



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 1. marca 2017<sup>1</sup>

**Zadeva C-605/15**

**Minister Finansów  
proti**

**Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Obdavčenje – Zakonodaja o DDV – Oprostitev neodvisne skupine v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV – Uporaba za zavarovalniške storitve – Uporaba za čezmejne skupine – Presoja tega, da ne gre za izkrivljanje konkurence – Obveznost držav članic glede nadaljnje konkretizacije določbe direktive, ki ima neposredni učinek“

### I. Uvod

1. Sodišče se v okviru obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe ponovno srečuje s členom 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>2</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Ta določba je ena od še nepojasnjenih oprostitev. Z njo in njenimi pogoji se je Sodišče v preteklih desetletjih do zdaj ukvarjalo šele trikrat.<sup>3</sup> Trenutno pa Sodišče odloča kar v štirih zadevah,<sup>4</sup> ki zadevajo različne vidike te oprostitve.

2. V postopku v zadevi DNB Banka<sup>5</sup>, v katerem gre za podoben položaj, je treba predvsem odločiti, kaj sploh je skupina v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Obravnavani postopek pa je na drugi strani pomemben za stvarno (razširitev tudi na zavarovanja) in ozemeljsko (tako imenovane čezmejne skupine) področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV in za določitev tega, da ne gre za izkrivljanje konkurence. Poleg tega je treba odgovoriti na vprašanje, ali je država članica v obravnavanem primeru zavezana v svoj nacionalni zakon prenesti kaj več kot pa le besedilo oprostitve.

<sup>1</sup> Jezik izvornika: nemščina.

<sup>2</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

<sup>3</sup> Sodbe z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), in z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

<sup>4</sup> Poleg obravnavanega postopka so to še zadeve C-274/15 (Komisija/Luksemburg), C-326/15 (DNB Banka) in C-616/15 (Komisija/Nemčija).

<sup>5</sup> Zadeva Sodišča: C-326/15.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

3. V Uniji se davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pobira v skladu z Direktivo o DDV. V členu 11(1) Direktive o DDV je določena ta možnost držav članic:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu ‚odbor za DDV‘) lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.“

4. Države članice v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV oprostijo naslednje transakcije:

„storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, 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“.

5. Člen 131 Direktive o DDV kot splošna določba tudi za zgoraj navedeno oprostitev določa:

„Oprostitev iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

### B. Nacionalno pravo

6. Člen 43(1), točka 21, zakona z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost (kodificirana različica, uradni list Republike Poljske iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Davka so oproščene: storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnost je oproščena ali ni predmet davka, z namenom opravljanja storitev, neposredno potrebnih za opravljanje te dejavnosti, ki je oproščena ali ni predmet davka, za člane skupin, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo povrnitev stroškov do višine zneska, ki glede na skupne stroške teh skupin, ki so bili poravnani v skupnem interesu, ustreza individualnemu deležu vsakega od njih, če oprostitev ne vpliva na pogoj konkurence.“

## III. Spor o glavni stvari

7. Koncern Aviva (v nadaljevanju: koncern) v Evropi opravlja zavarovalniške storitve, med drugim ponuja tudi storitve pokojninskega varstva. Pomembno področje dejavnosti koncerna so dolgoročni varčevalni programi, upravljanje skladov in zavarovanja. Koncern razmišlja o vzpostavitvi vrste središč za skupne storitve v izbranih državah članicah Evropske unije in o opravljanju te dejavnosti v obliki evropskega gospodarskega interesnega združenja<sup>6</sup> (v nadaljevanju: EGIZ). Člani tega EGIZ naj bi bile izključno družbe koncerna, ki opravljajo gospodarsko dejavnost na področju zavarovalništva, med njimi med drugim družba Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. iz Varšave (delniška družba Aviva za življenjska zavarovanja, v nadaljevanju: Aviva).

<sup>6</sup> V smislu Uredbe (EGS) št. 2137/85 o Evropskem gospodarskem interesnem združenju (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 83).

8. Središča za skupne storitve naj bi opravljala storitve, neposredno potrebne za opravljanje zavarovalniške dejavnosti članov skupine (članov EGIZ). To so lahko predvsem kadrovske storitve, finančne in računovodske storitve, IT-storitve, upravne storitve, storitve pomoči strankam in storitve na področju razvoja novih proizvodov.

9. Člani EGIZ naj bi opravljali dejavnosti, ki so oproščene davka ali niso predmet davka. Obstaja pa možnost, da nekateri od njih (med njimi družba Aviva) kot dodatne ali stranske dejavnosti opravljajo obdavčljive dejavnosti (na primer občasno oddajanje površin v najem, opravljanje drugih pomožnih storitev). Storitve EGIZ se opravljajo izključno za družbe skupine, ki imajo sedež v Evropski uniji. Navedene dejavnosti, ki naj bi jih opravljalo EGIZ, trenutno opravljajo posamezne družbe koncerna, ki imajo sedeže v dvanajstih državah.

10. Predložitveno sodišče meni, da na koncu uporaba storitev EGIZ prek družb koncerna, med njimi družb s sedežem na Poljskem, načeloma ne spreminja obsega nakupov od zunanjih ponudnikov storitev, ki se opravijo v okviru koncerna. EGIZ naj na podlagi svoje dejavnosti ne bi ustvarjalo dobička, saj bi bilo to v nasprotju s členom 3 Uredbe o EGIZ, v skladu s katerim namen EGIZ ni ustvarjanje lastnega dobička.

11. Glede na navedeno dejansko stanje se je družba Aviva obrnila na finančnega ministra (v nadaljevanju: davčni organ) s predlogom, naj poda pisno razlago glede vprašanja, ali bo navedena dejavnost EGIZ (s sedežem nekje v Uniji, vendar ne na Poljskem) v skladu s členom 43(1), točka 21, zakona o DDV oproščena DDV. Družbo Aviva je predvsem zanimalo, ali člani EGIZ s sedežem na Poljskem, ki kot družbe opravljajo gospodarsko dejavnost na področju zavarovalništva, torej niso zavezani v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti za stroške, ki jim jih bo pripisalo EGIZ, obračunati in napovedati dolgovani DDV. Družba Aviva meni, da je na to vprašanje treba odgovoriti pritrdilno.

12. Davčni organ je v odločbi z dne 14. marca 2013, ki je vsebovala razlago v posamičnem primeru, navedel, da je to stališče neustrezno. Ugotovil je, da zadnji od pogojev za oprostitev, navedenih v členu 43(1), točka 21, zakona o DDV, namreč ta, da oprostitev ne vpliva na pogoje konkurence, ni izpolnjen.

13. Davčni organ se je skliceval na sodno prakso Sodišča, predvsem na sodbo Taksatorringen.<sup>7</sup> Ugotovil je, da v obravnavanem primeru obstaja resnična nevarnost izkrivljanja konkurence. EGIZ naj bi si z uporabo oprostitve zagotavljalo privilegiran tržni položaj.

14. Družba Aviva je s tožbo na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Waszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska; v nadaljevanju: sodišče prve stopnje) uspešno predlagala razveljavitev odločbe, ki je vsebovala razlago davčnega organa. EGIZ v skladu s sodbo sodišča prve stopnje z dne 30. decembra 2013 izpolnjuje vse pogoje za uporabo oprostitve, navedene v členu 43(1), točka 21, zakona o DDV. Zoper sodbo sodišča prve stopnje je davčni organ vložil kasacijsko pritožbo.

<sup>7</sup> Sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

#### **IV. Postopek pred Sodiščem**

15. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) v Varšavi, ki zdaj odloča o sporu, je Sodišču 17. novembra 2015 na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Ali je nacionalna določba o oprostitvi neodvisne skupine oseb od davka na dodano vrednost, ki ne določa nobenih pogojev ali postopkov glede izpolnitve pogoja izkrivljanja konkurence, združljiva s členom 132(1)(f) Direktive o DDV v povezavi s členom 131 Direktive o DDV ter načeli učinkovitosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj?
2. V skladu s katerimi merili je treba presoјati, ali je izpolnjen pogoj izkrivljanja konkurence, določen v členu 132(1)(f) Direktive o DDV?
3. Ali je za odgovor na drugo vprašanje pomembno, da neodvisna skupina oseb opravlja storitve za člane, za katere se uporabljajo pravni redi različnih držav članic?

16. Glede teh vprašanj so pisna stališča predložili družba Aviva, Republika Poljska, Zvezna republika Nemčija, Nizozemska, Združeno kraljestvo in Evropska komisija ter se razen Združenega kraljestva in Nizozemske tudi udeležili obravnave z dne 7. decembra 2016.

#### **V. Pravna presoja**

##### **A. Drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje**

17. Drugo in tretje vprašanje se nanašata na pogoje za uporabo člena 132(1)(f) Direktive o DDV, zato se bosta preučili najprej in skupaj. V zvezi s tem želi predložitveno sodišče na koncu izvedeti, kako je treba razlagati pogoj, da ne gre za „izkrivljanje konkurence“, in pogoj „skupine“, če ta skupina za svoje člane opravlja čezmejne storitve.

18. To najprej zahteva odgovor na vprašanje, ali skupina zavarovalnih družb, kakršna je družba Aviva, spada na stvarno področje uporabe določbe o oprostitvi v členu 132(1)(f) Direktive o DDV (prvo vprašanje). Poleg tega je treba pojasniti, ali je člen 132(1)(f) Direktive o DDV določba o oprostitvi, ki ima čezmejni učinek (drugo vprašanje), in kako je treba razlagati (negativni) pogoj, da ne gre za „izkrivljanje konkurence“ (tretje vprašanje).

##### **1. Stvarno področje uporabe**

###### **a) Besedilo ter smisel in namen**

19. Iz besedila člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne izhaja, ali vse skupine ali pa le nekatere spadajo na stvarno področje uporabe določbe o oprostitvi. Ustrezen odgovor pa je morebiti mogoče razbrati iz smisla in namena oprostitve.

20. Menim, da je namen člena 132(1)(f) Direktive o DDV – v skladu s stališčem generalnega pravobranilca J. Mischoja<sup>8</sup> in samo sodno prakso Sodišča<sup>9</sup> – ta: prepreči naj se konkurenčno manj ugoden položaj tistega, ki mora na primer zaradi majhnosti podjetja kupiti storitve, v primerjavi s tistim, ki storitve lahko prejme prek lastnih zaposlenih ali v okviru skupine za DDV.

<sup>8</sup> Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

<sup>9</sup> Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

21. Konkurenčno manj ugoden položaj, ki ga je treba izravnati z oprostitvijo, nastane tako: kdor določene storitve ponuja brez davka, mora nositi DDV iz vstopnih storitev. Brez oprostitve v členu 132(1)(f) Direktive o DDV bi do tega prišlo tudi, če bi moral sodelovati z drugimi izvajalci v okviru skupne strukture, ki prevzame dejavnosti, potrebne za opravljanje teh (oproščenih) storitev. Z razširitvijo davčne oprostitve na skupaj opravljene vstopne storitve se davčna oprostitve vstopne storitve razširi na enako dodano vrednost kot pri konkurentu, ki vstopno storitev opravi prek lastnih zaposlenih. S tem je končni potrošnik udeležen pri oprostitvi davka tudi tedaj, kadar se prek skupine podjetij, ki poslujejo neobdavčeno, opravijo določene vstopne storitve, ki so se neposredno združile v storitev, ki mu je bila opravljena neobdavčeno. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV s tem, drugače kakor je menila Komisija na obravnavi, ne nasprotuje načelu nevtralnosti, ampak, nasprotno, kompenzira konkurenčno manj ugodne položaje davčnih zavezancev, ki si delijo svoje vire.

22. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba oprostitve razlagati ozko, pri čemer pa se mora razlaga ravnati po smislu in namenu ter učinkovitosti določbe.<sup>10</sup> Če je namen člena 132(1)(f) Direktive o DDV razširitev drugih oprostitvev, potem je treba pri vprašanju, katere skupine naj bodo zajete, izhajati iz namena oproščene dejavnosti članov skupine, ki naj se razširi.

23. Zavarovalniške storitve so oproščene DDV, ker je transakcija obremenjena že z davkom na zavarovalne pogodbe, ki ga mora prav tako nositi potrošnik.<sup>11</sup> S tem se odpravi neposredna konkurenca dveh vrst davka pri *opravljanju izstopne storitve*. Za odpravo konkurenčnega položaja na izstopni strani oprostitvev za vstopne storitve, kakršna je v obravnavanem primeru storitev EGIZ za družbo Aviva, ni nujna.

24. Enako velja za oprostitvev bančnih storitev. Sodišče meni, da je njihov namen zlasti ta, da se odpravijo težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se lahko odbije.<sup>12</sup> Tudi ta namen za oprostitvev vstopnih storitev ni upošteven, saj pri storitvah EGIZ za družbo Aviva za njegovo dejavnost, ki je oproščena davka, tako ali tako ne pride v poštev odbitek vstopnega davka. Zato se tu ne pojavlja težava razmejčitve.

### ***b) Sistematična razlaga***

25. S sistematičnega vidika je mogoče ugotoviti, da člen 132(1)(f) Direktive o DDV ni splošna določba za vse oprostitve, kakor je to člen 131 Direktive o DDV. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV ni umeščen v poglavje 1 naslova IX (Oprostitve), naslovljeno „Splošne določbe“.

26. Zakonodajalec je člen 132(1)(f) Direktive o DDV, nasprotno, umestil v poglavje 2 z naslovom „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Oprostitve, določene s členom 132(1) Direktive o DDV, so namenjene temu, da se potrošniki teh dobav in drugih storitev razbremenijo bremena DDV iz javno-političnih razlogov: naj bo to zato, ker so storitve tipično namenjene osebam, ki potrebujejo pomoč (na primer točka (g) – socialno skrbstvo), ali zato, da se ne bi podražili stroški eksistencialnih zdravstvenih obravnav (na primer točki (b) in (c)), ali pa zato, da bi se pocenilo izobraževanje, ki je nujno za družbo (na primer točki (i) in (j)).

10 Sodbe z dne 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23); z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 30); z dne 14. junija 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, točka 16); z dne 20. junija 2002, Komisija/Nemčija (C-287/00, EU:C:2002:388, točka 47), in z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 25).

11 Sodbi z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 23), in z dne 17. januarja 2013, BGŽ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, točka 67).

12 Sodbe z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24); z dne 10. marca 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, točka 21), in z dne 12. junija 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 30).

27. V zvezi s temi oprostitvami, ki so v javnem interesu, je razumljivo, da se v nekaterih okoliščinah oprostijo tudi take vstopne storitve, ki se opravijo v okviru sodelovanja z delitvijo dela prek skupine takih podjetij in so neposredno namenjene tem oproščenim transakcijam. To še toliko bolj velja ob upoštevanju dejstva, da se v panogah, ki so v javnem interesu, sredstva skupine za DDV (člen 11 Direktive o DDV) uporabijo redkeje.

28. Temu – v nasprotju s stališčem Komisije – tudi ne nasprotuje ozadje nastanka člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Ugovori Komisije se v tem pogledu nanašajo le na oprostitev za skupino zdravnikov, ki jo je predlagala Komisija in ki je bila v zakonodajnem postopku opuščena. Ta predlog je namreč zakonodajalec razširil na sedanjo različico člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Razširitev pa ni vplivala na splošno sistematiko člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Ta položaj se tudi ni spremenil z novo različico Šeste direktive v obliki Direktive o DDV v letu 2006.

29. Zakonodajalec očitno ni želel zajeti le skupin zdravnikov, ampak tudi skupine izobraževalnih ustanov in podobno. Da naj bi bile s tem zajete tudi skupine bank ali zavarovalnic, pa iz ozadja nastanka ni mogoče razbrati. Tudi samo Sodišče splošni sistematiki določb o oprostitvah pripisuje pomen, ki ga je potrebno ugotoviti z razlago.<sup>13</sup>

30. Le nekaj let nazaj je, kakor navaja Zvezna republika Nemčija, tudi v Komisiji prevladovalo stališče, da mora zakonodajalec za bančni in zavarovalniški sektor uvesti ustrezno razširitev oprostitve,<sup>14</sup> česar pa – to je priznala Komisija na obravnavi – Svet ni sprejel. Te odločitve zakonodajalca pri splošni sistematiki člena 132(1)(f) Direktive o DDV ni mogoče spodkopati s široko razlago te določbe o oprostitvi.<sup>15</sup> Nasprotno, odločitev o tem, ali naj se sprejme taka razširitev oprostitve v členu 135 Direktive o DDV, mora ostati v rokah zakonodajalca Unije.

31. Tudi sodba Taksatorringen<sup>16</sup> ne nasprotuje tej razlagi, čeprav je bila sprejeta glede skupine zavarovalnih družb. Sodišču pa je bilo tam postavljeno le vprašanje glede razlage pogoja „izkrivljanja konkurence“ in Sodišče je, kakor je razvidno, tudi odgovorilo le na to.<sup>17</sup>

### *c) Načelo nevtralnosti ni kršeno*

32. Nepriznanju oprostitve za skupine zavarovalnic ne nasprotuje načelo nevtralnosti v zakonodaji o DDV. Na eni strani načelo nevtralnosti pomeni, da je treba davčnega zavezanca (podjetje) kot pomočnika davčnega upravičenca v obliki pobiralca davkov oprostiti dokončne obremenitve z DDV zunaj zasebne končne porabe, če je podjetniška dejavnost sama namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij.<sup>18</sup> To v obravnavanem primeru ni upoštevno. Na drugi strani to načelo v okviru pobiranja DDV prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.<sup>19</sup>

13 Sodba z dne 5. oktobra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, točka 32 in naslednje).

14 Glej na primer Predlog o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost z zvezi z obravnavo zavarovalnih in finančnih storitev, COM(2007) 747 final – str. 2, ter Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz člena 11 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, COM(2009) 325 final – str. 4.

15 To še toliko bolj velja ob upoštevanju dejstva, da se v sodni praksi Sodišča zavrača široka razlaga določb o oprostitvah. Glej v zvezi s tem že točko 22 zgoraj.

16 Glej sodbo z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 47 in naslednje); enako velja za sodbo iz leta 1989 (sodba z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), v kateri je sklad želel uveljavljati oprostitev kot skupina in je Sodišče to zavrnilo iz drugih razlogov. Ali je sklad – kot samostojno premoženje – resnično mogoče šteti za skupino „oseb“, je tudi več kot sporno.

18 Glej na primer sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 48); z dne 8. februarja 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, točka 22), in z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točka 38).

19 Sodbe z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20); z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, točka 30), in z dne 11. junija 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 22).

33. Različno obravnavanje skupin zunaj in znotraj področja uporabe člena 132 Direktive o DDV temelji na dejavnosti, ki je v javnem interesu. Tega kot merila razlikovanja z vidika načela nevtralnosti ni mogoče grajati.

34. Za ozko razlago oprostite brez pravice do odbitka vstopnega davka govori tudi to, da lahko taka oprostitve ob podrobnejši presoji izkrivlja konkurenco. Na eni strani med drugim pomeni spodbudo, da se lastno breme vstopnega DDV minimizira s tako imenovanim „insourcingom“, to pomeni z vključitvijo dejavnosti v lastno podjetje, saj je obseg oprostitve pri končnem potrošniku odvisen od obremenitve podjetja, ki zanj opravi storitev, z vstopnim DDV. To v določeni meri nasprotuje načelu, da gospodarski subjekti lahko izberejo organizacijski model, ki jim v gospodarskem pogledu najbolj ustreza, brez nevarnosti, da bi bile njihove transakcije izključene iz oprostitve.<sup>20</sup>

35. Na koncu iz splošne sistematike in namena člena 132(1)(f) Direktive o DDV izhaja, da je treba ta člen razlagati ozko in da se ne uporablja za skupino zavarovalnic, kakršna je ta v obravnavanem primeru.

## 2. Čezmejni učinek oprostitve skupine

### a) Splošno

36. V primeru, da je stališče Sodišča drugačno, je treba odločiti, ali člen 132(1)(f) Direktive o DDV obsega tudi storitve čezmejne skupine za njene člane, ki imajo sedež v drugih državah članicah (ali tretjih državah). To vprašanje se postavlja tudi za primer, da je sedež same skupine v tretji državi.

37. Na prvi pogled besedilo člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne vsebuje omejitve sedeža članov skupine in skupine same na ozemlje le ene države članice.

38. Na drugi strani je zakonodajalec druge določbe Direktive o DDV glede njihovega učinka izrecno omejil na ozemlje le ene države članice. Tako lahko država članica v skladu s členom 11(1) Direktive o DDV obravnava kot enega davčnega zavezanca le „osebe s sedežem na ozemlju te države članice“. Tudi v členu 283(1)(c) Direktive o DDV je določena taka ozemeljska omejitev, v skladu s katero posebna ureditev za mala podjetja ne velja za davčnega zavezanca, ki „nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV“.

39. Z obratnim sklepom bi iz tega lahko izhajalo, da bi se člen 132(1)(f) Direktive o DDV moral uporabljati za čezmejne položaje. Vendar pa obstajajo tudi določbe, ki izrecno izhajajo iz čezmejnega delovanja davčnega zavezanca (glej člen 148(e) Direktive o DDV – „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“). V tem pogledu ta argumentacija glede na besedilo ni nujno obvezna.

40. Zgoraj navedena argumentacija pa ob podrobnejši obravnavi nasprotuje ozadju nastanka (točka (b)), sistematiki oprostitve (točka (c)), vrednotenju člena 11(1) Direktive o DDV (točka (d)) in konkurenčni klavzuli, vsebovani v členu 132(1)(f) Direktive o DDV (točka (e)). Na koncu tudi temeljne svoboščine ne dovoljujejo razširitve oprostitve v členu 132(1)(f) Direktive o DDV na čezmejno skupino (točka (f)). Poleg tega bi navedena argumentacija omogočala izkoriščanje različnih davčnih stopenj oziroma sistemov obdavčenja (točka (g)).

<sup>20</sup> Sodbe z dne 4. maja 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, točka 68); z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 35), in z dne 3. aprila 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, točka 28).

### ***b) Ozadje sistematike oprostitve***

41. Na prvi pogled omejitev člena 132(1)(f) Direktive o DDV na skupine, ki niso čezmejne, ni razvidna. Pogled na prej veljavni predpis – Šesto direktivo<sup>21</sup> – pa pojasni, zakaj take omejitve, drugače kakor v primeru člena 11 Direktive o DDV, ni mogoče najti v besedilu.

42. V predpisu, ki je veljal pred Direktivo o DDV, je bila oprostitvev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV urejena v členu 13 Šeste direktive. Ta, kakor je razvidno iz naslova, obsega le „oprostitve na ozemlju države“. V skladu s tretjo uvodno izjavo sta se s sprejetjem Direktive o DDV preoblikovala le struktura in besedilo, kar naj načeloma ne bi povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Vsebinske spremembe, do katerih je vendarle prišlo, so izčrpno podane v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti zadevne direktive. Glede člena 132(1)(f) Direktive o DDV ni v zvezi s tem nič navedeno.

43. Zato je mogoče ob upoštevanju Šeste direktive izhajati iz tega, da oprostitvev na ozemlju države prav tako lahko obsega le storitve skupin s sedežem v državi za njihove člane v državi.

### ***c) Sistematika oprostitvev v Direktivi o DDV***

44. Za to ozko razlago govori tudi sistematika oprostitvev v naslovu IX Direktive o DDV. V tem pogledu šele poglavja od 4 do 8 in 10 vsebujejo posebne oprostitve za čezmejne transakcije. Mednarodne storitve (storitve prevoza) so izrecno posebej urejene v poglavju 7.

45. Tudi ta sistematika govori proti temu, da bi se razširitev določb o oprostitvah s členom 132(1)(f) Direktive o DDV uporabljala za čezmejno skupino. To predvsem velja, če naj se s členom 132(1)(f) Direktive o DDV ne bi razširile le oprostitve iz člena 132(1) Direktive o DDV (glej v zvezi s tem točko 19 in naslednje zgoraj).

### ***d) Protislovno vrednotenje glede na člen 11 Direktive o DDV***

46. Poleg tega bi široka razlaga člena 132(1)(f) Direktive o DDV vodila do protislovnega vrednotenja glede na določbo člena 11 Direktive o DDV. Ta državam članicam dopušča, da lahko obravnavajo kot enega davčnega zavezanca „osebe s sedežem na ozemlju te države članice“, ki so prek skupine na nek način „tesno povezane“.

47. Če se dve podjetji povežeta v skupino tako, da ima eno večinsko udeležbo v skupini, potem v primeru storitev skupine za to podjetje člen 11 Direktive o DDV ne bi učinkoval čezmejno. Na drugi strani bi oprostitvev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV učinkovala čezmejno. Določba, ki za vrsto skupine določa nižje zahteve, bi povzročila čezmejno oprostitvev DDV, določba, ki zahteva ožje pogoje, pa ne.

48. To protislovno vrednotenje se lahko razreši le, če se tudi učinki člena 132(1)(f) Direktive o DDV omejijo na eno državo članico, kar predpostavlja, da imata skupina in član, za katerega se opravi storitev, sedež v isti državi članici.

49. Oba primera temeljita na istem razmišljanju. Z omejitvijo na lastno ozemlje se doseže, da ena država članica ne posega v teritorialno davčno suverenost druge države članice, v kateri je dovoljena integrirana skupina oziroma se predpostavlja ustrezna skupina, pogoje katere lahko druga država članica le težko preveri. Hkrati se zagotovi, da ne pride do nasprotujočih si odločitev različnih davčnih uprav.

<sup>21</sup> Šesta 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

***e) Presoja tega, da ne gre za izkrivljanje konkurence***

50. Tudi dejstvo, da oprostitev v členu 132(1)(f) Direktive o DDV glede na njeno besedilo ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence, govori za teritorialno omejitev oprostitve na eno državo članico.

51. V tem pogledu je moralo Sodišče že glede člena 13(1) Direktive o DDV v sodbi *Isle of Wight Council* odgovoriti na izrecno vprašanje, ali je treba pojem „izkrivljanje konkurence“ določiti glede na določen lokalni trg ali glede na celotno ozemlje države članice. Na to vprašanje je odgovorilo tako, da se presoja izkrivljanja konkurence ne nanaša na določen lokalni trg.<sup>22</sup>

52. To je utemeljilo s tem,<sup>23</sup> da nadzor velikega števila lokalnih trgov zahteva sistematično ponovno ovrednotenje pogojev konkurence – na podlagi ekonomskih analiz, ki so pogosto kompleksne – katerih opredelitev se lahko izkaže za posebej težko, ker razmejitev teh trgov ne sovпада nujno s krajevno pristojnostjo lokalnih organov. Ta položaj bi torej lahko ogrožal načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti.

53. Davčni organi pa so za čezmejno presojo obstoja izkrivljanja konkurence v različnih državah članicah (ali celo po celem svetu) še manj usposobljeni kot pa za presojo več lokalnih trgov v lastni državi. V tem pogledu je mogoče izhodišče Sodišča glede člena 13 Direktive o DDV prenesti tudi na člen 132(1)(f) Direktive o DDV.

54. Če pa lahko davčni organi izkrivljanje konkurence – v skladu s členom 13 ali v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV – presojajo le glede lastne države članice, potem je mogoče skupino glede tega, ali opravljanje storitev, oproščenih davka, za člane ne vodi do izkrivljanja konkurence, tudi načelno preveriti le glede njenih članov, ki imajo sedež v isti državi.

55. Enake težave se – na kar je tudi opozorila Zvezna republika Nemčija na obravnavi – pojavljajo v zvezi z vsemi naslednjimi pogoji za uporabo. Glede tega, ali so bile na primer storitve, opravljene za neposredne namene dejavnosti članov, oproščene davka, bi morala odločati tako država članica, v kateri ima sedež član skupine, kot tudi država članica, v kateri je skupina. V takem primeru ni mogoče izključiti nevarnosti nasprotujočih si odločitev.

56. Ker je bil pri sprejemanju določbe o oprostitvi v členu 132(1)(f) Direktive o DDV sedanjí sistem medsebojne pomoči pristojnih organov v Uniji komaj uveljavljen, tudi ni mogoče izhajati iz tega, da je zakonodajalec na podlagi sedaj obstoječih možnosti medsebojne pomoči pristojnih organov v Uniji imel v mislih tako čezmejno delujočo skupino. Ne glede na to pa sistem EU glede medsebojne pomoči pristojnih organov vsekakor ne odpravlja težave v primeru položajev, ki vključujejo tretje države (glej v zvezi s tem točko 62 in naslednje spodaj).

***f) Upoštevanje temeljnih svoboščin pri razlagi člena 132(1)(f) Direktive o DDV***

57. Ta ozka razlaga tudi ni v nasprotju s temeljnimi svoboščinami. Ker je treba akt Unije, kakršna je Direktiva o DDV, razlagati čim bolj v skladu s primarno zakonodajo,<sup>24</sup> je treba pri razlagi upoštevati tudi te svoboščine. Omejitev temeljnih svoboščin lahko upravičujejo le nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presepati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja.<sup>25</sup>

22 Sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council* in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 53).

23 Sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council* in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 49 in naslednje).

24 Sodbe z dne 19. novembra 2009, *Sturgeon* in drugi (C-402/07 in C-432/07, EU:C:2009:716, točka 48); z dne 16. septembra 2010, *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, točka 43), in z dne 15. februarja 2016, *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 48 in navedena sodna praksa).

25 Sodbe z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 42); z dne 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes* in *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 47), in z dne 13. decembra 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 35).

58. Omejitev svobode opravljanja storitev, ki je morebiti podana v obravnavanem primeru, je tako kakor teritorialna omejitev učinkov skupine za DDV v smislu člena 11 Direktive o DDV upravičena zaradi ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.<sup>26</sup> Poleg tega tudi nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora,<sup>27</sup> upravičuje morebiti obstoječo omejitev svobode opravljanja storitev.

59. Dokler je lahko v okviru področja uporabe člena 11 Direktive o DDV kraj opravljanja storitve v drugi državi članici, za katero ni nujno, da priznava skupino za DDV, toliko časa učinka skupine za DDV ni mogoče razširiti prek teritorialnih meja držav članic, če naj se zagotovi, da ne bo prišlo do negativnega vpliva na davčne prihodke na podlagi DDV v drugi državi članici.

60. Enako velja na področju uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Dokler lahko davčni organ v konkretni državi članici presoja obstoj izkrivljanja konkurence in druge pogoje za uporabo le v lastni državi članici, je odvisen od presoje, ki jo glede teh pogojev za uporabo opravi druga država članica. V tem primeru pa učinka oprostitve člena 132(1)(f) Direktive o DDV ni mogoče razširiti na čezmejno skupino, če naj se prepreči, da bi na davčne prihodke na podlagi DDV v eni državi članici lahko vplivala druga država članica.

61. Upoštevati je treba tudi dejstvo, da se mora v skladu s členom 131 Direktive o DDV zagotoviti pravilna in enostavna uporaba te določbe o oprostitvi. Zadnjenavedeno pa je *de facto* izključeno, če bi moral davčni organ presojati izkrivljanje konkurence na globalni ravni oziroma ravni Unije oziroma če več davčnih organov opravi različne – morebiti med seboj nasprotujoče si – presoje. Zadnjenavedeno bi izkrivljanje konkurence ravno povzročalo.<sup>28</sup> V tem pogledu tudi občutne praktične težave pri uporabi in nadzoru govorijo proti široki razlagi<sup>29</sup> oprostitve v členu 132(1)(f) Direktive o DDV.

#### **g) Problematika tretjih držav in davčne stopnje**

62. Ne glede na to široka razlaga pojma „skupina“ vodi do precej enostavno uresničljivega optimalnega davčnega modela predvsem za konkerne, ki delujejo po vsem svetu. Ti bi morali le s svojim podjetjem, ki deluje v Evropi, ustanoviti skupino s sedežem v tretji državi brez DDV (na primer Združene države Amerike), ki postane prejemnik vseh storitev tretjih, ki so se do zdaj – obremenjene z DDV – prejemale iz Evrope, ne da bi bilo mogoče govoriti o povsem umetni tvorbi.

63. Ker bi bil kraj opravljanja storitev potem praviloma v Združenih državah Amerike in ker te ne poznajo DDV, taka transakcija ne bi bila obdavčljiva in ne bi bila obremenjena z DDV. Skupina bi potem te kupljene storitve opravila naprej za svoje člane v zameno za zgolj povrnitev stroškov. Kraj opravljanja teh storitev bi bil potem sicer v zadevnih državah članicah. Storitve pa bi bila tam zaradi člena 132(1)(f) Direktive o DDV oproščena. Ne glede na vprašanje, kako naj bi zadevne države članice v tem primeru preučile, da ne gre za izkrivljanje konkurence, ali kako naj bi preučile druge pogoje za

<sup>26</sup> Glede tega utemeljitvenega razloga glej na primer sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točki 45 in 46); z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 48); z dne 21. maja 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, točka 47), in z dne 21. januarja 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 60).

<sup>27</sup> Sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 57), in z dne 27. januarja 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točka 52).

<sup>28</sup> To se pokaže, če v eni državi pride do odbitka vstopnega davka skupine, ker se oprostitve ne priznava, saj se predpostavlja določeno izkrivljanje konkurence. Na drugi strani se v državi prejemnika storitve na podlagi obrnjene davčne obveznosti, pri kateri se ta obveznost prevali na člana skupine, izhaja iz oprostitve, saj se tu ne predpostavlja izkrivljanje konkurence.

<sup>29</sup> Glej v zvezi s tem v drugi zadevi tudi že moje sklepne predloge v združenih zadevah VDP Dental Laboratory in Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 in C-160/13, EU:C:2014:2163, točka 60); glej glede utemeljenosti omejitve temeljnih svoboščin v okviru ureditve za mala podjetja tudi sodbo z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 57 in naslednje) – utemeljitev omejitve svobode opravljanja storitev zaradi zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora.

uporabo (glej v zvezi s tem točko 50 in naslednje zgoraj), bi se lahko brez velikega napora zmanjšali davčni prihodki na podlagi DDV v celotni Uniji. Takega rezultata, nasprotno, ne bi bilo mogoče doseči prek skupine za DDV v skladu s členom 11 Direktive o DDV (glej v zvezi s tem točko 46 in naslednje zgoraj).

64. Tudi če bi bil učinek člena 132(1)(f) Direktive o DDV teleološko omejen na skupine na ozemlju Unije, bi lahko prišlo do tega, da bi vse skupine imele sedež v državi z najnižjo stopnjo DDV z namenom, da bi kar najbolj učinkovito minimizirale obremenitev z vstopnim DDV. Zaradi podobne problematike se je zakonodajalec odločil, da za tako imenovane trgovce, ki se ukvarjajo s prodajo na daljavo, v členu 34 Direktive o DDV uvede pragove za preprečitev, da bi vsi trgovci, ki se ukvarjajo s prodajo na daljavo, poskrbeli za to, da bi svoj sedež imeli v državi z najnižjo stopnjo DDV.<sup>30</sup> Le težko bi bilo izhajati iz tega, da je pri storitvah s strani in za neodvisne skupine na drugi strani hotel tak rezultat vzeti v zakup.

### ***h) Sklep***

65. Na koncu velja, da je treba člen 132(1)(f) Direktive o DDV tudi ob upoštevanju temeljnih svoboščin razlagati ozko v tem smislu, da oprostitev obsega le storitve skupine za svoje člane, ki imajo sedež na (istem) ozemlju države članice.

### ***3. Razlaga tega, da ne gre za izkrivljanje konkurence***

66. Če bo Sodišče, nasprotno, menilo, da člen 132(1)(f) Direktive o DDV obsega tudi čezmejne skupine, bi bilo treba še pojasniti, po katerih merilih je treba presojati, kdaj ne gre za izkrivljanje konkurence v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

67. Kakor je navedlo Sodišče,<sup>31</sup> člen 132(1)(f) Direktive o DDV kompenzira *konkurenčno manj ugoden položaj* v primerjavi s tistim, v okviru katerega se te storitve (skupine) opravijo prek lastnih zaposlenih ali v okviru skupine za DDV. Če pa se s to oprostitvijo kompenzira konkurenčno manj ugoden položaj, potem priznanje oprostite ne more hkrati voditi do izkrivljanja konkurence. Konkurenčna klavzula iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV zato ni preveč smiselna<sup>32</sup> in jo je torej treba razlagati zelo ozko.

68. Izhodišče za tako ozko razlago zagotavlja sodna praksa Sodišča, v skladu s katero ugotovitev izkrivljanja konkurence zahteva,<sup>33</sup> da obstaja resnična nevarnost, da lahko sama oprostitev neposredno ali v prihodnje vodi do izkrivljanja konkurence. V zvezi s tem naj bi bilo treba preučiti, ali je skupina lahko prepričana, da bodo člani ostali njene stranke tudi brez oprostite.<sup>34</sup>

69. Člani skupine se praviloma povežejo le tedaj, kadar so prepričani, da bodo člani tudi lahko prejemniki storitev skupine. To je verjetno dejanski razlog zadevnega sodelovanja. Zato gre ta razlaga na koncu v to smer, da je načelno treba izhajati iz tega, da ustanovitev skupine ne povzroča izkrivljanja konkurence v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

30 Kraj dobave končnim potrošnikom je praviloma tam, od koder se pošiljka odpošlje (država izvora), in s tem zanjo torej načeloma velja ta davčna stopnja. Ko pa so doseženi določeni pragovi, Direktiva o DDV določa drugačno določitev kraja v namembni državi za preprečitev zgoraj navedenega učinka.

31 Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37), in sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 točka 118).

32 V tem smislu že sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, točka 125 in naslednje) – „je treba ugotoviti, da je ta [trg] precej neobičajen“.

33 Glej sodbo z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 64).

34 Glej sodbo z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 59), in sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, točka 131 in naslednje).

70. Pogoj za uporabo, ki zadeva okoliščino, da ne gre za izkrivljanje konkurence, je pri tem namenjen preprečevanju zlorab (glej člen 131 Direktive o DDV). Oprostitev se predvsem ne sme uporabiti v nasprotju z namenom. Navsezadnje mora to presoјati nacionalno sodišče, ki pa mu morajo biti zaradi zagotavljanja enotne uporabe posredovana merila.

71. Indici za nepravilno uporabo določbe o oprostitvi v členu 132(1)(f) Direktive o DDV so lahko, da skupina enake storitve za plačilo opravlja tudi za nečlane in v tem pogledu – z izkoriščanjem sinergijskih učinkov – deluje na trgu. Tu lahko obstaja ustrezna resnična nevarnost izkrivljanja konkurence. Nadaljnji indic je lahko, če je v ospredju le optimizacija obremenitve z vstopnim DDV (doseganje konkurenčne prednosti s prenosom poljubnih zunanjih storitev na skupino), in ne medsebojno sodelovanje za preprečevanje konkurenčno manj ugodnega položaja. Prav tako je indic lahko, da skupina ne opravlja lastnih storitev, ki so prilagojene potrebam njenih članov, tako da bi te brez nadaljnega lahko ponujali tudi drugi subjekti.

#### **4. Sklep**

72. Na drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje je tako treba odgovoriti, da je nacionalna oprostitev omejena na take skupine davčnih zavezancev, ki v skladu s členom 132(1) Direktive o DDV opravljajo oproščene transakcije. Pri tem je mogoče izhajati iz tega, da storitve skupine v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV načeloma ne povzročajo izkrivljanja konkurence. Neodvisna skupina oseb pa lahko storitve, oproščene davka, opravlja le za tiste člane, za katere velja isti pravni red kot zanj.

#### **B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje**

73. Republika Poljska je besedilo člena 132(1)(f) Direktive o DDV skoraj identično prenesla v svojo zakonodajo. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali mora nacionalni zakonodajalec dodatno določiti nadaljnje pogoje ali postopke za presojo vprašanja, ali je izkrivljanje konkurence podano ali ni. Gre za morebitno obveznost nadaljnje konkretizacije, ki presega besedilo določbe zadevne direktive. Predložitveno sodišče svoje vprašanje utemeljuje z morebitno kršitvijo načel učinkovitosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

##### **1. Možnost neposredne uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV**

74. Nadaljnja obveznost konkretizacije predpostavlja polje proste presoje države članice pri prenosu. Medtem ko Zvezna republika Nemčija taki obveznosti pritrjuje na podlagi tega, da člen 132(1)(f) Direktive o DDV ni dovolj natančen in brezpogojen, pa Združeno kraljestvo zanika polje proste presoje pri prenosu z navedbo, da se člen 132(1)(f) Direktive o DDV uporablja neposredno.

75. Kakor sem že navedla v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi DNB Banka,<sup>35</sup> je (negativni) pogoj „izkrivljanja konkurence“ „le“ nedoločen pravni pojem, ki nacionalnemu zakonodajalcu ne odpira *abstraktnega* polja proste presoje. Določba je za zadostitev načelu pravne varnosti tudi dovolj natančna, saj „določa obveznost z enopomenskimi izrazi“.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> Zadeva Sodišča: C-326/15 – točka 17 in naslednje.

<sup>36</sup> Glej v tem smislu sodbe z dne 23. februarja 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava in drugi (C-236/92, EU:C:1994:60, točka 10); z dne 17. septembra 1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio in drugi (od C-246/94 do C-249/94, EU:C:1996:329, točka 19); z dne 29. maja 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, točka 33), in z dne 1. julija 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, točka 45).

76. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV s tem zadosti načelu določnosti in je – kakor sem tudi izčrpno obrazložila v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi DNB Banka<sup>37</sup> – dovolj natančen in brezpogojen, s čimer izpolnjuje pogoje za neposredno učinkovanje.<sup>38</sup>

## **2. Nujnost sprejetja nadaljnjih aktov o prenosu?**

77. Republika Poljska je s skoraj identičnim prevzemom neposredno učinkujočega člena 132(1)(f) Direktive o DDV v nacionalno zakonodajo na prvi pogled izpolnila svojo obveznost prenosa. Vendar pa nacionalni zakon, podobno kakor sama Direktiva o DDV, zahteva le, da oprostitev ne vpliva na pogoje konkurence. Zato se predložitveno sodišče sprašuje, ali ne bi bilo potrebno, da država članica v okviru izvajanja svoje obveznosti prenosa zakonsko določi nadaljnja konkretna merila.

78. S tem pomislekom pa se ne morem strinjati. V tem pogledu je mogoče opozoriti na to, da je Sodišče v zvezi s členom 13(1) Direktive o DDV, ki prav tako izhaja iz tega, da ne sme biti podano izkrivljanje konkurence, in ki se tudi uporablja neposredno,<sup>39</sup> že večkrat zanikalo širšo obveznost prenosa. Sodišče je v zvezi s tem predvsem že izrecno odločilo, da ni potrebno, da država članica določi dodatne pogoje v nacionalnem zakonu o prenosu. Država članica lahko namreč izbere normativno tehniko, ki je po njenem mnenju najprimernejša. Tako lahko v nacionalni zakonodaji med drugim zgolj ponovi besedno zvezo, uporabljeno v zadevni direktivi, ali pa uporabi enakovreden izraz.<sup>40</sup>

79. Menim, da enako velja tudi za oprostitev v členu 132(1)(f) Direktive o DDV. Kakor sem navedla v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi DNB Banka,<sup>41</sup> je oprostitev dovolj natančna in brezpogojna ter zato neposredno uporabljiva. Republika Poljska je določbo tudi ustrezno prenesla. V tem pogledu ni pomembno, ali bi bil z vidika uporabnika prava nekoliko konkretnější prenos morebiti bolj zaželen.

80. Zato Republiki Poljski ni mogoče očitati, da v nacionalni zakonodaji ni dalje konkretizirala, kako se ugotovi, da ne gre za izkrivljanje konkurence. To velja predvsem zato, ker se z vsako nadaljnjo konkretizacijo neposredno veljavne direktive izpostavlja povišani nevarnosti kršitve take direktive in tvega začetek postopka zaradi neizpolnitve obveznosti.

81. Zato je predložitvenemu sodišču treba odgovoriti, da je nacionalna določba, kakršna je obravnavana, ki ne določa pogojev ali postopkov v zvezi z izpolnitvijo pogoja izkrivljanja konkurence, združljiva s členom 132(1)(f) v povezavi s členom 131 Direktive o DDV ter z načeli učinkovitosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, ki jih pozna pravo Unije.

37 Zadeva Sodišča: C-326/15 – točka 17 in naslednje.

38 Glej sodbo z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točke od 58 do 65).

39 Glej sodbi z dne 17. oktobra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točki 32 in 33), ter z dne 8. junija 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, točka 31), glede člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.

40 Tako izrecno sodbe z dne 17. oktobra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točki 18 in 23); z dne 15. maja 1990, Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (C-4/89, EU:C:1990:204, točka 14), in z dne 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, točka 31).

41 Zadeva Sodišča: C-326/15 – točka 17 in naslednje.

## VI. Predlog

82. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanja Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) v Varšavi odgovori tako: Izhajati je treba iz tega, da je nacionalna oprostitve v tem pogledu omejena na take skupine davčnih zavezancev, ki v skladu s členom 132(1) Direktive o DDV opravljajo oproščene transakcije. Skupine zavarovalnic zato ne spadajo na področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

1. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV ne nasprotuje nacionalni določbi, ki ne določa pogojev ali postopkov v zvezi z izpolnitvijo pogoja izkrivljanja konkurence.
2. Praviloma je treba izhajati iz tega, da storitve skupine v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne povzročajo izkrivljanja konkurence. Ta pogoj za uporabo je treba razlagati ozko v smislu določbe glede preprečevanja zlorab.
3. Neodvisna skupina oseb lahko storitve, oproščene davka, opravlja le za tiste člane, za katere velja isti pravni red kot zanjo.