

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 11. decembra 2008*

V zadevi C-407/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 10. avgusta 2007, ki je prispela na Sodišče 5. septembra 2007, v postopku

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Ó Caoimh, J. Klučka (poročevalec), U. Lõhmus, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. septembra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing B. Zadelhoff, odvetnik,

- za nizozemsko vlado C. Wissels, C. ten Dam in M. de Grave, zastopnice,

- za Komisijo Evropskih skupnosti M. van Beek in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi
9. oktobra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(A)(1)(f) Šeste 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (v nadaljevanju: Stichting) in Staatssecretaris van Financiën zaradi odmere davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za obdobje od 1. januarja 1994 do 31. decembra 1998.

Pravni okvir

- 3 Deveta in enajsta uvodna izjava Šeste Direktive določata:

„ker je treba davčno osnovo uskladiti tako, da so rezultati uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah;

[...]

ker je treba pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.“

4 Člen 13 Šeste direktive določa:

„Oprostitev na ozemlju države

A. Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

- f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence;

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 5 Stichting je skupina bolnišnic in drugih ustanov, ki delujejo na področju zdravstva, med katerimi so zlasti Orde van Medisch Specialisten (zbornica zdravnikov specialistov), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (nizozemska kraljeva družba za vzpodbujanje zdravljenja), Nationale Ziekenhuisraad (nacionalni svet bolnišnic), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (nizozemsko združenje zdravstvenih zavarovalnic), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (kontaktni organ zdravstveno zavarovalniških organizacij) in Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (nizozemsko združenje direktorjev bolnišnic).
- 6 Iz predložitvene odločbe izhaja, da Stichting proti plačilu na področju zdravstvene oskrbe opravlja storitve za svoje člane, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet

obdavčitve, zlasti storitve, ki zagotavljajo standarde kakovosti in popisovanja ter vzpodbujanja politike kakovosti na področju zdravstvene oskrbe.

- 7 Del storitev, ki jih Stichting opravlja za pridružene bolnišnice, se plačuje na podlagi zakona o tarifah v zdravstvenem varstvu (Wet tarieven gezondheidszorg) z dne 20. novembra 1980 (Stb. 1980, št. 646). Te storitve so na podlagi člena 11(1)(u) zakona o prometnem davku iz leta 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968), s katerim je bil prenesen člen 13A(1)(f) Šeste direktive, oproščene plačila DDV.
- 8 Stichting tudi za nekatere svoje člane, in sicer bolnišnice in druge ustanove ter osebe, opravlja storitve, za katere prejema ločeno plačilo, saj jih prejemnikom zaračuna posamično.
- 9 Glede navedenih storitev je bil Stichtingu za obdobje od 1. januarja 1994 do 31. decembra 1998 odmerjen popravek obračuna DDV, ki ga je davčni inšpektor v zvezi z ugovorom potrdil, ker navedene storitve niso bile oproščene DDV.
- 10 Stichting se je zoper to odločbo pritožil pri Gerechtshof te Amsterdam, ki jo je s sodbo z dne 1. junija 2004 razveljavilo in zmanjšalo odmerjeni popravek obračuna na znesek 182.460 NLG. Razsodilo je, da je Stichting storitve iz postopka v glavni stvari zaračunaval ločeno in da njihovo izplačilo ne krije skupnih stroškov v smislu člena 11(1)(u) zakona o prometnem davku iz leta 1968. Oprostitev DDV torej ni mogla biti podeljena.

- 11 Stichting je vložil zahtevo za varstvo zakonitosti pri Hoge Raad der Nederlanden, ki navaja, da ni sporno, da so storitve iz postopka v glavni stvari neposredno potrebne za izvajanje dejavnosti, katerih davka so člani oproščeni, in da se izkrivljanje konkurence ne pojavlja.
- 12 Predložitveno sodišče poudarja, da če se storitve iz postopka v glavni stvari opredeli kot storitve v smislu Šeste direktive in če za te storitve Stichting zahteva plačilo, ki ne presega dejanskih stroškov, je vprašanje, na katerega je treba odgovoriti, ali zneski, ki se jih zahteva od članov te skupine, predstavljajo del skupnih stroškov, ki so nastali za te člane v smislu člena 13A(1)(f) Šeste direktive.
- 13 Ker je Hoge Raad der Nederlanden presodilo, da je rešitev spora, o katerem odloča, odvisna od razlage tega člena, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13A(1) uvodni stavek in (f) Šeste direktive razlagati tako, da velja tudi za storitve, ki jih skupine, ki so zajete s to določbo, opravljajo za svoje člane, storitve, ki jih ti člani neposredno potrebujejo za opravljanje oproščenih storitev, ali storitve, ki niso predmet DDV in za katere se ne zaračuna več kot znašajo v zvezi s temi storitvami nastali stroški, če se te storitve zagotavljajo le enemu ali več članom?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 14 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13A(1)(f) Šeste direktive razlagati tako, da ob izpolnjenih preostalih pogojih iz te določbe za storitve, ki jih za svoje člane opravljajo neodvisne skupine, veljajo oprostitve iz te določbe ne glede na to, ali se te storitve opravljajo le za enega ali za več članov.

Stališča, predložena Sodišču

- 15 Stichting in Komisija Evropskih skupnosti predlagata, da se na postavljeno vprašanje odgovori pritrdilno, in poudarjata, da bi bilo v primeru nikalnega odgovora področje uporabe člena 13A(1)(f) Šeste direktive znatno omejeno.
- 16 Poudarjata, da če neodvisna skupina za enega ali več svojih članov opravi storitev, ki spada med opisane dejavnosti te skupine, je lahko ta storitev oproščena DDV, kot je določeno v členu 13A(1)(f) Šeste direktive.
- 17 Stichting trdi, da njeni številni člani, ki delujejo na področju zdravstva, nimajo vedno enakih potreb, ker ne opravljajo istovrstnih dejavnosti, in da zato, da bi bili lahko upravičeni do zadevne oprostitve, ni predvideno, da vsi člani opravljajo vse dejavnosti, ki jih opravlja skupina.

- 18 V zvezi s tem Stichting izpostavlja, da če se storitev opravi le za enega člana, se mu ta zaračuna v višini njegovih dejanskih stroškov v skladu z računovodskimi pravili. Temu članu se zaračuna le njemu pripadajoči del skupno nastalih stroškov in tudi povrne se le ta del. Pogoji uporabe člena 13A(1)(f) Šeste direktive so tako izpolnjeni.
- 19 Komisija dodaja, da iz te določbe ni mogoče razbrati, da bi morala vsaka od teh storitev koristiti vsem članom neodvisne skupine.
- 20 S sklicevanjem na sodbo z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen (C-8/01, Recueil, str. I-13711, točke od 60 do 62) in na točko 117 in naslednje sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Mischa, predstavljenih v zadevi, v kateri je bila ta sodba izdana, Komisija utemeljuje, da bi bila zadevna oprostitvev v praksi dejansko neuporabna, če bi jo razlagali tako, kot jo razlaga nizozemska vlada.
- 21 Sklicuje se na pogoja, ki morata biti po mnenju generalnega pravobranilca Mischa, navedenem v sklepnih predlogih, izpolnjena, da se pravica do oprostitve iz člena 13A(1)(f) Šeste direktive lahko uporabi, in sicer da mora ponudnik združevati le subjekte, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet obdavčitve, in da neodvisna skupina ne zasleduje pridobitnega cilja v smislu, da nastale stroške porazdeli med svoje člane, da bi zadostila njihovim potrebam, ne da bi pri tem ustvarila dobiček.

- 22 Nizozemska vlada meni nasprotno, in sicer da je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti nikalno. Po njenem mnenju je bistveno vprašanje v tej zadevi, ali je bila storitev opravljena v javnem, skupnem interesu vseh članov ali v posebnem, posameznem interesu le enega člana.
- 23 V pisnih stališčih najprej izrazi dvom, da storitve iz postopka v glavni stvari ne vplivajo na izkrivljanje konkurence, zlasti v zvezi s storitvijo glede zagotavljanja osebja. Poleg tega naj bi obstajala nevarnost izkrivljanja konkurence, če bi za storitve zahtevana plačila odražala le njihove neposredne stroške. Nizozemska vlada meni, da so stroški, na katere se sklicuje predložitveno sodišče, dejanski stroški, in sicer vsote neposrednih in posrednih stroškov, in da so ti dejanski stroški težko določljivi. Zato naj bi bilo če Stichting opravlja storitve le za enega ali nekaj svojih članov, dejanske stroške težko učinkovito razdeliti po dejavnostih.
- 24 V zvezi z razlago člena 13A(1)(f) Šeste direktive nizozemska vlada opominja, da je treba oprostitev od načela obdavčitve z DDV razlagati strogo (sodba z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 43), da so samostojni pojmi prava Skupnosti (sodba z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Recueil, str. 1737, točka 11, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Nemčiji, točka 44) in da mora biti tako v primeru posebnih pogojev, ki se zahtevajo za uveljavljanje teh oprostitev (sodba z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Recueil, str. I-2341, točka 18).
- 25 Vendar naj bi presoja člena 13A(1)(f) Šeste direktive in namen oprostitve iz te določbe dokazovala, da storitve, ki so opravljene le za nekatere člane neodvisne skupine, v tem členu niso zajete. Zadevna oprostitev naj bi predpostavljala natančno povračilo deleža

skupno nastalih stroškov, ki odpade na člane te skupine, kar pa ne more biti tako, če je storitev opravljena le za enega ali nekatere člane skupine.

- 26 S sklicevanjem na točke od 118 do 122 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Misha, predstavljenih v zadevi, o kateri je bilo odločeno z zgoraj navedeno sodbo Taksatorringen, nizozemska vlada meni, da je namen oprostitve iz te določbe, da se ne obdavči učinkovitega notranjega sodelovanja med člani neodvisne skupine. Zato naj bi se člen 13A(1)(f) Šeste direktive uporabljal le za storitve, ki jih neodvisna skupina skupno opravlja za vse svoje člane. Če ta skupina opravlja storitve za nekatere svoje člane, naj ne bi šlo za notranjo storitev, ampak za neodvisno storitev, ki ustvarja razmerje naročnik-izvajalec, ki ni skladno s ciljem zadevne oprostitve.

Odgovor Sodišča

- 27 Prvič, glede pogojev uporabe člena 13A(1)(f) Šeste direktive v zvezi z namenom storitev, opravljenih za člane neodvisne skupine, in nevarnosti izkrivljanja konkurence je treba opozoriti, da v okviru postopka sodelovanja, določenega v členu 234 ES, ni dolžnost Sodišča, ampak nacionalnega sodišča, da ugotovi dejstva, ki so pripeljala do spora, in da iz tega izpelje posledice za odločitev, ki jo je dolžno izreči (glej zlasti sodbe z dne 16. septembra 1999 v zadevi WWF in drugi, C-435/97, Recueil, str. I-5613, točka 32; z dne 23. oktobra 2001 v zadevi Tridon, C-510/99, Recueil, str. I-7777, točka 28, in z dne 11. decembra 2007 v zadevi Eind, C-291/05, ZOdl., str. 10719, točka 18).

- 28 Na vprašanje, ki ga je zastavilo nacionalno sodišče, je zato treba odgovoriti izhajajoč iz predpostavke, na katero se je oprlo v predložitveni odločbi, in sicer da ni sporno, da so storitve iz postopka v glavni stvari neposredno potrebne za opravljanje dejavnosti članov Stichinga, ki so oproščene davka, in da se izkrivljanje konkurence ne pojavlja.
- 29 Drugič, iz devete in enajste uvodne izjave Šeste direktiva izhaja, da je slednja namenjena usklajevanju davčne osnove DDV in da so oprostitve od tega davka samostojni izrazi prava Skupnosti, ki jih je treba umestiti, kot je Sodišče že presodilo, v kontekst skupnega sistema DDV, ki ga ta direktiva določa (sodba z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 18, in zgoraj navedena sodba Stichting Uitvoering Financiële Acties, točka 10).
- 30 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitev iz člena 13 Šeste direktive strogo razlagajo glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (zgoraj navedeni sodbi Stichting Uitvoering Financiële Acties, točka 13; in Taksatorringen, točka 36, ter sodba z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 16). Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se zasledujejo z omenjenimi oprostitvami in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV. To pravilo restriktivne razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 13 razlagati na način, ki bi jim odvzel učinke (zgoraj navedena sodba Horizon College, točka 16). Namen sodne prakse Sodišča ni vsiliti razlago, zaradi katere oprostitve, ki so predvidene v tej določbi, v praksi skoraj ne bi bilo mogoče uporabiti. (zgoraj navedena sodba Taksatorringen, točka 62).
- 31 Treba je še poudariti, da iz besedila člena 13A(1)(f) Šeste direktive ne izhaja, da se v njem določene oprostitve uporabljajo le za storitve, ki jih neodvisne skupine opravljajo za vse svoje člane.

- 32 Zakonodajalec Skupnosti se je, kot je razvidno iz tega besedila, odločil, da so oproščene DDV le storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine, če te od svojih članov zahtevajo le natančno povrnitev njihovega deleža skupno nastalih stroškov.
- 33 Nizozemska vlada meni, da čeprav člen 13A(1)(f) Šeste direktive določa, da je treba od članov neodvisne skupine zahtevati natančno povračilo njihovega dela skupno nastalih stroškov, pa to pomeni, da so lahko samo storitve, ki so opravljene za vse člane te skupine, oproščene DDV. Izraz „skupno nastali stroški“ naj bi zajemal „občne stroške“ in naj bi se nanašal na storitve, ki so bile opravljene za vse člane in ne le za posameznega člana te skupine.
- 34 V zvezi s tem je treba opozoriti, kot je v točki 18 sklepnih predlogov navedla generalna pravobranilka, da se potrebe članov neodvisne skupine lahko v davčnih obdobjih spreminjajo tako, da se v nekem obdobju določene storitve lahko opravljajo za vse člane, druge za več članov in spet tretje zgolj za enega člana.
- 35 Če neodvisno skupino sestavljajo številni člani z različnimi potrebami, ni nujno, da so storitve, ki jih zanje opravlja skupina, dosledno iste.

- 36 Razlaga, ki jo zastopa nizozemska vlada, bi imela za posledico, da bi se področje uporabe člena 13A(1)(f) Šeste direktive omejilo, s tem da bi se izključilo ugodnost oprostitve DDV za storitve, ki jih je neodvisna skupina opravila za svoje člane, posebej v primeru njihovih različnih potreb.
- 37 Takšna omejitev področja uporabe te določbe pa ne izhaja iz njenega namena, ki je v vzpostavitvi oprostitev DDV, da se prepreči, da je oseba, ki določene storitve nudi, zavezana za plačilo tega davka, čeprav je morala v okviru skupne strukture pri izvrševanju dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev, sodelovati z drugimi strokovnjaki.
- 38 Treba je še poudariti, da čeprav so storitve opravljene le za enega ali nekatere člane neodvisne skupine, ostajajo stroški opravljanja teh storitev skupni strošek skupine, ki je bila za ta namen ustanovljena, ker je navedeno, da so metode stroškovnega računovodstva dovolj učinkovite, da se delež teh stroškov natančno določi in da so povezani z vsako posamezno opravljeno storitvijo.
- 39 Te storitve se prav tako opravljajo v skladu s cilji, za katere je bila neodvisna skupina ustanovljena, in se v skladu s tem namenom tudi nudijo.
- 40 Člena 13A(1)(f) Šeste direktive torej ni mogoče razlagati v smislu, da je oprostitve DDV podvržena pogoju, da so storitve opravljene za vse člane zadevne neodvisne skupine.

- 41 Treba je še poudariti, da nujnost stroge razlage te določbe ne more voditi k temu, da bi imel vsak član neodvisne skupine pravico odtegniti drugim članom ugodnost oprostitve DDV tako, da se lahko v vsakem trenutku odloči, da te ali one storitve, ki jo zanj opravlja skupina, ki se ji je v začetku pridružil, ne bo uporabil. Obstoj take pravice vsakega člana neodvisne skupine ne izhaja niti iz besedila niti iz namena člena 13A(1)(f) Šeste direktive.
- 42 Storitve, ki jih za svoje člane v različnih davčnih obdobjih opravi neodvisna skupina oziroma jih opravi le za enega ali več članov v istem davčnem obdobju, morajo torej biti deležne oprostitve iz navedene določbe.
- 43 Iz navedenega izhaja, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13A(1)(f) Šeste direktive razlagati tako, da ob izpolnjenih preostalih pogojih iz te določbe za storitve, ki jih za svoje člane opravljajo neodvisne skupine, veljajo oprostitve iz te določbe ne glede na to, ali se te storitve opravljajo le za enega ali za več članov.

Stroški

- 44 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 13(A)(1)(f) Šeste 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 razlagati tako, da ob izpoljenih preostalih pogojih iz te določbe za storitve, ki jih za svoje člane opravljajo neodvisne skupine, veljajo oprostitve iz te določbe ne glede na to, ali se te storitve opravljajo le za enega ali za več članov.

Podpisi