
- oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich [DPH].“

B – Vnútroštátne právo

7. Podľa § 4 bodu 16 písm. e) Umsatzsteuergesetz 1993 (zákon o dani z obratu z roku 1993, ďalej len „UStG“) v znení platnom a účinnom v sporných rokoch (čiže v rokoch 1993 a 1994) boli od dane oslobodené tieto plnenia spadajúce pod § 1 ods. 1 body 1 až 3 UStG: „plnenia úzko súvisiace s prevádzkovaním... zariadení ambulantnej starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby, ak:

e) v zariadeniach slúžiacich na dočasné prijatie osôb odkázaných na starostlivosť a zariadeniach poskytujúcich ambulantnú starostlivosť chorým a na starostlivosť odkázaným osobám boli v predchádzajúcom kalendárnom roku minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť hradené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci.“

8. Podľa § 4 bodu 18 prvej vety UStG sú od dane oslobodené: „služby poskytované úradne uznanými charitatívnymi a dobročinnými organizáciami alebo charitatívnymi a dobročinnými právnickými osobami, združeniami osôb alebo majetku, ktoré sú členmi takejto charitatívnej alebo

dobro?innej organizácie, ak

a) tieto zariadenia slúžia výlu?ne a bezprostredne na všeobecne prospešné, dobro?inné alebo cirkevné ú?ely;

b) služby sú poskytované v prospech osôb priamo zvýhodnených stanovami, zakladateľskou listinou alebo inou listinou;

c) výška platieb za takto poskytnuté služby je v priemere nižšia ako priemerná platba požadovaná podnikateľom dosahujúcim zisk.“

9. Dvojtretinová hranica stanovená v § 4 bode 16 písm. e) UStG (ale len „dvojtretinová hranica“) bola od 1. januára 1995 znížená na 40 %.

10. V § 23 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (vykonávacie nariadenie k DPH z roku 1993, ale len „UStDV“) je vymenovaných jedenásť organizácií, ktoré sa v zmysle § 4 bodu 18 UStG považujú za úradne uznané charitatívne a dobro?inné organizácie.

II – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

11. Pani Zimmermann, ktorá je žalobkyňou a odporkyňou v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ vo veci samej, poskytuje v Berlíne ambulantnú ošetrovateľskú službu. Je certifikovaná zdravotná sestra a v roku 1992 pracovala ako vedúca ošetrovateľskej služby v centre sociálnych služieb. Okrem toho opatrovala od začiatku roku 1993 aj individuálnych pacientov ako samostatne zárobkovo činná osoba a 1. júna 1993 sa zaregistrovala pre poskytovanie ambulantnej opatrovateľskej služby. Na základe jej žiadosti z 27. augusta 1993 bola k 1. októbru 1993 zaregistrovaná aj zdravotnými poisťovňami pre služby domácej zdravotnej starostlivosti(5), domáce opatrovateľstvo(6) a pomoc v domácnosti(7). V daňových priznaniach k DPH za relevantné roky deklarovala svoje plnenia ako plnenia oslobodené od dane podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG.

12. V roku 1999 Finanzamt, žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ vo veci samej, konštatoval, že pani Zimmermann (a jej personál) v roku 1993 ošetrovala celkom 76 osôb, z ktorých 52 osôb (= 68 %) boli samoplatcovia. Vzhľadom na to Finanzamt nepriznal službám, ktoré pani Zimmermann poskytovala v roku 1993, oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG z dôvodu, že podľa citovaného ustanovenia minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť museli byť hrazené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci.

13. Finanzamt odmietol priznať službám, ktoré pani Zimmermann poskytla v roku 1994, oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG z toho dôvodu, že toto ustanovenie sa týkalo pomerov v predchádzajúcom roku. Oslobodenie od DPH podľa § 4 bodu 14 UStG sa však uplatnilo v rozsahu, v akom pani Zimmermann poskytovala starostlivosť liečebného charakteru, pričom Finanzamt odhadol podiel týchto služieb na jednu tretinu.(8)

14. Po neúspešnej sťažnosti proti tomuto rozhodnutiu pani Zimmermann podala žalobu proti Finanzamt. V priebehu konania o žalobe predložila list z 19. októbra 2005, ktorý jej zaslala Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (Berlínska senátna správa pre zdravotníctvo, sociálne veci a ochranu spotrebiteľa). V tomto liste sa uvádza: „... môžem Vám potvrdiť, že v oblasti domácej zdravotnej starostlivosti ste poskytli rovnaké služby, resp. vykonávali rovnakú činnosť ako opatrovateľské centrá (centrá sociálnej pomoci) z okruhu Ligy zväzov nezávislej sociálnej pomoci v Berlíne. Vymedzenie úloh, ako aj obsah činností súkromného poskytovateľa služieb boli totožné s tými, ktoré poskytujú centrá nezávislej sociálnej

pomoci. Uvedená totožnosť v obsahu služieb existuje podľa mojich podkladov prinajmenšom od roku 1988. Poukazujem však na to, že od 1. januára 1992 podlieha oslobodenie od DPH v zmysle § 4 bodu 16 písm. e) UStG splneniu určitých podmienok. Nemôžem a ani nechcem posudzovať, či tieto podmienky boli v tomto prípade splnené. Bez ohľadu na toto ustanovenie však zastávam názor, že Vy, resp. Vaše zariadenie, bolo z pohľadu práva sociálneho zabezpečenia uznané ako charitatívna organizácia.“

15. Finanzgericht (Finančný súd) žalobe v prevažnej časti vyhovel. V odôvodnení uviedol, že plnenia, ktoré pani Zimmermann poskytla v spornom období roku 1993, pokiaľ spadali do oblasti opatrovateľskej starostlivosti liečebného charakteru, boli do 1. októbra oslobodené od dane v zmysle § 4 bodu 14 prvej vety UStG, pričom podiel týchto plnení posúdil Finanzgericht na základe výpočtov, ktoré pani Zimmermann predložila v konaní o žalobe, na 75 %.

16. Podľa Finanzgericht si pani Zimmermann mohla uplatniť oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 16 písm. e) UStG za obdobie od 1. októbra 1993 do 31. decembra 1994. Od tohto obdobia minimálne dve tretiny plnení žalobkyne pripadali na osoby, u ktorých boli náklady na starostlivosť hradené zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci. § 4 bod 16 písm. e) UStG bolo potrebné vykladať v súlade so šiestou smernicou tak, že relevantné je len obdobie od októbra 1993.

17. V opravnom prostriedku „Revision“ Finanzamt namieta porušenie § 4 bodu 16 písm. e) UStG. Navrhuje, aby Bundesfinanzhof zrušil predchádzajúce rozhodnutie a zamietol žalobu v rozsahu, v akom jej Finanzgericht za obdobie od 1. októbra 1993 do 31. decembra 1994 vyhovel s odkazom na § 4 bod 16 písm. e) UStG. Pani Zimmermann navrhuje, aby Bundesfinanzhof zamietol opravný prostriedok „Revision“.

18. Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Umožňuje článok 13 A ods. 1 písm. g) a/alebo článok 13 A ods. 2 písm. a) [šiestej smernice] vnútroštátnemu zákonodarcovi podmieniť oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby od dane tým, že v týchto zariadeniach, v predchádzajúcom kalendárnom roku museli minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť znášať celkom alebo v prevažnej miere zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci? [§ 4 bod 16 písm. e) [UStG]]?

2. Je z pohľadu zásady neutrality dane z pridanej hodnoty pre odpoveď na prvú otázku dôležité, že vnútroštátny zákonodarca rovnaké služby oslobodí od dane za iných podmienok, ak ide o služby poskytované úradne uznanými charitatívnymi a dobročinnými organizáciami alebo charitatívnymi a dobročinnými právnickými osobami, združeniami osôb alebo majetku, ktoré sú členmi takejto charitatívnej alebo dobročinnnej organizácie (§ 4 bod 18 [UStG])?“

III – Posúdenie

A – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

19. Pani Zimmermann uvádza, že na trhu služieb ambulantnej starostlivosti sú ažia verejnoprávne organizácie (charitatívne organizácie) a ziskové organizácie. Tvrdí, že také ustanovenie, o aké ide v konaní vo veci samej, zabezpečuje kontrolu cien schválených orgánmi verejnej moci členských štátov, ak sú splnené tieto podmienky: a) náklady, ktoré znášajú zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci, zodpovedajú schváleným sadzbám a b) náklady, ktoré znášajú poskytovatelia sociálneho zabezpečenia, sú vo všeobecnosti nižšie ako sumy útované samoplatcom alebo súkromným poisovňiam.

20. Pani Zimmermann v podstate tvrdí, že s cieom posúdiť, či dochádza k nezákonnému skresleniu hospodárskej súáže, by vnútroštátne súdy mali zistiť, či poskytované služby, ktoré sú z pohadu pacienta alebo koneného spotrebitea totožné alebo podobné, podliehajú rozdielnemu daovému režimu. V tejto súvislosti by osoba, právna forma alebo kvalifikácia poskytovatea starostlivosti nemala mať nijaký význam na účely dane z obratu.

21. Nemecká vláda tvrdí, že spôsob, akým právna úprava upravuje úradné uznávanie organizácií za charitatívne, dostatočne zohaduje tieto aspekty, ktoré vyplývajú z judikatúry:(9) a) prípadná existencia osobitných predpisov; b) verejný záujem na činnostiach zdanitenej osoby; c) otázka, či už došlo k uznaniu iných zdanitených osôb vykonávajúcich tú istú činnosť; d) otázka, či sa veľký podiel nákladov na predmetné služby prípadne uhrádza z nemocenského poistenia alebo či ho uhrádzajú organizácie sociálneho zabezpečenia; e) zásada neutrality v zmysle konkurennej neutrality.

22. Podľa nemeckej vlády boli obmedzenia miery diskrenej právomoci v súvislosti so zásadou daovej neutrality dodržané. Osobitne v kontexte článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice ide o uplatnenie zásady rovného zaobchádzania v rámci uznávania organizácií za charitatívne s cieom zabezpečiť im rovnaké postavenie ako verejnoprávnym organizáciám. Z tohto hľadiska zásadu neutrality nemožno chápať v obvyklom význame, že obsah služieb, ktoré sú totožné, sa musí zdaovať rovnakým spôsobom. Treba ju skôr chápať v tom zmysle, že rovnaké zdanitené osoby musia podliehať rovnakým podmienkam na získanie oslobodenia od dane. Okrem toho podľa nemeckej vlády je ustanovenie týkajúce sa uznania organizácie členským štátom, ktoré vedie k skresleniu hospodárskej súáže na úkor súkromných spoločností, prípustné.

23. Preto sa nemecká vláda domnieva, že ak sa uzná, že § 4 bod 18 UStG – na rozdiel od § 4 bodu 16 UStG – sa vzahuje len na neziskové právnické osoby, ktorých charitatívny charakter bol úradne uznaný, nemecká právna úprava nestanovuje rozdielny režim pre rovnaké zdanitené osoby, ale len stanovuje rozdielne podmienky na uznanie rozdielných zdanitených osôb, na ktoré sa vzahujú rozdielne materiálne a právne podmienky, za organizáciu charitatívnej povahy.

B – Analýza

1. O prvej prejudiciálnej otázke

24. Po prvé, pokiaľ ide o právny stav podľa vnútroštátneho práva, vnútroštátny súd celkom jasne uvádza, že v prejednávanej veci požiadavky stanovené v § 4 bode 16 písm. e) UStG nie sú splnené.

25. Vnútroštátny súd však má pochybnosti o tom, či je tento výsledok podľa šiestej smernice správny.

26. Preto sa vnútroštátny súd rozhodol spýtať sa svojou prvou otázkou Súdneho dvora, či článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice bráni tomu, aby oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti poskytovaných súkromnými organizáciami od dane podliehalo takej podmienke, o

akú ide v konaní vo veci samej.(10)

27. Najprv spomeniem relevantnú judikatúru, ktorá je už dosť rozsiahla a z hľadiska ktorej bude potrebné posúdiť položené otázky.

28. Ako Súdny dvor nedávno pripomenul v rozsudku *Future Health Technologies*(11), „oslobodenia uvedené v [článku 13 A šiestej smernice(12)] sa netýkajú oslobodenia všetkých činností vo verejnom záujme od DPH, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi podrobne opísané“.

29. Z judikatúry týkajúcej sa šiestej smernice rovnako vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedené v článku 13 sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého dodania tovaru alebo každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto výrazov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamena, že by sa výrazy použité na definovanie oslobodení od dane uvedených v článku 13 šiestej smernice mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov.(13)

30. Treba poznamenať, že pravidlá týkajúce sa výkladu oslobodení od dane stanovených v článku 13 šiestej smernice, ako boli uvedené v bode 29 vyššie, sa uplatňujú na osobitné podmienky, ktoré musia byť splnené, aby sa uplatnili tieto oslobodenia, najmä na podmienky týkajúce sa druhu alebo totožnosti hospodárskeho subjektu poskytujúceho služby, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie.(14)

31. Súdny dvor preto už konštatoval, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice týkajúci sa oslobodenia od DPH pre služby súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „organizácie, ktoré boli príslušným členským štátom uznané za charitatívne,“(15) nevylučuje súkromné subjekty, ktoré sledujú vytváranie zisku, ako sú napríklad fyzické osoby prevádzkujúce „podnik“.(16)

32. Článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice neupravuje podmienky a postupy uznania iných organizácií, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom, za charitatívne. Z tohto dôvodu je v zásade vecou vnútroštátneho práva každého členského štátu, aby stanovilo predpisy, podľa ktorých možno tieto organizácie uznať.(17)

33. Prijatie takýchto vnútroštátnych predpisov v tejto oblasti je okrem toho upravené v článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, podľa ktorého „členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnemu právu [organizáciám iným, ako sú organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom – *neoficiálny preklad*] oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v ods. 1 písm. ... g),..., pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok“ uvedených v tomto ustanovení.(18)

34. Z judikatúry tiež vyplýva, že hoci na základe úvodnej vety článku 13 A ods. 1 šiestej smernice členské štáty určujú podmienky oslobodenia s cieľom zabezpečiť ich správne a jednoznačné uplatnenie a s cieľom zabrániť akémukoľvek možnému podvodu, daňovému úniku a zneužitiam, tieto podmienky sa nemôžu týkať definície obsahu uvedených oslobodení.(19)

35. Z judikatúry(20) vyplýva, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice priznáva členským štátom diskretnú právomoc uznať za charitatívne určité organizácie, ktoré sa nespravujú verejným právom.

36. V prípade, ak zdaniteľná osoba spochybňuje uznanie organizácie za charitatívnu, je však

vecou vnútroštátnych súdov, aby preskúmali, či príslušné orgány dodržali mieru diskrečnej právomoci priznanú im článkom 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice v súlade so všeobecnými zásadami práva Únie, najmä zásadou rovného zaobchádzania.(21)

37. V tejto súvislosti zásada daňovej neutrality predovšetkým bráni tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na úely DPH rozdielne.(22) Táto zásada totiž tvorí logický základ DPH. V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva a je nesporné, že služby, ktoré poskytla pani Zimmermann, prinajmenšom od 1. októbra 1993, boli v podstate rovnaké ako služby, ktoré sú automaticky oslobodené podľa § 4 bodu 18 UStG.

38. Napokon z judikatúry tiež vyplýva, že na určenie toho, či súkromnoprávne zariadenia môžu byť uznané na úely oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, môžu vnútroštátne orgány v súlade s právom Únie a pod dohľadom vnútroštátnych súdov zohľadniť okrem skutočností, že činnosť dotknutej zdaniteľnej osoby má charakter verejného záujmu, a skutočností, že iné zdaniteľné osoby vykonávajúce rovnaké činnosti už boli podobne uznané, predovšetkým *skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne z veľkej časti preberajú zdravotné poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia*.(23)

39. V tejto súvislosti bol § 4 bod 16 písm. e) UStG zavedený nemeckým zákonodarcom s cieľom „zlepšiť systém sociálnej pomoci na úely starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby“.(24) Dvojtretinová hranica stanovená v tomto bode má zabezpečiť, aby daňové zvýhodnenie v podstatnej miere prispievalo k zmierneniu záťaž organizácií sociálneho zabezpečenia.(25)

40. Preto je zrejmé, že § 4 bod 16 písm. e) možno vykladať v spojení s požiadavkou uvedenou v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, podľa ktorej poskytovateľom služieb vymenovaných v uvedenom ustanovení musí byť „organizáci[a], ktor[á] bol[a] príslušným členským štátom uznan[á] za charitatívnu“.

41. Okrem judikatúry citovanej v bode 38 vyššie Súdny dvor v rozsudku L.u.P.(26) rozhodol, že článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaďuje oslobodenie od dane lekárskeho vyšetrenia vykonávaných súkromnoprávnym laboratóriom mimo liečebného zariadenia podmienke, že sa uskutočňujú pod lekárske dohľadom. Tiež však rozhodol, že *článku 13 A ods. 1 písm. b) neodporuje to, aby tá istá právna úprava podriadila oslobodenie uvedených analýz od dane podmienke, aby aspoň 40 % z nich bolo poskytnutých poisťovňou orgánu sociálneho zabezpečenia*.

42. Z toho vyplýva, že kritériá takého typu – ktoré sú založené na konkrétnom vymedzení skupiny príjemcov služieb – sa musia podľa uvedenej judikatúry posudzovať z hľadiska článku 13 A ods. 1 šiestej smernice.

43. Domnievam sa, že podstata prejednávanej veci spočíva najmä v určení, či Spolková republika tým, že podriadila oslobodenie od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice takým podmienkam, aké sú uvedené v § 4 bode 16 UStG, prekročila mieru diskrečnej právomoci, ktorú jej priznáva šiesta smernica.(27)

44. Vnútroštátny súd poukazuje na to, že jednou z otázok výkladu práva Únie, ktoré mu boli predložené, je skutočnosť, že nie je isté, či sa dvojtretinová hranica stanovená v § 4 bode 16 písm. e) UStG môže zakladať na článku 13 A ods. 1 písm. g) alebo na článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

45. Kritérium posudzované v prejednávanej veci je do určitej miery odlišné od kritéria

posudzovaného vo veci L.u.P.(28) Kritérium v prejednávanej veci nie je založené len na štruktúre skupiny príjemcov služieb, ale vyžaduje tiež, aby na určitý minimálny podiel príjemcov, pre ktorých na krytie nákladov na zdravotnú starostlivosť a lieky prispievajú organizácie sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci, predmetná organizácia znášala tieto náklady celkom alebo „v prevažnej miere“.

46. Sporné nemecké ustanovenie by sa mohlo aspoň teoreticky vykladať tak, že obsahuje aj kritérium týkajúce sa cien, ktoré by sa muselo posudzovať samostatne podľa článku 13 A ods. 2 písm. a) tretej zarážky šiestej smernice. Na rozdiel od pani Zimmermannovej a nemeckej vlády sa však domnievam, že na účely vyriešenia sporu v konaní vo veci samej nie je potrebné vychádzať z tohto článku. Komisia správne uvádza, že vzhľadom na skutočnosť, že vnútroštátny súd nepovažoval za potrebné poskytnúť v tejto súvislosti podrobnejšie posúdenie, samostatná analýza článku 13 A ods. 2 písm. a) by bola umelá a v každom prípade nepotrebná na účely vyriešenia prejednávanej veci. Okrem toho spor v konaní vo veci samej sa v každom prípade netýka otázok určovania cien.

a) O dodržaní obmedzení miery diskrečnej právomoci členského štátu – dvojtretinová hranica

47. Ako som uviedol v bode 41 vyššie, v rozsudku L.u.P.(29) Súdny dvor už uznal, že článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice neodporuje, aby vnútroštátna právna úprava podriadila oslobodenie predmetných lekárskejších analýz od dane podmienke, aby aspoň 40 % z nich bolo poskytnutých poisťovnícom orgánom sociálneho zabezpečenia. Súdny dvor konštatoval, že toto rozhodnutie spadá do miery diskrečnej právomoci, ktorú majú členské štáty pri určovaní, do akej miery uznajú organizáciu za charitatívnu.(30)

48. Domnievam sa, že Súdny dvor už v skutočnosti uznal, že ustanovenia, ktoré stanovujú určitú pomernú hranicu (ako napríklad dve tretiny), sú v tejto súvislosti v zásade zákonné. Súhlasím s Komisiou, že v rozsahu, v akom je dvojtretinové kritérium v prejednávanej veci relevantné, a bez ohľadu na skutočnosť, že sa vzťahuje na iný sociálny systém (sociálna pomoc), sa toto kritérium neodlišuje od kritéria, ktoré Súdny dvor posudzoval v rozsudku L.u.P., okrem jedného aspektu, ktorým je požadovaný podiel príjemcov služieb, za ktorých sociálne systémy znášajú všetky náklady alebo ich prevažnú časť.

49. Preto sa domnievam, že stanovenie hranice na dve tretiny neprekračuje rámec toho, čo členské štáty môžu vyžadovať na uznanie určitých subjektov za charitatívne.(31)

50. Podľa môjho názoru si nemecký zákonodarca stanovením hranice na dve tretiny zvolil percentuálny podiel, ktorý zabezpečuje dostatočnú úroveň zaťaženia poskytovateľa služieb do systému sociálneho zabezpečenia. To zasa umožňuje zabezpečiť charitatívny charakter poskytovateľa a považovať jeho služby za (dostatočne) úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením.

51. Možno dodať, že vždy keď Súdny dvor v judikatúre odkazuje na náklady, ktoré znášajú organizácie nemocenského poistenia, ako na kritérium určenia, či organizácia bude úradne uznaná, odkazuje tiež na to, či sú tieto náklady „z veľkej časti“ hradené zdravotným poistením.(32) Preto sa zdá, že nemecký zákonodarca si v kontexte svojej miery diskrečnej právomoci zvolil hranicu, ktorá je jednoduchá, ale primeraná.

b) O dodržaní obmedzení miery diskrečnej právomoci členského štátu – predchádzajúci kalendárny rok

52. V prvom rade súhlasím s Komisiou, že odkaz na predchádzajúci kalendárny rok spôsobuje viacero ťažkostí. Výber predchádzajúceho kalendárneho roka prirodzene spôsobuje značnú

nepresnosť, keďže nejde o rok, v ktorom boli predmetné plnenia uskutočnené.

53. Stačí však uviesť, že skutočnosť, že dvojtretinová hranica sa týka „predchádzajúceho kalendárneho roka“, neprekračuje mieru diskrečnej právomoci členských štátov.

54. Na jednej strane možno tvrdiť, že vyššie uvedený záver podporuje skutočnosť, že v rozsudku L.u.P.(33) Súdny dvor odkázal na to isté kritérium a nikde v tomto rozsudku nespochybnil odkaz na „predchádzajúci kalendárny rok“ v ustanovení, ktoré stanovovalo hranicu 40 %(34) posudzovaných v uvedenej veci. Na druhej strane je tiež pravda, že Súdny dvor sa v rozsudku L.u.P.(35) výslovne nevyjadril k požiadavke stanovenej v § 4 bode 16 písm. c) UStG, že hranica 40 % musí byť splnená v „predchádzajúcom kalendárnom roku“.

55. V každom prípade súhlasím s nemeckou vládou a Komisiou v tom, že výhoda skutočnosti, že § 4 bod 16 písm. e) UStG odkazuje na predchádzajúci kalendárny rok – odhliadnuc od zjavných praktických dôvodov – spočíva v tom, že je v súlade so zásadou právnej istoty.

56. V opačnom prípade by sa javilo ako zložité, ak by sa zdaniteľné osoby sústavne odvolávali na práve prebiehajúci kalendárny rok. Ak by to bolo tak, zdaniteľná osoba by v prípade poskytovania služby nevedela a nemohla vedieť, či uskutoční plnenie oslobodené od dane, pokiaľ by nepoznala podiel nákladov znášaných v priebehu daného roka.

57. Tento mnou navrhovaný prístup podporuje aj vnútroštátny súd, ktorý v návrhu na začatie prejudiciálneho konania konštatuje, že zameranie § 4 bodu 16 písm. e)(36) na pomery v predchádzajúcom kalendárnom roku slúži na zabezpečenie právnej istoty a v práve Únie môže byť založené na úvodnej vete článku 13 A ods. 1 šiestej smernice, podľa ktorej je potrebné vziať do úvahy okrem iného „správnu a jednoznačnú aplikáciu tohto oslobodenia od daní“.

58. Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice v zásade umožňuje vnútroštátnemu zákonodarcovi podmieniť oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby od dane tým, že v týchto zariadeniach v predchádzajúcom kalendárnom roku museli minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť znášať celkom alebo v prevažnej miere zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci.

59. Toto kritérium však v každom prípade možno uplatniť iba v rozsahu, v akom je v súlade so zásadou daňovej neutrality, na ktorú sa vnútroštátny súd osobitne pýta v druhej otázke.(37)

2. O druhej prejudiciálnej otázke

60. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je z pohľadu zásady daňovej neutrality pre odpoveď na prvú otázku dôležité, že vnútroštátny zákonodarcu rovnaké služby oslobodí od dane za rôznych podmienok podľa toho, či ide o služby poskytované úradne uznanými charitatívnymi a dobročinnými organizáciami, alebo charitatívnymi a dobročinnými právnickými osobami, združeniami osôb alebo majetku, ktoré sú členmi takejto charitatívnej alebo dobročinnnej organizácie.(38)

61. V prvom rade je jasné, že zásada daňovej neutrality je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH(39) a je dokonca jeho základnou zásadou.(40)

62. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že zásada daňovej neutrality má predstavovať vyjadrenie všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH.(41)

63. Podľa môjho názoru treba v tejto súvislosti poukázať na to, že zásada rovnosti zaobchádzania je všeobecnou zásadou práva Únie – a v súčasnosti je tiež zakotvená v článku 20

Charty základných práv – a že zásada daňovej neutrality je jednoducho vyjadrením tejto zásady.

64. Súdny dvor totiž už rozhodol, že ak vnútroštátny predpis, ktorým sa preberá oslobodenie od dane podľa šiestej smernice, obsahuje podmienku, ktorá je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, táto podmienka sa nemá uplatniť.(42)

65. Z judikatúry tiež vyplýva, že keď členské štáty pri výkone svojej právomoci podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) stanovujú podmienky, ktorým podliehajú oslobodenia od dane, a teda stanovujú, či plnenia podliehajú DPH, musia dodržať zásadu daňovej neutrality.(43)

66. V rozsudku Kügler Súdny dvor zdôraznil, že zásada daňovej neutrality okrem iného bráni tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH. Z toho vyplýva, že táto zásada by nebola dodržaná, ak by možnosť využiť oslobodenie, ktoré je stanovené pre poskytovanie zdravotnej starostlivosti v článku 13 A ods. 1 písm. c), záviselo od právnej formy, v ktorej zdaniteľná osoba vykonáva svoju činnosť.(44)

67. Z judikatúry navyše vyplýva, že zásada daňovej neutrality bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi a službami, ktoré si teda navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne, takže tieto tovary alebo služby musia podliehať jednotnej sadzbe.(45)

68. Z rozsudku Súdného dvora vo veci L.u.P.(46) možno vyvodiť, že dodržanie zásady daňovej neutrality predovšetkým vyžaduje, aby všetky kategórie súkromnoprávných zariadení, na ktoré sa vzťahuje článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, podliehali rovnakým podmienkam na účely ich uznania na poskytovanie podobných služieb.

69. Je zřejmé, že v konečnom dôsledku je úlohou vnútroštátneho súdu(47), aby overil, či je vnútroštátna právna úprava v súlade s touto požiadavkou, alebo či naopak obmedzuje uplatnenie predmetných podmienok na niektoré typy zariadení a iné z tohto uplatnenia vylučuje.

70. Už z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že vnútroštátny súd sa prikláňa k názoru, že v prejednávanej veci táto zásada nebola dodržaná.

71. Ako ukážem v nasledujúcich bodoch, môžem len súhlasiť s vnútroštátnym súdom v tom, že z hľadiska požiadavky neutrality DPH – v tomto prípade vo forme konkurenčnej neutrality – by sa v prejednávanej veci pani Zimmermannovej v zásade nemalo odoprieť oslobodenie od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice na základe toho, že od 1. januára 1992 vnútroštátny zákonodarca v § 4 bode 16 písm. e) UStG v znení platnom a účinnom v relevantných rokoch vyžadoval, aby v predchádzajúcom kalendárnom roku minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť znášali celkom alebo v prevažnej miere zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci.

72. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zřejmé, že podľa dôvodovej správy tak § 4 bod 16 písm. e) UStG, ako aj § 4 bod 18 UStG slúžia na prebratie článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

73. § 4 bod 16 písm. e) UStG však stanovuje podmienky upravujúce oslobodenie služieb zdravotnej starostlivosti od dane, ktoré konkurenti poskytujúci podobné služby nemusia splniť na oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 18.

74. Na oslobodenie služieb zdravotnej starostlivosti poskytovaných zariadeniami z okruhu Ligy zväzov nezávislej sociálnej pomoci od dane v zmysle § 4 bodu 18 UStG totiž nie je podstatné, či sú náklady na túto starostlivosť v určitom pomere hradené zákonnými poskytovateľmi sociálneho

zabezpečenia alebo sociálnej pomoci, a navyše sa v tomto prípade nezohľadujú ani okolnosti v predchádzajúcom kalendárnom roku.

75. Inak povedané, organizácie, na ktoré sa vzťahuje § 4 bod 18 UStG – na rozdiel od tých, na ktoré sa vzťahuje § 4 bod 16 – sú oslobodené od DPH bez ohľadu na štruktúru skupiny príjemcov ich služieb.

76. Ide tu teda o situáciu, v ktorej – s prihliadnutím na konkurenciu existujúcu medzi podobnými poskytovateľmi – uznanie niektorých organizácií podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice (organizácií podľa § 4 bodu 16 UStG) nepodlieha rovnakým podmienkam, aké sú stanovené pre podobné služby (služby podľa § 4 bodu 18).

77. V tejto súvislosti možno poukázať na to, že piata komora Bundesfinanzhof 15. marca 2007(48) po získaní odpovede Súdneho dvora na svoju prejudiciálnu otázku vo veci L.u.P. dospela k správnej závere, že vnútroštátna právna úprava obsiahnutá v § 4 bode 14 UStG a v § 4 bode 16 písm. b) a c) UStG bola nezlučiteľná so zásadou práva Únie týkajúcou sa daňovej neutrality, lebo podľa tohto ustanovenia nie všetky kategórie súkromnoprávných zariadení v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice podliehali rovnakým podmienkam na účely ich uznania na poskytovanie podobných služieb.

78. Zastávam názor, že z listín predložených Súdnemu dvoru vôbec nevyplýva, že vyššie uvedené rozlíšenie možno napriek tomu považovať za zlučiteľné so zásadou daňovej neutrality, a tvrdenia nemeckej vlády v tejto súvislosti nie sú presvedčivé.

79. Nemecká vláda v podstate tvrdí, že by malo byť prípustné uplatňovať rozdielne pravidlá na rozdielne zdaniteľné osoby. Oberfinanzdirektion Düsseldorf (Hlavné finančné riaditeľstvo v Düsseldorfe) totiž v správnom rozhodnutí z 13. mája 2003 nazvanom „Krátka informácia k dani z obratu“. 10“(49) vyjadrilo názor, že pre služby ambulantnej starostlivosti platia rozdielne podmienky oslobodenia od dane. Uviedlo, že oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 18 UStG možno priznať aj vtedy, ak nie sú splnené podmienky uvedené v § 4 bode 16 písm. e) UStG.

80. Domnievam sa však, že toto tvrdenie odporuje zásade daňovej neutrality a rozsudku Súdneho dvora vo veci L.u.P.(50) Z tejto zásady a z uvedeného rozsudku vyplýva, že členské štáty vo všeobecnosti nesmú uplatňovať rozdielne pravidlá na rozdielne zdaniteľné osoby.

81. Nemecká vláda uviedla, že s verejnoprávnymi inštitúciami možno zaobchádzať inak ako so súkromnoprávnymi subjektmi. Je však dôležité zdôrazniť – čo bolo potrebné objasniť na pojednávaní a čo nemecká vláda na pojednávaní potvrdila –, že úradne uznané charitatívne a dobročinné organizácie(51) uvedené v § 4 bode 18 UStG sa spravujú súkromným právom a nie verejným právom, a preto nepodliehajú samostatnému oslobodeniu podľa § 4 bodu 16 písm. a), ktorý sa týka organizácií, ktoré sa spravujú verejným právom.

82. Treba poukázať na to, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice sleduje cieľ zníženia nákladov na zdravotnú starostlivosť.(52) Pokiaľ totiž ide o účel oslobodení od dane upravených v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, z tohto ustanovenia vyplýva, že zabezpečením priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH v prípade poskytovania niektorých služieb vo verejnom záujme v sociálnej oblasti sa sleduje zníženie cien týchto služieb a ich dostupnosť pre osoby, ktoré ich môžu využiť.(53)

83. Domnievam sa (rovnako ako Komisia), že hoci je pravda, že vyššie uvedený cieľ zníženia nákladov na zdravotnú starostlivosť v zásade odôvodňuje použitie takého kritéria, ako je dvojtretinové kritérium stanovené v § 4 bode 16 písm. e) UStG, tento cieľ v každom prípade nevysvetľuje, prečo sa toto kritérium vzťahuje na osoby v postavení pani Zimmermannovej, ale

na subjekty uvedené v § 4 bode 18 UStG sa nevzťahuje.

84. Nemecká vláda tvrdí, že podmienka uvedená v § 4 bode 16 UStG má zabezpečiť, aby bol poskytovateľ skutočne charitatívnou organizáciou, a má ho postaviť na rovnakú úroveň ako verejnoprávne organizácie. Tvrdí, že účelom predmetných pravidiel je použiť oslobodenie od dane na začlenenie osôb do systému nemocenského poistenia.

85. Hoci to považujem za pochopiteľné, na obidve skupiny zdaniteľných osôb [podľa § 4 bodu 16 písm. e) a § 4 bodu 18] by sa v každom prípade mali vzťahovať rovnaké pravidlá.

86. Ako totiž Súdny dvor rozhodol vo veci Rank Group, „zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o DPH v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z hľadiska vnímania spotrebiteľa a spĺňajú tie isté potreby spotrebiteľa, postačuje na preukázanie porušenia tejto zásady. Na to, aby išlo o takéto porušenie, teda nie je potrebné, aby bola okrem toho preukázaná skutočná existencia hospodárskej súťaže medzi predmetnými službami alebo skreslenie hospodárskej súťaže z dôvodu uvedeného rozdielného zaobchádzania.“(54)

87. Vnútroštátny súd napokon správne poukazuje na to, že šiesta smernica neobsahuje nijaké ustanovenie, ktoré by umožňovalo členským štátom podmieniť oslobodenie rovnakých služieb od dane tým, či je poskytovateľom určitá organizácia alebo člen takejto organizácie.

88. Na záver by som chcel poznamenať, že ak sa Nemecko rozhodne zaviesť pravidlá na uznanie organizácií za charitatívne – aj keď z judikatúry vyplýva, že šiesta smernica nevyžaduje, aby takéto uznanie bolo udelené v súlade s formálnym postupom alebo aby bolo výslovne upravené vo vnútroštátnych daňových predpisoch(55) –, môže to urobiť. Tieto pravidlá však musia byť v súlade so zásadou daňovej neutrality.

89. Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že zásada daňovej neutrality bráni uplatňovaniu podmienky, ktorá je predmetom konania vo veci samej,(56) ak sa podľa príslušných vnútroštátnych predpisov rovnaké služby považujú za oslobodené od dane za rôznych podmienok podľa toho, či ide o služby poskytované úradne uznanými charitatívnymi a dobročinnými organizáciami, alebo charitatívnymi a dobročinnými právnickými osobami, združeniami osôb alebo majetku, ktoré sú členmi takejto charitatívnej alebo dobročinnnej organizácie.

IV – Návrh

90. Z vyššie uvedených dôvodov sa domnievam, že na otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof (Nemecko), je potrebné odpovedať takto:

1. Článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice 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 v zásade umožňuje vnútroštátnemu zákonodarcovi podmieniť oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti o choré a na starostlivosť odkázané osoby od dane tým, že v týchto zariadeniach v predchádzajúcom kalendárnom roku minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť znášali celkom alebo v prevažnej miere zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci.

Toto kritérium však v každom prípade možno uplatniť iba v rozsahu, v akom je v súlade so zásadou daňovej neutrality.

2. Zásada daňovej neutrality bráni uplatňovaniu takého kritéria, ak sa podľa príslušných vnútroštátnych predpisov zhodné alebo podobné služby považujú za oslobodené od dane za iných

podmienok, ako je to v konaní vo veci samej.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Sudca Sedley vo veci Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v. Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA), bod 54. Podľa môjho názoru však treba dodať, že zložitosť uplatňovania a výkladu DPH často nie je spôsobená samotnou DPH, ale vyplýva z pokusov manipulácie s ňou.

3 – 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).

4 – Ďalej len „podmienka, ktorá je predmetom konania vo veci samej“.

5 – § 37 piatej knihy Sozialgesetzbuch (nemecký Zákoník sociálneho zabezpečenia, ďalej len „SGB V“) v znení platnom a účinnom v relevantnom čase (z 20. decembra 1988, časť I, s. 2477).

6 – § 53 až § 56 SGB V.

7 – § 38 SGB V.

8 – Výmery DPH za roky 1993 a 1994 z 27. apríla 1999.

9 – Nemecká vláda poukazuje na rozsudky z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Zb. s. I-4427, body 53 a 41 a nasl.), a z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 57 a nasl.). Poukazuje tiež na rozsudok zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 72 a nasl.).

10 – Podľa ktorej v predchádzajúcom kalendárnom roku museli minimálne dve tretiny nákladov na starostlivosť znášať celkom alebo v prevažnej miere zákonní poskytovatelia sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci.

11 – Rozsudok z 10. júna 2010 (C-86/09, Zb. s. I-5215, bod 29). Pozri analogicky najmä rozsudky z 11. júla 1985, Komisia/Nemecko (107/84, Zb. s. 2655, bod 17); z 20. novembra 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 54), a z 28. januára 2010, Eulitz (C-473/08, Zb. s. I-907, bod 26 a tam citovaných judikatúr).

12 – Teraz článok 132 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

13 – Pozri rozsudok Future Health Technologies (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 30). Pozri analogicky najmä rozsudky zo 14. júna 2007, Haderer (C-445/05, Zb. s. I-4841, bod 18 a tam citovaných judikatúr); z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Zb. s. I-11079, bod 25 a tam citovaných judikatúr); ako aj Eulitz (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 27 a tam citovaných judikatúr). Pozri tiež rozsudok z 10. júna 2010, CopyGene A/S (C-262/08, Zb. s. I-5053, body 25 a 26).

14 – Pozri rozsudok Eulitz (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 42). Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, Zb. s. I-4947, body 16 až 20); Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 23), a Haderer (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 19).

15 – Poznamenávam, že v anglickej verzii príslušného ustanovenia smernice 2006/112 – článku

132 ods. 1 písm. g) – sa už nepoužíva slovo „charitable“, ale spojenie „... bodies recognised by the Member State concerned as being *devoted to social wellbeing*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

16 – Pozri rozsudky Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 35 a nasl.), a Gregg (už citovaný v poznámke pod ?iarou 14, bod 17 a nasl.).

17 – Pozri rozsudky Dornier (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, body 64 a 81); Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 49); z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 42), a CopyGene A/S (už citovaný v poznámke pod ?iarou 13, bod 63).

18 – Pozri rozsudky Dornier (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 65), a Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 50).

19 – Pozri okrem iného rozsudky Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, body 22 až 24 a tam citovanú judikatúru), a zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Zb. s. I-12121, bod 26).

20 – Pozri rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 54), a Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 51).

21 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 56); Dornier (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 69); Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 52), a L.u.P. (už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 48).

22 – Pozri okrem iného rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 30); z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko (C-481/98, Zb. s. I-3369, bod 22); z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko (C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20); Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, body 41 a 54); z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 47), a z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko (C-41/09, Zb. s. I-831, bod 66).

23 – Pozri rozsudky Kügler, už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, body 57 a 58; Dornier, už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, body 72 a 73; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 53 [týkajúci sa ?lánku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice], a L.u.P., už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 53 [týkajúci sa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice].

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

25 – V tejto súvislosti poukazujem na rozsudok Bundesfinanzhof z 24. januára 2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, ?as? II, s. 643, bod II. I.c., ktorý odkazuje na rozhodnutie Bundesverfassungsgerichtu z 31. mája 2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, s. 3628.

26 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 55.

27 – Pozri napríklad rozsudok zo 7. mája 1998, Komisia/Španielsko (C-124/96 Zb. s. I-2501), v ktorom Súdny dvor v podstate konštatoval, že z ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) tretej zarážky šiestej smernice nevyplýva, že ?lenský štát tým, že podriadi oslobodenie od dane uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. m) jednej alebo viacerým podmienkam stanoveným v odseku 2 písm. a) tohto ustanovenia, môže zmeniť pôsobnosť tohto ustanovenia. Okrem toho ?lánok 13 A ods. 2 písm. a)

vyľu?uje obmedzenie oslobodenia od dane na s?kromn? športov? organizácie alebo zariadenia sociálnej povahy, ktoré vyberajú ?lenské poplatky neprekra?ujúce ur?itú sumu, bez zoh?adnenia povahy a osobitných okolností každej športovej ?innosti.

28 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 17.

29 – Tamže.

30 – Pozri rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 54), a Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 51).

31 – V tejto súvislosti možno pripomenú?, že táto dvojtretinová hranica bola medzi?asom znížená na 40 %.

32 – Pozri rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 57 a nasl.); Dornier (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 72 a nasl.), a Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, body 53 a 41 a nasl.).

33 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 17.

34 – Stanovený v § 4 bode 16 písm. c) UStG 1980/1991/1993.

35 – Najmä v bode 41 a nasl.

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

37 – Pozri rozsudok L.u.P. (už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 50).

38 – § 4 bod 18 UStG.

39 – Pozri okrem iného rozsudky z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, Zb. s. I-3369, bod 27), a Gregg (už citovaný v poznámke pod ?iarou 14, bod 19).

40 – Pozri rozsudok z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 67 a tam citovanú judikatúru).

41 – Pozri okrem iného rozsudky z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 41); CopyGene A/S (už citovaný v poznámke pod ?iarou 13, bod 64), a z 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, Zb. s. I-10947, bod 61). Pozri tiež rozsudok zo 7. decembra 2006, Eurodental (C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 55).

42 – Pozri rozsudok zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 37).

43 – Pozri analogicky rozsudky Fischer (už citovaný v poznámke pod ?iarou 39, bod 27), a Linneweber a Akritidis (už citovaný v poznámke pod ?iarou 42, bod 24).

44 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 30. Pozri v tomto zmysle rozsudok Gregg (už citovaný v poznámke pod ?iarou 14, bod 20).

45 – Pozri rozsudky z 11. októbra 2001, Adam (C-267/99, Zb. s. I-7467, bod 36), a z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko (C-109/02, už citovaný v poznámke pod ?iarou 22, bod 20).

46 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 50.

47 – Pozri rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 57); Dornier (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 74), a CopyGene A/S (už citovaný v poznámke pod ?iarou 13, bod 65).

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Porovnaj však rozsudok Bundesfinanzhof vo veci Czukas z 24. januára 2008, V R 54/06.

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

50 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 17.

51 – A charitatívne a dobro?inné právnické osoby a združenia osôb alebo majetku, ktoré sú ?lenmi takejto charitatívnej alebo dobro?innej organizácie.

52 – Pozri okrem iného rozsudok L.u.P. (už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 31).

53 – Rozsudok Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 30). Pozri tiež rozsudky Dornier, už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 43 [týkajúci sa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice]; D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 58 [týkajúci sa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b)], a L.u.P., už citovaný v poznámke pod ?iarou 17, bod 25 [týkajúci sa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c)].

54 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 41, bod 36.

55 – Pozri rozsudok Dornier (už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 67).

56 – ?iže ak ?lenský štát – v kontexte uplat?ovania oslobodenia od dane uvedeného v ?lánku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice – podmieni oslobodenie služieb ambulantnej starostlivosti poskytovaných chorým a na starostlivos? odkázaným osobám od dane tým, aby v prípade takýchto zariadení boli v *predchádzajúcom kalendárnom roku minimálne dve tretiny nákladov na starostlivos? uhradené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpe?enia alebo sociálnej pomoci*.