



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

27. února 2014*

„Řízení o předběžné otázce — DPH — Šestá směrnice o DPH — Článek 12 odstavec 3 — Příloha H kategorie 5 — Směrnice 2006/112/ES — Článek 98 odstavce 1 a 2 — Příloha III bod 5 — Zásada neutrality — Přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel — Právní úprava členského státu uplatňující rozdílnou sazbu DPH na přepravu vozidlem taxislužby a na přepravu pronajatým vozidlem s řidičem“

Ve spojených věcech C-454/12 a C-455/12,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. července 2012, došlými Soudnímu dvoru dne 10. října 2012, v řízeních

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

proti

Finanzamt Dresden-Süd,

a

Eckard Pongratz, jednající jako insolvenční správce Karin Oertel, (C-455/12)

proti

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení C. G. Fernlund (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Pro Med Logistik GmbH J. Seelingerem, Rechtsanwalt,

— za E. Pongratze T. Küffnerem a T. Streittem, Rechtsanwälte,

* Jednací jazyk: němčina.

- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s B. Tidore, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/4/ES ze dne 19. ledna 2001 (Úř. věst. L 22, s. 17; Zvl. vyd. 09/01, s. 341, dále jen „šestá směrnice“), směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady daňové neutrality.
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi společnostmi Pro Med Logistik GmbH (dále jen „Pro Med“) a Finanzamt Dresden-Süd (finanční úřad Dresden-Süd), v prvním případě, a mezi E. Pongratzem, jakožto správcem konkurzní podstaty K. Oertel, a Finanzamt Würzburg (finanční úřad Würzburg), ve druhém případě, jejichž předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vztahující se v letech 2003 až 2007 k přepravě osob pronajatým vozidlem.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

- 3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

- 4 Článek 12 odst. 3 písm. a) první a třetí pododstavec této směrnice stanoví:

„Každý členský stát určí základní sazbu [DPH] jako procentní podíl základu daně a tato sazba bude stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. Od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2005 nesmí být tento procentní podíl nižší než 15 %.

[...]

Členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Tyto sazby se určí jako procentní podíl ze základu daně, který nesmí být nižší než 5 %, a vztahují se pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze H.“

- 5 Příloha H uvedené směrnice, nadepsaná „Seznam dodání zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH“, zní:

„Při přejímání níže uvedených kategorií týkajících se zboží do vnitrostátního práva mohou členské státy použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.

Kategorie	Popis
[...]	
5	Přeprava cestujících [osob] a jejich doprovodných zavazadel.
[...]“	

Směrnice o DPH

- 6 Článek 96 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

- 7 Článek 97 odst. 1 této směrnice zní:

„Od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.“

- 8 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.“

- 9 Příloha III směrnice o DPH obsahuje v bodě 5 v seznamu dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98 této směrnice, položku: „přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel“.

Německé právo

- 10 Podle § 12 odst. 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), ve znění použitelném na spor v původním řízení, zveřejněném dne 13. prosince 2006 (BGB1. 2006 I, s. 2878, dále jen „UStG“), činila sazba daně u všech zdanitelných plnění v letech 2003 až 2006 16 % a v roce 2007 19 %.

- 11 Ustanovení § 12 odst. 2 bodu 10 písm. b) tohoto zákona zněl:

„Sazba daně se snižuje na 7 % u následujících plnění:

- b) přeprava osob po železnici s výjimkou horských železnic, trolejbusy, motorovými vozidly v rámci schválené linkové dopravy, vozidly taxislužby a trajekty

aa) uvnitř obce či

bb) na vzdálenost nepřesahující 50 km.

[...]“

- 12 Ustanovení § 1 zákona o přepravě osob (Personenbeförderungsgesetz, dále jen „PBefG“), ve znění zveřejněném dne 8. srpna 1990 (BGB1. 1990 I, s. 1690), změněném a doplněném pozdějšími předpisy a jež se uplatní na spory v původním řízení, stanoví

„Věcná působnost

(1) Ustanovení tohoto zákona se vztahují na přepravu osob tramvajemi, trolejbusy a motorovými vozidly poskytnutou za protiplnění nebo v rámci podnikatelské činnosti. Za protiplnění se považují rovněž hospodářská zvýhodnění, která nepřímou přispívají k výnosnosti takové podnikatelské činnosti.

(2) Tento zákon se nevztahuje na přepravu

1. osobními motorovými vozidly, nepřesahuje-li celkové protiplnění provozní náklady;
2. vozidly záchranné služby, jsou-li použity k přepravě nemocných, zraněných či jinak potřebných osob, které během přepravy vyžadují specializovanou lékařskou péči nebo zvláštní úpravu záchranného vozidla nebo u kterých je toto třeba z důvodu jejich zdravotního stavu předpokládat.“

- 13 Ustanovení § 2 odst. 1 bodu 4 PBefG stanoví:

„Osoba, která zajišťuje přepravu osob ve smyslu § 1 odst. 1,

[...]

4. motorovými vozidly v rámci příležitostné dopravy (§ 46);

musí mít k této činnosti povolení. Ve smyslu tohoto zákona se považuje za podnikatele.“

- 14 Ustanovení § 13 odst. 4 první věty PBefG zní následovně:

„V případě dopravy vozidly taxislužby se povolení neudělí, odporuje-li výkon požadované činnosti obecnému zájmu v oblasti dopravy tím, že narušuje provoz místních taxislužeb.“

- 15 Ustanovení § 21 odst. 1 až 3 PBefG stanoví:

„(1) Podnikatel je povinen zahájit činnost, pro kterou získal povolení, a provozovat ji po dobu platnosti tohoto povolení v souladu s obecným zájmem v oblasti dopravy a technickými požadavky.

(2) Orgán oprávněný vydávat povolení může podnikateli stanovit lhůtu pro zahájení činnosti.

(3) Orgán oprávněný vydávat povolení může podnikateli uložit povinnost, aby rozšířil nebo změnil svou dopravní činnost, pokud to vyžaduje veřejný zájem v oblasti dopravy a pokud to lze s přihlédnutím k jeho hospodářské situaci, zúročení a amortizaci vloženého kapitálu a potřebnému technickému rozvoji od podnikatele vyžadovat.“

- 16 Ustanovení § 22 PBefG stanoví:

„Podnikatel je povinen poskytnout přepravu, pokud

1. jsou splněny přepravní podmínky,
2. přepravu lze poskytnout běžně používanými prostředky,

3. přepravě nebrání okolnosti, kterým podnikatel nemůže zabránit a které nemůže ani překonat.“

17 Podle § 46 odst. 2 bodů 1 a 3 PBefG představují doprava vozidlem taxislužby a doprava pronajatým vozidlem různé formy „příležitostné dopravy“, které podléhají povolení podle § 2 odst. 1 bodu 4 tohoto zákona.

18 Ustanovení § 47 PBefG stanoví:

„(1) Dopravou vozidly taxislužby se rozumí přeprava osob osobními motorovými vozidly, která podnikatel přistaví na úředně povolená stanoviště a jimiž uskutečňuje jízdy do cíle určeného zákazníkem. Podnikatel může přijímat objednávky přepravy také během jízdy nebo v sídle podniku.

(2) Vozidla taxislužby mohou být přistavena pouze v obci, ve které má podnikatel sídlo. Předem objednané jízdy lze uskutečnit i z jiných obcí. Orgán oprávněný vydávat povolení může, po dohodě s ostatními orgány oprávněnými vydávat povolení, umožnit, aby byla vozidla taxislužby přistavována na stanovištích povolených orgány obce, jež není obcí, v níž má podnikatel sídlo, a vytyčit tak širší obvod.

(3) Vláda spolkové země je oprávněna na základě vyhlášky stanovit rozsah provozních povinností, pravidla platná pro stanoviště vozidel taxislužby, jakož i podrobné požadavky na poskytování této služby. Tuto pravomoc může na základě vyhlášky přenést. Vyhláškou lze zejména upravit

1. poskytnutí vozidel taxislužby ve zvláštních případech, včetně případu pohotovosti,
2. přijímání a vyřizování telefonických objednávek přepravy,
3. spediční činnost a radiokomunikační systém
4. přepravu osob se zdravotním postižením a
5. přepravu nemocných kromě případů upravených v § 1 odst. 2 bodu 2.

(4) Přepravní povinnost se týká pouze oblasti, na kterou se vztahují tarifní podmínky stanovené v § 51 odst. 1 první a druhé větě a v § 51 odst. 2 první větě (oblast přepravní povinnosti).

(5) Je zakázáno pronajímat vozidla taxislužby osobám, které je samy řídí.“

19 Ustanovení § 49 odst. 4 PBefG zní následovně:

„Dopravou pronajatým vozidlem se rozumí přeprava osob osobními motorovými vozidly, která jsou v plném rozsahu pronajata pouze za účelem přepravy a jimiž podnikatel uskutečňuje jízdy, jejichž účel, cíl a průběh stanoví nájemce a které se nepovažují za dopravu vozidly taxislužby ve smyslu § 47. Přepravu pronajatým vozidlem lze uskutečnit pouze na základě objednávky přepravy došlé do sídla podniku nebo bydliště podnikatele. Po uskutečnění přepravy se pronajaté vozidlo musí bez prodlení vrátit do sídla podniku, ledaže by před jízdou do sídla podniku či bydliště nebo během jízdy telefonicky obdrželo novou objednávku přepravy. Objednávka přepravy, která dojde do sídla podniku pronajímajícího vozidla nebo do bydliště podnikatele musí být zapsána do registru a tento zápis musí být uchováván po dobu jednoho roku. Přijímání, předávání a zpracovávání objednávek přepravy, jakož i poskytnutí vozidla a reklama na přepravu pronajatým vozidlem nemohou být jednotlivě nebo v kombinaci takové povahy, aby vedly k záměně s dopravou vozidly taxislužby. Označení a charakteristické znaky vyhrazené vozidlům taxislužby nelze použít na pronajatých vozidlech. Ustanovení § 21 a § 22 se nepoužijí.“

20 Ustanovení § 51 PBefG stanoví:

„(1) Vláda spolkové země je oprávněna na základě vyhlášky stanovit tarifní a přepravní podmínky pro dopravu vozidly taxislužby. Vyhláška může zejména upravovat

1. základní ceny, ceny za kilometr a hodinové ceny,
2. příplatky,
3. zálohy,
4. fakturaci,
5. platební podmínky a
6. přípustnost zvláštních dohod týkajících se oblasti přepravní povinnosti.

Vláda spolkové země může tuto pravomoc vyhláškou přenést.

(2) Zvláštní dohody týkající se oblasti přepravní povinnosti jsou přípustné pouze tehdy, pokud

1. stanoví dobu platnosti, minimální počet jízd nebo minimální obrat za měsíc,
2. nenarušují organizaci dopravního trhu,
3. stanoví písemně tarifní a přepravní podmínky a
4. zemská vyhláška stanoví povinnost získat povolení nebo ohlašovací povinnost.

(3) Pro účely stanovení cenových a přepravních podmínek se obdobně použijí ustanovení § 14 odst. 2 a 3 a § 39 odst. 2.

(4) Oprávněné orgány mohou po vzájemné dohodě stanovit jednotné tarifní a přepravní podmínky pro oblast, která nespadá do pravomoci orgánu pověřeného stanovením cenových a přepravních podmínek.

(5) Pro účely uplatnění cenových a přepravních podmínek se obdobně použije § 39.“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-454/12

- 21 Pro Med je společnost s ručením omezeným založená podle německého práva, jež je mimo jiné držitelkou povolení v oblasti dopravy pronajatými vozidly podle § 2 odst. 1 bod 4u PBefG, avšak nikoli v oblasti dopravy vozidly taxislužby, na kterou se vztahuje § 47 PBefG.
- 22 V letech 2006 a 2007 zajišťovala společnost Pro Med přepravu nemocných osob na účet zdravotních pojišťoven ve vozidlech, která nebyla pro tento účel speciálně upravena.
- 23 Dne 27. listopadu 2007 společnost Pro Med přistoupila ke smlouvě uzavřené dne 1. října 2007 mezi zdravotní pojišťovnou A a sdružením podniků taxislužby a podniků poskytujících pronájem vozidel (Taxi-und Mietwagenunternehmerverband, dále jen „sdružení“) o přepravě pacientů pojištěných u zdravotní pojišťovny A zajišťované podniky taxislužby. Předmětem této smlouvy je podle jejího čl. 1

odst. 1 první věty účast podniků taxislužby, jež jsou členy sdružení, na přepravě nemocných osob pojištěných u zdravotní pojišťovny A. Podle čl. 5 odst. 1 uvedené smlouvy je přeprava nemocných osob hrazena v souladu s tarifní dohodou uvedenou v příloze 1 této smlouvy.

- 24 Po daňové kontrole provedené Finanzamt Dresden-Süd bylo společnosti Pro Med nařízeno, aby uvedla v příznání přepravní služby, které v rámci smlouvy mezi zdravotní pojišťovnou A a sdružením poskytla s použitím základní sazby DPH stanovené v §12 odst. 1 UStG. Odvolání této společnosti, kterými se zejména domáhala toho, aby se na její služby vztahovala snížená sazba stanovená v § 12 odst. 2 bodu 10 UStG, byla neúspěšná.
- 25 Společnost Pro Med podala žalobu k Finanzgericht. Tento soud rozhodl, že společnost Pro Med neměla právo u dotčených přepravních služeb uplatňovat sníženou sazbu, jelikož vzhledem k tomu, že neměla odpovídající povolení, neposkytovala služby dopravy vozidly taxi. Finanzgericht nicméně vyjádřil pochybnosti o opodstatněnosti rozdílu v zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi podniků. Podniky taxislužby mají totiž podle jeho názoru možnost poskytovat přepravní služby pro zdravotní pojišťovny, na které se nevztahují ceny platné pro služby městské hromadné dopravy a které vycházejí z dohod uzavřených s těmito zdravotními pojišťovnami. Tyto přepravní služby tudíž postrádají základní charakteristiky městské hromadné dopravy, na které se vztahují daňové úlevy.
- 26 Společnost Pro Med podala proti tomuto rozsudku Finanzgericht, kterým jí byla upřena možnost uplatnit sníženou sazbu u obrátů ze služeb spočívajících v přepravě nemocných osob, které zajišťovala, kasační opravný prostředek.
- 27 Předkládající soud se zabývá otázkou, zda selektivní vnitrostátní ustanovení § 12 odst. 2 bodu 10 písm. b) UStG je v souladu se zásadou daňové neutrality, jak je vykládána Soudním dvorem. Na jedné straně se tento soud domnívá, že z hlediska spotřebitele slouží jak vozidla taxi, tak i pronajatá vozidla s řidičem k přepravě osob, což vede k úvaze, že jsou tato plnění srovnatelná. Na druhé straně podle tohoto soudu existují mezi těmito dvěma druhy přepravy osob podstatné rozdíly s ohledem na podmínky jejich provozování, a to i v případě zvláštní dohody mezi podnikem taxislužby a důležitými zákazníky, zejména pokud jde o stanovení ceny jízdného, povinnost poskytnout službu a povinnost přepravy, což jsou rozdíly, které by mohly vyloučit porušení uvedené zásady.
- 28 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 [šesté směrnice] a čl. 98 odst. 1 ve spojení s bodem 5 přílohy III [směrnice o DPH], s ohledem na zásadu daňové neutrality, vnitrostátní právní úpravě, která stanoví sníženou sazbu [DPH] pro přepravu osob vozidly taxislužby v městské dopravě, zatímco pro přepravu osob tzv. pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě platí základní sazba daně?
- 2) Má při odpovědi na první otázku význam, že podniky taxislužby a podniky poskytující pronájem vozidel s řidičem provádějí jízdy na základě zvláštních dohod s důležitými zákazníky za přibližně stejných podmínek?“

Věc C-455/12

- 29 Karin Oertel provozovala od konce prosince roku 1994 ve městě A podnik poskytující pronájem vozidel s řidičem. Seznam jejích služeb zahrnoval přepravu osob, přepravu nemocných osob (v sedě), přepravu pacientů na dialýzu, školní přepravu, kurýrní službu a přepravu materiálu, dopravu mezi hotely a letišti, vyhlídkové jízdy městem, jakož i organizaci převozů z jednoho místa do druhého.

- 30 K zákazníkům K. Oertel patřila vedle jednotlivých soukromých osob také celá řada stálých zákazníků, jakož i určitý počet zákazníků, kteří generovali značný obrat. Objednávky i rezervace byly přijímány telefonicky, faxem nebo e-mailem. Jízdné se řídilo podle mapy rozdělené do tarifních pásem, z níž bylo možné zákazníkovi vypočítat konečnou cenu. Karin Oertel měla v dané době deset podnikových vozidel.
- 31 V příznácních k DPH za roky 2003 až 2006 uplatnila K. Oertel na obrat z pronájmu vozidel s řidičem na přepravní vzdálenosti nepřesahující 50 km nebo v rámci města A sníženou sazbu DPH ve výši 7 %.
- 32 Finanzamt Würzburg tato daňová příznácní odmítl a na dotčená plnění uplatnil základní sazbu DPH ve výši 16 %.
- 33 Karin Oertel podala žalobu k Finanzgericht. Tento soud její žalobu, kterou se domáhala uplatnění snížené sazby daně na dotčené obraty, v hlavních bodech zamítl. Uvedl, že podnik K. Oertel jakožto podnik pro pronájem vozidel s řidičem nespĺňoval podmínky pro uplatnění snížené sazby daně a že právní úprava, která omezuje uplatnění této sazby na podniky taxislužby, je v souladu ústavou. Podle jeho názoru se K. Oertel nemůže domáhat uplatnění této sazby ani podle šesté směrnice, ani se dovolávat zásady daňové neutrality. Finanzgericht sice připustil, že uplatňováním dvou různých sazeb dochází k omezení hospodářské soutěže mezi oběma kategoriemi podniků, neboť jejich plnění jsou stejné povahy, ale toto omezení je v projednávaném případě odůvodněno zejména veřejným zájmem na poskytování služeb městské dopravy na celém území města podniky taxislužby.
- 34 Karin Oertel podala proti tomuto rozsudku, kterým jí byla upřena možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH, kasační opravný prostředek.
- 35 Vzhledem k tomu, že měl Bundesfinanzhof tytéž pochybnosti jako ve věci C-454/12 ohledně slučitelnosti § 12 odst. 2 bodu 10 písm. b) UStG se zásadou daňové neutrality, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 [šesté směrnice], s ohledem na zásadu daňové neutrality, vnitrostátní právní úpravě, která stanoví sníženou sazbu DPH pro přepravu osob vozidly taxislužby v městské dopravě, kdežto pro přepravu osob tzv. pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě platí základní sazba daně?“

- 36 Dopisem ze dne 30. října 2013 byl předkládající soud informován, že v řízení o žalobě, kterou K. Oertel u tohoto soudu podala, nastupuje na její místo E. Pongratz jako insolvenční správce podniku patřícího K. Oertel.
- 37 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 20. listopadu 2012 byly tyto dvě věci spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce ve věci C-454/12 a jediné otázce ve věci C-455/12

- 38 Podstatou první otázky předkládajícího soudu ve věci C-454/12 a jediné otázky ve věci C-455/12, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice o DPH, jakož i zásada daňové neutrality brání tomu, aby dva druhy přepravy osob v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem podléhaly dvěma rozdílným sazbám DPH, a sice první druh přepravy snížené a druhý základní sazbě.

- 39 Článek 96 směrnice o DPH stanoví, že na dodání zboží a poskytnutí služeb se uplatní stejná, základní, sazba DPH.
- 40 Jako výjimku z této zásady přiznává čl. 98 odst. 1 této směrnice členským státům možnost uplatňovat jednu či dvě snížené sazby DPH. Podle odstavce 2 tohoto článku mohou být snížené sazby DPH uplatněny pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III uvedené směrnice.
- 41 Bod 5 přílohy III směrnice o DPH umožňuje uplatnění snížené sazby na přepravu osob a jejich doprovodných zavazadel.
- 42 Pravidla vymezená těmito ustanoveními jsou v podstatě totožná s pravidly stanovenými v čl. 12 odst. 3 písm. a) prvním a třetím pododstavci, jakož i v příloze H kategorii 5 šesté směrnice.
- 43 Soudní dvůr ohledně čl. 12 odst. 3 písm. a) třetího pododstavce šesté směrnice již rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení neukládá povinnost vykládat uvedené ustanovení tak, že vyžaduje, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty určité kategorie služeb podle přílohy H téže směrnice, takže selektivní uplatňování snížené sazby nelze vyloučit za podmínky, že nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, Sb. rozh. s. I-4261, bod 25 a citovaná judikatura). Soudní dvůr rovněž upřesnil, že vzhledem k tomu, že čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH v podstatě přejímá znění čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, je třeba jej vykládat ve smyslu výkladu posledně uvedeného ustanovení podaného Soudním dvorem (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 27).
- 44 Soudní dvůr tedy rozhodl, že členské státy mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb uvedené v příloze III směrnice o DPH a v příloze H šesté směrnice, je-li dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).
- 45 Z toho vyplývá, že využití možnosti selektivního uplatnění snížené sazby DPH přiznané členským státům podléhá dvěma podmínkám, a to vydělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb a dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, že členské státy využijí této možnosti pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 30).
- 46 Je proto třeba ověřit, zda přeprava osob vozidly taxislužby, na kterou se podle vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, uplatní snížená sazba DPH, představuje konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb „přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel“, uvedené jak v bodě 5 přílohy III směrnice o DPH, tak v příloze H kategorii 5 šesté směrnice, a případně, zda uplatňování této sazby pouze na přepravu osob vozidly taxislužby neporušuje zásadu daňové neutrality.

K pojmu „konkrétní a zvláštní aspekt“

- 47 Za účelem rozhodnutí, zda přeprava osob vozidly taxislužby v městské dopravě představuje konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných podniky provozujícími přepravu osob a jejich doprovodných zavazadel, je třeba přezkoumat, zda se jedná o poskytnutí služby, která je jako taková identifikovatelná odděleně od ostatních služeb této kategorie (*per analogiam* viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 35).

- 48 V tomto ohledu z informací uvedených v předkládacích rozhodnutích vyplývá, že podniky taxislužby jsou v plném rozsahu považovány za poskytovatele služeb veřejné přepravy osob, jejichž činnost podléhá povolení příslušného orgánu a jsou s ní spojeny značné povinnosti. Mezi tyto povinnosti patří zejména povinnosti provozovat jejich činnost v souladu s obecným zájmem v oblasti dopravy (§ 21 PBefG), poskytnout přepravu (§ 22 PBefG) a dodržovat cenové předpisy (§ 47 odst. 4 a § 51 odst. 1 PBefG).
- 49 Právní rámec, který na rozdíl od podniků pro pronájem vozidel s řidičem nutí podniky taxislužby poskytovat dopravní služby tím, že mají povinnost pohotovosti, která jim zakazuje, aby odmítly poskytnout přepravu zejména v očekávání výhodnější trasy nebo aby využily situací, v nichž by mohly žádat o cenu jízdného odlišnou od oficiální ceny, může ukazovat na rozdílná plnění.
- 50 Za takových okolností by mohla být činnost přepravy osob vozidly taxislužby v městské dopravě považována za poskytnutí služby, která je jako taková identifikovatelná odděleně od ostatních služeb dotčené kategorie, a to přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel. Tato činnost by tedy mohla představovat konkrétní a zvláštní aspekt uvedené kategorie.
- 51 Vnitrostátnímu soudu nicméně přísluší s ohledem na vnitrostátní právní úpravu a skutkové okolnosti věci, v nichž má rozhodnout, ověřit, je-li tomu tak v rámci sporů v původním řízení.

K dodržení zásady daňové neutrality

- 52 Podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 32 a citovaná judikatura).
- 53 Za účelem určení toho, zda dvě služby jsou podobné ve smyslu této judikatury, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele a vyhnout se přitom umělému rozlišování na základě nepodstatných rozdílů (viz výše uvedený rozsudek *The Rank Group*, bod 43 a citovaná judikatura).
- 54 Dvě služby jsou tedy podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z uvedených služeb (viz výše uvedený rozsudek *The Rank Group*, bod 44 a citovaná judikatura).
- 55 Kromě toho je třeba připomenout, že při posuzování srovnatelnosti plnění nezáleží pouze na srovnání jednotlivých plnění, ale je třeba zohlednit kontext, ve kterém jsou uskutečňována (viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Sb. rozh. s. I-3025, bod 38).
- 56 Soudní dvůr v tomto ohledu připustil, že v určitých výjimečných případech mohou, vzhledem ke specifikům dotčených odvětví, rozdíly v regulačním rámci a v právním režimu upravujícím dotčené dodávky zboží nebo poskytování služeb vést z pohledu spotřebitele, k rozdílným, pokud jde o uspokojování jeho vlastních potřeb (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *The Rank Group*, bod 50 a citovaná judikatura).
- 57 Je třeba vzít v úvahu rozdílné právní požadavky, kterým tyto dva druhy přepravy uvedené v bodě 48 tohoto rozsudku podléhají, a tedy jejich charakteristiky, kterými se od sebe v očích průměrných spotřebitelů navzájem liší.
- 58 V projednávaném případě předkládající soud upřesnil, že podniky pro pronájem vozidel s řidičem mohou reagovat pouze na objednávky přepravy, které dojdou do sídla podniku nebo do bydliště podnikatele, kdežto podniky taxislužby smí reagovat na jakoukoli objednávku, což předpokládá

přítomnost vozidel na určitých stanovištích nebo disponibilitu na zavolání. Předkládající soud rovněž uvedl, že mezi těmito dvěma druhy dopravy existují rozdíly, pokud jde o přijímání, předávání a zpracovávání objednávek přepravy, jakož i o poskytnutí vozidla či reklamu. Podle tohoto soudu mohou tyto rozdíly jednotlivě nebo v kombinaci zabránit riziku záměny mezi dopravou vozidlem taxislužby a dopravou pronajatým vozidlem s řidičem. Konečně předkládající soud zmínil, že označení a charakteristické znaky vyhrazené vozidlům taxislužby nelze použít u pronajatých vozidel s řidičem.

- 59 Ukáží-li se takové rozdíly v právních požadavcích, kterým tyto dva druhy přepravy podléhají, jako pravdivé, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, mohou v očích průměrného uživatele představovat rozdíl mezi těmito druhy přepravy, přičemž každý z nich může, pokud jde o uživatele, sloužit různým potřebám, a tedy podstatným způsobem ovlivnit jeho rozhodnutí zvolit jeden nebo druhý z uvedených druhů přepravy, takže zásada daňové neutrality nebude bránit tomu, aby podléhaly rozdílnému daňovému zacházení.
- 60 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na první otázku ve věci C-454/12 a na jedinou otázku ve věci C-455/12 odpovědět tak, že čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice o DPH musí být s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dva druhy přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem, podléhaly rozdílným sazbám DPH, a sice jeden druh přepravy snížené a druhý základní sazbě, zaprvé pokud z důvodu rozdílných právních požadavků, kterým tyto dva druhy přepravy podléhají, představuje přeprava osob vozidly taxislužby v městské dopravě konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel, uvedených v dané kategorii a v bodě 5 uvedených příloh těchto směrnic a zadruhé pokud uvedené rozdíly podstatným způsobem ovlivňují rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z těchto služeb. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je ve věcech v původním řízení.

Ke druhé otázce ve věci C-454/12

- 61 Svou druhou otázkou ve věci C-454/12 se předkládající soud táže, zda má při odpovědi na první otázku ve věci C-454/12 a na jedinou otázku ve věci C-455/12 význam, že podniky taxislužby a podniky pro pronájem vozidel s řidičem mají povinnost poskytovat služby na základě zvláštní dohody, která platí bez rozdílu pro tyto odlišné podniky, a za přibližně stejných podmínek.
- 62 Jak bylo uvedeno v bodě 46 tohoto rozsudku, za účelem rozhodnutí, zda má členský stát možnost za takových okolností uplatňovat sníženou sazbu DPH na přepravu osob vozidly taxislužby v městské dopravě, když podrobuje přepravu pronajatými vozidly s řidičem základní sazbě, je třeba ověřit, zda tato přeprava představuje konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb „přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel“, uvedené jak v bodě 5 přílohy III směrnice o DPH, tak v příloze H kategorii 5 šesté směrnice, a případně, zda uplatňování této sazby neporušuje zásadu daňové neutrality.
- 63 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že služby, o které se jedná ve věci v původním řízení, v podstatě spočívají v přepravě pacientů v rámci dohody, jako je dohoda mezi zdravotní pojišťovnou A a sdružením, která platí bez rozdílu pro podniky taxislužby i pro podniky pro pronájem vozidel s řidičem, které jsou jejími smluvními stranami. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že tato dohoda stanoví tarifní podmínky přepravy a tyto podmínky platí pro obě kategorie přepravy. Kromě toho uvedená dohoda nestanoví v rámci těchto dvou kategorií přepravy žádnou jinou přepravní povinnost nebo povinnost k určité službě, než je povinnost existující již na základě smlouvy, a to povinnost skutečného provádění přepravy. Podniky taxislužby tak v rámci takové dohody nepodléhají právním požadavkům, které se na ně vztahují mimo tuto dohodu.

- 64 Ukáží-li se tyto skutečnosti jako pravdivé, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, bude muset tento soud v takovém případě rozhodnout, že v rámci dohody mezi zdravotní pojišťovnou A a sdružením nepředstavuje přeprava osob vozidly taxislužby konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel. Navíc bude třeba tuto činnost z tohoto důvodu považovat z pohledu průměrného uživatele za podobnou činnosti přepravy osob pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě. Nelze však vyloučit, že činnost přepravy nemocných osob v rámci dohod uzavřených zdravotními pojišťovnami na straně jedné a podniky poskytujícími přepravu osob na straně druhé může jako celek představovat konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných podniky pro přepravu osob a jejich doprovodných zavazadel ve smyslu judikatury citované v bodě 44 tohoto rozsudku.
- 65 Na druhou otázku ve věci C-454/12 je tedy třeba odpovědět naopak tak, že čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice o DPH musí být s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby dva druhy přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem, podléhaly rozdílným sazbám DPH, pokud podle zvláštní dohody, která platí bez rozdílu pro podniky taxislužby i pro podniky pro pronájem vozidel s řidičem, které jsou jejich smluvními stranami, nepředstavuje přeprava osob vozidly taxislužby konkrétní a zvláštní aspekt přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel a pokud je tato činnost prováděná v rámci uvedené dohody považována z pohledu průměrného uživatele za podobnou činnosti přepravy osob pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2001/4/ES ze dne 19. ledna 2001, a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dva druhy přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem, podléhaly rozdílným sazbám daně z přidané hodnoty, a sice první druh přepravy snížené a druhý základní sazbě, zaprvé pokud z důvodu rozdílných právních požadavků, kterým tyto dva druhy přepravy podléhají, představuje přeprava osob vozidly taxislužby v městské dopravě konkrétní a zvláštní aspekt kategorie služeb přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel uvedených v dané kategorii a v bodě 5 uvedených příloh těchto směrnic a zadruhé pokud uvedené rozdíly podstatným způsobem ovlivňují rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z těchto služeb. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je ve věcech v původním řízení.
- 2) Článek 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec ve spojení s přílohou H kategorií 5 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2001/4, a čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice 2006/112 musí být s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby dva druhy přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel

v městské dopravě, a to vozidly taxislužby a pronajatými vozidly s řidičem, podléhaly rozdílným sazbám daně z přidané hodnoty, pokud podle zvláštní dohody, která platí bez rozdílu pro podniky taxislužby i pro podniky pro pronájem vozidel s řidičem, které jsou jejími smluvními stranami, nepředstavuje přeprava osob vozidly taxislužby konkrétní a zvláštní aspekt přepravy osob a jejich doprovodných zavazadel a pokud je tato činnost prováděná v rámci uvedené dohody považována z pohledu průměrného uživatele za podobnou činnosti přepravy osob pronajatými vozidly s řidičem v městské dopravě, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.