



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
JÁNA MAZÁKA,
predstavljeni 19. julija 2012¹

Zadeva C-174/11

**Finanzamt Steglitz
proti
Ines Zimmermann**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS — DDV — Oprostitve — Člen 13(A)(1)(g) — Storitve, povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, priznane kot dobrodelne — Nacionalna zakonodaja, ki davčno oprostitve za storitve ambulantne nege pogojuje z določenimi pogoji, ki pa ne veljajo, če zadevne storitve opravljajo določena združenja, ki jih prizna država, ali njihovi člani“

1. Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) je bil prvotno mišljen in uveden kot preprost davek na dobave blaga in storitev. Vendar je mogoče upravičeno trditi, da so se sistem DDV in nekatera njegova pravila izkazali za precej zapletene. Dejansko je eden od sodnikov pri Court of Appeal (England and Wales) (pritožbeno sodišče) glede tega navedel, da „zunaj vsakdanjega sveta [...] leži svet [DDV], nekakšen davčni tematski park, v katerem je dejanska in pravna resničnost odložena ali obrnjena“.²

2. Kakor koli, Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) v obravnavani zadevi prosi za razlago člena 13(A)(1)(g) in/ali (2)(a) Šeste direktive.³ Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Ines Zimmermann in Finanzamt Steglitz (davčni urad, Steglitz) (v nadaljevanju: Finanzamt) glede dolgotrajnega DDV za leti 1993 in 1994.

3. Sodišče je pozvano, naj pojasni, ali lahko država članica – v okviru uporabe člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive – oprostitve za storitve ambulantne nege bolnih oseb ali oseb, ki potrebujejo nego, pogojuje s tem, da so v teh ustanovah „stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči“.⁴

4. Kot bom razložil, se pojavljajo posebej resni dvomi, ali je tak pogoj skladen z načelom davčne nevtralnosti, saj ne velja enako za vse ponudnike storitev ambulantne nege.

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Zadeva Royal & Sun Alliance Insurance Group plc proti Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA), točka [54], sodnik Sedley LJ. Po mojem mnenju pa bi bilo treba dodati, da zapletenost glede uporabe in razlage DDV pogosto ne izhaja iz samega DDV, temveč je posledica poskusov poigravanja s pravili.

3 — Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3).

4 — V nadaljevanju: sporni pogoj iz postopka v glavni stvari.

I – Pravni okvir

A – Pravo Evropske unije

5. Člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive določa, da države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

„opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot dobrodelne“.

6. V skladu s členom 13(A)(2)(a) Šeste direktive „[d]ržave članice lahkoodobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavkov (l)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) tega člena, če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več naslednjih pogojev:

- njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne razdelijo, ampak ga namenijo nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev,
- v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža v rezultatih teh dejavnosti,
- zaračunavajo cene, ki jihodobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za [DDV],
- ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročila izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana [DDV]“.

B – Nacionalno pravo

7. V skladu s členom 4(16)(e) Umsatzsteuergesetz 1993 (zakon o prometnem davku iz leta 1993, v nadaljevanju: UStG) so bile v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (to je v letih 1993 in 1994), oproščene naslednje storitve, zajete v členih od 1(1), točka 1, do 1(1), točka 3, UStG: „storitve, ki so tesno povezane z dejavnostjo [...] ustanov za ambulantno nego bolnih oseb ali oseb, ki potrebujejo nego, če:

- (e) so pri ustanovah za začasen sprejem oseb, ki potrebujejo nego, in pri ustanovah za ambulantno nego bolnih oseb in oseb, ki potrebujejo nego, stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči“.

8. Na podlagi člena 4(18), prvi stavek, UStG so davka oproščene: „storitve uradno priznanih združenj prostovoljnih dobrodelnih organizacij in oseb, združenj oseb in premoženjskih skladov, ki opravljajo prostovoljno dobrodelno dejavnost in ki so člani dobrodelnih organizacij, če

- (a) jih ta subjekt izključno in neposredno opravlja v splošno koristne, dobrodelne ali cerkvene namene;
- (b) storitve neposredno koristijo krogu oseb, določenemu v statutu, skladu ali drugem ustanovitvenem aktu, in

- (c) so plačila za obravnavane storitve nižja od povprečnih plačil za enakovrstne storitve, ki jih opravljajo pridobitna podjetja.“

9. Prag dveh tretjin iz člena 4(16)(e) UStG (v nadaljevanju: dvotretjinski prag) je bil s 1. januarjem 1995 znižan na 40 %.

10. Člen 23 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (uredba o izvajanju zakona o prometnem davku iz leta 1993; v nadaljevanju: UStDV) navaja enajst združenj, opredeljenih kot uradno priznana prostovoljna združenja za namene člena 4(18) UStG.

II – Dejansko stanje in vprašnji za predhodno odločanje

11. I. Zimmermann, ki je tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku v glavni stvari, opravlja dejavnost službe za ambulantno nego v Berlinu. Registrirana je kot medicinska sestra in je bila leta 1992 zaposlena v socialni ustanovi kot medicinska sestra. Poleg tega je od začetka leta 1993 samostojno negovala posamezne bolnike in s 1. junijem 1993 priglasila dejavnost službe za ambulantno nego. Na njeno zahtevo z dne 27. avgusta 1993 je bila s 1. oktobrom 1993 vključena v zdravstveno zavarovanje za storitve nege bolnikov na domu⁵, pomoči pri negi na domu⁶ in pomoči v gospodinjstvu⁷. V obračunih DDV za zadevni leti je svoje storitve štela za oproščene davka na podlagi člena 4(16)(e) UStG.

12. V letu 1999 je Finanzamt – tožena stranka in revident – ugotovil, da je I. Zimmermann (s svojim osebjem) leta 1993 negovala skupaj 76 oseb, od katerih je bilo 52 oseb (to je 68 %) zasebnih plačnikov. Zato Finanzamt za storitve, ki jih je I. Zimmermann opravila v letu 1993 na podlagi člena 4(16)(e) UStG, ni odobril oprostitve z utemeljitvijo, da bi morali skladno z navedeno določbo vsaj v dveh tretjinah primerov stroške v celoti ali v pretežnem delu nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči.

13. Finanzamt ni odobril oprostitve za storitve, ki jih je I. Zimmermann opravila v letu 1994, na podlagi člena 4(16)(e) UStG, ker se predpis nanaša na razmere v prejšnjem letu. Vendar se oprostitvev DDV iz člena 4(14) UStG uporabi, če je I. Zimmermann opravljala storitve zdravstvene nege; delež teh storitev je Finanzamt ocenil na eno tretjino.⁸

14. I. Zimmermann je po neuspešnem ugovoru vložila tožbo zoper Finanzamt. Med postopkom s tožbo je predložila dopis z dne 19. oktobra 2005, ki ga je nanjo naslovila Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (senatna uprava Berlin za zdravje, socialne zadeve in varstvo potrošnikov). V njem je navedeno: „[...] lahko vam potrdim, da ste na področju nege bolnikov na domu opravljali enake storitve oziroma ste opravljali enako dejavnost kot negovalne ustanove (socialne ustanove) iz skupine združenj prostovoljnih dobrodelnih organizacij v Berlinu. Opis nalog in vsebina dejavnosti zasebnih ponudnikov storitev sta bila enaka storitvam prostovoljnih dobrodelnih organizacij. Po mojih podatkih sta bila enaka vsaj od leta 1988. Opozarjam na to, da je od 1. januarja 1992 v členu 4(16)(e) UStG oprostitvev prometnega davka odvisna od izpolnitve nekaterih pogojev. Ali so bili ti pogoji izpolnjeni, ne morem in ne želim presojati. Ne glede na to določbo pa menim, da ste bili vi oziroma vaše podjetje s socialnovarstvenega vidika priznani kot dobrodelna organizacija.“

5 — Člen 37 pete knjige Sozialgesetzbuch (nemški socialni zakonik, v nadaljevanju: SGB V) v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja (z dne 20. decembra 1988, del I, str. 2477).

6 — Členi od 53 do 56 SGB V.

7 — Člen 38 SGB V.

8 — Odločbi o odmeri DDV za leti 1993 in 1994 z dne 27. aprila 1999.

15. Finanzgericht (finančno sodišče) je tožbi večinoma ugodilo. V obrazložitvi je navedlo, da so storitve, ki jih je I. Zimmermann opravila v zadevnem letu 1993 do 1. oktobra, v delu, ki se nanaša na zdravstveno nego, na podlagi člena 4(14), prvi stavek, UStG oproščene davka; njihov delež je Finanzgericht na podlagi izračunov, ki jih je I. Zimmermann predložila v postopku s tožbo, ocenil na 75 %.

16. Po mnenju Finanzgericht je lahko I. Zimmermann za obdobje od 1. oktobra 1993 do 31. decembra 1994 uveljavljala oprostitev na podlagi člena 4(16)(e) UStG. Od tega trenutka se je najmanj dve tretjini teh storitev opravilo za osebe, pri katerih so stroške nege v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči. Člen 4(16)(e) UStG je treba v skladu s Šesto direktivo razlagati tako, da je treba upoštevati šele obdobje od oktobra 1993.

17. Finanzamt z revizijo uveljavlja kršitev člena 4(16)(e) UStG. Predlaga, naj Bundesfinanzhof razveljavi prejšnjo odločbo in zavrne tožbo v delu, v katerem je Finanzgericht na podlagi člena 4(16)(e) UStG ugodil tožbi za obdobje od 1. oktobra 1993 do 31. decembra 1994. I. Zimmermann predlaga, naj Bundesfinanzhof zavrne revizijo.

18. Predložitveno sodišče je na podlagi tega prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali člen 13(A)(1)(g) in/ali (2)(a) [Šeste direktive] nacionalnemu zakonodajalcu dopušča, da davčno oprostitev za vse storitve ambulantne nege bolnih oseb in oseb, ki potrebujejo nego, pogojuje s tem, da so v teh ustanovah ‚stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči‘ (člen 4(16)(e) [UStG])?“
2. Ali je ob upoštevanju načela nevtralnosti davka na dodano vrednost za odgovor na to vprašanje pomembno, da nacionalni zakonodajalec za te storitve pod drugačnimi pogoji določa davčno oprostitev, če jih opravljajo uradno priznana združenja prostovoljnih dobrodelnih organizacij in osebe, združenja oseb in premoženjski skladi, ki opravljajo prostovoljno dobrodelno dejavnost in ki so člani dobrodelnih organizacij (člen 4(18) [UStG])?“

III – Presoja

A – Bistvene trditve strank v postopku

19. I. Zimmermann navaja, da javne organizacije (dobrodelna združenja) in pridobitne organizacije tekmujejo na trgu za storitve ambulantne nege. Trdi, da določba, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, zagotavlja nadzor nad cenami, ki so jih odobrili javni organi držav članic, kadar so izpolnjeni ti pogoji: (i) stroški, ki jih nosijo zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči, ustrezajo dogovorjenim tarifam in (ii) stroški, ki jih nosijo nosilci socialnega zavarovanja, so na splošno nižji od zneskov, zaračunanih zasebnim plačnikom ali zasebnim zavarovalnicam.

20. I. Zimmermann v bistvu trdi, da morajo nacionalna sodišča, če želijo oceniti, ali gre za nezakonito izkrivljanje konkurence, ugotoviti, ali gre za različno davčno obravnavo opravljenih storitev, ki so z vidika bolnika ali končnega uporabnika enake ali podobne. V tem smislu oseba, pravna oblika ali kvalifikacija ponudnika storitev nege ne bi smela igrati nobene vloge za namene prometnega davka.

21. Nemška vlada trdi, da zakonodaja z ureditvijo uradnega priznavanja organizacij kot dobrodelnih zadostno upošteva naslednje vidike, ki izhajajo iz sodne prakse:⁹ (i) morebiten obstoj posebnih pravnih določb; (ii) javni interes dejavnosti davčnega zavezanca; (iii) to, ali so podobno priznani že drugi davčni zavezanci, ki izvajajo enake dejavnosti; (iv) to, ali velik del stroškov zadevnih storitev morebiti nosijo skladi zdravstvenega zavarovanja oziroma druge socialnovarstvene organizacije; (v) načelo nevtralnosti v smislu konkurenčne nevtralnosti.

22. Nemška vlada navaja, da so bile glede načela davčne nevtralnosti spoštovane meje diskrecijske pravice. Predvsem v okviru člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive gre pri priznavanju organizacij kot dobrodelnih, da bi jih izenačili z javnimi organizacijami, za uporabo načela enakega obravnavanja. Na podlagi tega dejstva načela nevtralnosti ni mogoče obravnavati v običajnem smislu, po katerem je treba enake vsebine storitev enako obdavčiti. Namesto tega ga je treba obravnavati v smislu, da morajo za enake davčne zavezanke veljati enaki pogoji, da so lahko upravičeni do oprostitev. Nemška vlada poleg tega navaja, da je določba, povezana s tem, da država članica prizna organizacijo, kar povzroči izkrivljanje konkurence v škodo zasebnih družb, dopustna.

23. Zato po mnenju nemške vlade – če se sprejme, da se člen 4(18) UStG (drugače od točke 16 navedenega člena) uporablja samo za nepridobitne pravne osebe, katerih dobrodelnost je bila uradno priznana – nemške določbe enakih davčnih zavezancev ne obravnavajo drugače, temveč določajo le drugačne pogoje za priznanje organizacije različnih davčnih zavezancev, za katere veljajo drugačni vsebinski in pravni okvirni pogoji, kot dobrodelne.

B – Analiza

1. Prvo vprašanje

24. Najprej, predložitveno sodišče glede pravnega položaja na podlagi nacionalne zakonodaje jasno navaja, da v obravnavani zadevi niso izpolnjene zahteve iz člena 4(16)(e) UStG.

25. Vendar predložitveno sodišče dvomi, ali je ta izid pravilen glede na Šesto direktivo.

26. Zato se je s prvim vprašanjem odločilo vprašati Sodišče, ali člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive nasprotuje temu, da bi bila oprostitve storitev ambulantne nege, ki jih nudijo zasebne organizacije, pogojena s pogojem, kot je naveden v postopku v glavni stvari.¹⁰

27. Začel bom z navajanjem upoštevnih sodnih praks, ki je že kar obsežna in na podlagi katere bo treba preučiti predloženi vprašanji za predhodno odločanje.

28. Kot je Sodišče nedavno spomnilo v sodbi *Future Health Technologies*¹¹, „namen oprostitev iz [člena 13(A) Šeste direktive¹²] ni oprostitve plačila DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so v njem našteje in podrobno opisane“.

9 — Nemška vlada se sklicuje na sodbi z dne 26. maja 2005 v zadevi *Kingscrest Associates in Montecello* (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točki 53 in 41 in naslednje) in z dne 10. septembra 2002 v zadevi *Kügler* (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 57 in naslednje). Sklicuje se tudi na sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi *Dornier* (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 72 in naslednje).

10 — V skladu s tem pogojem so morali stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči.

11 — Sodba z dne 10. junija 2010 (C-86/09, ZOdl., str. I-5215, točka 29). Glej po analogiji predvsem sodbe z dne 11. julija 1985 v zadevi *Komisija proti Nemčiji* (107/84, Recueil, str. 2655, točka 17); z dne 20. novembra 2003 v zadevi *D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services* (C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 54) in z dne 28. januarja 2010 v zadevi *Eulitz* (C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 26 in navedena sodna praksa).

12 — Zdjaj člen 132 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

29. Iz sodne prakse, povezane s Šesto direktivo, tudi izhaja, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitev, določenih v členu 13, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako blago ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki.¹³

30. Treba je spomniti, da pravila razlaganja oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, predstavljena zgoraj v točki 29, veljajo tudi za posebne pogoje, ki se zahtevajo za uveljavljanje teh oprostitev, in zlasti za tiste, ki se nanašajo na status ali istovetnost gospodarskega subjekta, ki opravlja storitve, za katere je mogoča oprostitve.¹⁴

31. Temu primerno je Sodišče že razsodilo, da je treba člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive o oprostitvi DDV za storitve, ki so povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, razlagati tako, da izraz „organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot dobrodelne“¹⁵ ne izključuje zasebnih pridobitnih subjektov, kot so fizične osebe, ki opravljajo „gospodarsko dejavnost“.¹⁶

32. Člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive ne določa pogojev in postopkov za priznavanje organizacij, ki niso subjekti javnega prava, kot dobrodelnih. Zato mora načeloma nacionalno pravo vsake države članice določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam odobri tako priznanje.¹⁷

33. Poleg tega je sprejemanje nacionalnih pravil na tem področju določeno v členu 13(A)(2)(a) Šeste direktive, v skladu s katerim „[lahko] države članice odobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavk[a] (1) [...] (g), [...] če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega [...] od pogojev“, navedenih v nadaljevanju.¹⁸

34. Sodna praksa tudi jasno kaže, da kljub uvodnemu stavku člena 13(A)(1) Šeste direktive, po katerem države članice določijo pogoje za oprostitve zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab, ti pogoji ne smejo vplivati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitev.¹⁹

35. Iz sodne prakse izhaja,²⁰ da člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive daje državam članicam diskrecijsko pravico, da nekatere organizacije, ki niso subjekti javnega prava, priznajo kot dobrodelne.

13 — Glej sodbo *Future Health Technologies*, navedeno v opombi 11, točka 30. Glej po analogiji predvsem sodbi z dne 14. junija 2007 v zadevi *Haderer* (C-445/05, ZOdl., str. I-4841, točka 18 in navedena sodna praksa) in z dne 19. novembra 2009 v zadevi *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, ZOdl., str. I-11079, točka 25 in navedena sodna praksa) ter sodbo *Eulitz*, navedeno v opombi 11, točka 27 in navedena sodna praksa. Glej tudi sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi *CopyGene A/S* (C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točki 25 in 26).

14 — Glej sodbo *Eulitz*, navedeno v opombi 11, točka 42. Glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi *Gregg* (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točke od 16 do 20) ter sodbi *Kingscrest Associates in Montecello*, navedena v opombi 9, točka 23, in *Haderer*, navedena v opombi 13, točka 19.

15 — Opozoriti je treba, da se pri angleški različici v ustrezni določbi Direktive 2006/112 – členu 132(1)(g) – ne uporablja več beseda „dobrodelne“, temveč se namesto nje sklicuje na „[...] organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije *socialnega pomena*“ (moj poudarek).

16 — Glej sodbi *Kingscrest Associates in Montecello*, navedena v opombi 9, točka 35 in naslednje, ter *Gregg*, navedena v opombi 14, točka 17 in naslednje.

17 — Glej sodbi *Dornier*, navedena v opombi 9, točki 64 in 81, ter *Kingscrest Associates in Montecello*, navedena v opombi 9, točka 49; sodbo z dne 8. junija 2006 v zadevi *L.u.P.* (C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 42) in sodbo *CopyGene A/S*, navedena v opombi 13, točka 63.

18 — Glej sodbi *Dornier*, navedena v opombi 9, točka 65, ter *Kingscrest Associates in Montecello*, navedena v opombi 9, točka 50.

19 — Glej med drugim sodbo *Kingscrest Associates in Montecello*, navedeno v opombi 9, točke od 22 do 24 in navedena sodna praksa, ter sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, ZOdl., str. I-12121, točka 26).

20 — Glej sodbi *Kügler*, navedena v opombi 9, točka 54, ter *Kingscrest Associates in Montecello*, navedena v opombi 9, točka 51.

36. Dejstvo pa je, da če davčni zavezanec izpodbija priznanje organizacije kot dobrodelne, morajo nacionalna sodišča preučiti, ali so pristojni organi v skladu s splošnimi načeli prava EU, zlasti načelom enakega obravnavanja, upoštevali meje diskrecijske pravice, dodeljene s členom 13(A)(1)(g) Šeste direktive.²¹

37. V tem smislu načelo davčne nevtralnosti nasprotuje predvsem temu, da se podobne storitve, ki so tako med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV.²² To načelo je dejansko logična osnova za DDV. V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno in ni sporno, da so bile storitve, ki jih je opravljala I. Zimmermann, vsaj tiste, opravljene po 1. oktobru 1993, v bistvu enake kot storitve, ki so samodejno oproščene davka v skladu s členom 4(18) UStG.

38. Nazadnje, iz sodne prakse je tudi razvidno, da lahko nacionalni organi, da bi določili, ali se ustanovam zasebnega prava prizna oprostitev iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive, v skladu s pravom EU in pod nadzorom nacionalnih sodišč poleg splošnega interesa dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca in dejstva, da so drugi davčni zavezanci, ki opravljajo enake dejavnosti, že podobno priznani, upoštevajo tudi *dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri krije sistem zdravstvenega zavarovanja ali drugi organi socialne varnosti*.²³

39. V tem smislu je nemški zakonodajalec uvedel člen 4(16)(e) UStG, da bi „izboljšal strukture oskrbe za nego bolnih in tistih, ki potrebujejo nego“.²⁴ Namen dvotretjinskega praga iz navedenega člena je zagotoviti, da davčna ugodnost znatno prispeva k zmanjševanju bremena organizacij socialnega varstva.²⁵

40. Tako je jasno, da je člen 4(16)(e) mogoče razlagati v povezavi z zahtevo iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive, po katerem morajo biti v njem naštetih ponudniki storitev „[organizacij], ki jih zadevna država članica priznava kot dobrodelne“.

41. Poleg sodne prakse, navedene zgoraj v točki 38, je Sodišče v sodbi L.u.P.²⁶ menilo, da člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive nasprotuje temu, da nacionalna ureditev, ki za oprostitev medicinskih preiskav, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvenih ustanov, določi pogoj, da so opravljene pod zdravniškim nadzorom. Vendar je tudi menilo, *da člen 13(A)(1)(b) ne nasprotuje temu, da bi ta ureditev opustila navedene preiskave pod pogojem, da je najmanj 40 % namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja*.

42. Iz tega sledi, da je treba tovrstna merila – ki temeljijo na posebni opredelitvi skupine prejemnikov storitev – v skladu z navedeno sodno prakso ocenjevati ob upoštevanju člena 13(A)(1) Šeste direktive.

21 — Glej v tem smislu sodbe Kügler, navedena v opombi 9, točka 56; Dornier, navedena v opombi 9, točka 69; Kingscrest Associates in Montecello, navedena v opombi 9, točka 52, ter L.u.P., navedena v opombi 17, točka 48.

22 — Glej med drugim sodbo Kügler, navedeno v opombi 9, točka 30; sodbi z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-481/98, Recueil, str. I-3369, točka 22) in z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-109/02, Recueil, str. I-12691, točka 20); sodbo Kingscrest Associates in Montecello, navedeno v opombi 9, točki 41 in 54, ter sodbi z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 47) in z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-41/09, ZOdl., str. I-831, točka 66).

23 — Glej sodbe Kügler, navedena v opombi 9, točki 57 in 58; Dornier, navedena v opombi 9, točki 72 in 73; Kingscrest Associates in Montecello, navedena v opombi 9, točka 53 (glede člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive), in L.u.P., navedena v opombi 17, točka 53 (glede člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive).

24 — V izvirniku: „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern“. Glej Bundestags-Drucksache 12/1506, str. 178 v povezavi s str. 65.

25 — Tu se sklicuje na sodbo Bundesfinanzhof z dne 24. januarja 2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, del II, str. 643, pod II. l.c., v kateri je navedena odločba Bundesverfassungsgericht z dne 31. maja 2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, str. 3628.

26 — Navedena v opombi 17, točka 55.

43. Menim, da je jedro obravnavane zadeve predvsem ugotoviti, ali je – s pogojevanjem oprostitev iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive s pogoji, kot so ti iz člena 4(16) UStG – Zvezna republika prekoračila meje diskrecijske pravice, ki jo ima v skladu s Šesto direktivo.²⁷

44. Predložitveno sodišče navaja, da se eno od vprašanj glede razlage zakonodaje EU, ki se mu je zastavilo, nanaša na dejstvo, da ni prepričano, ali lahko dvotretjinski prag iz člena 4(16)(e) UStG temelji na členu 13(A)(1)(g) ali členu 13(A)(2)(a) Šeste direktive.

45. Sporno merilo v obravnavani zadevi se nekoliko razlikuje od tistega v zadevi L.u.P.²⁸ Merilo v obravnavani zadevi ne temelji le na sestavi skupine prejemnikov storitev, temveč tudi zahteva, da zadevna organizacija za določen minimalni delež prejemnikov storitev, za katere nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči prispevajo h kritju stroškov zdravljenja in zdravil, krije te stroške v celoti ali „v precejšnjem delu“.

46. Sporno nemško določbo bi bilo mogoče vsaj teoretično razlagati tudi v smislu, da vsebuje merilo, povezano s cenami, ki bi ga bilo treba presojati posebej v skladu s tretjo alineo člena 13(A)(2)(a) Šeste direktive. Vendar drugače kot I. Zimmermann in nemška vlada menim, da se za namene reševanja zadeve v sporu o glavni stvari ni koristno sklicevati na navedeni člen. Ob upoštevanju dejstva, da po mnenju predložitvenega sodišča v zvezi s tem ni bilo treba zagotoviti bolj poglobljene presoje, ima Komisija prav, da bi se ločena analiza člena 13(A)(2)(a) zdela umetna in v vsakem primeru nepotrebna za rešitev obravnavane zadeve. Poleg tega pri zadevi v postopku v glavni stvari nikakor ne gre za vprašanja določanja cen.

a) Ugotovitve v zvezi z vprašanjem, ali so bile spoštovane meje diskrecijske pravice države članice – dvotretjinski prag

47. Kot sem navedel zgoraj v točki 41, je Sodišče v sodbi L.u.P.²⁹ že potrdilo, da člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive v skladu z nacionalno zakonodajo dopušča oprostitve navedenih medicinskih preiskav, če je najmanj 40 % teh storitev namenjeno zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja. Sodišče je menilo, da je bila ta izbira v mejah diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice pri ugotavljanju, v kolikšni meri bodo organizacijo priznale kot dobrodelno.³⁰

48. Sodišče je po mojem mnenju dejansko že potrdilo, da so določbe, ki določajo določen prag deleža (na primer dve tretjini), v tem okviru načeloma zakonite. Strinjam se s Komisijo, da se – kolikor je upoštevno v obravnavani zadevi in ne glede na dejstvo, da se nanaša na drugačen socialni sistem (socialno pomoč) – merilo dvotretjinskega praga ne razlikuje od merila, ki ga je Sodišče preučilo v zadevi L.u.P., razen ene točke: to je zahtevanega deleža prejemnikov storitev, za katere socialni sistemi nosijo celotne stroške ali velik delež stroškov.

49. Zato menim, da je določitev dvotretjinskega praga še vedno v mejah tega, kar lahko države članice zahtevajo, da bi določene subjekte priznale kot dobrodelne.³¹

27 — Glej na primer sodbo z dne 7. maja 1998 v zadevi Komisija proti Španiji (C-124/96, Recueil, str. I-2501), v kateri je Sodišče v bistvu presodilo, da tretja alineja člena 13(A)(2)(a) Šeste direktive ne pomeni, da bi država članica z oprostitvijo, predvideno v členu 13(A)(1)(m) in za katero velja en ali več pogojev iz odstavka 2(a) navedene določbe, lahko spremenila področje uporabe zadnje. Poleg tega člen 13(A)(2)(a) izključuje omejitev oprostitev na zasebne športne organe ali ustanove socialne narave, ki zaračunavajo članarine, ki ne presegajo določenega zneska, brez upoštevanja narave in posebnih okoliščin posamezne športne dejavnosti.

28 — Navedena v opombi 17.

29 — Prav tam.

30 — Glej sodbi Kügler, navedena v opombi 9, točka 54, ter Kingscrest Associates in Montecello, navedena v opombi 9, točka 51.

31 — Tukaj je treba spomniti, da se je vmes ta dvotretjinski prag znižal na 40 %.

50. Po mojem mnenju je nemški zakonodajalec z določitvijo dvotretjinskega praga izbral odstotek, ki zagotavlja zadostno raven vpetosti ponudnika storitev v sistem socialne varnosti. Tako se zaščiti dobrodelnost ponudnika, za njegove storitve pa velja, da so (dovolj) tesno povezane s socialno pomočjo in socialno varnostjo.

51. V zvezi s tem je treba dodati, da se Sodišče v sodni praksi, ko se sklicuje na sklade zdravstvenega zavarovanja kot nosilce stroškov, kar je merilo za ugotavljanje, ali bo organizacija uradno priznana, vedno sklicuje tudi na vprašanje, ali te stroške „v veliki meri“ prevzemajo sheme zdravstvenega zavarovanja.³² Tako je videti, da se je nemški zakonodajalec v mejah svoje diskrecijske pravice odločil za prag, ki je preprost, vendar primeren.

b) Ugotovitve v zvezi z vprašanjem, ali so bile spoštovane meje diskrecijske pravice države članice – prejšnje koledarsko leto

52. Najprej se strinjam s Komisijo, da sklicevanje na prejšnje koledarsko leto povzroča številne težave. Izbira prejšnjega koledarskega leta sama po sebi pomeni določeno nepravilnost, saj ne gre za leto, v katerem so bile opravljene zadevne storitve.

53. Vendar zadošča ugotovitev, da dejstvo, da se dvotretjinski prag nanaša na „prejšnje koledarsko leto“, ne presega diskrecijske pravice držav članic.

54. Na eni strani je vprašljivo, ali je zgornja ugotovitev podprta s tem, da se je Sodišče v sodbi L.u.P.³³ sklicevalo na isto merilo in nikjer v sodbi ni izpodbijalo sklicevanja na „prejšnje koledarsko leto“ v določbi, ki je v navedeni zadevi določala sporno mejo 40 %³⁴. Na drugi strani pa je tudi res, da Sodišče v sodbi L.u.P.³⁵ ni *izrecno* izrazilo stališča o zahtevi iz člena 4(16)(c) UStG, da mora biti 40-odstotna omejitev spoštovana v „prejšnjem koledarskem letu“.

55. Kakor koli, strinjam se z nemško vlado in Komisijo, da je prednost sklicevanja na prejšnje koledarsko leto v členu 4(16)(e) UStG – poleg očitnih praktičnih razlogov – v tem, da je skladno z načelom pravne varnosti.

56. To bi bilo sicer dejansko težko, če bi se davčni zavezanci stalno sklicevali na tekoče leto. V takem primeru davčni zavezanec ob opravljanju storitve ne bi vedel in ne bi mogel vedeti, ali bo šlo za oproščeno storitev, če ne bi poznal deleža stroškov, ki jih je treba kriti v tekočem letu.

57. Pristop, ki ga tukaj zagovarjam, je podprlo tudi predložitveno sodišče, ki v predložitveni odločbi meni, da je osredotočanje na okoliščine v prejšnjem koledarskem letu v členu 4(16)(e)³⁶ namenjeno zagotavljanju pravne varnosti in da v zakonodaji EU lahko temelji na uvodnem stavku člena 13(A)(1) Šeste direktive, v skladu s katerim je treba med drugim upoštevati „enostavno uporabo takih oprostitev“.

58. Iz vseh zgornjih ugotovitev sledi, da člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive nacionalnemu zakonodajalcu načeloma dopušča, da oprostitev za storitve ambulantne nege bolnih oseb ali oseb, ki potrebujejo nego, pogojuje s tem, da so v teh ustanovah stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči.

32 — Glej sodbe Kügler, navedena v opombi 9, točka 57 in naslednje; Dornier, navedena v opombi 9, točka 72 in naslednje, ter Kingscrest Associates in Montecello, navedena v opombi 9, točki 53 in 41 in naslednje.

33 — Navedena v opombi 17.

34 — Določena v členu 4(16)(c) UStG 1980/1991/1993.

35 — Predvsem v točki 41 in naslednjih.

36 — In, pravzaprav, v členu 4(16), od (b) do (d), UStG.

59. Vseeno pa se to merilo lahko uporablja samo, če je v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki ga predložitveno sodišče posebej obravnava v drugem vprašanju.³⁷

2. Drugo vprašanje

60. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem izvedeti, ali je ob upoštevanju načela nevtralnosti davka na dodano vrednost za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da nacionalni zakonodajalec za enake storitve določa oprostitve pod drugačnimi pogoji, če jih opravljajo uradno priznana združenja prostovoljnih dobrodelnih organizacij in osebe, združenja oseb in premoženjski skladi, ki opravljajo prostovoljno dobrodelno dejavnost in ki so člani dobrodelnih organizacij.³⁸

61. Najprej je jasno, da je načelo davčne nevtralnosti neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV³⁹ in je njegovo temeljno načelo.⁴⁰

62. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je na področju DDV z načelom davčne nevtralnosti izraženo splošno načelo enakega obravnavanja.⁴¹

63. Po mojem mnenju je treba glede tega izpostaviti, da je načelo enakega obravnavanja splošno načelo prava EU – ki je zdaj tudi določeno v členu 20 Listine o temeljnih pravicah – in da načelo davčne nevtralnosti enostavno odraža navedeno načelo.

64. Sodišče je dejansko že imelo priložnost odločiti, da se v primeru, ko določba nacionalnega prava, ki prenaša davčno oprostitve v skladu s Šesto direktivo, vsebuje pogoj, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, tega pogoja ne sme uporabiti.⁴²

65. Iz sodne prakse je tudi razvidno, da kadar države članice v skladu s členom 13(A)(1)(g) uporabijo možnost, da določijo pogoje za oprostitve in torej določijo, ali bodo transakcije obdavčene z DDV ali ne, morajo spoštovati načelo davčne nevtralnosti.⁴³

66. Sodišče je v sodbi Kügler poudarilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje med drugim temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake dejavnosti, glede plačila DDV obravnavajo različno. To načelo bi bilo namreč kršeno, če bi bila možnost uporabe oprostitve, predvidena za zagotavljanje zdravstvene oskrbe iz člena 13(A)(1)(c), odvisna od pravne oblike, v kateri davčni zavezanec izvaja svojo dejavnost.⁴⁴

67. Poleg tega iz sodne prakse izhaja, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje predvsem temu, da bi podobno blago ali podobne storitve, ki so si torej konkurenčni, z vidika DDV obravnavali različno, tako da morajo biti navedeno blago oziroma storitve predmet enotne davčne stopnje.⁴⁵

37 — Glej sodbo L.u.P., navedeno v opombi 17, točka 50.

38 — Člen 4(18) UStG.

39 — Glej med drugim sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 27) in sodbo Gregg, navedeno v opombi 14, točka 19.

40 — Glej sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 67 in navedena sodna praksa).

41 — Glej med drugim sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, Recueil, str. I-10567, točka 41); sodbo CopyGene A/S, navedeno v opombi 13, točka 64, in sodbo z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah The Rank Group (C-259/10 in C-260/10, ZOdl., str. I-10947, točka 61). Glej tudi sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, Recueil, str. I-11479, točka 55).

42 — Glej sodbo z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, Recueil, str. I-1131, točka 37).

43 — Glej po analogiji sodbi Fischer, navedena v opombi 39, točka 27, ter Linneweber in Akritidis, navedena v opombi 42, točka 24.

44 — Navedena v opombi 9, točka 30. Glej v tem smislu sodbo Gregg, navedeno v opombi 14, točka 20.

45 — Glej sodbo z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Adam (C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 36) in sodbo Komisija proti Nemčiji, navedena v opombi 22, točka 20.

68. Iz navedb Sodišča v sodbi L.u.P.⁴⁶ je mogoče sklepati, da spoštovanje načela davčne nevtralnosti najprej zahteva, da se za vse vrste ustanov zasebnega prava iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive določijo enaki pogoji za priznanje, da lahko opravljajo podobne storitve.

69. Na koncu bo torej moralo nacionalno sodišče⁴⁷ preveriti, ali je nacionalna ureditev v skladu s to zahtevo oziroma, nasprotno, ali uporabo zadevnih pogojev omejuje na določene vrste ustanov, medtem ko so druge od te uporabe izključene.

70. Vendar je že iz predložitvene odločbe jasno razvidno, da se predložitveno sodišče nagiba k mnenju, da navedeno načelo v obravnavani zadevi ni bilo spoštovano.

71. Kot bom razložil v naslednjih točkah, se lahko s predložitvenim sodiščem le strinjam o tem, da se ob upoštevanju zahteve po nevtralnosti DDV – tukaj v obliki nevtralnosti glede konkurence – v obravnavani zadevi I. Zimmermann načeloma ne bi smela zavrniti oprostitve v skladu s členom 13(A)(1)(g) Šeste direktive z utemeljitvijo, da je nacionalni zakonodajalec od 1. januarja 1992 zahteval – v členu 4(16)(e) UStG v različici, ki se je uporabljala v letih dejanskega stanja – da so stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči.

72. Iz predložitvene odločbe je jasno razvidno, da v skladu z obrazložitvenim memorandumom člena 4(16)(e) in 4(18) UStG prenašata določbe člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive.

73. Vendar člen 4(16)(e) UStG določa pogoje, ki urejajo oprostitve za storitve nege in ki jih tekmečem, ki ponujajo podobne storitve, ni treba izpolnjevati, da bi bili deležni oprostitve v skladu s členom 4(18).

74. Tako pri storitvah nege, ki jih opravlja skupina združenj prostovoljnih dobrodelnih organizacij, za oprostitve na podlagi člena 4(18) UStG ni pomembno, ali so stroške nege v določenem deležu primerov nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči, niti niso pomembne razmere v prejšnjem letu.

75. Povedano drugače, organizacije iz člena 4(18) UStG – v nasprotju s tistimi iz člena 4(16) – so oproščene DDV ne glede na sestavo skupine prejemnikov njihovih storitev.

76. Zato smo soočeni s položajem, v katerem – ob upoštevanju obstoječe konkurence med podobnimi ponudniki – za priznanje nekaterih organizacij v skladu s členom 13(A)(1)(g) Šeste direktive (tistih iz člena 4(16) UStG) ne veljajo enaki pogoji kot za podobne storitve (tiste iz člena 4(18)).

77. Glede tega je treba poudariti, da je peti senat Bundesfinanzhof 15. marca 2007⁴⁸ v zadevi L.u.P., potem ko je prejel odgovor Sodišča na vprašanje za predhodno odločanje, pravilno ugotovil, da nacionalni predpisi v členih 4(14) in 4(16)(b) in (c) UStG niso bili skladni z načelom davčne nevtralnosti, ki velja v pravu EU, ker v skladu s to določbo za vse vrste ustanov zasebnega prava v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive niso veljali enaki pogoji za priznanje, da lahko opravljajo podobne storitve.

78. Menim, da nič v spisu pred Sodiščem ne kaže na to, da bi zgornje razlikovanje kljub vsemu lahko veljalo za skladno z načelom davčne nevtralnosti, trditve nemške vlade v zvezi s tem pa niso prepričljive.

46 — Navedena v opombi 17, točka 50.

47 — Glej sodbe Kügler, navedena v opombi 9, točka 57; Dornier, navedena v opombi 9, točka 74, in CopyGene A/S, navedena v opombi 13, točka 65.

48 — V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Vendar to primerjaj s sodbo Bundesfinanzhof z dne 24. januarja 2008 v zadevi Czukas, V R 54/06.

79. Nemška vlada v bistvu trdi, da bi ji moralo biti dovoljeno uporabljati različna pravila za različne davčne zavezanke. Tako je tudi Oberfinanzdirektion Düsseldorf (regionalni direktorat za finance v Düsseldorfu) v upravni odločbi z dne 13. maja 2005, naslovljeni „Kratka informacija o prometnem davku št. 10“⁴⁹, menil, da za storitve ambulantne nege veljajo drugačni pogoji za davčno oprostitve. Navedel je, da se lahko davčna oprostitve na podlagi člena 4(18) UStG odobri tudi v primeru, ko niso izpolnjeni pogoji iz člena 4(16)(e) UStG.

80. Vendar menim, da je ta trditev v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti in sodbo Sodišča v zadevi L.u.P.⁵⁰ Iz tega načela in navedene sodne prakse izhaja splošno pravilo, da države članice ne smejo uporabljati različnih pravil za različne davčne zavezanke.

81. Nemška vlada je trdila, da je mogoče ustanove javnega prava obravnavati drugače kot subjekte zasebnega prava. Vendar je pomembno poudariti – kar je bilo treba pojasniti na obravnavi in je potem nemška vlada potrdila – da uradno priznane prostovoljne dobrodelne organizacije⁵¹, navedene v členu 4(18) UStG, niso urejene z javnim pravom, temveč zasebnim, in zato zanje ne velja ločena oprostitve iz člena 4(16)(a), ki se nanaša na organe javnega prava.

82. Poudariti je treba, da je cilj člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive zmanjšati stroške zdravstvenega varstva.⁵² V zvezi s cilji oprostitve iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive iz navedene določbe vsekakor izhaja, da naj bi se s temi oprostitvami, ker je za nekatere storitve v splošnem interesu v socialnem sektorju zagotovljena ugodnejša obravnava z vidika DDV, zmanjšali stroški teh storitev, ki naj bi tako postale dostopnejše za posameznike, ki bi jih lahko koristili.⁵³

83. Menim (tako kot Komisija), da zgornji cilj zmanjševanja stroškov zdravstvenega varstva sicer načeloma res utemeljuje uporabo merila, kot je merilo dveh tretjin iz člena 4(16)(e) UStG, vendar ostaja dejstvo, da na podlagi tega cilja ni razvidno, zakaj to merilo velja za položaje, v kakršnih so osebe, kot je I. Zimmermann, ne velja pa za subjekte iz člena 4(18) UStG.

84. Nemška vlada trdi, da je pogoj iz člena 4(16) UStG namenjen zagotovitvi, da je ponudnik storitev zares dobrodelna organizacija in obravnavan enako kot javne organizacije. Navaja, da je namen zadevnih predpisov to, da se z davčno oprostitvijo osebe pritegnejo v shemo zdravstvenega zavarovanja.

85. Sam sicer menim, da je to razumljivo, vendar ostaja dejstvo, da bi morala za obe skupini davčnih zavezancev (iz členov 4(16)(e) in 4(18)) veljati enaka pravila.

86. Kot je Sodišče nakazalo v sodbi Rank Group, „[je treba] načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da razlika v obravnavanju – z vidika DDV – dveh storitev, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki izpolnjujeta enake potrebe potrošnika, zadostuje za ugotovitev kršitve tega načela. Za tako kršitev se torej ne zahteva, da se med drugim ugotovi dejanski obstoj konkurence med zadevnima storitvama ali izkrivljanje konkurence zaradi navedene razlike v obravnavanju.“⁵⁴

87. Nazadnje, predložitveno sodišče je pravilno opozorilo, da Šesta direktiva ne vsebuje nobene določbe, ki bi državam dovoljevala, da davčno oprostitve za enake storitve pogojujejo s tem, ali je ponudnik neko združenje ali član takega združenja.

49 — Kurzinformation Umsatzsteuer št. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 — Navedena v opombi 17.

51 — Ter osebe, združenja oseb in premoženjski skladi, ki so člani dobrodelnih organizacij.

52 — Glej med drugim sodbo L.u.P., navedeno v opombi 17, točka 31.

53 — Sodba Kingscrest Associates in Montecello, navedena v opombi 9, točka 30. Glej tudi sodbe Dornier, navedena v opombi 9, točka 43 (glede člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive); D'Ambrunil in Dispute Resolution Services, navedena v opombi 11, točka 58 (člen 13(A)(1)(b)), in L.u.P., navedena v opombi 17, točka 25 (člen 13(A)(1)(b) in (c)).

54 — Navedena v opombi 41, točka 36.

88. Na koncu bi pripomnil, da lahko Nemčija, če se odloči za uvedbo pravil za priznavanje organizacij kot dobrodelnih – čeprav je iz sodne prakse razvidno, da Šesta direktiva ne zahteva, da se priznanje odobri v skladu s formalnim postopkom ali da je izrecno določeno v nacionalnih davčnih predpisih⁵⁵ – to tudi lahko stori. Vendar morajo ta pravila spoštovati načelo davčne nevtralnosti.

89. Iz vseh zgoraj navedenih preudarkov sledi, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje uporabi spornega pogoja iz postopka v glavni stvari,⁵⁶ če so v skladu z veljavnimi nacionalnimi določbami enake storitve oproščene davka pod drugačnimi pogoji, kadar jih opravljajo uradno priznana združenja prostovoljnih dobrodelnih organizacij ter osebe, združenja oseb in premoženjski skladi, ki opravljajo prostovoljno dobrodelno dejavnost in ki so člani dobrodelnih organizacij.

IV – Predlog

90. Iz zgoraj navedenih razlogov menim, da je treba na vprašanji, ki ju je v predhodno odločanje predložilo Bundesfinanzhof (Nemčija), odgovoriti:

1. Člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) načeloma nacionalnemu zakonodajalcu dopušča, da davčno oprostitev za storitve ambulantne nege bolnih oseb ali oseb, ki potrebujejo nego, pogojuje s tem, da so v teh ustanovah stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči.

Dejstvo pa je, da se to merilo lahko uporablja le, če je skladno z načelom davčne nevtralnosti.

2. Načelo davčne nevtralnosti nasprotuje uporabi navedenega merila, če so v skladu z veljavnimi nacionalnimi določbami enake ali podobne storitve oproščene davka pod različnimi pogoji, kot je to v postopku v glavni stvari.

⁵⁵ — Glej sodbo Dornier, navedeno v opombi 9, točka 67.

⁵⁶ — To je, ko država članica – v okviru uporabe oprostitve iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive – davčno oprostitev za storitve ambulantne nege bolnih oseb ali oseb, ki potrebujejo nego, pogojuje s tem, da so v teh ustanovah *stroške nege v prejšnjem koledarskem letu vsaj v dveh tretjinah primerov v celoti ali v pretežnem delu nosili zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči*.