

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,

predstavljeni 22. februarja 2005¹

1. V tem postopku se Sodišče zaprosi, naj preuči pojem „dobrodelne organizacije“, ki se uporablja v členu 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)² za opredelitev obsega oprostitve za dobavo blaga in opravljanje storitev, ki sta tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter z varstvom otrok in mladine.³

hitreje odgovoriti v skladu s členom 104(3) Poslovnika, saj je odgovore mogoče jasno izpeljati iz sodne prakse.

I – Določbe Skupnosti, ki jih je treba razložiti

2. VAT and Duties Tribunal (sodišče v Združenem kraljestvu, pristojno za davek na dodano vrednost in posebne davke) obravnava zadevo, v kateri gre za vprašanje, ali je upravljanje domov za oskrbo s strani „partnership“ (osebne družbe) predmet davka. VAT and Duties Tribunal je Sodišču predložilo tri vprašanja, od katerih pa samo drugo upravičuje izvedbo ustne obravnave; na prvo in tretje vprašanje pa bi bilo mogoče

3. Naslov X Šeste direktive ureja davčne oprostitve. Člen 13 predvideva ne samo oprostitve, ki se opravljajo na ozemlju države, ampak tudi oprostitve, ki so na voljo za določene dejavnosti v javnem interesu (del A, odstavek 1), med drugim:

„[...]

1 — Jezik izvirnika: španščina.

2 — Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 — V teh sklepnih predlogih uporabljam izraze, kot so „socialno skrbstvo“, „socialna pomoč“, „skrbstvene dejavnosti“ in druge podobne izraze, ki povzemajo v navedenih določbah opisana pravna dejanja.

g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z

dobavami s strani domov za ostarele^[4], ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne;

— v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža v rezultatih teh dejavnosti;

h) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana z varstvom otrok in mladine in jo opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne;

— 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 davek na dodano vrednost;

[...]“

— ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročila izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana davku na dodano vrednost.“

4. V skladu s členom 13(A)(2)(a) Šeste direktive je lahko odobritev oprostitve pri pravnih osebah zasebnega prava odvisna od izpolnitve 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;

⁴ — V nasprotju z drugimi jezikovnimi različicami ta navedba domov za ostarele, kot primera, v španski različici manjka.

II – Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in nacionalno pravo

5. Družbi Kingscrest Associates Limited in Montecello Limited sta 22. aprila 1997 ustanovili „partnership“ z imenom „Kingscrest Residential Care Homes“ (v nadaljevanju: Kingscrest) za pridobitno upravljanje

štirih domov za ostarele in dveh domov za otroke. Ti so bili v skladu z Registered Homes Act 1984 (zakon o registriranih domovih iz leta 1984) in s Children Act 1989 (zakon o otroškem in mladinskem skrbstvu iz leta 1989) vpisani v ustrezna registra. Od 1. aprila 2002, ko je stopil v veljavo Care Standards Act 2000 (zakon o skrbstvenih standardih iz leta 2000), ki je razveljavil prejšnja zakona, je bilo teh šest domov registriranih pri pristojnem organu National Care Standards Commission.

6. Charities Act 1993 (zakon o dobrodelnih organizacijah iz leta 1993) opredeljuje te organizacije v poglavju 96 kot ustanove s statusom pravne osebe ali brez njega, ki so bile ustanovljene za dobrodelne namene („charitable purposes“) in jih nadzira High Court. V skladu s poglavjem 97 je treba te namene določiti v skladu z „angleškim in valižanskim pravom“.⁵

7. Do 21. marca 2002 so bile v skladu s točko 9 skupine 7 priloge 9 k Value Added Tax Act 1994 (zakonu o davku na dodano vrednost iz 1994) oproščene samo storitve, ki jih je opravljala dobrodelna organizacija ali javna ustanova brez namena doseganja dobička, tako da je bila takrat dejavnost družbe Kingscrest predmet davka, saj je bila vedno usmerjena v doseganje dobička.

8. Z Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (uredbo o davku na dodano vrednost iz leta 2002 na področju zdravstva in socialnega skrbstva) pa je točka 9 dobila novo besedilo, tako da odo-britev oprostitve ni več pogojena s tem, da se dejavnost izvaja brez namena doseganja dobička, tudi če jo opravlja „državno nadzorovana“ zasebna ustanova.

9. Kolikor se nanaša na to zadevo, opomba 6 k skupini 7 opredeljuje „storitve socialnega skrbstva“ kot tiste, ki so tesno povezane s „podporo, oskrbo ali izobraževanjem starih, bolnih, pomoči potrebnih ali invalidnih ljudi za spodbujanje njihove fizične ali psihične dobrobiti“ ter s „skrbjo za otroke in mladino ali njihovo zaščito“. Storitve socialnega skrbstva se torej pri „državno nadzorovani“ zasebni ustanovi sicer podpirajo, a se pri tem upošteva samo dejavnost, za katero je bila organizacija ustanovljena.

10. Opomba 8 opredeljuje izraz „državno nadzorovana“, kot da pomeni ustanovo, ki jo odobri, registrira ali registracije oprosti minister ali drug državni organ v skladu z določbo splošnega javnega zakona, ki ga sprejme parlament.⁶

5 — V predložiteni odločbi (točka 17) je navedeno, da je House of Lords v neki odločbi iz leta 1981 (Income Tax Commissioners proti Pemsel (1891) AC 531) ugotovil, da pravno-tehnični pomen besede „dobrodelen“ ni enak kot v običajnem jeziku in da so z vidika prava glavni dobrodelni nameni pomoč revnim, podpiranje izobraževanja in religije ter določeni drugi nameni v korist skupnosti.

6 — Izključene so določbe, ki začnejo veljati ob različnih datumih na ozemljih različnih lokalnih oblasti.

11. Nesporno je, da Kingscrest izpolnjuje ta pogoj, saj opravlja skrbstvene storitve, ki so od 21. marca 2002 oproščene DDV. Zato so Commissioners of Customs & Excise (davčna uprava) s takojšnjim učinkom izbrisali Kingscrest iz registra davčnih zavezancev.

ali ga je treba razlagati tako, da se uporablja za pridobitni subjekt, kot je Kingscrest Residential Care Homes?

III – Vprašanja za predhodno odločanje

12. Kingscrest je izpodbijal to odločitev pred VAT and Duties Tribunal s trditvijo, da odločitev, da se mu odobri oprostitev, krši člen 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive. VAT and Duties Tribunal je prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se lahko uporabijo druge jezikovne različice Šeste direktive 77/388/EGS, da se določi pomen izraza ‚charitable‘ iz [angleške različice] člena 13(A)(1)(g) in (h), ali pa mora ta izraz imeti enak pomen kot v nacionalnem pravu?

3. Ali je treba člen 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam daje diskrecijsko pravico, da za namene te določbe priznajo organizacijo, ki je registrirana na podlagi Care Standards Act 2000 (ali Registered Homes Act 1984 ali Children Act 1989), vendar ni subjekt javnega prava in nima statusa ‚charity‘ na podlagi nacionalnega prava zadevne države članice?“

IV – Postopek pred Sodiščem

2. Če je treba člen 13(A)(1)(g) in (h) razlagati tako, da se uporablja za organizacijo, ki je priznana kot dobrodelna,

13. Vlada Združenega kraljestva, Kingscrest in Komisija so v roku iz člena 23 Statuta Sodišča ES podali pisna stališča, njihovi zastopniki pa so na javni obravnavi 27. januarja 2005 predstavili ustne utemeljitve.

V – Preučitev vprašanj za predhodno odločanje

A – *Uvodni premislek: izvirni greh DDV na ravni Skupnosti*⁷

14. Preseneča, da se podjetje, katerega dejavnost je oproščena davka, s tem ne strinja in zahteva, naj bo podvrženo davčni obveznosti. Toda oprostitev je za to podjetje neugodnost, kajti vstopnega davka, ki ga je plačalo pri nakupu blaga ali storitev, ki jih potrebuje za opravljanje dejavnosti, ne more več odbiti, ker je prisiljeno prevzeti vlogo končnega potrošnika.

15. Ta položaj vodi do rezultatov, ki so v nasprotju s sistemom, ker bo davčni zavezanec, za katerega velja davčna oprostitve, poskušal te negativne posledice prenesti v ceno, tako da objektivne oprostitve, s katerimi naj bi podpirali določene vrste dejavnosti ali pospeševali določene industrijske sektorje, dosežejo ravno nasproten rezultat od tistega, ki se skuša doseči: „davčna ugodnost“ draži gospodarske dejavnosti.

16. Ne brez razloga nekateri avtorji menijo, da davčne oprostitve v skupnem sistemu DDV kršijo načelo splošne uporabe davka in

so v nasprotju z nevtralnostjo davka⁸, ker je po njihovem mnenju bolj združljivo z naravo tega davka, da se določijo znižane davčne stopnje ali najnižje davčne stopnje, ki bi imele pri pobiranju davka podobne učinke, ne da bi izkrivljale delovanje sistema.⁹

B – *Merila za razlago. Zlasti „jezikovno merilo“ (prvo vprašanje)*

17. Angleško sodišče je dialog s Sodiščem začelo z vprašanjem, ki tudi samo vsebuje dve vprašanji. Na obe je sodna praksa že odgovorila. Prvo se ukvarja s problemom, ali je treba pojem „dobrodelne“ iz člena 13(A)(1) (g) in (h) Šeste direktive razumeti v luči nacionalnega prava ali v skladu s posebnimi potrebami pravnega reda Skupnosti. Če gre za pojem prava Skupnosti, vprašanje meri na to, ali je mogoče za namene razlage uporabiti druge jezikovne različice predpisa.

⁷ — Sposodil sem si izraz, ki ga uporablja I. Ibáñez García v besedilu „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario“ (Oprostitve davka na dodano vrednost. Izvirni greh davčnega prava Skupnosti), objavljenem v *Noticias de la Unión Europea*, 2003, št. 226, str. od 103 do 115.

⁸ — Glej L. M. Pérez Herrero v *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Editorial Cedecs, Barcelona, 1997, str. 201. I. Ibáñez García v tem delu (str. 103 in 104) s primerom prikaže, da načelo nevtralnosti ni združljivo s pravilom sorazmernosti iz členov 17(5) in 19 Šeste direktive, čeprav je v skladu s sodno prakso Skupnosti ravno nasprotno: sodba z dne 11. julija 1996 v zadevi Régie Dauphinoise (C-306/94, Recueil, str. I-3695) navaja, da je cilj teh določb „zagotoviti popolno nevtralnost, ki jo jamči skupni sistem DDV“.

⁹ — Tako I. Ibáñez García, n. n. m., str. 105.

18. Kot sem poudaril v sklepnih predlogih z dne 12. julija 2001 in z dne 25. marca 2004 v zadevah CSC Financial Services in Cimber Air¹⁰, je treba za odgovor določiti smernice, sprejete za razlago določb o oprostitvi DDV nekaterih pravnih poslov.

19. Poleg tega sem takrat opozoril na to, da če je davčna obveznost splošno pravilo, kot je določeno v členu 2, točka 1, Šeste direktive, pomenijo oprostitve davka izjemo, ki jo je v skladu s sodno prakso¹¹ treba razlagati ozko, tako kot vsako oprostitev davčne obveznosti, vendar ne da bi pojme, ki označujejo oprostitve, razumeli tako ozko, da bi oprostitvam odvzeli njihov nameravani učinek.¹²

20. Poudaril sem tudi velik pomen načela nevtralnosti v skupnem sistemu DDV, s katerim je sistem oprostitvev v nasprotju, kolikor ne upošteva splošnega davčnega bremena kot instrumenta, koristnega za

konkurenco na skupnem trgu, tako da se je treba za to, da se zagotovi skladnost in doslednost predpisov o DDV v vseh državah članicah, dogovoriti, da Naslov X Šeste direktive uporablja samostojne pojme prava Skupnosti.

21. Za te namene je v členu 13 Šeste direktive, kot je navedeno v enajsti uvodni izjavi preambule, določen skupen seznam davčnih oprostitvev, da se zagotovi enotno pobiranje lastnih sredstev Skupnosti v vseh državah članicah, iz česar se lahko sklepa, da so ti davčni ukrepi neodvisni pojmi in jih je treba z vidika pravnega reda Evropske unije razmejiti glede na njene strukture potrebe. Na to je pred kratkim spomnila sodba Temco Europe (točka 16).¹³

22. Zato se je mogoče za razumevanje besedila člena 13 sklicevati na posebne kategorije nacionalnega prava vsake države članice samo, če se s tem olajša določena opredelitev, ki zagotavlja, da imajo uporabljeni pojmi povsod v Skupnosti isti pomen.

10 — Sodbi z dne 13. decembra 2001 v zadevi CSC Financial Services (C-235/00, Recueil, str. I-10237) in z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I-8379).

11 — Sodbe z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker Internacional Oil Company (C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19); z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 64); z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 32). Tem je treba dodati še tri sodbe z dne 20. novembra 2003 (v zadevah Taksatorringen, C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 36; Unterpertinger, C-212/01, Recueil, str. I-13859, točka 34, in d'Ambrumenil, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 52). Pred kratkim je Sodišče ponovilo načelo ozke razlage oprostitvev v sodbi z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17).

12 — Kot sem navedel v točki 37 sklepnih predlogov v zadevi Temco Europe; sodba povzema te navedbe v točki 17.

13 — Navedena sodba se sklicuje na sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 51); z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer (C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25); in z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22). V istem smislu glej tudi sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 63); z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“ (C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 47); in z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 46).

Če ne gre za tak primer, pa je treba za zagotovitev učinkovitosti prava Skupnosti poseči po drugem viru, ki ni odvisen od državnih sistemov. Za ta preizkus je omejeno „jezikovno merilo“ izjemno koristno orodje, ker se pri preverjanju bistva tega pojma in razlogov za njegovo priznanje ob potrebnem spoštovanju načela davčne nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV, zdi nujno poseči po različnih jezikovnih različicah, da bi se razjasnil pomen besedila Šeste direktive.¹⁴

23. Zato predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje odgovori tako, da se lahko za razjasnitev pomena pojma „dobrodelen“ (angleško „charitable“) v členu 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive uporabijo različice v drugih uradnih jezikih Skupnosti, da se doseže enotna razlaga. Pojmu naj se ne pripisuje pomen, ki ga ima v nacionalnem pravu, če bi to vodilo do različnih razlag.

24. Ta zadnja točka sili k temu, da se preseže tisto, kar predlaga besedilo vprašanja, kajti če

gre za zagotavljanje enotne razlage prava Skupnosti, ta naloga pripada Sodišču, ki nacionalnemu sodišču po izčrpnem preverjanju različnih prevodov obrazloži, da se določba, ko govori o organizacijah, ki so priznane kot „dobrodelne“ (angleško „organizations recognized as charitable“), nanaša na organizacije, ki ponujajo skrbstvene storitve, kakor navaja tudi Komisija v svojih pisnih stališčih.

25. Ta rešitev se ne vsiljuje samo zato, ker večina jezikovnih različic Direktive¹⁵ uporablja izraze, ki so podobni španskemu izrazu („carácter social“, angleško „social nature“)¹⁶, temveč tudi zato, ker bolj ustreza namenu Direktive. Pri analizi člena 13(A)(1) je mogoče zaznati namero, da se oprostijo tiste dejavnosti, ki se zaradi svoje tesne povezanosti s cilji, ki jih zasleduje socialna in demokratična pravna država¹⁷, štejejo kot dejavnosti v javnem interesu in so povezane z dejavnostmi, ki jih je javna oblast običajno spodbujala ali upravljala neposredno ali prek posrednika (pošta, telekomunikacije in radio-televizija, zdravstvo, šolstvo, socialno varstvo,

¹⁴ — Jezikovna raznolikost in z njo povezani problemi so obravnavani tudi v literaturi. Že leta 1605 je M. de Cervantes v Don Kihotu (*El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, Edición de Martín de Riquer, Barcelona, 1994, prvi del, 2. poglavje, str. 113): „Naključje je nanese, da je bil oni dan petek in v vsej krčmi ni bilo drugega za pod zob nego nekaj zalogajev ribe, ki ji v Kastilji pravijo ribje poleno, v Andaluziji treska, drugod po drugih krajih morski oslek, in še drugod polenovka.“

¹⁵ — Sklicujem se na uradne jezike Skupnosti v trenutku predložitvene odločbe (26. november 2003).

¹⁶ — Francoska („caractère social“), portugalska („carácter social“), italijanska („carattere sociale“), nemška („sozialem Charakter“), nizozemska („sociale aard“), grška („κοινωνικό χαρακτήρις“) in finska („luonteeltaan yhteiskunnalliseksi“) jezikovna različica vsebujejo izraze, ki so podobni španski jezikovni različici („carácter social“). Švedska („välgörenhetsorganisationer“) in danska različica („almennyttig karakter“) pa vsebujeta pojma, ki sta bolj podobna angleški formulaciji.

¹⁷ — Doktrina govori o storitvah „države blaginje“ (glej L. M. Pérez Herrero, n. n. m., str. 204).

varstvo otrok in mladine, verska svoboda, telesna vzgoja in šport, podpiranje kulture). V tej zvezi se zdi nesporno, da se angleški izraz „charitable“ ne nanaša na pojma usmiljenja in dobrote, ki spominjata na nesebično ravnanje v korist pomoči potrebnim¹⁸, temveč na širši pojem, javnega pomena, ki lahko obsega nesebične dejavnosti, a zajema vse politike pomoči posebej prikrajšanim ljudjem.

26. Zgornje razmišljanje nas privede do drugih vprašanj, ki jih je zastavilo britansko sodišče.

C – „Socialni značaj“ proti pridobitnemu namenu? (drugo vprašanje)

27. Z drugim vprašanjem naj bi se razjasnilo, ali je mogoče v okviru člena 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive pridobitno zasebno organizacijo šteti za „socialno“.

18 – Pri C. Dickensu v knjigi *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, str. 515, Tigg, ki ima finančne težave, reče: „Charity begins at home, and justice begins next door.“

28. Dva argumenta govorita v prid pritrdilnemu odgovoru na to vprašanje: prvi je teleološki, drugi pa sistematičen.

29. Ne smemo pa tudi pozabiti, da so oprostitve – na kar sem opozoril v sklepnih predlogih v zadevi CSC Financial Services (točka 18) – davčne ugodnosti v obliki ekonomskih spodbud z negativnim priokusom. Člen 13(A)(1) Šeste direktive upošteva objektivna merila in tako oprošča davka nekatere dogodke, ki bi bili sicer zavezani davku, da bi tako spodbudili zadevne sektorje. Oprostitev se torej navezuje na pravne posle in ne na osebe, ki jih opravljajo, čeprav imajo te konec koncev korist od njih.¹⁹ Zato, kadar se zasleduje cilj podpiranja in spodbu-

19 – Družba Kingscrest si prizadeva dokazati svoj pridobitni namen, da nanjo ne bi vplivala določba o oprostitvi. Pri tem pa dela hudo napako, saj ne gre za subjektivno oprostitve davka. V skladu s sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi *Kenemer Golf* (C-174/00, Recueil, str. I-3293) se zdi, da jo je treba razumeti tako, saj tam piše, da je cilj oprostitve iz člena 13(A)(1)(h) in (p) Šeste direktive, da se nekatere organizacije, katerih dejavnosti so usmerjene v nekomercialne namene, glede davka na dodano vrednost obravnavajo prednostno (točka 19). Ta ugotovitev, pri kateri gre zgolj za *obiter dictum*, pa je, če podrobno pogledamo, skladna z nasprotno tezo, ker je konec koncev razlog za oprostitve narava opravljanih nalog. Po J. F. Pont Clementeju v *La exención tributaria* (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA, Editorial EDESA, 1986, str. 26 in 27) lahko govorimo o objektivni oprostitvi samo, če zakon določi nekatere dejanja in jih – četudi so zavezana davku, ker to odreja isti zakon – oprosti dajatev. Če pa zakonodajalec oprosti davka kakega davčnega zavezanca ali določeno skupino davčnih zavezancev, ki bi bili davčno zavezani, če ne bi bilo take določbe o oprostitvi, ustvarja subjektiven razlog za oprostitve. Prva kategorija preprečuje, da bi nastalo davčno-pravno razmerje, medtem ko druga zgolj izključuje obveznost oproščene osebe, kar pa ne preprečuje, da bi nastala v breme drugih.

janja skrbstvenih nalog javnega sektorja in ustanov s „socialnim značajem“, ni pomembno, ali zadnje delujejo s pridobitnim namenom ali brez njega. Nasprotna rešitev bi lahko spodkopala skupni sistem DDV in kršila načelo nevtralnosti, ker bi zaradi različnih pravnih sistemov, ki bi se uporabljali v državah članicah, ostala odprta vrata za različno obravnavanje enakih dejavnosti.

30. Strukturna obrazložitev Komisije potrjuje to razlogovanje in se opira na dva argumenta. V skladu s prvim argumentom člen 13(A)(1)(l) in (m) Šeste direktive izrecno izključuje prihodke pridobitnih organizacij iz davčne oprostitve.²⁰ Drugi pa temelji na tem, da bi bil drugače člen 13(A)(2)(a) brez pomena, saj dovoljuje državam članicam, da odobritev v odstavku 1(g) in (h) predvidenih oprostitev za zasebna podjetja pogojujejo s tem, da njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, priznava pa, da prva določba obsega tudi dejanska stanja, pri katerih obstajajo prizadevanja za doseg dobička.

20 — Pododstavek (l) navaja „neprofitne organizacije s cilji politične, sindikalne, verske, domoljubne, filozofske, človekoljubne ali državljanske narave“, medtem ko se pododstavek (m) nanaša na storitve, „ki [...] jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

31. Rešitev, ki jo predlagam, je implicitno vsebovana v sodni praksi. Potem ko se Sodišče v sodbi *Bulthuis-Griffioen*²¹ ni izreklo o tem vprašanju ter je izključilo davčno oprostitev za dejavnost fizičnih oseb in poudarilo, da v teh okoliščinah izrekanje o obstoju pridobitnega namena ni potrebno, je v sodbi *Gregg*²² popravilo to prvotno težnjo in priznalo, da točka (g) vključuje tudi osebe, ki upravljajo podjetje, tako da bi se oprostitev razširila tudi na skrbstvene dejavnosti, ki jih opravljajo pridobitne organizacije, ker „upravljanje podjetja“ vključuje željo po dobičku.²³ Poleg tega je v sodbi *Hoffmann*²⁴ navedeno, da v smislu člena 13(A) Šeste direktive pridobitni značaj dejavnosti ne izključuje, da bi bila v javnem interesu (točka 38 na koncu), ker je cilj podpiranje dejavnosti, ki delujejo v korist družbe kot celote, ne glede na gospodarski in pravni okvir storitve.

32. Po vsem tem dejstvo, da imajo tisti, ki delujejo na področjih, ki jih zajemata točki (g) in (h) člena 13(A)(1) Šeste direktive, pridobitni namen, ne preprečuje,

21 — Sodba z dne 11. avgusta 1995 v zadevi *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Recueil, str. I-2341).

22 — Sodba z dne 7. septembra 1999 v zadevi *Gregg* (C-216/97, Recueil, str. I-4947).

23 — Ti argumenti generalnega pravobranilca Cosmasa v točki 24 in nasl. sklepnih predlogov v zadevi *Gregg* so zanimivi.

24 — Sodba z dne 3. aprila 2003 v zadevi *Hoffmann* (C-144/00, Recueil, str. I-2921).

da bi se jih obravnavalo kot „organizacije s socialnim značajem“, tako da načeloma ni nobenih ovir, da bi podjetje, kot je Kingscrest, opredelili kot tako.

D – Diskrecijska pravica držav članic, da priznajo zasebnemu podjetju „socialni značaj“ (tretje vprašanje)

33. Z zadnjim vprašanjem bi predložitveno sodišče rado razjasnilo vprašanje, ali imajo nacionalni organi pravico presoje glede dodelitve tega statusa organizacijam, ki jih ne ureja javno pravo. Sodna praksa Skupnosti je na to vprašanje odgovorila pritrdilno v dveh dokaj novih sodbah: prva je bila izdana v zadevi Kügler²⁵, druga pa v zadevi Dornier²⁶. Napotitev na ti sodbi bi zadoščala za razjasnitev tega vidika vprašanja za predhodno odločanje, ampak v formulaciji vprašanja se, četudi prikrito, nakazuje dvom, ali registracija v skladu s Care Standards Act 2000 (prej Registered Homes Act 1984 in Children Act 1989) pomeni pravilno izvajanje te diskrecije. Razjasnitev tega zahteva nekaj obrazložitev.

34. Navedeni sodbi državam članicam ne priznavata popolne svobode pri izvajanju te presoje, za katero se uporabljajo načela prava Skupnosti – zlasti načelo enakega obravnavanja – (točka 56 sodbe Kügler), in naštevata v nadaljevanju različna merila, kot so javni interes za dejavnost, ki jo opravlja davčni zavezanec, dejstvo, da drugi davčni zavezanci, ki opravljajo iste storitve, uživajo podobno priznanje, ter okoliščina, da stroške zadevnih storitev povečini prevzamejo zdravstveno zavarovanje in druge ustanove socialnega varstva (točka 58 sodbe Kügler in točka 72 sodbe Dornier).

35. Zato je treba preučiti pomen tega pojma in določiti nekaj stalnih pravil, s katerimi bo ta diskrecija najbolj natančno orisana in ki bodo predložitvenemu sodišču dala jasen okvir, znotraj katerega mora odločati o nacionalni določbi, kar je izključno v njegovi pristojnosti.

36. Najprej je treba opozoriti, da davčni organi na področju DDV, natančneje pri objektivnih davčnih oprostitev, ne smejo izvajati diskrecijske pravice na način, ki bi kršil nevtralnost davka in v njej vsebovano zapoved enakega obravnavanja, in ne smejo spregledati izjemnosti teh oprostitev. Zato obstajata dve omejitvi, ki sta „stvar načel“, kot ju je Sodišče razložilo: ena se nanaša na naravo dejavnosti, usmerjeno v javni interes,

25 — Sodba z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 54).

26 — Sodba z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 69).

druga pa zahteva enako obravnavanje gospodarskih subjektov v primerljivih položajih z vidika DDV.²⁷ Iz tega izhaja, da morajo biti merila za uvrščanje nevtralna, abstraktna in določena vnaprej.

kot navaja Komisija, tudi ne obstaja dolžnost, da bi bilo treba vsakemu podjetju, ki opravlja storitve, povezane z oproščenimi dejavnostmi, priznati socialen značaj, ker s tem ne le, da bi obe določbi ostali brez pomena, marveč bi izjema tudi postala splošno pravilo. Zato morajo države članice ocenjevati vrsto posla, pa tudi njegovo organizacijsko strukturo in način, kako se izvaja.²⁸

37. Do istega sklepanja pridemo, če pogledamo zgradbo člena 13(A) Šeste direktive, saj odstavek 1 nalaga državam članicam, da morajo dejavnosti, tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnim varstvom ter z varstvom otrok in mladine, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki so priznane kot organizacije „s socialnim značajem“, oprostiti davka, pri čemer je glede zadnjih v odstavku 2(a) razlika v tem, da je mogoče odobritev oprostitve pogojevati s tem, da se izpolni več podrobno naštetih pogojev, denimo, da cilj organizacij ne sme biti sistematično doseganje dobička, da se vodijo prostovoljno ali da morajo zaračunavati cene, ki so odobrene ali so nižje od tržne cene.

38. Poudaril sem že, da ta določba ne preprečuje, da bi kako pridobitno organizacijo obravnavali kot organizacijo s „socialnim značajem“, zdaj pa naj opozorim še na to, da,

39. V teh okoliščinah se zdi, da sistem, kot ga določa Care Standards Act 2000, ki z registracijo pri National Care Standards Commission priznava kot „dobrodelne“ organizacije tiste skrbstvene organizacije, ki izpolnjujejo pogoje, določene z zakonodajo Združenega kraljestva, in so predmet stalnega nadzora *ad hoc* odbora, ki lahko v okviru strogih mej, ki jih je določil zakonodajalec, zahteva izpolnitev nadaljnjih pogojev, ustreza navedenim zahtevam, čeprav je ta presoja, kot je že bilo obrazloženo v sodbah Krüger in Dornier (točka 57 oziroma točka 74), naloga predložitvenega sodišča.

27 — Ne brez razloga prepoveduje člen 13(A)(2)(a), četrta alineja, Šeste direktive državam članicam, da bi pri izvajanju diskrecije povzročale izkrivljanja konkurence v škodo komercialnih podjetij, zavezanih davku na dodano vrednost.

28 — Te ugotovitve niso v nasprotju z objektivnostjo davčne oprostitve, ki še naprej upošteva naravo dejavnosti, s pridržkom subjektivne omejitve, ki za učinkovanje oprostitve zahteva, da morajo organizacije, ki opravljajo oproščene storitve, izpolnjevati določene pogoje.

VI – Predlog

40. Na podlagi zgornjih ugotovitev predlagam Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je predložilo VAT and Duties Tribunal, odgovori:

1. Za razjasnitev pomena pojma „dobrodelen“ (angleško „charitable“) iz člena 13(A)(1)(g) in (h) Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba poseči po različicah teh določb v drugih uradnih jezikih; pojmu naj se ne pripisuje pomen, ki ga ima v nacionalnem pravu, če bi to vodilo do različnih razlag.
2. Okoliščina, da ima gospodarski subjekt, ki opravlja dejavnosti, oproščene v skladu s členom 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive, pridobitni namen, načeloma ne pomeni ovire, da se obravnava kot „dobrodelna“ organizacija.
3. Države članice imajo diskrecijsko pravico glede tega, ali bodo zasebnemu podjetju za namene navedenih določb odobrile status „dobrodelne“ organizacije, pri čemer pa morajo po eni strani spoštovati načeli nevtralnosti DDV in enakega obravnavanja davčnih zavezancev, po drugi strani pa upoštevati vrsto dejavnosti in namen, s katerim se ta dejavnost opravlja, tako da je uvrščeno v skladu z vnaprej določenimi objektivnimi in abstraktnimi merili, ki upoštevajo naravo posla, njegovo organizacijsko strukturo in način, kako se izvaja. V vsakem primeru je naloga nacionalnega sodišča, da v posameznem primeru presodi spoštovanje teh omejitev.