



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 27. februára 2014*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — DPH — Šiesta smernica o DPH — Článok 12 ods. 3 — Príloha H kategória 5 — Smernica 2006/112/ES — Článok 98 ods. 1 a 2 — Príloha III bod 5 — Zásada neutrality — Preprava osôb a ich sprievodnej batožiny — Právna úprava členského štátu, ktorá na prepravu taxíkmi a na prepravu prenajatými vozidlami so šoférom uplatňuje rozdielnu sadzbu DPH“

V spojených veciach C-454/12 a C-455/12,

ktorých predmetom sú dva návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Bundesfinanzhof (Nemecko) z 10. júla 2012 a doručené Súdnemu dvoru 10. októbra 2012, ktoré súvisia s konaniami:

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

proti

Finanzamt Dresden-Süd,

a

Eckard Pongratz, správca konkurznej podstaty spoločnosti Karin Oertel, (C-455/12)

proti

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory C. G. Fernlund (spravodajca), sudcovia C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Pro Med Logistik GmbH, v zastúpení: J. Seelinger, Rechtsanwalt,

— E. Pongratz, v zastúpení: T. Küffner a T. Streit, Rechtsanwälte,

* Jazyk konania: nemčina.

- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci B. Tidore, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/4/ES z 19. januára 2001 (Ú. v. ES L 22, s. 17; Mim. vyd. 09/001, s. 341; ďalej len „šiesta smernica“), smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásady daňovej neutrality.
- 2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov medzi Pro Med Logistik GmbH (ďalej len „Pro Med“) a Finanzamt Dresden-Süd (Daňový úrad Drážďany-Juh) na jednej strane a pánom Pongratz, správcom konkurznej podstaty spoločnosti pani Oertel a Finanzamt Würzburg (Daňový úrad Würzburg) na druhej strane vo veci dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uplatňovanej na prepravu osôb prenájatými vozidlami v rokoch 2003 až 2007.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

- 3 Článok 2 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani.“

- 4 Článok 12 ods. 3 písm. a) prvý a tretí pododsek tejto smernice stanovuje:

„Štandardnú sadzbu [DPH] určí každý členský štát ako percento zdaniteľnej čiastky a bude rovnaká pre dodávky tovarov a pre dodávky služieb. Od 1. januára 2001 do 31. decembra 2005 toto percento nesmie byť nižšie ako 15 %.

...

Členské štáty môžu tiež použiť jednu alebo dve znížené sadzby. Tieto sadzby sa stanovujú ako percento zdaňovanej čiastky, ktoré nesmie byť menej ako 5 % a bude platiť len pre poskytovanie kategórií tovarov a služieb špecifikovaných v prílohe H.“

- 5 Príloha H šiestej smernice s názvom „Zoznam tovarov a služieb, na ktoré sa môžu použiť znížené sadzby DPH“ znie:

„Pri preberaní doleuvedených kategórií, ktoré sa týkajú tovarov, môžu členské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru na presné vymedzenie príslušnej kategórie.

Kategória	Opis
...	
5	Doprava cestujúcich a ich sprievodnej batožiny.
...“	

Smernica o DPH

- 6 Článok 96 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

- 7 Podľa článku 97 ods. 1 tejto smernice:

„Od 1. januára 2006 do 31. decembra 2010 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.“

- 8 Článok 98 ods. 1 a 2 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.“

- 9 Príloha III smernice o DPH zahŕňa vo svojom bode 5 zoznamu dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98 tejto smernice, „prepravu osôb a ich sprievodnej batožiny“.

Nemecké právo

- 10 Podľa § 12 ods. 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) v znení, ktoré sa uplatní v konaniach o veci samej, uverejnenom 13. decembra 2006 (BGBl, 2006 I, s. 2878, ďalej len „UStG“), sa na všetky zdaniteľné plnenia uplatní daň vo výške 16 % od roku 2003 do roku 2006 a vo výške 19 % v roku 2007.

- 11 § 12 ods. 2 bod 10 písm. b) tohto zákona stanovuje:

„Sadzba dane sa zníži na 7 % pre tieto obraty:

- b) preprava osôb koľajovou dopravou s výnimkou horských lanoviek, trolejbusovou dopravou, povolenou pravidelnou dopravou motorovými vozidlami, dopravou taxíkmi a trajektovou dopravou;

aa) v rámci obce, alebo

bb) ak je prepravná vzdialenosť menšia ako 50 km;

...“

- 12 § 1 zákona o preprave osôb (Personenbeförderungsgesetz, ďalej len „PBefG“) v znení uverejnenom 8. augusta 1990 (BGBl, 1990 I, s. 1690), v znení zmien a doplnení, ktorý je uplatniteľný na sporu vo veci samej stanovuje:

„Vecná pôsobnosť:

1. Tento zákon sa uplatní na prepravu za odplatu alebo komerčnú prepravu osôb električkovou dopravou, trolejbusovou dopravou alebo dopravou motorovým vozidlom. Za odplatu sa považujú aj ekonomické výhody, ktoré nepriamo vedú k podpore ziskovosti takejto podnikateľskej činnosti.

2. Tento zákon sa neuplatní na dopravu

- (1) motorovými vozidlami, ak celková výška odplaty nepresiahne prevádzkové náklady;
- (2) sanitkou, ak táto doprava slúži na prepravu pacientov, ranených osôb alebo osôb, ktoré si z iného dôvodu vyžadujú starostlivosť, osôb, ktoré počas prepravy potrebujú špecializovanú lekársku starostlivosť alebo osobitné vybavenie sanitky, alebo v prípade ktorých si ich zdravotný stav vyžaduje zváženie takejto starostlivosti.“

- 13 § 2 ods. 1 bod 4 PBefG stanovuje:

„Každý, kto zabezpečuje prepravu osôb v zmysle § 1 ods. 1,

...“

4. prostredníctvom motorových vozidiel využívaných na príležitostnú prepravu (§ 46),

je povinný získať povolenie. Podľa tohto zákona sa považuje za podnikateľa.“

- 14 § 13 ods. 4 prvá veta PBefG znie:

„Povolenie na dopravu taxíkmi sa neudelí, ak vykonávanie prepravy na objednávku odporuje všeobecnému záujmu na preprave tým, že narúša funkčnosť miestnych taxislužieb.“

- 15 § 21 ods. 1 až 3 PBefG stanovuje:

„1. Podnikateľ je povinný začať s vykonávaním činnosti, na ktorú mu bolo udelené povolenie, a pokračovať v nej v súlade so všeobecným záujmom na preprave a stavom techniky počas platnosti povolenia.

2. Orgán oprávnený vydávať povolenia môže podnikateľovi uložiť lehotu, v ktorej je povinný začať vykonávať činnosť.

3. Orgán oprávnený vydávať povolenia môže podnikateľovi uložiť povinnosť rozšíriť alebo zmeniť jeho prepravnú činnosť v prípade, ak si to vyžaduje všeobecný záujem na preprave a neodporujú tomu legitímne záujmy podnikateľa s ohľadom na jeho ekonomickú situáciu a vytvorený zisk a primeranú amortizáciu investovaného kapitálu, ako aj potrebný stupeň technickej vyspelosti.“

- 16 Podľa § 22 PBefG:

„Podnikateľ je povinný vykonať prepravu, ak

1. sú splnené podmienky prepravy;
 2. prepravu možno vykonať pomocou bežne využívaných prostriedkov;
 3. preprave nebránia okolnosti, ktoré podnikateľ nemohol predvídať a ktoré nemôže napraviť.“
- 17 Podľa § 46 ods. 2 bodov 1 a 3 PBefG predstavujú preprava taxíkmi a preprava prenajatými vozidlami rôzne druhy „príležitostnej prepravy“, na ktoré sa vyžaduje povolenie v súlade s § 2 ods. 1 bodom 4 tohto zákona.

18 § 47 PBefG stanovuje:

„1. Doprava taxíkmi je preprava osôb osobnými motorovými vozidlami, ktoré podnikateľ poskytuje na úradne povolených miestach a ktorými vykonáva cesty do cieľa stanoveného zákazníkom. Podnikateľ môže uzatvárať zmluvy o preprave aj počas jazdy alebo vo svojom sídle.

2. Taxíky možno poskytovať len v obci, v ktorej má podnikateľ svoje sídlo. Cesty na objednávku možno vykonávať aj z iných obcí. Orgán oprávnený vydávať povolenia môže so súhlasom ostatných orgánov oprávnených vydávať povolenia povoliť, aby sa taxíky poskytovali na úradne povolených miestach nachádzajúcich sa v iných obciach, ako je obec, v ktorej má podnikateľ sídlo, a určiť širší správny obvod.

3. Krajinská vláda môže uznesením upraviť rozsah prevádzkovej povinnosti, pravidiel uplatniteľné na stanovištia taxíkov, ako aj podrobnosti poskytovania služieb. Túto právomoc môže delegovať uznesením. V uznesení sa môžu prijať najmä ustanovenia o

- (1) povinnosti poskytnúť taxíky v osobitných prípadoch vrátane pohotovosti;
- (2) prijatí a uskutočnení zmlúv o preprave uzavretých prostredníctvom telefónu;
- (3) prepravnej činnosti a systéme rádiovkej komunikácie;
- (4) preprave osôb so zdravotným postihnutím a
- (5) preprave pacientov, ak nejde o prepravu podľa § 1 ods. 2 bodu 2.

4. Prepravná povinnosť sa vzťahuje len na prepravu uskutočňovanú v zóne, v ktorej sa uplatňuje výška odmeny stanovená v súlade s § 51 ods. 1 prvou a druhou vetou a § 51 druhým odsekom prvou vetou (zóna prevádzkovej povinnosti).

5. Prenájom taxíkov osobám, ktoré ich prevádzkujú, sa zakazuje.“

19 § 49 ods. 4 PBefG znie:

„Doprava prenajatými vozidlami je preprava osôb vozidlami, ktoré sa v celom rozsahu prenájimajú výlučne na účely prepravy a ktorými podnikateľ vykonáva jazdy, ktorých účel, cieľ a spôsob určuje nájomca, pričom táto preprava sa nepovažuje za dopravu taxíkmi v zmysle § 47. Dopravu prenajatými vozidlami možno vykonať len na základe zmlúv o preprave uzatvorených v sídle podniku alebo v bydlisku podnikateľa. Po vykonaní prepravnej služby sa musí prenajaté vozidlo bezodkladne vrátiť do sídla podniku okrem prípadu, ak by bola pred cestou v sídle podniku alebo v bydlisku podnikateľa, alebo počas jazdy prostredníctvom telefónu uzatvorená nová zmluva o preprave. Zmluva o preprave uzatvorená v sídle prenajímateľa vozidiel alebo v bydlisku podnikateľa sa zapíše do registra a tento zápis je podnikateľ povinný uchovávať počas jedného roka. Prijatie, postúpenie a vykonanie zmluvy

o preprave, ako aj poskytnutie vozidla a reklama prepravy prenajatými vozidlami nemôžu jednotlivo alebo spoločne viesť k zámene s dopravou taxíkmi. Označenie a funkcie vyhradené pre taxíky sa na prenajatých vozidlách nesmú používať. Ustanovenia § 21 a § 22 sa neuplatnia.“

20 § 51 PBefG stanovuje:

„1. Krajinská vláda môže uznesením stanoviť výšku odplaty a podmienky prepravy taxíkmi. Uznesenie môže predovšetkým upraviť ustanovenia o

- (1) základnej sadzbe, kilometrovej sadzbe a hodinovej sadzbe;
- (2) príplatkoch;
- (3) preddavkoch;
- (4) fakturácii;
- (5) platobných podmienkach a
- (6) prípustnosti osobitných dohôd týkajúcich sa zóny povinnej prevádzky.

Krajinská vláda môže túto právomoc postúpiť uznesením.

2. Osobitné dohody týkajúce sa zóny povinnej prevádzky sú prípustné, len ak

- (1) sa stanoví určitý čas, minimálny počet jazd alebo minimálny mesačný obrat;
- (2) nie je narušená organizácia trhu s prepravnými službami;
- (3) odplata a podmienky prepravy sú vyhotovené v písomnej forme a
- (4) uznesenie spolkovej krajiny vyžaduje povolenie alebo povinné ohlásenie.

3. Odplata a podmienky prepravy sa stanovujú analogicky podľa § 14 ods. 2 a 3 a § 38 ods. 2.

4. Príslušné orgány môžu po vzájomnej dohode stanoviť jednotnú cenu a podmienky prepravy pre určitú zónu, ktorá patrí do právomoci orgánu oprávneného stanoviť cenu a podmienky prepravy.

5. Na odplatu a podmienky prepravy sa § 39 uplatní analogicky.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-454/12

- 21 Pro Med je spoločnosťou s ručením obmedzeným založenou podľa nemeckého práva, ktorej bolo okrem iného udelené povolenie, ktoré zahŕňa prepravu prenajatými vozidlami podľa § 2 ods. 1 bodu 4 PBefG, ale nevzťahuje sa na prepravu taxíkmi podľa § 47 PBefG.
- 22 V rokoch 2006 a 2007 zabezpečovala Pro Med na účet zdravotných poisťovní prepravu pacientov vozidlami, ktoré na tento účel neboli špeciálne vybavené.

- 23 Dňa 27. novembra 2007 Pro Med splnila všetky podmienky vyplývajúce zo zmluvy, ktorú 1. októbra 2007 uzavrela zdravotná poisťovňa A so združením taxislужieb a prenajímateľov vozidiel (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, ďalej len „združenie“) o preprave pacientov poistených v zdravotnej poisťovni A prostredníctvom taxislужby. Predmetom tejto zmluvy je podľa jej článku 1 ods. 1 prvej vety účasť taxislужieb, ktoré sú členmi združenia, na preprave pacientov poistených v zdravotnej poisťovni A. Podľa článku 5 ods. 1 tejto zmluvy sa odplata za prepravu pacientov určuje podľa dohodnutého cenníka, ktorý tvorí prílohu 1 tejto zmluvy.
- 24 Na základe daňovej kontroly, ktorú vykonal Finanzamt Dresden-Süd, bola spoločnosti Pro Med uložená povinnosť deklarovať prepravné slужby, ktoré poskytla v rámci zmluvy uzavretej medzi zdravotnou poisťovňou A a združením a na ktoré sa uplatnila štandardná sadzba DPH stanovená v § 12 ods. 1 UStG. Jej námietkam, v ktorých predovšetkým žiadala, aby sa na ňu vzťahovala znížená daňová sadzba stanovená v § 12 ods. 2 bode 10 UStG, sa nevyhovelo.
- 25 Pro Med podala žalobu na Finanzgericht. Ten rozhodol, že Pro Med nemôže na sporné prepravné slужby uplatniť zníženú daňovú sadzbu, pretože nemá príslušné povolenie, a teda neposkytovala prepravu taxíkmi. Finanzgericht však vyjadril pochybnosti, pokiaľ ide o odôvodnenosť existujúceho rozdielného zaobchádzania medzi dvomi kategóriami podnikov. Taxislужby by totiž mali možnosť poskytovať zdravotným poisťovňam prepravné slужby, na ktoré by sa nevzťahovali tarify stanovené pre slужby verejnej mestskej dopravy a ktoré by vyplývali zo zmlúv uzavretých so zdravotnými poisťovňami. Takýmto prepravným slужbám by teda chýbali základné znaky verejnej mestskej dopravy, ktoré sú základom daňového zvýhodnenia.
- 26 Pro Med sa proti tomuto rozhodnutiu Finanzgericht, ktorým tento súd zamietol možnosť uplatniť zníženú sadzbu dane na obrat z prepravných slужieb pacientov, ktoré zabezpečovala, odvolala.
- 27 Vnútroštátny súd sa pýta, či je vnútroštátne selektívne ustanovenie § 12 ods. 2 bodu 10 písm. b) UStG v súlade so zásadou daňovej neutrality, ako ju vykladá Súdny dvor. Tento vnútroštátny súd sa na jednej strane domnieva, že z hľadiska spotrebiteľa slужia aj taxíky, aj prenajaté vozidlá so šoférom na prepravu osôb, na základe čoho by bolo možné tieto slужby považovať za porovnateľné. Na druhej strane, čo sa týka podmienok prepravy osôb, existujú podľa vnútroštátneho súdu podstatné rozdiely medzi týmito dvomi druhmi prepravy s ohľadom na podmienky ich poskytnutia, a to aj v prípade osobitnej dohody medzi taxislужbou a veľkými zákazníkmi, pokiaľ ide najmä o stanovenie ceny jazdy, prevádzkovú povinnosť a prepravnú povinnosť, pričom tieto rozdiely by mohli vylúčiť porušenie uvedenej zásady.
- 28 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
- „1. Bránia článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek v spojení s prílohou H kategóriou 5 [šiestej smernice] a článok 98 ods. 1 v spojení s prílohou III bodom 5 [smernice o DPH] s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vnútroštátnej právnej úprave, ktorá pre prepravu osôb taxíkmi v mestskej doprave stanovuje zníženú sadzbu [DPH], kým na prepravu takzvanými prenajatými vozidlami v mestskej doprave sa uplatňuje bežná sadzba dane?
 2. Je pre odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku relevantné, že prevádzkovatelia taxislужieb a prenajímatelia vozidiel vykonávajú jazdy na základe osobitných dohôd s veľkými zákazníkmi takmer za rovnakých podmienok?“

Vec C-455/12

- 29 Pani Oertel viedla od konca decembra 1994 v meste A spoločnosť zaoberajúcu sa prenájmom vozidiel so šoférom. Katalóg služieb zahŕňal prepravu osôb, prepravu sediacich pacientov, prepravu pacientov na dialýzu, prepravu žiakov, kuriérske služby a prepravu tovaru, dopravu medzi hotelmi a letiskom, vyhladkové jazdy mestom, ako aj logistické služby z jedného miesta na druhé.
- 30 K zákazníkom pani Oertel patrili okrem súkromných osôb aj mnohí stáli zákazníci a tiež istý počet zákazníkov, ktorí tvorili veľký podiel na zisku. Zákazky a rezervácie sa vybavovali telefonicky, faxom alebo e-mailom. Cena jazdy bola stanovená podľa mapy členenej na zóny, na základe ktorej bolo možné vypočítať konečnú cenu pre zákazníka. V spornom období mala pani Oertel k dispozícii desať podnikových vozidiel.
- 31 V daňových priznaniach k DPH za roky 2003 až 2006 uplatnila pani Oertel na svoj obrat pochádzajúci z prenájmu vozidiel so šoférom na jazdy so vzdialenosťou do 50 km alebo v rámci mesta A zníženú sadzbu DPH, konkrétne 7 %.
- 32 Finanzamt Würzburg tieto priznania odmietol a na predmetné plnenia uplatnil štandardnú sadzbu DPH vo výške 16 %.
- 33 Pani Oertel podala žalobu na Finanzgericht. Ten v zásade jej návrh na uplatnenie zníženej daňovej sadzby na predmetný obrat zamietol. Konštatoval, že podnik pani Oertel ako prenajímateľ vozidiel so šoférom nespĺňal podmienky na uplatnenie zníženej sadzby a že právna úprava obmedzujúca uplatnenie tejto sadzby na taxislužby je v súlade s Ústavou. Pani Oertel nemôže žiadať ani o uplatnenie tejto sadzby na základe šiestej smernice, ani sa odvolávať na zásadu daňovej neutrality. Podľa Finanzgericht uplatnenie dvoch rôznych daňových sadzieb síce obmedzuje hospodársku súťaž medzi dvomi kategóriami podnikov, aj keď služby, ktoré ponúkajú, majú podobnú povahu, toto obmedzenie je však odôvodnené najmä všeobecným záujmom, ktorým je v prejednávanej veci poskytovanie celoplošnej mestskej dopravy taxislužbami.
- 34 Pani Oertel sa proti tomuto rozhodnutiu, ktorým sa zamietla uplatnenie zníženej sadzby DPH, odvolala.
- 35 Keďže mal Bundesfinanzhof o súlade § 12 ods. 2 bodu 10 písm. b) UStG so zásadou daňovej neutrality rovnaké pochybnosti, ako vo veci C-454/12, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:
- „Bráni § 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek v spojení s prílohou H kategóriou 5 [šiestej smernice] s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vnútroštátnej právnej úprave, ktorá pre prepravu osôb taxíkmi v mestskej doprave stanovuje zníženú sadzbu DPH, kým na prepravu osôb takzvanými prenajatými vozidlami v mestskej doprave sa uplatňuje bežná sadzba dane?“
- 36 Listom z 30. októbra 2013 bolo vnútroštátnemu súdu oznámené, že vo veci žaloby podanej pani Oertel tomuto súdu vstúpil do jej postavenia žalobcu pán Pongratz ako správca konkurznej podstaty spoločnosti pani Oertel.
- 37 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 20. novembra 2012 boli tieto dve veci spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke vo veci C-454/12 a jedinej otázke vo veci C-455/12

- 38 Prvou otázkou vo veci C-454/12 a jedinou otázkou vo veci C-455/12, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek šiestej smernice v spojení s jej prílohou H kategóriou 5 a článok 98 ods. 1 smernice o DPH v spojení s jej prílohou III bodom 5, ako aj zásada daňovej neutrality bránia tomu, aby sa na dva druhy osobnej mestskej dopravy, na dopravu taxíkmi na jednej strane a na dopravu prenajatými vozidlami so šoférom na druhej strane, uplatnili rôzne sadzby DPH, jedna znížená a druhá štandardná.
- 39 Článok 96 smernice o DPH stanovuje, že rovnaká štandardná sadzba DPH sa použije na dodanie tovaru a poskytovanie služieb.
- 40 Článok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva členským štátom ako výnimku z tejto zásady možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa druhého odseku tohto článku sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III tejto smernice.
- 41 Príloha III bod 5 smernice o DPH umožňuje uplatniť zníženú sadzbu DPH na služby spočívajúce v preprave osôb a ich sprievodnej batožiny.
- 42 Pravidlá, ktoré vymedzujú tieto ustanovenia, sú v podstate zhodné s pravidlami, ktoré zakotvuje článok 12 ods. 3 písm. a) prvý a tretí pododsek, ako aj príloha H kategória 5 šiestej smernice.
- 43 Súdny dvor už v súvislosti s článkom 12 ods. 3 písm. a) tretím pododsekom šiestej smernice rozhodol, že nič v znení tohto ustanovenia nezakladá povinnosť, aby sa toto ustanovenie vykladalo tak, že vyžaduje, aby sa znížená sadzba uplatnila, len ak sa týka všetkých aspektov kategórie plnení podľa prílohy H tej istej smernice, takže nemožno vylúčiť selektívne uplatňovanie zníženej sadzby, pod podmienkou, že tým nevznikne žiadne riziko narušenia hospodárskej súťaže (pozri rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, Zb. s. I-4261, bod 25 a citovanú judikatúru). Súdny dvor tiež spresnil, že keďže článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH preberá v podstate znenie článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, treba naň použiť výklad, ktorým Súdny dvor vyložil posledné uvedené ustanovenie (rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 27).
- 44 Súdny dvor napokon rozhodol, že ak je dodržaná zásada daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, potom majú členské štáty možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH na konkrétne a špecifické aspekty kategórie plnení uvedených v prílohe III smernice o DPH a v prílohe H šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, body 26 a 27, ako aj citovanú judikatúru).
- 45 Z toho vyplýva, že využitie možnosti uplatniť selektívne zníženú sadzbu DPH uznanú členským štátom sa viaže na splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane izolovať len konkrétne a špecifické aspekty predmetnej kategórie plnení a na druhej strane rešpektovať zásadu daňovej neutrality. Cieľom týchto podmienok je zabezpečiť, aby členské štáty využívali túto možnosť len za podmienok, ktoré zaručujú jednoduché a správne uplatňovanie zvolenej zníženej sadzby, ako aj predchádzanie akýmkoľvek možným daňovým únikom, akémukoľvek vyhýbaniu sa dani alebo akémukoľvek zneužitiu (pozri rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 30).
- 46 Z toho vyplýva, že treba preskúmať, či preprava osôb taxíkmi, v prípade ktorej vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH, predstavuje konkrétny a špecifický aspekt kategórie služieb „prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny“, prebratej jednak do

prílohy III kategórie 5 smernice o DPH, ako aj do prílohy H kategórie 5 šiestej smernice, a prípadne, či je uplatnenie takejto sadzby výlučne na prepravu osôb taxíkmi v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

O pojme „konkrétny a špecifický aspekt“

- 47 S cieľom určiť, či preprava osôb taxíkmi v mestskej doprave je konkrétnym a špecifickým aspektom služieb poskytovaných spoločnosťami, ktoré zabezpečujú prepravu osôb a ich sprievodnej batožiny, treba preskúmať, či ide o poskytovanie služby, ktorá je ako taká identifikovateľná oddelene od iných plnení tejto kategórie (pozri analogický rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 35).
- 48 V tomto ohľade z informácií poskytnutých v rozhodnutiach vnútroštátneho súdu vyplýva, že taxislužby ako také sa v celom rozsahu považujú za poskytovateľov služieb verejnej prepravy osôb, ktorých činnosť sa viaže na povolenie vydané príslušným orgánom a podlieha hmotnoprávnym povinnostiam. Medzi tieto povinnosti patrí najmä vykonávanie ich činnosti v súlade so všeobecným záujmom na preprave (§ 21 PBefG), uskutočnenie prepravy (§ 22 PBefG) a dodržiavanie tarifných pravidiel (§ 47 ods. 4 a § 51 ods. 1 PBefG).
- 49 Právny rámec, ktorý na rozdiel od prenajímateľov vozidiel so šoférmi ukladá taxislužbám pri poskytovaní prepravných služieb povinnosti stanovením prevádzkovej povinnosti, ktorá taxislužbám zakazuje odmietnuť objednanú prepravu najmä z dôvodu výhodnejšej jazdy alebo ťažít zisk zo situácií, v ktorých by mohli požadovať inú prepravnú tarifu, ako je oficiálna tarifa, môže charakterizovať rôzne služby.
- 50 Za týchto okolností možno prepravu osôb taxíkmi v mestskej doprave považovať za poskytovanie služby, ktorá je ako taká identifikovateľná oddelene od iných plnení predmetnej kategórie, ktorou je preprava osôb a ich sprievodnej batožiny. Táto činnosť preto môže predstavovať konkrétny a špecifický aspekt tejto kategórie.
- 51 Vnútroštátnemu súdu však prináleží s ohľadom na vnútroštátnu právnu úpravu a okolnosti v konaní vo veci samej preveriť, či ide o takýto prípad v spore vo veci samej.

O dodržaní zásady daňovej neutrality

- 52 Podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH rôzne (pozri rozsudok z 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, Zb. s. I-10947, bod 32 a citovanú judikatúru).
- 53 S cieľom určiť, či sú dve poskytnutia služieb podobné v zmysle tejto judikatúry, je potrebné v zásade zohľadniť predovšetkým hľadisko vnímania priemerného spotrebiteľa, a pritom sa vyhnúť umelým odlišnostiam založeným na nepodstatných rozdieloch (pozri rozsudok *The Rank Group*, už citovaný, bod 43 a citovanú judikatúru).
- 54 Dve poskytnutia služieb sú teda podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľov v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jedno z uvedených plnení (pozri rozsudok *The Rank Group*, už citovaný, bod 44 a citovanú judikatúru).
- 55 Okrem toho treba zdôrazniť, že na účely posúdenia porovnateľného alebo neporovnateľného charakteru služieb sa nemajú porovnávať len jednotlivé služby oddelene, ale je potrebné zohľadniť kontext, v ktorom sa tieto služby uskutočňujú (pozri rozsudok z 23. apríla 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Zb. s. I-3025, bod 38).

- 56 V tejto súvislosti Súdny dvor pripustil, že vzhľadom na špecifiká dotknutých sektorov môžu vo výnimočných prípadoch rozdiely v regulačnom rámci a právnom režime, ktoré upravujú predmetné dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb, viesť k rozlišovaniu z hľadiska spotrebiteľa, pokiaľ ide o uspokojovanie jeho vlastných potrieb (pozri v tomto zmysle rozsudok *The Rank Group*, už citovaný, bod 50 a citovanú judikatúru).
- 57 Treba tiež zohľadniť rôzne zákonné požiadavky, ktoré sa vzťahujú na obidva druhy prepravy uvedené v bode 48 tohto rozsudku, a teda ich príslušnú charakteristiku, ktorá odlišuje jednu službu od druhej z hľadiska priemerného spotrebiteľa.
- 58 V prejednávanej veci vnútroštátny súd spresnil, že prenajímatelia vozidiel so šoférom môžu vykonať len zmluvy o preprave uzavreté v sídle podniku alebo v bydlisku podnikateľa, kým taxislužby sú oprávnené prijať aktuálnu objednávku, čo predpokladá prítomnosť vozidiel na konkrétnych miestach alebo dostupnosť na zavolanie. Vnútroštátny súd tiež zdôraznil, že existujú rozdiely medzi týmito dvomi druhmi prepravy, pokiaľ ide o uzatvorenie, sprostredkovanie a vykonanie zmlúv o preprave, ako aj pokiaľ ide o poskytnutie vozidiel a reklamu. Podľa tohto súdu sú tieto rozdiely či jednotlivé, alebo v kombinácii spôsobilé vylúčiť akúkoľvek pravdepodobnosť zámery medzi prepravou taxíkmi a prepravou prenajatými vozidlami so šoférom. Napokon uviedol, že prenajaté vozidlá so šoférom nemôžu používať označenie a charakteristiky vyhradené pre taxíky.
- 59 Takéto rozdiely na úrovni zákonných požiadaviek, ktorým podliehajú obidva druhy predmetnej dopravy, ak sa preukážu, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu, sú spôsobilé z pohľadu priemerného spotrebiteľa odlišiť tieto druhy dopravy, keďže každý z nich zodpovedá iným potrebám tohto spotrebiteľa, a teda môžu mať rozhodujúci vplyv na jeho rozhodnutie pri výbere jedného alebo druhého druhu dopravy, z čoho vyplýva, že zásada daňovej neutrality nebráni tomu, aby sa na ne uplatnil rozdielny daňový režim.
- 60 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti treba na prvú prejudiciálnu otázku vo veci C-454/12 a na jedinú prejudiciálnu otázku vo veci C-455/12 odpovedať tak, že článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek šiestej smernice v spojení s jej prílohou H kategóriou 5 a článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH v spojení s jej prílohou III bodom 5 sa má s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa na dva druhy prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny v mestskej doprave, konkrétne na prepravu taxíkmi na jednej strane a na prepravu prenajatými vozidlami so šoférom na druhej strane, uplatnili rôzne sadzby DPH, jedna znížená a druhá štandardná, ak na základe rôznych zákonných požiadaviek, ktoré sa vzťahujú na obidva druhy prepravy, je poskytovanie služieb prepravy osôb taxíkmi v mestskej doprave jednak konkrétnym a špecifickým aspektom kategórie služieb prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny v zmysle uvedenej kategórie a bodu 5 uvedených príloh týchto smerníc a jednak majú uvedené rozdiely podstatný vplyv na rozhodnutie priemerného spotrebiteľa pri výbere jedného alebo druhého druhu prepravy. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či je to tak v spore vo veci samej.

O druhej otázke vo veci C-454/12

- 61 Svojou druhou otázkou vo veci C-454/12 sa vnútroštátny súd pýta, či je pre odpoveď na prvú otázku vo veci C-454/12 a jedinú otázku vo veci C-455/12 relevantné, že prevádzkovatelia taxislužieb a prenajímatelia vozidiel so šoférmi sú povinní poskytovať svoje služby na základe osobitnej dohody, ktorá sa uplatňuje bez rozdielu na odlišné spoločnosti a za takmer rovnakých podmienok.
- 62 Ako už bolo uvedené v bode 46 tohto rozsudku, s cieľom určiť, či členský štát má za takýchto okolností možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH na prepravu osôb taxíkmi v mestskej doprave, keď na prepravu prenajatými vozidlami so šoférom uplatňuje štandardnú sadzbu, treba preskúmať, či takéto poskytnutie

služieb predstavuje konkrétny a špecifický aspekt kategórie služieb „prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny“, prebratej jednak do prílohy III bodu 5 smernice o DPH, ako aj do prílohy H kategórie 5 šiestej smernice a prípadne, či je uplatnenie takejto sadzby v rozpore so zásadu daňovej neutrality.

- 63 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že služby, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, v podstate spočívajú v preprave pacientov vykonávanej na základe zmluvy, akou je dohoda medzi zdravotnou poisťovňou A a združením, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na taxislužby a prenajímateľov vozidiel so šoférmi, ktorí sú jej účastníkmi. Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že prepravná tarifa je stanovená v tejto zmluve a že sa uplatňuje rovnakým spôsobom na obidva druhy dopravy. Okrem toho na základe uvedenej zmluvy nevzniká týmto dvom druhom dopravy nijaká prepravná povinnosť ani prevádzková povinnosť okrem povinnosti, ktorá už existuje na základe zmluvy, konkrétne povinnosti riadne vykonať prepravu. Taxislužby by teda v rámci takejto zmluvy nepodliehali zákonným požiadavkám, ktoré sa na ne uplatnia mimo jej rámca.
- 64 Ak sa tieto okolnosti preukážu, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, bolo by v takomto prípade potrebné konštatovať, že v rámci zmluvy medzi zdravotnou poisťovňou A a združením preprava taxíkmi nepredstavuje konkrétny a špecifický aspekt kategórie služieb prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny. Navyše by sa táto činnosť z pohľadu priemerného spotrebiteľa musela posúdiť ako podobná s činnosťou prepravy osôb prenajatými vozidlami so šoférom v mestskej doprave. To však nevyklučuje, že preprava pacientov na základe zmlúv uzavretých zdravotnými poisťovňami na jednej strane a podnikmi zabezpečujúcimi prepravu osôb na druhej strane môže ako celok predstavovať konkrétny a špecifický aspekt služieb poskytnutých podnikmi zabezpečujúcimi prepravu osôb a ich sprievodnej batožiny v zmysle judikatúry citovanej v bode 44 tohto rozsudku.
- 65 Na druhú prejudiciálnu otázku vo veci C-454/12 preto treba odpovedať tak, že naopak, článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek šiestej smernice v spojení s jej prílohou H kategóriou 5 a článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH v spojení s jej prílohou III bodom 5 sa majú s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa na dva druhy prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny v mestskej doprave, konkrétne na prepravu taxíkmi na jednej strane a na prepravu prenajatými vozidlami so šoférom na druhej strane, uplatnili rôzne sadzby DPH, ak na základe osobitnej dohody, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na taxislužby a prenajímateľov vozidiel so šoférmi, ktorí sú jej účastníkmi, nepredstavuje preprava taxíkmi konkrétny a špecifický aspekt prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny a táto činnosť vykonávaná v rámci uvedenej dohody sa z pohľadu priemerného spotrebiteľa považuje za podobnú činnosti prepravy osôb prenajatými vozidlami so šoférom v mestskej doprave, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

- 66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdneho dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

1. Článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/4/ES z 19. januára 2001, v spojení s jej prílohou H kategóriou 5 a článok 98 ods. 1 a 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s jej prílohou III bodom 5 sa má s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa na dva druhy prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny v mestskej doprave, konkrétne na prepravu taxíkmi na jednej strane a na prepravu prenajatými vozidlami so šoférom na druhej strane, uplatnili rôzne sadzby dane z pridanej hodnoty, jedna znížená a druhá štandardná, ak, po prvé, na základe rôznych zákonných požiadaviek, ktoré sa vzťahujú na obidva druhy prepravy, je poskytovanie služieb prepravy osôb taxíkmi v mestskej doprave konkrétnym a špecifickým aspektom kategórie služieb prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny v zmysle uvedenej kategórie a bodu 5 uvedených príloh týchto smerníc, a po druhé, uvedené rozdiely majú podstatný vplyv na rozhodnutie priemerného spotrebiteľa pri výbere jedného alebo druhého druhu prepravy. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či je to tak v spore vo veci samej.
2. Naopak, článok 12 ods. 3 písm. a) tretí pododsek šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2001/4, v spojení s jej prílohou H kategóriou 5 a článok 98 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 v spojení s jej prílohou III bodom 5 sa majú s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa na dva druhy prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny v mestskej doprave, konkrétne na prepravu taxíkmi na jednej strane a na prepravu prenajatými vozidlami so šoférom na druhej strane, uplatnili rôzne sadzby dane z pridanej hodnoty, ak na základe osobitnej dohody, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na taxislужby a prenajímateľov vozidiel so šoférmi, ktorí sú jej účastníkmi, nepredstavuje preprava taxíkmi konkrétny a špecifický aspekt prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny a táto činnosť vykonávaná v rámci uvedenej dohody sa z pohľadu priemerného spotrebiteľa považuje za podobnú činnosti prepravy osôb prenajatými vozidlami so šoférom v mestskej doprave, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy