



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 1. ožujka 2017.¹

Predmet C-605/15

**Minister Finansów
protiv**

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. w Warszawie

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Zakonodavstvo u području PDV-a – Izuzeće nezavisne grupe od poreza u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o porezu na dodanu vrijednost – Primjena na usluge osiguranja – Primjena na prekogranične grupe – Ocjena nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja – Obveza država članica u pogledu daljnje konkretizacije odredbe direktive s izravnim učinkom”

I. Uvod

1. Sud u ovom zahtjevu za prethodnu odluku ponovo razmatra članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Ta je odredba jedno od još nerazjašnjenih izuzeća. Tu odredbu i njezine uvjete Sud je proteklih desetljeća razmatrao samo tri puta³. Međutim, trenutačno se pred Sudom vode čak četiri postupka⁴ koji se odnose na različite aspekte tog izuzeća.

2. U sličnom predmetu DNB Banka⁵ najprije valja donijeti odluku o tome što uopće znači grupa u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Međutim, ovaj postupak važan je za materijalno (proširenje i na osiguranja) i prostorno (takozvane prekogranične grupe) područje primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u i utvrđivanje nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja. Usto, treba odgovoriti i na pitanje je li država članica u ovom slučaju obvezna u svoj nacionalni zakon prenijeti više od samog teksta izuzeća.

1 Izvorni jezik: njemački

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Presude od 15. lipnja 1989., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) i od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713)

4 Osim ovog postupka pokrenuti su postupci C-274/15, Komisija/Luksemburg, C-326/15, DNB Banka i C-616/15, Komisija/Njemačka.

5 Broj predmeta Suda: C-326/15

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. U Uniji se porez na dodanu vrijednost obustavlja u skladu s Direktivom o PDV-u. Člankom 11. stavkom 1. Direktive o PDV-u državama članicama omogućuje se sljedeće:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost (dalje u tekstu ‚Odbor za PDV’), sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.”

4. U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u države članice dužne su od poreza na dodanu vrijednost izuzeti sljedeće transakcije:

„isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja”.

5. Člankom 131. Direktive o PDV-u kao općom odredbom uređuje se i prethodno navedeno izuzeće:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

B. Nacionalno pravo

6. Člankom 43. stavkom 1. točkom 21. Zakona od 11. ožujka 2004. o porezu na dodanu vrijednost (kodificirana verzija Službenog lista Republike Poljske od 2011., br. 177, poz. 1054. s izmjenama, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđa se:

„Od poreza se izuzimaju: isporuke usluga koje su nezavisne grupe osoba, koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od poreza ili u pogledu koje se one ne smatraju poreznim obveznicima, pružile svojim članovima, u svrhu pružanja usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti koja je izuzeta od poreza ili je neoporeziva za svoje članove, ako takve grupe od svojih članova samo potražuju nadoknadu troškova do visine iznosa koji odgovara svakom njihovu pojedinačnom udjelu u zajedničkim troškovima takve grupe, a koji su nastali u zajedničkom interesu ako izuzeće ne uzrokuje narušavanje uvjeta tržišnog natjecanja.”

III. Glavni postupak

7. Koncern Aviva (u daljnjem tekstu: koncern) pruža u Europi usluge osiguranja i, među ostalim, osigurava i prava na mirovinu. Važno područje poslovanja koncerna odnosi se na dugoročne štedne programe, upravljanje fondovima i osiguranja. Koncern razmišlja o stvaranju niza centara za zajedničke usluge u odabranim državama članicama Europske unije i obavljanju te aktivnosti u obliku

Europskog gospodarskog interesnog udruženja⁶ (u daljnjem tekstu: EGIU). Članovi tog EGIU-a trebaju biti isključivo društva koncerna koja obavljaju gospodarsku djelatnost u području osiguranja, a među njima, među ostalim, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. iz Varšave (Aviva društvo za životna osiguranja d. d., u daljnjem tekstu: Aviva).

8. U centrima za zajedničke usluge trebaju se pružati usluge koje su izravno potrebne za obavljanje aktivnosti osiguranja članova grupe (članova EGIU-a). To mogu posebno biti usluge u području ljudskih potencijala, financijske i računovodstvene usluge, informatičke usluge, upravne usluge, usluge za kupce i usluge u području razvoja novih proizvoda.

9. Članovi EGIU-a trebaju obavljati aktivnosti koje su izuzete od poreza odnosno koje su neoporezive. Međutim, postoji mogućnost da neki od njih (uključujući i Avivu) kao dodatnu ili sporednu aktivnost obavljaju oporezive aktivnosti (na primjer povremeno iznajmljivanje površina, pružanje drugih pomoćnih usluga). Usluge EGIU-a pružaju se isključivo za društva grupe s poslovnim nastanom u Europskoj uniji. Navedene aktivnosti, koje bi trebao pružati EGIU, trenutačno pružaju pojedinačna društva koncerna koja imaju poslovni nastan u 12 država.

10. Sud koji je uputio zahtjev smatra da se u konačnici korištenjem usluga EGIU-a od strane društava koncerna, među kojima su i društva s poslovnim nastanom u Poljskoj, u načelu ne mijenja opseg kupnji od vanjskih pružatelja usluga koje se obavljaju unutar koncerna. Na temelju svoje aktivnosti EGIU ne bi smio ostvarivati dobit jer bi to bilo u suprotnosti s člankom 3. Uredbe o EGIU-u, u skladu s kojim svrha EGIU-a nije stjecanje vlastite dobiti.

11. U tim činjeničnim okolnostima društvo Aviva obratilo se ministru financija (u daljnjem tekstu: porezna uprava) sa zahtjevom za pisano tumačenje o tome hoće li navedena aktivnost EGIU-a (s poslovnim nastanom negdje u Uniji, ali ne u Poljskoj) u skladu s člankom 43. stavkom 1. točkom 21. Zakona o PDV-u biti izuzeta od PDV-a. Društvo Aviva osobito je zanimalo je li točno da članovi EGIU-a s poslovnim nastanom u Poljskoj, koji kao društva obavljaju gospodarsku djelatnost u području osiguranja, stoga nisu obvezni, u skladu s mehanizmom obrnutog oporezivanja, obračunati i prijaviti PDV koji trebaju platiti za troškove koje će im dodijeliti EGIU. Aviva smatra da na to pitanje treba potvrdno odgovoriti.

12. Porezna uprava navela je u odluci od 14. ožujka 2013., koja je uključivala tumačenje pojedinog slučaja, da je to stajalište pogrešno. Utvrdila je da posljednji od uvjeta za izuzeće navedenih u članku 43. stavku 1. točki 21. Zakona o PDV-u, naime uvjet da izuzeće ne narušava uvjete tržišnog natjecanja, nije ispunjen.

13. Porezna uprava pozvala se na sudsku praksu Suda, osobito na presudu Taksatorringen⁷. Utvrdila je da u ovom slučaju postoji realna opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja. Ako EGIU primijeni izuzeće, osigurat će si povlašten položaj na tržištu.

14. U tužbi podnesenoj pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Waszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) (u daljnjem tekstu: prvostupanjski sud) društvo Aviva uspješno je predložilo poništenje odluke koja je uključivala tumačenje porezne uprave. U skladu s presudom prvostupanjskog suda od 30. prosinca 2013. EGIU ispunjava sve uvjete za primjenu izuzeća navedenog u članku 43. stavku 1. točki 21. Zakona o PDV-u. Protiv presude prvostupanjskog suda porezna uprava podnijela je žalbu u kasacijskom postupku.

⁶ U smislu Uredbe (EEZ) br. 2137/85 o Europskom gospodarskom interesnom udruženju (EGIU) (SL 1985., L 199, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 63.)

⁷ Presuda od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621)

IV. Postupak pred Sudom

15. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) u Varšavi, pred kojim se sada vodi postupak, Sudu je 17. studenoga 2015. u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Je li nacionalna odredba o izuzimanju nezavisne grupe osoba od poreza na dodanu vrijednost koja ne propisuje nikakve uvjete ili postupke u pogledu ispunjavanja pretpostavki narušavanja tržišnog natjecanja usklađena s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u u vezi s člankom 131. Direktive o PDV-u te načelima djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja?
2. Prema kojim kriterijima treba ocjenjivati je li ispunjena pretpostavka narušavanja tržišnog natjecanja propisana u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive o PDV-u?
3. Je li za odgovor na drugo pitanje važno da nezavisna grupa osoba pruža usluge članovima koji podliježu pravnim sustavima različitih država članica?”

16. Na ta su pitanja Aviva, Republika Poljska, Savezna Republika Njemačka, Nizozemska, Ujedinjena Kraljevina i Europska komisija podnijele pisana očitovanja, a sudjelovale su, uz iznimku Ujedinjene Kraljevine i Nizozemske, i na raspravi održanoj 7. prosinca 2016.

V. Pravna ocjena

A. Drugo i treće prethodno pitanje

17. Drugo i treće pitanje odnose se na uvjete iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u te se stoga najprije i zajedno ispituju. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev želi u konačnici znati kako tumačiti uvjet da to nije „narušavanje tržišnog natjecanja” i uvjet „grupe” ako ta grupa svojim članovima pruža prekogranične usluge.

18. Za to je najprije potreban odgovor na pitanje pripada li grupa osiguravajućih društava kao što je Aviva materijalnom području primjene odredbe o izuzeću iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u (odjeljak 1.). Osim toga treba razjasniti je li članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u odredba o izuzeću koja ima prekogranični učinak (odjeljak 2.) i kako tumačiti (negativni) uvjet nepostojanja „narušavanja tržišnog natjecanja” (odjeljak 3.).

1. Materijalno područje primjene

a) Tekst, smisao i svrha

19. Iz teksta članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u nije jasno pripadaju li sve ili samo određene grupe materijalnom području primjene odredbe o izuzeću. Odgovarajući odgovor mogao bi se možda izvesti iz smisla i svrhe izuzeća.

20. Čini mi se da članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u, u skladu sa stajalištem nezavisnog odvjetnika J. Mischoa⁸ i same sudske prakse Suda⁹, ima sljedeću svrhu. Njime treba izbjeći konkurentski nepovoljan položaj onoga koji, na primjer, zbog malog opsega svojeg poduzeća, mora kupiti usluge, u usporedbi s onim koji može usluge pružiti zahvaljujući vlastitim zaposlenicima ili u okviru PDV-grupe.

21. Konkurentski nepovoljan položaj koji bi trebalo izjednačiti izuzećem nastaje na sljedeći način. Onaj koji nudi određene usluge bez poreza, mora snositi PDV na ulazne isporuke. Bez izuzeća u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u to bi se dogodilo i kada bi morao surađivati s drugim stručnjacima u okviru zajedničke strukture koja preuzima aktivnosti potrebne za pružanje tih usluga (izuzetih od poreza). Proširenjem izuzeća od poreza na zajednički izvršene ulazne isporuke izuzeće od poreza izlazne usluge obuhvaća jednaku dodanu vrijednost kao kod konkurenta kod kojeg ulaznu isporuku pruže njegovi vlastiti zaposlenici. Time krajnji potrošač sudjeluje u izuzeću i onda kada grupa poduzeća koja posluju bez poreza izvrši određene ulazne isporuke koje su se izravno spojile u uslugu koja mu je pružena bez poreza. Suprotno mišljenju Komisije iznesenom na raspravi, članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u nije protivan načelu neutralnosti, već se njime, naprotiv, kompenzira konkurentski nepovoljan položaj poreznih obveznika koji dijele svoje resurse.

22. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda izuzeća treba usko tumačiti, pri čemu tumačenje ipak treba slijediti smisao i svrhu te učinak odredbe¹⁰. Ako je svrha članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u proširenje drugih izuzeća, onda se za pitanje o tome koje grupe trebaju biti obuhvaćene treba osloniti na svrhu izuzete aktivnosti članova grupe koju treba proširiti.

23. Usluge osiguranja izuzete su od obveze plaćanja PDV-a jer transakcija već podliježe porezu na osiguranje koji također mora snositi potrošač¹¹. Time se uklanja izravna konkurencija dviju vrsta poreza pri *pružanju izlazne usluge*. Za uklanjanje konkurentске situacije na izlaznoj strani nije nužno izuzeće za ulazne usluge, kao što je to u ovom slučaju usluga EGIU-a za društvo Aviva.

24. Isto vrijedi i za izuzeće bankarskih usluga. Sud smatra da je njihov cilj, prije svega, ublažiti poteškoće povezane s određivanjem porezne osnovice i iznosa PDV-a koji se može odbiti¹². Međutim, ni taj cilj nije relevantan za izuzeće ulaznih usluga jer se u slučaju usluga EGIU-a za društvo Aviva za njegovu aktivnost izuzetu od poreza odbitak pretporeza ionako ne može uzeti u obzir. Stoga se tu ne pojavljuje problem razgraničenja.

b) Sustavno tumačenje

25. Sustavnim pristupom može se utvrditi da članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u nije opća odredba za sva izuzeća kao što je to članak 131. Direktive o PDV-u. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u ne nalazi se u poglavlju 1. glavi IX. (Izuzeća) pod naslovom „Opće odredbe”.

8 Mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562)

9 Presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713)

10 Presude od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.), od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, t. 30.), od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16.), od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka, (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.) i od 28. studenoga 2013., BBVA MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 25.)

11 Presude od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 23.) i od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, t. 67.)

12 Presude od 19. travnja 2007., Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, t. 24.), od 10. ožujka 2011., Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, t. 21.), od 12. lipnja 2014., Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, t. 30.)

26. Naprotiv, zakonodavac je članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive o PDV-u smjestio u poglavlje 2. pod naslov „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”. Izuzeća obuhvaćena člankom 132. stavkom 1. Direktive o PDV-u namijenjena su tomu da se iz javno-političkih razloga potrošači tih isporuka i drugih usluga rasterete oporezivanja PDV-om, bilo da se radi o tome da su usluge obično namijenjene potrebitim osobama (na primjer socijalna skrb navedena u točki (g)), ili da se ne bi povećali troškovi egzistencijalnih medicinskih tretmana (na primjer pod točkom (b) i (c)) ili pak zato da pojeftini obrazovanje neophodno za društvo (na primjer pod točkama (i) i (j)).

27. U pogledu tih izuzeća od javnog interesa razumljivo je da se u određenim okolnostima izuzmu i takve ulazne usluge koje u okviru suradnje, koja se temelji na podjeli rada, pruža grupa takvih poduzetnika i koje su izravno namijenjene tim izuzetim transakcijama. To vrijedi tim više s obzirom na činjenicu da se instrument PDV-grupe rjeđe primjenjuje u sektorima od javnog interesa (članak 11. Direktive o PDV-u).

28. To, suprotno mišljenju Komisije, također nije u suprotnosti s pripremnim aktima članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Komisijine primjedbe u tom smislu odnose se samo na izuzeće za grupu liječnika koje je predložila, a koje je u zakonodavnom postupku ispušteno. Naime, taj je prijedlog zakonodavac proširio na trenutačnu verziju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Međutim, proširenje ne utječe na sustavni položaj članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Taj položaj nije promijenjen ni u preinaci Šeste direktive, odnosno Direktive o PDV-u u 2006.

29. Zakonodavac očito nije želio obuhvatiti samo grupe liječnika, već i grupe obrazovnih ustanova i tako dalje. Međutim, iz pripremnih akata ne može se zaključiti da su time trebale biti obuhvaćene i grupe banaka ili osiguranja. Čak i sam Sud smatra da je sustavan položaj odredbi o izuzećima važan za tumačenje¹³.

30. Kao što navodi Savezna Republika Njemačka, čini se da je do prije nekoliko godina i unutar Komisije prevladavalo stajalište da zakonodavac za bankarski sektor i sektor osiguranja treba uvesti odgovarajuće proširenje izuzeća¹⁴, što, kao što je Komisija priznala na raspravi, Vijeće nije prihvatilo. Ta se odluka zakonodavca pri sustavnom položaju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne može potkopati širokim tumačenjem te odredbe o izuzeću¹⁵. Naprotiv, odluka o tome hoće li prihvatiti takvo proširenje izuzeća iz članka 135. Direktive o PDV-u mora biti prepuštena europskom zakonodavcu.

31. Tom tumačenju nije protivna ni presuda Taksatorringen¹⁶, iako je donesena u pogledu grupe osiguravajućih društava. Ipak, Sudu je u tom predmetu postavljeno pitanje koje se odnosi na tumačenje uvjeta „narušavanja tržišnog natjecanja” i Sud je, kao što je razvidno, odgovorio samo na to¹⁷.

13 Presuda od 5. listopada 2016., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, t. 32. i sljedeće)

14 Vidjeti osobito prijedlog izmjene Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu tretmana usluga osiguranja i financijskih usluga u COM(2007) 747 *final* – str. 2. i Obavijest Komisije Europskom parlamentu i Vijeću o mogućnosti stvaranja PDV-grupe u skladu s člankom 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u COM(2009) 325 *final* – str. 4.

15 To vrijedi tim više s obzirom na to da je široko tumačenje odredbi o izuzećima odbačeno u sudskoj praksi Suda. Vidjeti u tom smislu točku 22. ovog mišljenja.

16 Vidjeti presudu od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Presuda od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621 t. 47. i sljedeće). Isto vrijedi i za presudu iz 1989. (presuda od 15. lipnja 1989., Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), u kojoj je zaklada željela iskoristiti izuzeće kao grupa, a Sud je to odbio iz drugih razloga. Može li se zaklada, kao samostalna imovinska masa, doista smatrati grupom „osoba”, više je nego dvojbeno.

c) Nepostojanje povrede načela neutralnosti

32. Odbijanje izuzeća za grupe osiguranja nije u suprotnosti s načelom neutralnosti iz zakonodavstva o PDV-u. S jedne strane, načelo neutralnosti znači da poreznog obveznika (poduzeće) kao pomoćnika poreznog vjerovnika u obliku ubirača poreza treba osloboditi od konačnog tereta PDV-a izvan privatne krajnje potrošnje ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija¹⁸. To u ovom slučaju nije relevantno. S druge strane, to načelo u okviru naplate PDV-a zabranjuje različito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije¹⁹.

33. Različito postupanje s grupama unutar i izvan područja primjene članka 132. Direktive o PDV-u temelji se na njihovoj aktivnosti od javnog interesa. To se kao kriterij razlikovanja u pogledu načela neutralnosti ne može osporiti.

34. U prilog uskom tumačenju izuzeća bez prava na odbitak pretporeza govori i činjenica da takav izuzetak, ako se pažljivije promotri, može narušiti tržišno natjecanje. Naime, njime se u određenim okolnostima potiče da se vlastiti obračunati pretporez smanjuje takozvanim „*insourcingom*”, to jest uključivanjem aktivnosti u vlastito poslovanje jer opseg izuzeća za krajnjeg potrošača ovisi o obračunatom pretporezu poduzeća koje mu pruža uslugu. To je na određeni način protivno načelu da gospodarski subjekti mogu odabrati organizacijski model koji im u ekonomskom pogledu najbolje odgovara bez rizika da će njihove transakcije biti isključene iz izuzeća²⁰.

35. Iz sustavnog položaja i svrhe članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u u konačnici proizlazi da taj članak treba tumačiti usko i da se ne primjenjuje na grupu osiguravajućih društava kao što je to ovom slučaju.

2. Prekogranični učinak izuzeća grupe

a) Opća razmatranja

36. U slučaju da je stajalište Suda drukčije, valja odlučiti obuhvaća li izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u i usluge prekogranične grupe za svoje članove koji imaju poslovni nastan u drugim državama članicama (ili trećim zemljama). To se pitanje postavlja i za slučaj da i sama grupa ima poslovni nastan u trećoj zemlji.

37. Na prvi pogled tekst članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne sadržava nikakvo ograničenje poslovnog nastana članova grupe i same grupe na područje samo jedne države članice.

38. Suprotno tomu, zakonodavac je ostale odredbe Direktive o PDV-u u pogledu njihova područja učinka izričito ograničio na područje samo jedne države članice. Tako država članica, u skladu s člankom 11. stavkom 1. Direktive o PDV-u, može tretirati kao jedinstvenog poreznog obveznika samo „osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice”. Takvo teritorijalno ograničenje predviđeno je i u članku 283. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u, u skladu s kojim posebna odredba za male poduzetnike ne vrijedi za poreznog obveznika koji „nema poslovni nastan u državi članici u kojoj treba platiti PDV”.

¹⁸ Vidjeti osobito presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 48.), od 8. veljače 2007., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, t. 22.), i od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, t. 38.).

¹⁹ Presude od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.), od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30.) i od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 22.)

²⁰ Presuda od 4. svibnja 2006., Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, t. 68.), od 21. lipnja 2007., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, t. 35.), i od 3. travnja 2008., J. C. M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, t. 28.)

39. U suprotnom bi se iz toga moglo zaključiti da bi se članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u trebao primjenjivati u prekograničnim situacijama. S druge strane, postoje i odredbe koje se izričito temelje na prekograničnoj aktivnosti poreznog obveznika (vidjeti članak 148. točku (e) Direktive o PDV-u, „zrakoplovne kompanije koje djeluju za naknadu uglavnom na međunarodnim linijama”). U tom pogledu ta argumentacija u tekstu nije nužno obvezna.

40. Međutim, ako se pogleda detaljnije, prethodno navedena argumentacija protivna je pripremnim aktima (točka (b)), strukturi izuzeća (točka (c)), ocjeni članka 11. stavka 1. Direktive o PDV-u (točka (d)) i klauzuli o tržišnom natjecanju navedenoj u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive o PDV-u (točka (e)). Konačno, ni temeljne slobode ne dopuštaju proširenje izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u na prekograničnu grupu (točka (f)). Osim toga, navedena bi argumentacija omogućavala korištenje raznih poreznih stopa odnosno poreznih sustava (točka (g)).

b) Povijesna sustavnost izuzeća

41. Na prvi pogled, ograničenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u na grupe koje nisu prekogranične nije vidljivo. Međutim, uvidom u prethodni propis, Šestu direktivu²¹, može se objasniti zašto se takvo ograničenje, za razliku od slučaja u članku 11. Direktive o PDV-u, ne može pronaći u tekstu.

42. U odredbi koja je prethodila Direktivi o PDV-u izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u bilo je uređeno u članku 13. Šeste direktive. Taj članak, kao što je razvidno iz naslova, obuhvaća samo „Izuzeća na teritoriju države”. U skladu s trećom uvodnom izjavom pri donošenju Direktive o PDV-u preoblikovali su se samo struktura i tekst, ali nije bilo značajnih sadržajnih promjena u postojećem zakonodavstvu. Međutim, došlo je ipak do sadržajnih promjena i iscrpno su navedene u odredbama o prenošenju i stupanju na snagu te direktive. U tom se smislu ništa ne navodi u pogledu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

43. Stoga se, uzimajući u obzir Šestu direktivu, može pretpostaviti da izuzeće na teritoriju države obuhvaća samo usluge grupa s poslovnim nastanom na teritoriju države odnosno njihovih članova u državi.

c) Sustavnost izuzeća u Direktivi o PDV-u

44. U prilog tom uskom tumačenju govori i sustavnost izuzeća u glavi IX. Direktive o PDV-u. U tom pogledu tek poglavlja 4. do 8. i 10. sadržavaju specifična izuzeća za prekogranične transakcije. Prekogranične usluge (prijehoza) osobito su jasno regulirane u poglavlju 7.

45. Ta sustavnost također govori protiv toga da se proširenje odredbi o izuzeću iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u primjenjuje na prekograničnu grupu. To osobito vrijedi kada se člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u ne bi trebala proširiti samo izuzeća iz članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom pogledu već točku 19. i sljedeće).

d) Proturječna ocjena članka 11. Direktive o PDV-u

46. Osim toga, široko tumačenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u dovelo bi do proturječnih ocjena odredbi članka 11. Direktive o PDV-u. Njime se državama članicama omogućuje da mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika „sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice” koje su u obliku grupe na određeni način „međusobno usko povezane”.

²¹ Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

47. Ako se dva poduzeća povežu u grupu tako da jedno ima većinski udio u grupi, onda u slučaju usluga grupe za to poduzeće članak 11. Direktive o PDV-u neće imati prekogranični učinak. S druge strane, izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u imalo bi prekogranični učinak. Odredba koja za vrstu grupe postavlja niže zahtjeve dovela bi do prekograničnog izuzeća od obveze PDV-a, dok odredba koja postavlja strože uvjete, ne bi.

48. Ta proturječna ocjena može se riješiti samo ako se i učinci članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ograniče na jednu državu članicu, čime se pretpostavlja da grupa i član, kojemu se pruži usluga, imaju poslovni nastan u istoj državi članici.

49. Oba slučaja temelje se na istom razmišljanju. Ograničavanjem na vlastiti teritorij postiže se da jedna država članica ne dovodi u pitanje teritorijalnu ovlast oporezivanja druge države članice u kojoj je dopuštena integrirana grupa odnosno prihvaća se odgovarajuća grupa, čije uvjete druga država članica teško može provjeriti. Istovremeno se osigurava da nema proturječnih odluka različitih poreznih uprava.

e) Ocjena nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja

50. Činjenica da izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, kao što proizlazi iz njegova teksta, ne smije dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja, također ide u prilog teritorijalnom ograničenju izuzeća na jednu državu članicu.

51. U tom pogledu, Sud je već u odnosu na članak 13. stavak 1. Direktive o PDV-u u presudi *Isle of Wight Council* odgovorio na izričito pitanje treba li pojam „narušavanja tržišnog natjecanja” odrediti u odnosu na određeno lokalno tržište ili na cijelo državno područje države članice. Na to je pitanje odgovorio na način da se ocjena narušavanja tržišnog natjecanja ne odnosi na određeno lokalno tržište²².

52. To je obrazložio time²³, da nadzor velikog broja lokalnih tržišta zahtijeva sustavnu ponovnu ocjenu uvjeta tržišnog natjecanja na temelju često složenih ekonomskih analiza, a čije utvrđivanje može biti posebno teško jer se granice tih tržišta ne moraju nužno poklapati s mjesnom nadležnošću lokalnih vlasti. Ta situacija bi tada lako mogla ugroziti načela porezne neutralnosti i pravne sigurnosti.

53. Međutim, porezne uprave još su manje sposobne za prekograničnu ocjenu postojanja narušavanja tržišnog natjecanja u različitim državama članicama (ili čak u svijetu), nego za ocjenu brojnih lokalnih tržišta u vlastitoj državi. Zato se pristup Suda u pogledu članka 13. Direktive o PDV-u može primijeniti i na članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive o PDV-u.

54. Međutim, ako porezni organi, u skladu s člankom 13. ili člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u, trebaju ocijeniti narušavanja tržišnog natjecanja samo u odnosu na vlastitu državu članicu, tada se grupu u pogledu toga uzrokuje li pružanje usluge oslobođene poreza svojim članovima narušavanje tržišnog natjecanja, može načelno provjeriti samo u pogledu onih članova koji imaju poslovni nastan u istoj državi članici.

55. Isti problemi, na što je na raspravi i uputila Savezna Republika Njemačka, nastaju u pogledu svih ostalih uvjeta. Primjerice, jesu li usluge pružene izravno u svrhu neoporezive aktivnosti članova, treba odlučiti država članica u kojoj član grupe ima poslovni nastan, ali i država članica u kojoj se nalazi grupa. U takvom slučaju ne možemo isključiti rizik od proturječnih odluka.

²² Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 53.)

²³ Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 49. i sljedeće)

56. S obzirom na to da je u trenutku stvaranja odredbe o izuzeću iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u sadašnji sustav uzajamne pomoći u Uniji jedva bio uspostavljen, ne može se pretpostaviti da je zakonodavac na temelju sada postojećih mogućnosti uzajamne pomoći unutar Unije imao na umu takvu prekograničnu grupu. Bez obzira na to, sustav uzajamne pomoći EU-a zasigurno ne eliminira problem u slučaju situacija koje uključuju treće zemlje (vidjeti u tom pogledu točku 62. i sljedeće).

f) Poštovanje temeljnih sloboda u tumačenju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u

57. To usko tumačenje nije u suprotnosti s temeljnim slobodama. Budući da pravni akt Unije, kao što je Direktiva o PDV-u, treba tumačiti koliko je to moguće u skladu s primarnim pravom²⁴, pri tumačenju treba poštovati i te temeljne slobode. Međutim, ograničenje temeljnih sloboda može biti opravdano samo važnim razlozima u općem interesu. Osim toga, to ograničenje mora biti prikladno za postizanje zadanog cilja u pitanju i ne smije prekoračiti ono što je nužno za njegovo postizanje²⁵.

58. Ograničenje slobode pružanja usluga, koje možda postoji u ovom slučaju, kao i teritorijalno ograničenje učinaka PDV-grupe u smislu članka 11. Direktive o PDV-u, opravdano je radi očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama²⁶. Usto, nužnost da se osigura učinkovitost poreznog nadzora²⁷ može opravdati moguće ograničenje slobode pružanja usluga u ovom slučaju.

59. Sve dok u području primjene članka 11. Direktive o PDV-u, mjesto pružanja usluge može biti u drugoj državi članici, u kojoj PDV-grupa ne mora nužno postojati, učinak PDV-grupe ne može se proširiti izvan teritorijalnih granica država članica i ne bi trebalo doći do negativnog utjecaja na porezne prihode od PDV-a u drugoj državi članici.

60. Isto vrijedi i u području primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Sve dok porezna uprava u određenoj državi članici postojanje narušavanja tržišnog natjecanja i druge uvjete može ocijeniti samo u vlastitoj državi članici, ona ovisi o ocjeni tih uvjeta koju provede druga država članica. Međutim, u tom se slučaju učinak izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne može proširiti na prekograničnu grupu ako želimo spriječiti da na porezne prihode od PDV-a u jednoj državi članici može utjecati druga država članica.

61. Treba uzeti u obzir i činjenicu da se u skladu s člankom 131. Direktive o PDV-u treba osigurati pravilna i jednostavna primjena te odredbe o izuzeću. Potonje je *de facto* isključeno ako porezna uprava narušavanje tržišnog natjecanja mora procijeniti na svjetskoj razini odnosno na razini Unije ili ako različite porezne uprave, koje si mogu međusobno proturječiti, provedu različite ocjene. Potonje će uzrokovati upravo narušavanje tržišnog natjecanja²⁸. U tom su pogledu i znatne praktične poteškoće u primjeni i kontroli protivne širokom tumačenju²⁹ izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

24 Presude od 19. studenoga 2009., Sturgeon i dr. (C-402/07 i C-432/07, EU:C:2009:716, t. 48.), od 16. rujna 2010., Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, t. 43.) i od 15. veljače 2016., N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 48. i navedena sudska praksa)

25 Presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.), od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 47.), i od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35.)

26 U pogledu tog razloga opravdanja vidjeti osobito presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 45. i 46.), od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 48.), od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 47.) i od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 60.)

27 Presude od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 57.) i od 27. siječnja 2009., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 52.)

28 To se očituje ako u jednoj državi dođe do odbitka pretporeza grupe jer se izuzeće ne priznaje s obzirom na to da se pretpostavlja određeno narušavanje tržišnog natjecanja. S druge strane, u državi članici primatelja usluge na temelju obrnute porezne obveze, pri čemu se ta obveza prenosi na člana grupe, pretpostavlja se izuzeće jer se smatra da tu ne dolazi do narušavanja tržišnog natjecanja.

29 Vidjeti u tom smislu, u drugom slučaju, već moje mišljenje u spojenim predmetima VDP Dental Laboratory i Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2014:2163, t. 60.), u pogledu opravdanja ograničenja temeljnih sloboda u okviru propisa za male poduzetnike vidjeti i presudu od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 57. i sljedeće), opravdanje narušavanja slobode pružanja usluga kako bi se osigurala učinkovitost poreznog nadzora.

g) Problematika trećih zemalja i porezne stope

62. Neovisno o tome, široko tumačenje pojma „grupa” dovodi do optimiranog poreznog modela, vrlo jednostavnog za primjenu, osobito za koncerne koji posluju po cijelom svijetu. Dovoljno bi bilo da oni sa svojim poduzećima koja posluju u Europi osnuju grupu sa sjedištem u trećoj zemlji bez PDV-a (na primjer, u Sjedinjenim Američkim Državama), koja postaje primatelj svih usluga trećih, koje su se dosada, opterećene PDV-om, kupovale iz Europe i da se ne može govoriti o potpuno umjetnoj strukturi.

63. Budući da bi tada mjesto izvršenja usluge u pravilu bilo u Sjedinjenim Američkim Državama, a ondje nema PDV-a, takva transakcija ne bi bila oporeziva i ne bi bila opterećena PDV-om. Grupa bi potom te kupljene usluge pružila dalje svojim članovima u zamjenu za puku nadoknadu troškova. Mjesto isporuke tih usluga bilo bi tada u predmetnim državama članicama. Međutim, usluga bi ondje bila izuzeta na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Bez obzira na pitanje kako bi predmetne države članice u tom slučaju mogle provjeriti nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja ili drugih uvjeta za primjenu (vidjeti u tom pogledu točku 50. i sljedeće), bez velikog napora smanjio bi se porezni prihod od PDV-a u cijeloj Uniji. Takav rezultat, naprotiv, ne bi bilo moguće postići PDV-grupom u skladu s člankom 11. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom pogledu t. 46. i sljedeće).

64. Čak i ako bi učinak članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u teleološki bio ograničen na grupe na području Unije, sve grupe mogle bi imati sjedište u državi s najnižom stopom PDV-a kako bi se najučinkovitije smanjio obračunati pretporez. Zbog slične problematike zakonodavac se odlučio da za takozvane trgovce koji se bave prodajom na daljinu u članak 34. Direktive o PDV-u uvede odredbu o pragovima kako bi spriječio da se svi trgovci koji se bave prodajom na daljinu pobrinu za to da im sjedište bude u državi s najnižom stopom PDV-a³⁰. Teško se može pretpostaviti da bi, suprotno tomu, takav rezultat želio polučiti u slučaju usluga koje pružaju nezavisne grupe ili usluga pruženih nezavisnim grupama.

h) Zaključak

65. Slijedom toga, članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive o PDV-u treba usko tumačiti i uz poštovanje temeljnih sloboda, na način da izuzeće obuhvaća samo usluge grupe svojim članovima koji imaju sjedište na (istom) području države članice.

3. Tumačenje nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja

66. Međutim, ako Sud smatra da članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u obuhvaća i prekogranične grupe, valja dodatno pojasniti prema kojim kriterijima treba ocijeniti kada nema narušavanja tržišnog natjecanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

67. Kao što je Sud naveo³¹, člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u treba nadoknaditi *konkurentski nepovoljan položaj* u usporedbi s onim koji te usluge (grupe) pruža zahvaljujući vlastitim zaposlenicima ili u okviru PDV-grupe. Međutim, ako se taj konkurentski nepovoljan položaj treba nadoknaditi tim izuzećem, tada odobravanje izuzeća ne može istovremeno dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja. Klauzula o tržišnom natjecanju iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, dakle, nema smisla³² i stoga se mora tumačiti vrlo usko.

30 Mjesto isporuke krajnjem potrošaču u pravilu je ondje otkuda je pošiljka poslana (zemlja podrijetla) te stoga zapravo podliježe toj poreznoj stopi. Kad se dosegnu određeni pragovi, Direktivom o PDV-u predviđeno je drukčije određivanje mjesta u zemlji odredišta kako bi se izbjegao gore navedeni učinak.

31 Presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 t. 118.)

32 U tom smislu vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 t. 125. i sljedeće), „treba utvrditi da je to [tržište] prilično neobično”.

68. Polazište za tako usko tumačenje osigurava sudska praksa Suda prema kojoj je za utvrđivanje narušavanja tržišnog natjecanja potrebno³³ da postoji realna opasnost da samo izuzeće može odmah ili u budućnosti dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja. U tom smislu treba ispitati može li grupa biti sigurna da će zadržati klijente svojih članova i bez izuzeća³⁴.

69. Članovi grupe povezuju se u pravilu samo ako su uvjereni da će članovi moći biti primatelji usluga grupe. To je vjerojatno stvaran razlog za odgovarajuću suradnju. Stoga se tim tumačenjem u konačnici dovodi do toga da u načelu treba pretpostaviti da stvaranje grupe ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

70. Svrha uvjeta nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja jest spriječiti zlorabu (vidjeti članak 131. Direktive o PDV-u). Izuzeće se osobito ne smije primjenjivati suprotno svrsi. To u konačnici treba ocijeniti nacionalni sud kojemu se radi ujednačene primjene moraju pružiti kriteriji.

71. Indicije za primjenu koja nije u skladu sa svrhom odredbe o izuzeću iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u mogu biti da grupa uz naplatu pruža iste usluge čak i za nečlanove i u tom smislu, iskorištavanjem sinergijskih učinaka, djeluje na tržištu. Tu može postojati odgovarajuća realna opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja. Daljnja indicija može biti ako je u prvom planu samo optimizacija opterećenja ulaznim PDV-om (postizanje konkurentne prednosti prijenosom bilo koje vanjske usluge na grupu), a ne međusobna suradnja kako bi se spriječio nepovoljan konkurentski položaj. Isto tako, indicija može biti da grupa ne pruža vlastite usluge koje su prilagođene potrebama svojih članova tako da te usluge lako mogu ponuditi i drugi subjekti.

4. Zaključak

72. Stoga u pogledu drugog i trećeg prethodnog pitanja valja odgovoriti da je nacionalno izuzeće ograničeno na takve grupe poreznih obveznika koje u skladu s člankom 132. stavkom 1. Direktive o PDV-u obavljaju izuzete transakcije. Pritom se može pretpostaviti da usluge grupe u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u načelno ne dovode do narušavanja tržišnog natjecanja. Međutim, nezavisna grupa osoba može pružati usluge izuzete od poreza samo onim članovima koji podliježu istom pravnom sustavu kao i grupa.

B. Prvo prethodno pitanje

73. Republika Poljska gotovo je identično preuzela tekst članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita mora li nacionalni zakonodavac predvidjeti dodatne uvjete ili postupke za ocjenu postojanja narušavanja tržišnog natjecanja. To je potencijalna obveza daljnjeg konkretiziranja koje nadilazi tekst odredbe Direktive. Sud koji je uputio zahtjev temelji svoje pitanje na mogućoj povredi načela djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.

1. Izravna primjenjivost članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u

74. Obveza daljnje konkretizacije pretpostavlja marginu prosudbe države članice pri prenošenju. Dok je Savezna Republika Njemačka potvrdila takvu obvezu zbog nedostatka preciznosti i bezuvjetnosti članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, Ujedinjena Kraljevina negira marginu prosudbe pri prenošenju jer je članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u izravno primjenjiv.

³³ Vidjeti presudu od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 64.).

³⁴ Vidjeti presudu od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 59.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 t. 131. i sljedeće).

75. Kao što sam već navela u svojem mišljenju u predmetu DNB Banka³⁵, (negativan) uvjet „narušavanja tržišnog natjecanja” „samo” je neodređeni pravni pojam koji nacionalnom zakonodavcu ne ostavlja *apstraktnu* zakonodavnu marginu prosudbe. Odredba je, osim toga, dovoljno precizna da bi zadovoljila načelo pravne sigurnosti jer „jasno utvrđuje obvezu”³⁶.

76. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u na taj način zadovoljava načelo određenosti i, kao što sam također detaljno obrazložila u svojem mišljenju u predmetu DNB banka³⁷, dovoljno je precizan i bezuvjetan da bi imao izravan učinak³⁸.

2. Nužnost dodatnih akata o prenošenju?

77. Gotovo identičnim preuzimanjem članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u s izravnim učinkom u nacionalno zakonodavstvo Republika Poljska na prvi je pogled ispunila svoju obvezu prenošenja. Međutim, nacionalni zakon, slično kao i Direktiva o PDV-u, temelji se samo na tome da izuzeće ne dovodi do narušavanja uvjeta tržišnog natjecanja. Stoga se sud koji je uputio zahtjev pita ne bi li država članica, u okviru svoje obveze prenošenja, zakonom morala predvidjeti daljnje određene kriterije.

78. Međutim, ne mogu se složiti s tom dvojbom. U tom smislu može se uputiti na to da je Sud u pogledu članka 13. stavka 1. Direktive o PDV-u, koji se također temelji na nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja, a koji se ujedno i izravno primjenjuje³⁹, već više puta negirao opću obvezu prenošenja. Sud je osobito u tom pogledu već jasno presudio da država članica ne mora odrediti dodatne uvjete u nacionalnom zakonu. Naprotiv, država članica može odabrati zakonodavnu tehniku koju smatra najprikladnijom. Naime, on se u nacionalnom zakonodavstvu može na primjer ograničiti samo na to da preuzme izraz koji se upotrebljava u Direktivi ili upotrijebi sličan izraz⁴⁰.

79. Smatram da se isto odnosi i na izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Kao što sam navela u svojem mišljenju u predmetu DNB Banka⁴¹, izuzeće je dovoljno određeno i bezuvjetno te se stoga izravno primjenjuje. Republika Poljska odredbu je prenijela na odgovarajući način. U tom smislu nije relevantno bi li sa stajališta primjene prava bilo poželjnije ponešto konkretnije prenošenje.

80. Stoga se Republici Poljskoj ne može prigovoriti da u nacionalno zakonodavstvo nije prenijela odredbu kojom bi se dodatno konkretizirao način na koji treba odrediti nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja. To vrijedi osobito jer se sa svakom daljnjom konkretizacijom izravno važeće direktive izlaže povećanoj opasnosti od povrede te direktive i riziku pokretanja postupka zbog povrede obveze.

81. Stoga sudu koji je uputio zahtjev treba odgovoriti da je nacionalna odredba kao što je odredba u ovom slučaju, kojom se ne propisuju uvjeti ili postupci u pogledu ispunjavanja uvjeta narušavanja tržišnog natjecanja, usklađena s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) u vezi s člankom 131. Direktive o PDV-u te načelima djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja koje priznaje pravo Unije.

35 Broj spisa Suda: C-326/15 (t. 17. i sljedeće)

36 Vidjeti u tom pogledu presude od 23. veljače 1994., Comitato di coordinamento per la difesa della cava i dr., (C-236/92, EU:C:1994:60, t. 10.), od 17. rujna 1996., Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio i dr. (C-246/94 do C-249/94, EU:C:1996:329, t. 19.), od 29. svibnja 1997., Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, t. 33.) i od 1. srpnja 2010., Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, t. 45.).

37 Broj spisa Suda: C-326/15 (t. 17. i sljedeće)

38 Vidjeti presude od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 58. do 65.).

39 Vidjeti presude od 17. listopada 1989., Comune di Carpaneto Piacentino i dr. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 32. i 33.) i od 8. lipnja 2006., Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, t. 31.) u pogledu članka 4. stavka 5. podstavka 2. Šeste direktive.

40 Vidjeti izričito presude od 17. listopada 1989., Comune di Carpaneto Piacentino i dr. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 18. i 23.), od 15. svibnja 1990., Comune di Carpaneto Piacentino i dr. (C-4/89, EU:C:1990:204, t. 14.), i od 14. prosinca 2000., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 31.).

41 Broj spisa Suda: C-326/15 (t. 17. i sljedeće)

VI. Zaključak

82. Stoga predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) u Varšavi odgovori na sljedeći način:

Valja smatrati da je nacionalno izuzeće ograničeno na takve grupe poreznih obveznika koje u skladu s člankom 132. stavkom 1. Direktive o PDV-u obavljaju izuzete transakcije. Stoga grupe osiguravajućih društava nisu obuhvaćene područjem primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

1. Članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive o PDV-u ne protivi se nacionalna odredba kojom se ne propisuju uvjeti i postupci u pogledu ispunjavanja uvjeta narušavanja tržišnog natjecanja.
2. U pravilu valja smatrati da usluge grupe u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne dovode do narušavanja tržišnog natjecanja. Taj uvjet treba tumačiti usko u smislu odredbe o izbjegavanju zloporabe.
3. Nezavisna grupa osoba može pružati usluge izuzete od poreza samo onim članovima koji podliježu istom pravnom sustavu kao i grupa.