



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 5. aprila 2017¹

Zadeva C-616/15

**Evropska komisija
proti**

Zvezni republiki Nemčiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčitev – Davek na dodano vrednost (DDV) – Člen 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES – Oprostitev DDV za storitve, ki jih za svoje člane opravljajo neodvisne skupine oseb – Omejitev na neodvisne skupine, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev“

1. Evropska komisija s to tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija s tem, da je oprostitev davka na dodano vrednost (DDV) omejila na skupine, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev, ni izpolnila obveznosti iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES.² Razlaga zadnjenavedene določbe se predlaga tudi v zadevah Komisija/Luksemburg (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) in Aviva (C-605/15), ki jih Sodišče trenutno obravnava.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Šesta direktiva 77/388/EGS

2. Člen 13(A) Šeste direktive 77/388/EGS³ je določal:

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

[...]

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

¹ Jezik izvornika: francoščina.

² Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

³ Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV.

- (c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]

- (f) 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;

[...]“

3. Člen 28(3) in (4) navedene direktive je določal:

„3. V prehodnem obdobju iz odstavka 4 lahko države članice:

- (a) še naprej obdavčujejo transakcije, oproščene v skladu s členoma 13 ali 15 iz Priloge E k tej direktivi;

[...]

4. Začetno prehodno obdobje traja pet let, z začetkom 1. januarja 1978. Najkasneje šest mesecev pred koncem tega obdobja in kasneje Svet po potrebi, na podlagi poročila Komisije, pregleda stanje glede odstopanj iz odstavka 3 in na predlog Komisije soglasno določi, ali naj se katero od odstopanj odpravi ali naj se odpravijo vsa odstopanja.“

4. Priloga E k navedeni direktivi, naslovljena „Transakcije iz člena 28(3)(a)“, je določala:

„[...]

3. Transakcije iz člena 13A(1)(f), razen transakcij medicinskih in paramedicinskih skupin;

[...]“

2. Osemnajsta direktiva 89/465/EGS

5. V preambuli osemnajste direktive 89/465/EGS⁴ je bilo navedeno:

„ker člen 28(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem [DDV]: enotna osnova za odmero, kakor je bila nazadnje spremenjena z Aktom o pristopu Španije in Portugalske, omogoča državam članicam, da v prehodnem obdobju uporabljajo ukrepe, ki odstopajo od običajnih pravil skupnega sistema [DDV]; ker je bilo to obdobje prvotno določeno na pet let; ker se je Svet zavezal, da bo na predlog Komisije pred potekom tega obdobja odločal, kadar bo to primerno, o odpravi nekaterih ali vseh takih odstopanj;

ker so mnoga od teh odstopanj v okviru sistema virov lastnih sredstev Skupnosti povzročila težave pri izračunavanju nadomestila iz Uredbe Sveta (EGS, Euratom) št. 1553/89 z dne 29. maja 1989 o dokončni skupni ureditvi pobiranja lastnih sredstev iz [DDV]; ker obstajajo razlogi za odpravo teh odstopanj, da bi se zagotovilo bolj učinkovito delovanje sistema;

⁴ Direktiva Sveta z dne 18. julija 1989 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Odprava nekaterih odstopanj, določenih v členu 28(3) Šeste direktive (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 138).

ker bo odprava teh odstopanj tudi prispevala k večji nevtralnosti sistema [DDV] na ravni Skupnosti;

ker je treba nekatera odstopanja odpraviti s 1. januarjem 1990, 1. januarjem 1991, 1. januarjem 1992 oziroma 1. januarjem 1993;

[...]"

6. Člen 1 navedene direktive določa:

„Direktiva št. 77/388/EGS se spremeni:

1. S 1. januarjem 1990 se odpravijo transakcije iz točk 1, 3 do 6, 8, 9, 10, 12, 13 in 14 Priloge E.

[...]"

3. Direktiva o DDV

7. V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive o DDV je navedeno:

„(1) Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem [DDV]: enotna osnova za odmero je bila že nekajkrat bistveno spremenjena. Zaradi novih sprememb ter jasnosti in racionalnosti je treba navedeno direktivo preoblikovati.

[...]

(3) Da bi zagotovili, da so določbe predstavljene na jasen in racionalen način, v skladu z načelom boljše zakonodaje, je treba preoblikovati strukturo in besedilo Direktive, čeprav to načeloma ne bo povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Manjše število vsebinskih sprememb pa je neločljivo povezanih s preoblikovanjem in jih je vseeno treba vključiti. Primeri, v katerih so spremembe narejene, se izčrpno podajo v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti.“

8. Člen 13(1), prvi in drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.“

9. Člen 132(1) Direktive o DDV v poglavju 2, naslovljenem „Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX te direktive, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) opravljanje storitev javnih poštnih služb, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ter dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev;

- (b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;
- (c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;
- (d) oskrbo s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom;
- (e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki;
- (f) 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 oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence;

[...]“

B. Nemško pravo

10. Drugo poglavje Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) z naslovom „Oprostitev in vračilo davka“ vsebuje v členu 4 seznam storitev, ki so oproščene DDV. V skladu s členom 4, točka 14, UStG, v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, so oproščene:

- „(a) storitve osebne oskrbe, ki se opravljajo v okviru medicinskih in paramedicinskih poklicev, zdravnika, zobozdravnika, zdravlilca, fizioterapevta (kinezioterapevta), babice [...];
- (b) bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomočjo pri porodu in storitvami hospica, ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava [...];

[...]

- (d) druge storitve, ki jih skupine, katerih člani opravljajo enega od poklicev iz točke a) ali so del ustanov iz točke b), opravljajo za svoje člane, če so te storitve neposredno namenjene za opravljanje oproščenih transakcij iz točk a) ali b) in če skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov;

[...]“

II. Predhodni postopek

11. Komisija je v opominu z dne 23. novembra 2009 Zvezno republiko Nemčijo seznanila s pomisleki v zvezi s skladnostjo nemških predpisov o oprostitvi DDV za storitve neodvisnih skupin oseb z Direktivo o DDV (v nadaljevanju: NSO), ki opravljajo oproščeno dejavnost ali v zvezi s katero niso davčne zavezanke, ker svojim članom zagotavljajo storitve, neposredno namenjene za opravljanje te dejavnosti.

12. Komisija je v navedenem dopisu navedla, da nemško pravo (v tem primer člen 4, točka 14(d), UStG) zgoraj navedeno oprostitev omejuje na storitve NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti ali poklice na področju zdravja (torej tiste iz točk (a) in (b) člena 4, točka 14, UStG), medtem ko v skladu z Direktivo o DDV zadevna oprostitev ni omejena na skupine določenih poklicnih kategorij, ampak velja za vse NSO, kadar so te osebe oproščene DDV ali niso davčni zavezanci za dejavnost, ki jo opravljajo. Zato je Komisija menila, da nemško pravo o prometnem davku ni v skladu s cilji Direktive o DDV.

13. Zvezna republika Nemčija je na opomin odgovorila z dopisom z dne 22. marca 2010. V njem je potrdila, da so v skladu z nemško ureditvijo storitve NSO dejansko oproščene, samo če gre za skupine zdravnikov ali oseb, ki opravljajo paramedicinske poklice, ter skupine bolnišnic ali drugih tovrstnih ustanov. Navedla je, da je ta omejitev utemeljena s tem, da je nacionalni zakonodajalec pristojen za presojo, katere poklicne kategorije so lahko upravičene do zadevne oprostitve brez izkrivljanja konkurence. Po njenem mnenju je torej nemški zakonodajalec po preučitvi presodil, da je zadevna oprostitev upravičena samo za zdravstveni sektor.

14. Komisija je 7. aprila 2011 nemški vladi poslala obrazloženo mnenje. V njem je Komisija izrazila pomisleke v zvezi s tezo Zvezne republike Nemčije, da so lahko zaradi preprečitve izkrivljanja konkurence zdravstvene dejavnosti in poklici edini, ki so lahko upravičeni do zadevne oprostitve. Po mnenju Komisije zakonodajni postopek Unije kaže na to, da je namen Direktive o DDV prav razširitev oprostitve tudi na skupine drugih kategorij oseb. Komisija je navedla tudi, da bi morala nemška sodišča v več primerih razširiti področje uporabe zadevne oprostitve na druge poklicne kategorije, kot so tiste, našteje v nemškem zakonu o prometnem davku.

15. Komisija je navedla tudi, da ne razume, na podlagi katerih dejavnikov je nemški zakonodajalec presodil, da bi prišlo do izkrivljanja konkurence, če bi moral zadevno oprostitev poleg že oproščenih zdravstvenih poklicev razširiti tudi na druge nemške gospodarske panoge. Menila je, da nemški zakonodajalec izkrivljanja konkurence ne bi smel presojati na podlagi *splošnih* dejavnikov, pač pa bi bilo treba zadevno oprostitev zavrniti samo ob *dejanski nevarnosti*, da bi oprostitev nemudoma in v prihodnosti povzročila izkrivljanje konkurence.

16. Zvezna republika Nemčija je na obrazloženo mnenje odgovorila z dopisom z dne 6. junija 2011. V njem je, prvič, izpostavila umeščenost določb v zvezi z zadevno oprostitvijo v sistematiki Direktive o DDV, to je v poglavje o oprostitvah za določene dejavnosti v javnem interesu. Na podlagi tega je sklepala, da te oprostitve ni mogoče razširiti na vse gospodarske dejavnosti.

17. Drugič, Zvezna republika Nemčija je navedla, da je bila ob prenosu v njeno notranje pravo upoštevana prav prepoved izkrivljanja konkurence (določena v členu 132(1)(f) Direktive o DDV), s tem da se je določba o oprostitvah omejila na nekatere poklicne kategorije v zdravstvenem sektorju, in da je pri drugih sektorjih načeloma upravičena skrb glede izkrivljanja konkurence.

18. Tretjič, navedla je, da ne razume, katera naj bi bila tista poklicna kategorija, ki je bila v nemškem pravu napačno izvzeta iz zadevne oprostitve.

19. Zato je Zvezna republika Nemčija zavrnila predlog Komisije, naj sprejme vse potrebne ukrepe za uskladitev z obrazloženim mnenjem.

20. Ker je bila oprostitev DDV po nemški ureditvi prometnega davka še naprej omejena na NSO, ki opravljajo dejavnost na zdravstvenem področju, je Komisija napovedala tožbo pri Sodišču, ki jo je vložila 20. novembra 2015.

III. Postopek pred Sodiščem

21. Komisija in Zvezna republika Nemčija sta na obravnavi 15. februarja 2017 predstavili ustna stališča.

IV. Presoja

A. Trditve strank

1. Komisija

22. Zvezna republika Nemčija po mnenju Komisije omejuje oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV za „storitve, ki jih za svoje člane opravijo [NSO], katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti“, na točno določene poklicne skupine. Oprostitev v smislu nemške zakonodaje na področju DDV se nanaša samo na skupine, katerih člani so bodisi zdravniki, bodisi opravljajo paramedicinske poklice, bodisi opravljajo dejavnosti na področju bolnišnične in zdravstvene oskrbe.

23. Komisija trdi, da je to v nasprotju s členom 132(1)(f) Direktive o DDV. Taka omejitev oprostitve DDV na določene poklicne skupine ni utemeljena niti z besedilom, niti z namenom in niti zgodovino nastanka tega člena. Nasprotno, oprostitev bi morala veljati za NSO vseh poklicnih kategorij, če njihovi člani opravljajo oproščene dejavnosti.

24. Omejitev iz nemške zakonodaje o DDV naj ne bi bila upravičena niti ob splošnem izkrivljanju konkurence. Morebiten obstoj izkrivljanja konkurence pri uporabi oprostitve bi bilo namreč treba in mogoče presoјati samo ob upoštevanju okoliščin obravnavanega primera. Obstoja izkrivljanja konkurence za storitve določenih poklicnih kategorij ni mogoče splošno ugotavljati.

25. Sicer pa naj bi to, da oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV zahteva presojo konkretnih dejanskih okoliščin, izhajalo tudi iz točke 77 dopisa Bundesministerium der Finanzen,⁵ ki je bil pripravljen ob spremembi člena 4 UStG leta 2009, ki je podlaga za zadevno različico te določbe.

2. Zvezna republika Nemčija

a) Oprostitev in njena omejenost na dejavnosti v javnem interesu

26. Zvezna republika Nemčija najprej izpostavlja, da so oprostitve v Direktivi o DDV zbrane v njenem naslovu IX, naslovljenem „Oprostitve“, in da je ta naslov razdeljen na 10 poglavij. Poleg tega ugotavlja, da je zadevna oprostitev del oprostitev, naštetih v členu 132 Direktive o DDV, in da je ta določba, katere besedilo je ostalo skoraj enako od uveljavitve Šeste direktive, v poglavju 2 z naslovom „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Iz umeščenosti zadevne oprostitve v splošni sistematiki Direktive o DDV naj bi torej izhajalo, da se nanaša samo na storitve NSO, katerih dejavnosti so v javnem interesu.

27. Vendar pa Zvezna republika Nemčija meni, da zadevna oprostitev ne velja za NSO, ki opravljajo oproščene dejavnosti, na katere se poglavje 2 ne nanaša in niso v javnem interesu. Če bi zakonodajalec Unije želel, da bi ta oprostitev veljala za vse poklicne kategorije in oproščene dejavnosti, bi to določil drugje, na primer v poglavju 1, naslovljenem „Splošne določbe“, naslova IX v zvezi z oprostitvami.

⁵ Zvezno ministrstvo za finance, Nemčija. Dopis z dne 26. junija 2009 (IV B 9 – S 7170/08/10009).

28. Skupine bank in zavarovalnic, ki so oproščene DDV na podlagi člena 135 Direktive o DDV, tako ne morejo biti zajete v področju uporabe oprostitve iz člena 132(1)(f) navedene direktive.

29. Tudi zakonodajni predlogi in predhodna sporočila Komisije ob spreminjanju Direktive o DDV naj bi potrjevali, da se zadevna oprostitve nanaša samo na NSO, ki opravljajo dejavnosti v javnem interesu. Komisija naj bi tako 28. novembra 2007 vložila predlog direktive v zvezi z „uvedbo ‚skupine za delitev stroškov‘“ na področju zavarovalništva in financ.⁶ Če bi zadevna oprostitve že veljala za storitve na tem področju, Komisiji ne bi bilo treba predlagati njegove vključitve v področje uporabe te oprostitve.

30. Komisija naj bi v dokumentu s številko MEMO/07/519,⁷ priloženem navedenemu predlogu direktive, poleg tega celo priznala, da „[o]bstoječe določbe o oprostitvah v zvezi z delitvijo stroškov niso jasne in se ne izvajajo enotno. Predlog zato vsebuje oprostitve DDV posebej za določeno industrijsko panogo, ki velja za mehanizme delitve stroškov, tudi za čezmejne mehanizme. Ta sprememba bo podjetjem omogočila, da združijo naložbe in prerazdelijo stroške za te naložbe, ki so oproščene plačila DDV, s skupine na njene člane. Ta sprememba bo omogočila podjetjem skupno poslovanje v okviru skupine in porazdelitev stroškov med člani te skupine, ne da bi nastala nova nevračljiva obremenitev z DDV“.

31. Zvezna republika Nemčija omenja tudi Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz člena 11 Direktive [o DDV] (COM(2009) 325 final). Komisija naj bi v tem sporočilu potrdila, da je „treba poudariti, da se to sporočilo ne nanaša na pojem ‚dogovorov o delitvi stroškov,‘ ki na podlagi člena 132(1)(f) Direktive o DDV trenutno določajo obvezno izvzetje nekaterih dejavnosti v javnem interesu in ki so bili v novi obliki vključeni v nedavni predlog Komisije o obravnavanju zavarovalnih in finančnih storitev za namene DDV“.

32. Zvezna republika Nemčija na tej podlagi sklepa, da zadevna oprostitve po mnenju Komisije velja samo za dejavnosti v javnem interesu. Meni tudi, da gre zlasti za dejavnosti iz člena 132(1) od (b) do (e) Direktive o DDV, ki so navedene pred oprostitvijo po točki (f) in se nanašajo na zdravstveno dejavnost. V tem okviru opozarja, da so v skladu s sodno prakso oprostitve iz člena 132 Direktive o DDV namenjene samo tistim dejavnostim v javnem interesu, ki so v njem našteje in podrobno opisane (sodba z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, točka 29 in navedena sodna praksa), in da se izrazi, uporabljeni za opis navedenih oprostitve, razlagajo ozko (sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 34).

33. Zvezna republika Nemčija dodaja, da njeno tezo, po kateri se zadevna oprostitve nanaša na dejavnosti iz točk od (a) do (e) člena 132 Direktive o DDV, potrjuje navedba Sodišča pri pojasnjevanju namena te oprostitve, in sicer, 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“ (sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37).

34. V zvezi s tem Zvezna republika Nemčija izpostavlja, da je Sodišče izrecno omenilo „strokovnjake“ in da se izraz „poklic“ v Direktivi o DDV uporablja zgolj v nekaj primerih, ki so v veliki večini povezani z zdravstvenimi poklici v javnem interesu. To naj bi pomenilo, da je Sodišče pri opisovanju namena člena 132(1)(f) Direktive o DDV mislilo izključno na skupino „strokovnjakov“, ki opravljajo zdravstvene poklice v javnem interesu.

⁶ Predlog direktive Sveta 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), z dne 28. novembra 2007.

⁷ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

35. Po mnenju Zvezne republike Nemčije njeno stališče potrjuje zgodovina nastanka člena 132(1)(f) Direktive o DDV. V zvezi s tem izpostavlja, da je bila oprostitvev za NSO v enem od predlogov Komisije v zvezi s Šesto direktivo⁸ že del „oprostitvev za nekatere dejavnosti v javnem interesu“ in naj bi veljala za „storitve, ki jih za svoje člane za potrebe njihovih oproščenih dejavnosti opravljajo neodvisne skupine medicinskih ali paramedicinskih strokovnjakov“.

36. Zvezna republika Nemčija v zvezi s prvotno različico Šeste direktive ugotavlja, da se je poleg tega z določbami člena 28(3)(a) v povezavi s točko 3 Priloge E želelo zagotoviti takojšnjo uporabo oprostitvev iz člena 13(A)(1)(f) za storitve medicinskih in paramedicinskih NSO, medtem ko so lahko države članice do 31. decembra 1989 še naprej obdavčevale podobne storitve drugih NSO.

37. Po mnenju Zvezne republike Nemčije prehodna določba člena 28(3)(a) Šeste direktive ni bila namenjena omejitvi ali širitvi področja uporabe člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive. Odprava obdavčitve drugih NSO s 1. januarjem 1990 naj zato ne bi pomenila spremembe sistema na področju obdavčenja prometa. Pač pa naj bi se, kot izhaja iz uvodnih izjav Osemnajste direktive 89/465, s tem odpravile nekatere povsem praktične težave zunaj sistema DDV, zlasti v zvezi z izračunom lastnih sredstev, pridobljenih iz DDV.

38. Zvezna republika Nemčija trdi, da naj na podlagi prehoda od Šeste direktive k Direktivi o DDV ne bi bilo mogoče potrditi teze Komisije, da je bilo pooblastilo za omejitev zadevne oprostitve na zdravniške ali paramedicinske NSO ukinjeno. Zamenjava direktive naj v zvezi s tem ne bi povzročila nobene vsebinske spremembe, kot izhaja iz uvodne izjave 3 Direktive o DDV.

39. Zvezna republika Nemčija nazadnje opozarja na to, da mora biti razlaga izrazov, ki so bili uporabljeni za opis oprostitvev iz Direktive o DDV, v skladu s cilji, ki se uresničujejo z oprostitvami in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV (sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 35).

40. V skladu s sodno prakso Sodišča pa je namen zadevne oprostitve, da se prepreči, da je oseba, ki ponuja določene storitve, zavezana za plačilo tega davka, čeprav je morala v okviru skupne strukture pri izvrševanju dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev, sodelovati z drugimi strokovnjaki (sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37).

41. Vendar naj bi bila v nasprotju z zatrjevanjem Komisije, če oprostitvev ne bi veljala, kljub temu NSO tista, ki bi morala plačati DDV in ne njeni člani. NSO bi morala zvišati cene svojih storitev za znesek DDV in ga tako zaračunati svojim članom. Strošek naj torej ne bi bila storitev skupine ampak DDV, vključen v ceno.

42. Po mnenju Zvezne republike Nemčije je trditev Komisije v zvezi z nevtralnostjo DDV brezpredmetna. Opozarja na to, da mora biti v skladu z načelom davčne nevtralnosti (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točki 46 in 47) podjetnik v celoti razbremenjen bremena DDV, če se vstopne transakcije, za katere je plačal DDV, uporabljajo za potrebe njegovih lastnih obdavčenih transakcij. Težava neodbitnosti plačanega vstopnega davka naj bi bila pri uporabi oprostitve storitev skupin za njihove člane zgolj prestavljena na prejšnjo fazo, ker naj NSO pozneje ne bi imela pravice do odbitka plačanega vstopnega davka. Stroškovni dejavnik v verigi naj bi se torej ohranil.

⁸ Predlog Komisije v zvezi s Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, (COM(73) 950 final z dne 20. junija 1973)), (*Bilten Evropskih skupnosti*, dodatek 11/73, str. 13).

43. Po mnenju Zvezne republike Nemčije je resnična ugodnost zadevne oprostitve možnost neobdavčitve dejanske dodane vrednosti, ki jo ustvari NSO za svoje člane ob dobavi storitve, ali pridobitve cenovnih popustov in ugodnosti kot „nakupna skupina,“ ki so jo oblikovali njeni člani. Iz političnih razlogov naj bi bilo mogoče te ugodnosti priznati ravno osebam, ki opravljajo dejavnosti v javnem interesu. Skupine bank in zavarovalnic naj ob upoštevanju tega cilja ne bi spadale na področje uporabe zadevne oprostitve, ker ne opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

44. Upoštevati naj bi bilo treba tudi to, da je bila oprostitve finančnih storitev zasnovana kot povsem tehnična oprostitve brez utemeljitve na podlagi davčne politike, in da je bila uvedena zlasti zato, da se odpravijo težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se lahko odbije (sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 36). Z določanjem davčne osnove za storitve skupin bank in zavarovalnic za njihove člane pa naj ne bi bilo nobene težave.

b) Možnost, da oprostitve povzroči izkrivljanje konkurence

45. Drugič, Zvezna republika Nemčija trdi, da je nemški zakonodajalec pravilno presodil pogoj, da zadevna oprostitve ne sme povzročiti izkrivljanje konkurence. Izpodbija trditve Komisije, da ni mogoče splošno ugotavljati obstoja izkrivljanja konkurence za storitve določenih kategorij poklicev.

46. Najprej, ker direktive zavezujejo samo v zvezi z rezultatom, ki ga je treba doseči, Zvezna republika Nemčija trdi, da je bil nemški zakonodajalec za dosego cilja člena 132(1)(f) Direktive o DDV pooblaščen, da izbere tako obliko ureditve in da pri prenosu oceni tveganje izkrivljanja konkurence.

47. V skladu s sodno prakso Sodišča naj bi bil prenos z zakonodajo tisti, s katerim se najbolje upošteva načelo ustvarjanja prava, in naj bi nasploh pomenil primerno obliko prenosa. Nasprotno pa upravne prakse, ki je po naravi spremenljiva po volji uprave in ni dovolj znana, ni mogoče obravnavati, kot da pomeni ustrezno izvrševanje obveznosti iz PDEU (sodba z dne 8. julija 1999, Komisija/Belgija, C-203/98, EU:C:1999:380, točka 14).

48. Zvezna republika Nemčija meni, da Komisija v bistvu predlaga sprejetje zakonodaje, s katero bi se pristojnim davčnim organom tako rekoč prepustila taka diskrecija, kot bi jo imeli, če bi se jim brez pravne podlage prepustila skrb za prenos Direktive o DDV z upravno prakso. Vendar naj pogoj v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence vsebinsko ne bi bil niti dovolj jasen niti brezpogojen, ampak bi ga bilo treba podrobneje pojasniti na nacionalni ravni in s tem omogočiti ugotavljanje, ali oprostitve v posamičnem primeru velja (sodba z dne 26. junija 2003, Komisija/Francija, C-233/00, EU:C:2003:371, točka 76).

49. Sicer pa dejstvo, da nemški zakonodajalec ni dobesedno prenesel oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ni v nasprotju s sodno prakso Sodišča. Dobesedni prevzem vsebine Direktive načeloma ni nujen, če je dejansko zagotovljena dovolj jasna in natančna polna uporaba Direktive (sodbi z dne 7. januarja 2004, Komisija/Španija, C-58/02, EU:C:2004:9, točka 26, z dne 20. oktobra 2005, Komisija/Združeno kraljestvo, C-6/04, EU:C:2005:626, točka 21, in z dne 6. aprila 2006, Komisija/Avstrija, C-428/04, EU:C:2006:238, točka 99).

50. Dalje, Zvezna republika Nemčija trdi, da nacionalni zakonodajalec v nasprotju z zatrjevanjem Komisije lahko po posameznih kategorijah presoja tveganje izkrivljanja konkurence znotraj posameznih poklicnih kategorij, in da je taka presoja zakonita, tudi če zakonodajalec vnaprej izključi nekatere kategorije poklicev.

51. Zvezna republika Nemčija v zvezi s tem opozarja na rzsodbo Sodišča, da države članice niso zavezane v svoje nacionalno pravo dobesedno prenesti pogoja v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence iz člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive – ki je bil nadomeščen s členom 13(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV – niti da podrobneje določijo kvantitativne pragove

nezavezanosti davku (sodba z dne 17. oktobra 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino* in drugi, 231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 23). Zakonito naj bi bilo celo to, da nacionalni zakon pooblasti ministra za finance, da konkretno določi dejavnosti, ki povzročajo izkrivljanje konkurence (sodba z dne 14. decembra 2000, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, točke od 32 do 35).

52. Nasprotno pa naj bi dobesedni prevzem pogoja v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence v nacionalni zakon ter presoja izkrivljanja konkurence glede na okoliščine vsakega posameznega primera pomenila nesprejemljiv poseg v jasnost in pravno varnost.

53. Tako naj bi bilo med drugim zato, ker je treba oprostitev v skladu s sodno prakso Sodišča zavrniti, če „obstaja dejansko tveganje, da bi oprostitev sama po sebi takoj ali v prihodnosti povzročila izkrivljanje konkurence“ (sodba z dne 20. novembra 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, točka 64). Pri presoji tega pogoja naj bi bilo treba presojati tako trenuten položaj konkurence kot tisti, ki bi lahko nastal v prihodnosti, to presojo pa je mogoče opraviti samo na podlagi zapletenih ekonomskih analiz v zvezi z vsakim področjem dejavnosti. Taka presoja zapletenih ekonomskih okoliščin v vsakem posameznem primeru za pristojne davčne organe na lokalni ravni preprosto ne bi bila mogoča. Poleg tega naj ne bi bilo sprejemljivo, da NSO in njeni člani ne bi mogli z gotovostjo predvideti, ali so zadevne storitve pri vsaki prihodnji transakciji oproščene DDV ali ne.

54. Iz člena 13(1) Direktive o DDV naj bi poleg tega izhajalo, da zakonodajalec lahko določi področja dejavnosti, upoštevna s področja konkurence. Zakonodajalec Unije naj bi v Prilogi I k navedeni direktivi sestavil seznam dejavnosti, pri katerih se lahko načeloma domneva obstoj izkrivljanja konkurence. Sodišče je v zvezi s tem členom 13(1) Direktive DDV razsodilo, da lahko poleg tega na nacionalni ravni obstajajo druge dejavnosti, ki niso našteje v Prilogi I in katerih seznam je lahko različen glede na državo članico ali glede na gospodarski sektor (sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council* in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točki 35 in 36). Iz te sodne prakse naj bi jasno izhajalo, da je presojo izkrivljanja konkurence mogoče opraviti na zakonodajni ravni. Po mnenju Zvezne republike Nemčije to še toliko bolj velja za nacionalno zakonodajo, v kateri so našteja nekatera področja dejavnosti, pri katerih ni nevarnosti za obstoj izkrivljanja konkurence na nacionalnem trgu.

55. Zvezna republika Nemčija dodaja, da je namen pogoja, v skladu s katerim zadevna oprostitev ne sme povzročati izkrivljanja konkurence, omejitev njenega področja uporabe. Njegov namen naj bi torej bil ponovna potrditev splošnega pravila o obdavčitvi vsake gospodarske dejavnosti, zato ga ni mogoče razlagati ozko (sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council* in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točki 72 in 73).

56. Nazadnje Zvezna republika Nemčija trdi, da Komisija ni dokazala, da oprostitev storitev NSO za njihove člane ne bi povzročila izkrivljanja konkurence na drugih področjih, kot je področje zdravstvenih poklicev, na katere se nanaša UStG.

57. Naloga Komisije glede tožbe, vložene na podlagi člena 258 PDEU, pa je dokazati obstoj navedene neizpolnitve obveznosti države in predložiti Sodišču potrebne elemente za preverjanje obstoja te neizpolnitve, ne da bi se Komisija lahko sklicevala na kakršno koli domnevo (sodba z dne 6. aprila 2006, *Komisija/Avstrija*, C-428/04, EU:C:2006:238, točka 98 in navedena sodna praksa). Komisija naj ne bi predložila dokazov niti indicev za to, da zakonodaja, ki se uporablja po kategorijah, ni primerna za prenos pogoja v zvezi z izkrivljanjem konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

58. Zvezna republika Nemčija meni, da bi morala Komisija za to, da dokaže neprimernost take metode prenosa, na podlagi konkretnih dejstev dokazati, da je samo dobeseden prevzem pogoja v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence v zakonodajo, s popolnim prenosom odločitve na pristojne davčne organe, zakonit prenos člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Komisija pa naj takega splošnega dokaza ne bi predložila.

59. Prvič, v nasprotju z zatrjevanjem Komisije naj iz točke 77 dopisa zveznega ministrstva za finance (glej točko 25 teh sklepnih predlogov) ne bi izhajalo, da Zvezna republika Nemčija dvomi v primernost metode prenosa, za katero se je odločila.

60. To, da v UStG niso navedene druge poklicne panoge, naj bi pomenilo, da v zvezi s temi drugimi poklicnimi panogami vedno obstaja tveganje izkrivljanja konkurence. Omemba zdravstvenega sektorja naj ne bi pomenila, da v tem sektorju nikoli ne more priti do izkrivljanja konkurence. V točki 77 navedenega dopisa naj bi bile zgolj primeroma podrobneje navedene konkretne vrste storitev zdravstvenih ordinacij, ki bi jih bilo treba oprostiti DDV, ker so te storitve neposredno potrebne za opravljanje dejavnosti iz člena 4, točka 14(a) ali (b) UStG. Kot naj bi izhajalo iz točke 72 navedenega dopisa, gre za dajanje na voljo medicinskih naprav in opreme ter laboratorijskih analiz, radiografije in drugih tehničnih storitev na zdravstvenem področju.

61. Če pa bi skupina za svoje člane med drugim opravljala računovodstvo, pravno svetovanje ali dejavnosti zdravstvene blagajne, bi šlo v skladu s točko 73 navedenega dopisa za storitve, ki so zgolj posredno povezane z oproščenimi zdravstvenimi storitvami, in zato ne morejo biti oproščene DDV. V točki 77 navedenega dopisa naj bi bilo pojasnjeno, da se s temi storitvami poleg tega konkurira drugim podjetjem, zato bi bila možna tudi nevarnost izkrivljanja konkurence, ki je v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV ne bi smelo biti.

62. Na podlagi dopisa zveznega ministra za finance naj bi bilo torej mogoče sklepati zgolj o skladnosti uporabe člena 4, točka 14(d) UStG z Direktivo o DDV v vsakem posamičnem primeru v zvezi z dejavnostmi NSO iz člena 4, točka 14(d) UStG. Krog upravičencev pa naj zaradi tega nikakor ne bi bil niti širši niti ožji, niti naj ne bi bil vprašljiv zakonodajni pristop kot tak.

63. Drugič, niti sodne odločbe, ki jih Komisija omenja v točki 29 tožbe, naj ne bi omogočale sklepanja, da metoda prenosa, ki jo je izbral nemški zakonodajalec, ni primerna za prenos zadevne oprostitve. V zvezi s tem Zvezna republika Nemčija izpostavlja, da bi nemška sodišča Sodišču lahko predložila ali bi celo že morala predložiti podobna vprašanja za predhodno odločanje, kakršna so predložena v tej zadevi, vendar tega niso storila. Brez izrecne odločitve Sodišča pa naj zgolj na podlagi tega, da nacionalno sodišče ni predložilo vprašanja za predhodno odločanje Sodišču, ne bi bilo mogoče sklepati, da je navedeno sodišče pravilno razlagalo določbo prava Unije.

64. Tretjič, mnenje Bundesrat (zvezni svet, Nemčija) v zvezi z Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (predlog zakona o razvoju stabilizacije finančnih trgov), na katero se sklicuje Komisija, naj nikakor ne bi dokazovalo, da izbrana metoda prenosa v zvezi s členom 4, točka 14(d) UStG ni bila dovolj primerna. Poleg tega naj bi drugi zakonodajni organi ta predlog zavrnil. Zato Zvezna republika Nemčija trdi, da ta predlog, ki nikoli ni postal zakon, ne more biti dokaz za to, da v bančnem in zavarovalniškem sektorju nikoli ni možno nobeno izkrivljanje konkurence.

65. Komisija naj pri sklicevanju na točko 77 dopisa zveznega ministrstva za finance (glej točko 25 teh sklepnih predlogov) ne bi upoštevala, da oprostitvev za nekatere kategorije poklicev iz zdravstvenega sektorja ne pomeni, da je po mnenju nemškega zakonodajalca izkrivljanje konkurence izključeno za vse dejavnosti v tem sektorju. V tem dopisu naj bi bilo tako izpostavljeno, da je treba temeljito proučiti pogoj v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence ob upoštevanju dejavnosti, ki jih dejansko opravljajo NSO, upravičene do ugodnosti po členu 4, točka 14(d) UStG, vsebovalo pa je tudi pojasnila v zvezi s tem. Na podlagi tega po mnenju Zvezne republike Nemčije ni mogoče *a contrario* sklepati, da lahko nacionalni davčni organi posamično analizirajo pogoj v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV v vseh gospodarskih panogah in da se taka analiza pravno zahteva.

66. Komisija naj poleg tega ne bi predložila zadostnih dokazov za to, da je analiza nemškega zakonodajalca v zvezi s pogojem glede neobstoja izkrivljanja konkurence, kar zadeva kategorije poklicev iz člena 4, točka 14(d) UStG, napačna.

67. Zvezna republika Nemčija v zvezi z odločbami nemških sodišč, na katere se sklicuje Komisija, ugotavlja da Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) ni dokončno odločilo o neposredni uporabi oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV in da se ni izreklo o vprašanju izkrivljanja konkurence v zvezi s spori, o katerih je odločalo. Na podlagi sodb Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) zato ni mogoče sklepati, da v primeru razširitve zadevne oprostitev na druge poklicne panoge izkrivljanje konkurence ne bi bilo možno.

B. Analiza

68. Naj najprej pojasnim, da je tožba Komisije naperjena zgolj zoper to, da je Zvezna republika Nemčija oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV omejila. V skladu z nemško določbo o prenosu v členu 4 UStG so namreč do oprostitev upravičene samo skupine, katerih člani so bodisi zdravniki, bodisi opravljajo paramedicinske poklice, bodisi opravljajo dejavnosti na področju bolnišnične ali zdravstvene oskrbe.

69. Analizirati je treba dve kategoriji trditev Zvezne republike Nemčije, s katerimi zavrača tezo Komisije, in sicer, prvič, tisto glede osebnega področja uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV, in drugič, tisto glede pogoja iz navedenega člena o neobstoju izkrivljanja konkurence.

1. Prva kategorija trditev Zvezne republike Nemčije: osebno področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV

70. Načelno stališče Komisije je, da zadevna nemška zakonodaja ni v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV, ker področje uporabe te določbe ni omejeno na nekatere določene kategorije poklicev in ker zato ta določba velja tudi za druge sektorje, kot je zdravstveni, brez omejenosti na dejavnosti v javnem interesu, torej tudi za bančni in zavarovalniški sektor. Komisija podredno trdi, da tudi če navedena določba zajema samo NSO, ki opravljajo dejavnosti v javnem interesu, njeno področje uporabe kljub temu ni omejeno na NSO, katerih člani opravljajo poklice v zdravstvenem sektorju. Zvezna republika Nemčija zavrača tako široko kot tudi ožjo razlago področja uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ki jo zagovarja Komisija.

71. Zvezna republika Nemčija v svojem odgovoru na tožbo trdi, da iz besedila in umestitve člena 132(1)(f) Direktive o DDV kot tudi iz zgodovine njegovega nastanka in ciljev izhaja, da je področje uporabe zadevne oprostitev *omejeno na NSO v zdravstvenem sektorju ali vsaj na tiste, ki opravljajo nekatere dejavnosti v javnem interesu* (ne zajema pa na primer bank in zavarovalnic).

a) Sistemska analiza

72. Zdi se mi primerno, da se vrnem na pojem „skupina“, uporabljen v členu 132(1)(f) navedene direktive.

73. Nanaša se na dejanske skupine za združevanje sredstev, saj ni nujno, da je skupina pravna oseba in lahko temelji zgolj na pogodbenem dogovoru.

74. To tehniko je sicer treba razumeti hkrati s členom 11 Direktive o DDV, ki državam članicam dovoljuje, da *kot enega davčnega zavezanca* obravnavajo „osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane“.⁹

75. Te tehnike skupin za DDV niso izvedle vse države članice, med drugim Republika Francija, pač pa jo je izvedla Zvezna republika Nemčija,¹⁰ v kateri se skupine za DDV precej uporabljajo, s čimer se zmanjšuje učinkovitost zakonodaje, ki jo Komisija izpodbija.

76. Neuporabo možnosti iz člena 11 v Franciji¹¹ je mogoče pojasniti s tem, da je uporaba dejanskih skupin za združevanje sredstev omogočila doseganje enakega rezultata kot uporaba skupin za DDV, torej neobdavčitev z DDV za transakcije med člani skupine s to ugodnostjo, da je lahko obseg dejanske skupine za združevanje sredstev širši kot tisti skupine za DDV. Učinek obeh tehnik pa je enak, ker v skupini za DDV notranje transakcije ne obstajajo in torej niso obdavčene z DDV, in ker enako velja za dejansko skupino za združevanje sredstev. Namreč, „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same“ [čepprav se rešitve, ki jih predlagata dejanska skupina (v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV in skupina za DDV (v skladu s členom 11) razlikujejo, so rezultati dejansko enaki].¹²

77. V Združenem kraljestvu pa je bil, obratno, neprenos člena 132(1)(f) Direktive o DDV pojasnjen s tem, da je mogoče enake cilje doseči s skupinami za DDV (čepprav je sodišče v Združenem kraljestvu rzasodilo, da je navedeni člen neposredno uporabljev).¹³

78. Kot skupina za DDV je torej skupina v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV z vidika DDV pregledna. Ni niti kupec, niti prodajalec in niti komisionar in torej v razmerju do svojih članov ni davčni zavezanec za storitve, ki jih opravlja zanje.

9 O tem Bouchard, J.-C., *TVA et groupement de moyens de fait*, Revue de droit fiscal, št. 7-8, 14. Februar 2013, strani 150 in naslednje, De Duve, B., *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, Revue pratique des sociétés, letnik 110 (2011), 1. trimesečje, str. od 5 do 26; Lhote, L. in Warscotte, Q., *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP*, v: „TVA, taxer, déduire, exonérer et punir,“ 2015, str. od 263 do 282; Swinkels, J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, International VAT Monitor, januar/februar 2010, IBFD, str. od 36 do 42; Swinkels, J., *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, International VAT Monitor, januar/februar 2008, IBFD, str. od 13 do 21; Bernaerts, Y., *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, Journal de droit fiscal, julij-avgust 2007, str. od 193 do 240; Parolini, A., *European VAT and Groups of Companies*, v: „Maisto, G. (ur.), International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series,“ Vol. 4, IBFD, 2008, str. 120; Amand, Ch., *VAT on financial services: the unanswered questions*, ERA Forum (2008) 9:357-376, str. 373; in Libert, F., *Les associations de frais – Aspects TVA*, R.G.F., 10. oktober 1997, str. 304 in naslednje.

10 Ureditev skupin za DDV je bila uvedena v šestnajstih državah članicah: Belgiji, Češki republiki, Danski, Nemčiji, Estoniji, Irski, Španiji, Cipru, Madžarski, Nizozemski, Avstriji, Romuniji, Slovaški, Finski, Švedski in Združenem kraljestvu. Glej van Norden, G.-J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, EC Tax Review, 2016/4, str. 211. Bouchard, J.-C., *op. cit.*, govori o 17 državah članicah, ki naj bi uvedle to ureditev.

11 V Franciji je bil mehanizem oprostitve DDV znotraj skupine prenesen s členom 261 B splošnega davčnega zakonika CGI. Glej Revue de droit fiscal, številka 45, 6. november 2014, LexisNexis, str. 28.

12 Moj prevod. „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [zdaj člen 132(1)(f) Direktive o DDV] is called a quasi-grouping arrangement.“ Hkrati pa „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services.“ Glej Vyncke, K., *Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium*, International VAT Monitor, IBFD, 2006, str. 340 in 346.

13 Glej VAT and Duties Tribunal, London, v: Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, odločba 14081 z dne 15. in 16. februarja 1996.

79. Direktiva v resnici ne bi smela določati oprostitev storitev NSO, ampak bi morala te transakcije izvzeti iz področja uporabe DDV.

80. To, da skupina prevzema stroškov, in prenalitev istih stroškov na njene člane pomeni neke vrste notranje stroške skupine. Cene ni. Torej ni niti odplačnih dobav, prevzemanja cenovnega tveganja, ampak zgolj dajanje na voljo sredstev s porazdelitvijo stroškov med člani glede na to, koliko jih je vsak od njih uporabil. Gre torej za neke vrste transakcije skupne pisarne, ki deluje kot notranje izvršitveno telo za skupino, orodje podjetja, izvršni organ, ne pa kot podjetje, vsekakor pa za njegove transakcije uporabe skupnih notranjih sredstev skupine.

81. Ta opis napotuje na točko 88 sodbe z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243),¹⁴ in na točko obrazložitve sodbe francoskega Conseil d'État v zadevi Société d'analyses financières et économique z dne 6. februarja 1984,¹⁵ v kateri je navedeno: „ker v skladu z upravno doktrino, če več podjetij pooblasti eno od teh podjetij za izvajanje skupnih nalog ali če te naloge izvaja posebej za to ustanovljena ločena družba, obračunani zneski zadnjenavedene družbe, če pomenijo samo natančno povrnitev za dobave ali storitve za druga podjetja, niso obdavčljivi z DDV.“

82. Poleg tega menim, da ni pomembno, ali je NSO davčni zavezanec ali ne. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV od NSO ne zahteva ničesar v smislu davčne zavezanosti. Zahteva samo eno stvar, in sicer, da člani skupine opravljajo oproščeno dejavnost ali dejavnost, v zvezi s katero niso davčni zavezanci.¹⁶

83. Na podlagi navedene systemske analize ugotavljam, da bi bilo sicer pravilnejše govoriti o izvzetju iz področja uporabe DDV, vendar oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV ni mogoče omejiti na transakcije NSO, ki delujejo na področjih v javnem interesu (s čimer bi bil izvzet sektor bančništva in zavarovalništva), niti *a fortiori* samo na zdravstveni sektor.

b) Teleološki pristop

84. Cilj zadevne oprostitev je oprostiti storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci ali so oproščene. Namen te oprostitev je torej, „da se prepreči, da je oseba, ki določene storitve nudi, zavezana za plačilo [DDV], čeprav je morala v okviru skupne strukture pri izvrševanju dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev, sodelovati z drugimi strokovnjaki“.¹⁷

85. Z zadevno oprostitvijo se torej želi v bistvu preprečiti, da bi osebe, ki se združujejo v NSO, plačale DDV za storitve te NSO, ker tega zneska ne smejo odbiti.¹⁸

86. Ta cilj upravičuje uporabo zadevne oprostitev za vse NSO, katerih člani opravljajo oproščeno dejavnost ali v zvezi s katero niso davčni zavezanci, tudi za NSO na področju bančništva in zavarovalništva (za katero velja oprostitev iz člena 135 Direktive o DDV) in seveda tudi za NSO, ki opravljajo druge dejavnosti v javnem interesu, kot je področje zdravja.

¹⁴

„Zato delo kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, ki ga opravljajo člani konzorcija v skladu z določbami konzorcijske pogodbe in ki ustreza deležu vsakega od njih po tej pogodbi, ni dobava blaga ali storitve „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Šeste direktive in zato tudi ne obdavčljiva transakcija v skladu z njo. To, da delo opravlja član konzorcija, ki ga vodi, v zvezi s tem ni upoštevno.“

¹⁵ Conseil d'État, 7/9 SSR, z dne 6. februarja 1984, 37882, objavljeno v zbirki Lebon.

¹⁶ To je sporno. Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevah Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15) in Aviva (C-605/15). V zvezi z vprašanjem, ali mora biti skupina za DDV iz člena 11 Direktive o DDV davčni zavezanec ali pa morajo to biti zgolj njeni člani, glej Vyncke, K., *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, julij/avgust 2007, str. 255.

¹⁷ Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37). Ta sodba se nanaša na člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive, ki je bil nato nadomeščen s členom 132(1)(f) Direktive o DDV. Besedilo in umestitev v sistematiki obeh direktiv je enako, razen da so v besedilu člena 132(1)(f) Direktive o DDV omenjene „osebe“ namesto „strokovnjakov“.

¹⁸ Kot je pojasnil generalni pravobranilec J. Mischo, je namen te oprostitev poenotenje pogojev konkurence na trgu, na katerem hkrati poslujejo velika podjetja, ki lahko svoje storitve zagotavljajo zgolj z uporabo lastnih notranjih virov, in druga, manjša podjetja, ki se morajo pri zagotavljanju istih storitev opirati na zunanjo pomoč (glej njegove sklepne predloge v zadevi Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, točka 120).

87. Ugotavljam, da za to oprostitev veljajo zelo strogi pogoji, in sicer, da mora NSO zadevne storitve opravljati za svoje člane, da zadnjenavedeni opravljajo oproščeno dejavnost ali tako, v zvezi s katero niso davčni zavezanci, da so te storitve neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, da skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov, vse to pa če ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence.

88. Trditve Zvezne republike Nemčije v zvezi z nevtralnostjo DDV so, tudi če bi bile pravilne, brezpredmetne. Čeprav je namreč res, da se z zadevno oprostitvijo ne more zagotavljati davčna nevtralnost, ker se „problem“ neodbitnosti DDV zgolj „prestavi“,¹⁹ pa ta ugotovitev seveda velja tako za NSO, ki delujejo v zdravstvenem sektorju, kot tudi za vse druge NSO.

89. Vsekakor pa Zvezna republika Nemčija priznava, da zadevna oprostitev ob upoštevanju njenega cilja zajema NSO, ki opravljajo dejavnosti v javnem interesu²⁰ poleg zdravstvenega sektorja. Zato z utemeljitvami, pri katerih se opira na cilj te oprostitve, očitno ni mogoče utemeljiti razlage, da je omejena na NSO iz zdravstvenega sektorja.

c) Jezikovni pristop

1) Zgodovina nastanka zadevne določbe

90. Najprej, že zgodovina nastanka člena 132(1)(f) Direktive o DDV nasprotuje omejitvi oprostitve samo na zdravstvene NSO, kakršna je ta v Zvezni republiki Nemčiji.

91. V predlogu Komisije za Šesto direktivo o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih²¹ je bilo sprva v členu 14(A)(1)(f) res določeno, da se oprostijo „storitve, ki jih za svoje člane za potrebe njihovih oproščenih dejavnosti opravljajo neodvisne medicinske ali paramedicinske poklicne skupine“. Na podlagi tega predloga je bila nazadnje sprejeta Šesta direktiva, ki pa ga ni upoštevala, ker je v njenem členu 13(A)(f) in členu 28(3)(a) ter Prilogi E določila splošno oprostitev za NSO, ne glede na to, v kateri panogi delujejo, države članice pa je pooblastila, da pri prenosu v nacionalno pravo to oprostitev omejijo, niso pa mogle iz nje izvzeti medicinskih in paramedicinskih poklicev.

92. Zakonodajalec je to možnost s 1. januarjem 1990²² odpravil, kar pomeni da države članice od tega datuma naprej ne smejo več omejevati oprostitve DDV samo na NSO za zdravstvene poklice.²³

93. V členu 132(1)(f) Direktive o DDV je povzeto besedilo člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive. To je tudi razlog za oprostitev skupin vseh oproščenih kategorij poklicev. Leta 1990 ukinjeno pooblastilo za omejitve te oprostitve na zdravstvene poklice v leta 2006 sprejeti Direktivi o DDV ni bilo ponovno uvedeno. To je v jasnem nasprotju s tezo Zvezne republike Nemčije, da je pooblaščen omejiti oprostitev na zdravstvene poklice.

¹⁹ Odgovor na tožbo, točki 53 in 54.

²⁰ Odgovor na tožbo, točki 55 in 56.

²¹ Glej opombo 8 teh sklepnih predlogov. Predlog Komisije je na voljo na njenem spletnem mestu: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)_950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)_950_fr.pdf).

²² Glej člen 1 Osemnajste direktive 89/465.

²³ V nasprotju z zatrjevanjem Zvezne republike Nemčije na podlagi uvodnih izjav Osemnajste direktive 89/465 ni mogoče sklepati, da so bila prej veljavna odstopanja odpravljena samo zaradi poenostavitve izračuna lastnih sredstev, katerih vir je DDV. Med razlogi za sprejetje navedene direktive je bil tudi ta, da bo odprava teh odstopanj prispevala tudi „k večji nevtralnosti sistema [DDV] na ravni [Unije]“ (glej tretjo uvodno izjavo, povzeto v točki 5 teh sklepnih predlogov).

2) Besedilo zadevne določbe

94. Zvezna republika Nemčija kljub temu trdi, da omejitev oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV na dejavnosti v javnem interesu že ves čas izhaja iz besedila člena 132 in njegove umeščenosti v sistematiki Direktive.²⁴

95. Najprej ugotavljam, da besedilo člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne vsebuje nobene omejitve na določeno ali določljivo poklicno panogo,²⁵ *a fortiori* pa tudi ne samo na dejavnosti, navedene v prejšnjih točkah te določbe, ki se med drugim nanašajo na zdravje,²⁶ edina omejitev je to, da so oproščene samo storitve, ki jih NSO opravlja za svoje člane.

96. Poleg tega morajo biti ti člani osebe, ki opravljajo oproščeno dejavnost ali v zvezi s katero niso davčni zavezanci. Menim (tako kot Komisija), da medtem ko torej Direktiva o DDV določa, kdo je upravičen do oprostitve, pa v zvezi z vrsto poklicnih dejavnosti svojih članov določa samo, da morajo biti oproščene ali take, v zvezi s katerimi člani niso davčni zavezanci. Navedena določba Direktive o DDV se torej s tem pridržkom nanaša na vse gospodarske panoge.

97. V sodni praksi Sodišča ni mogoče najti katere druge omejitve oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

98. Sodišče je v zvezi s členom 13(A)(1)(f) Šeste direktive, katerega besedilo je praktično enako in ki je bil v navedeni direktivi umeščen enako kot člen 132(1)(f) v Direktivi o DDV, s katerim je bil nadomeščen,²⁷ v sodbi z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, točka 14), razsodilo, da „se člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive ne nanaša izrecno na [NSO], ki opravljajo storitve za svoje člane. To ni tako pri fundaciji, ki storitve opravlja izključno za drugo fundacijo, ne da bi bila katera koli od teh fundacij članica druge. Ob upoštevanju natančnega besedila pogojev oprostitve bi bila vsakršna razlaga, s katero bi se širilo besedilo člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive, nezdružljiva z namenom te določbe“.

99. Sodišče je poleg tega v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), potrdilo, da zavarovalne transakcije, oproščene po členu 13(B)(a) Šeste direktive, spadajo med oprostitve o delitvi stroškov. Sodišče je torej že razširilo oprostitve na dejavnosti brez zdravstvenega ali socialnega namena.

100. Dalje, zanimivo je, da so na obravnavi 30. junija 2016 v zadevi DNB Banka (C-326/15) vse stranke (razen Zvezne republike Nemčije), torej družba DNB Banka AS, luksemburška in poljska vlada ter vlada Združenega kraljestva ter Komisija, zagovarjale tezo, da se člen 132(1)(f) Direktive o DDV v nasprotju z zatrevanjem Zvezne republike Nemčije dejansko uporablja za finančne in zavarovalniške storitve.

101. Pojasniti pa je treba, da se je po mnenju poljske vlade v navedeni zadevi DNB Banka (C-326/15) „težko strinjati s stališčem Zvezne republike Nemčije, da je oprostitve izključena za finančni sektor. Poljska v Direktivi ne vidi nobene pravne podlage za to stališče. Člen 132 [Direktive o DDV] določa, da mora biti dejavnost oproščena. Ne obstaja nobena panožna omejitev. Poljska v svoji davčni praksi ni nikoli uporabljala takšnih panožnih omejitev“, vendar pa je poljska vlada na obravnavi 7. decembra 2016 v drugi povezani zadevi Aviva (C-605/15) trdila, da „je treba na vprašanje o uporabljivosti člena 132 za zavarovalnice odgovoriti nikalno. Zadevna oprostitve se nikakor ne uporablja za [NSO]

24 Odgovor na tožbo, točke od 14 do 39.

25 Kot kaže, to priznava tudi Zvezna republika Nemčija (odgovor na tožbo, točka 16).

26 Kako torej pojasniti izvetja iz drugih točk člena 132 Direktive o DDV?

27 Ugotavljam, da so v členu 132(1)(f) Direktive o DDV omenjene „osebe“ in ne „strokovnjaki“.

s področja zavarovalništva. Oprostitev, o kateri razpravljamo danes, izhaja iz člena 132 Direktive, ki se nanaša na vse dejavnosti v javnem interesu. Zavarovanje je resda oproščeno DDV, vendar v Direktivi ni obravnavano kot dejavnost v javnem interesu in ob upoštevanju tega vidika javnega interesa ni bilo oproščeno“.²⁸

102. Sodišče je v sodbi z dne 5. oktobra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), v zvezi s členom 132(1)(d) Direktive o DDV razsodilo, da je lahko dobava človeške krvi po tej direktivi oproščena, samo če neposredno prispeva k dejavnostim, ki so v javnem interesu (točka 33), ni pa na tej podlagi oproščena tako imenovana „industrijska“ plazma, ker je njen namen vključitev v industrijsko proizvodnjo, med drugim za izdelavo zdravil. Ta sodba ne spreminja mojega sklepanja v tej zadevi, ker ni sporno, da je bila dobava človeške krvi umeščena v člen 132(1) Direktive o DDV ravno zaradi svojega značaja dejavnosti v javnem interesu, in ker je treba torej to oprostitev omejiti na tovrstne dejavnosti. Vprašanje, ki je bilo postavljeno v obravnavani zadevi, pa se nanaša natančno na to, ali enak pogoj (torej omejenost na dejavnosti v javnem interesu) velja tudi za oprostitev iz pododstavka (f), in sam predlagam nikalen odgovor.

3) Naslov poglavja 2 Direktive o DDV in zadevna določba

103. Ostane še vprašanje umeščenosti zadevne oprostitve v poglavje 2 Direktive o DDV z naslovom „oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“ in to, da se preostale točke odstavka 1 člena 132 nanašajo na dejavnosti v javnem interesu.²⁹

104. Menim, da zgolj to, da je poglavje, v katerem je člen 132 Direktive o DDV, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, ne odpravlja nedvoumnosti njegovega besedila,³⁰ in da ima naslov poglavja le indikativno vrednost za razlago določb, ki jih zajema.³¹

105. Samo na podlagi umeščenosti člena 132(1)(f) Direktive o DDV v poglavje z naslovom „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“ zato nikakor ni mogoče sklepati, da je zakonodajalec nameraval omejiti področje uporabe zadevne oprostitve.

106. Sicer pa so razlogi za umestitev navedene oprostitve v Direktivo o DDV zgodovinski, saj je Komisija priznala,³² da je bil naslov člena 132 Direktive o DDV posledica redakcijske malomarnosti.

107. Naj spomnim, da je prvotni predlog Komisije v zvezi s Šesto direktivo³³ dejansko določal omejitev oprostitve na dejavnosti v javnem interesu. V tem predlogu je bila oprostitev torej – sistemsko pravilno – v celoti zajeta pod tem naslovom, ki se je ohranil. Vendar pa je zakonodajalec Unije, ko se je področje uporabe oprostitve v zakonodajnem postopku spremenilo, pozabil premestiti pododstavek (f) odstavka 1 člena 132 Direktive o DDV.

²⁸ Glej zapisnik navedene obravnave, str. 15.

²⁹ Naj ponovim, da tudi če bi iz umestitve zadevne oprostitve v Direktivi o DDV izhajalo, da zajema samo NSO, ki opravljajo dejavnosti v javnem interesu (*quod non*), iz tega v nasprotju z zatrjevanjem Zvezne republike Nemčije nikakor ne bi sledilo, da je ta oprostitev omejena na NSO v zdravstvenem sektorju. V takem primeru bi bilo treba oprostitev vsekakor razširiti tudi na NSO, ki opravljajo druge oproščene poklicne dejavnosti v javnem interesu, kakršne so dejavnosti v zvezi s socialno pomočjo in varnostjo, izobraževanjem, športom in kulturo. Pri tem se sklicujem na člen 132(1)(g), (i), (m), (n) in (q) Direktive o DDV.

³⁰ Glej po analogiji sodbo z dne 1. marca 2016, Alo in Osso in drugi (C-443/14 in C-444/14, EU:C:2016:127, točka 25).

³¹ Glej po analogiji v zvezi s kombinirano nomenklaturo iz priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382) sodbo z dne 12. junija 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, točka 33).

³² Glej repliko Komisije, točki 9 in 14.

³³ Glej opombi 8 in 21 teh sklepnih predlogov.

108. Komisija je to poskušala popraviti med drugim v predlogu direktive z dne 28. novembra 2007³⁴ v zvezi z obravnavo zavarovalnih in finančnih storitev, ne da bi bilo mogoče na podlagi tega sklepati o stališču Komisije, da se člen 132(1)(f) Direktive o DDV ne uporablja za podjetja za zavarovalne in finančne storitve, oproščene po njenem členu 135. Namen tega predloga direktive je bil po mnenju Komisije splošna razjasnitev pravil, ki urejajo oprostitev plačila DDV za zavarovalne in finančne storitve, vključno z delitvijo stroškov (prva alineja razlogov za predlog), vendar Zvezna republika Nemčija izpostavlja, da je v tretji alineji navedenih razlogov navedeno, da predlog zajema „vedbo skupine za delitev stroškov“, na podlagi česar bi bilo mogoče sklepati, da ta pojem obstaja samo v zadevni panogi. Težko se je izogniti sklepu, da se je redakcijska malomarnost ohranila. Vsekakor pa je Komisija predlog umaknila,³⁵ poleg tega pa je bil ta vložen po Direktivi o DDV.

109. V zvezi s tem ugotavljam, da obstajajo tudi druge reforme DDV med letoma 2007 in 2013, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da so države članice in Komisija izhajale iz teze, da oprostitev dejavnosti NSO velja za področje bančništva in financ, in da njena ukinitve ni bila predvidena. To je Veliko vojvodstvo Luksemburg tudi izpostavilo na obravnavi v zadevi DNB Banka (C-326/15). Komisija je na vprašanje o tem na obravnavi potrdila, da je bilo res tako, razen Zvezne republike Nemčije.

110. Poleg tega, da ima naslov poglavja le indikativno vrednost in seveda ne more prevladati nad nedvoumnostjo samega besedila določbe, iz navedenega jasno ne izhaja, da je zakonodajalec Unije želel oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV pridržati za NSO, ki opravljajo dejavnosti v javnem interesu. *A fortiori* z navedenim ni mogoče ovreči mojih ugotovitev na podlagi sistematičnega in teleološkega pristopa ter analize besedila zadevne določbe.

d) Vmesni sklep

111. Na podlagi navedenega menim, da oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ne glede na pomanjkljivosti besedila navedene direktive, ni omejena na dejavnosti v javnem interesu niti *a fortiori* na zdravstveni sektor.

2. Druga kategorija trditev Zvezne republike Nemčije: pogoj iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence

a) Trditve strank

112. Komisija meni, da omejitev iz nemške zakonodaje na področju DDV ni utemeljena niti z možnostjo splošnega izkrivljanja konkurence. Morebiten obstoj izkrivljanja konkurence pri uporabi oprostitve je namreč mogoče presojati samo ob upoštevanju okoliščin posameznega primera. Splošno ugotavljanje obstoja izkrivljanja konkurence za storitve, ki jih opravljajo določene kategorije poklicev, ter za storitve, ki jih opravlja določena skupina in so z njimi neposredno povezane, naj ne bi bilo mogoče, kar Zvezna republika Nemčija zavrača.

113. Zvezna republika Nemčija pa drugače kot Komisija meni, da ni treba v vsakem posameznem primeru preverjati, ali obstaja tveganje izkrivljanja konkurence, in da se lahko nacionalni zakonodajalec pri prenosu opre na tipske kategorije. Po njenem mnenju to stališče potrjuje dejstvo, da nacionalni zakonodajalec ni zavezan direktive prenesti dobesedno in da zadevni davčni organi preprosto ne morejo izvesti posamične presoje.³⁶

³⁴ Glej opombo 6 teh sklepnih predlogov. V zvezi s tem glej De Duve, B., *op. cit.*, str. 8 in naslednje.

³⁵ UL 2016, C 155, str. 3.

³⁶ Odgovor na tožbo, točke od 67 do 86.

b) Presoja

114. Med Zvezno republiko Nemčijo in Komisijo ni spora o tem, da pri oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV velja pridržek. Oprostitev se namreč lahko zavrne, če obstaja tveganje, da bi lahko oprostitev takoj ali v prihodnosti povzročila izkrivljanje konkurence.

115. V sodni praksi Sodišča je bilo v zvezi s pogojem glede neobstoja izkrivljanja konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV navedeno, da države članice niso zavezane k dobesednemu prenosu tega pogoja v svoje nacionalno pravo.³⁷ Tudi to za stranki dejansko ni sporno.³⁸

116. V sodbi z dne 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), ki se natančneje nanaša na spor med Zvezno republiko Nemčijo in Komisijo v obravnavani zadevi, je bila obravnavana možnost, ki jo državam članicam daje člen 133(1)(d) Direktive o DDV, da za odobritev nekaterih oprostitev DDV v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje pogoja, da ni verjetno, da bi oprostitev povzročale izkrivljanje konkurence v škodo komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.

117. Sodišče je v navedeni sodbi razsodilo, da „ta možnost, ki je priznana državam članicam in katere obseg je treba presojati glede na kontekst, kot izhaja iz pogojev iz člena 133, prvi odstavek, od (a) do (c), Direktive [o DDV], ne omogoča sprejetja splošnih ukrepov, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki omejujejo področje uporabe teh oprostitev. V skladu s sodno prakso Sodišča, ki se nanaša na ustrezne določbe Šeste direktive, namreč država članica, ki za oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive določi enega ali več pogojev iz njenega člena 133, ne sme spremeniti področja uporabe te oprostiteve“.³⁹

118. Na tej podlagi se strinjam s Komisijo, da člen 132(1)(f) Direktive o DDV zahteva posamično presojo obstoja tveganja izkrivljanja konkurence. Samo na podlagi take posamične presoje je namreč mogoče z vidika zavrnitve oprostiteve DDV ugotoviti, „ali obstaja *dejansko* tveganje, da bi oprostitev *sama po sebi* takoj ali v prihodnosti *povzročila* izkrivljanje konkurence“ (moj poudarek), kakor je Sodišče v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 65), razsodilo v zvezi s členom 13(A)(1)(f) Šeste direktive, predhodnikom člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Izmeriti je treba torej dejansko tveganje, menim pa, da ni mogoče splošno presojati obstoja izkrivljanja konkurence za storitve, ki jih opravljajo določeni poklici, in za storitve NSO, ki so z njimi neposredno povezane.

119. Po mnenju Komisije to, da oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV zahteva presojo dejanskih okoliščin in posamičnih transakcij, izhaja tudi iz točke 77 dopisa zveznega ministrstva za finance,⁴⁰ pripravljenega leta 2009 ob spremembi člena 4 UStG, ki je podlaga za zadevno različico te določbe. Zvezno ministrstvo za finance v točkah od 71 do 78 navedenega dopisa pod zadevo „Prometni davek: uvodno pojasnilo k členu 4, točka 14 UStG, kot velja od 1. januarja 2009“, navaja, da

³⁷ V zvezi s pogojem „znatnega izkrivljanja konkurence“ iz člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki je bil nadomeščen s členom 13 Direktive o DDV glej po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 23).

³⁸ Glej zlasti odgovor na tožbo (točka 75) in repliko Komisije (točka 24).

³⁹ Točka 35, v kateri se Sodišče sklicuje na sodbo z dne 7. maja 1998, Komisija/Španija (C-124/96, EU:C:1998:204, točka 21).

⁴⁰ Glej točko 25 teh sklepnih predlogov.

oprostitev velja, samo če se storitve NSO opravljajo za člane enega od zdravstvenih poklicev, naštetih v navedenem členu 4, točka 14 UStG, in če so neposredno namenjene oproščenim transakcijam njihovih članov. V točki 77 navedenega dopisa je na tak način navedeno, da oprostitev ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence:

„Oprostitev v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence. Prav tako se lahko nanaša samo na druge storitve skupin zdravstvenih ordinacij ali naprav in ne na primere, ko skupina za svoje člane opravlja računovodstvo, pravno svetovanje ali dejavnost zdravstvene blagajne.“

120. Navedeno besedilo dejansko določa posamično presojo. Zakaj bi bila ta presoja mogoča pri zdravstvenem sektorju, ne pa tudi pri drugih, tako da se pri zadnjenavedenih domneva obstoj izkrivljanja konkurence?

121. Čeprav država članica sme podrobneje razjasniti pogoj v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, pa se mora izogniti temu, da bi se s temi podrobnostmi omejilo ali razširilo področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

122. Poleg tega se zdi, da je bilo nemško pravo o prometnem davku v praksi problematično za nemška sodišča, tako da se je z nekaterimi njihovimi odločbami v nasprotju z besedilom člena 4 UStG in na podlagi neposredne uporabe prava Unije spodbujala razširitev zadevne oprostitve⁴¹ na NSO drugih poklicnih kategorij, ki jih v členu 4 UStG ni, ker so v zvezi s tem menila, da mora oprostitev veljati za skupine socialnih organov, kot so skrbstveni centri⁴² ali skupine zavarovalnic kot so zdravstvene zavarovalnice.⁴³ Vsakič so navedla, da se morajo organi pri priznanju oprostitve po proučitvi (kot kaže glede na posamičen primer) prepričati o neobstoju izkrivljanja konkurence.

123. Kot je dodala Komisija, tudi nekateri zakonski predlogi v nemškem parlamentu kažejo na to, da nemški zakonodajalec tveganja izkrivljanja konkurence ne povezuje s širitvijo oprostitve NSO v bančnem in zavarovalnem sektorju.⁴⁴

124. Nazadnje kaže, da nemški zakonodajalec ni izvedel temeljite analize dejanskega in splošnega tveganja izkrivljanja konkurence za vsak sektor, ki ni zdravstveni,⁴⁵ čeprav je po členu 132(1)(f) Direktive o DDV določena oprostitev in je zato treba dokazati tveganje izkrivljanja konkurence.

125. V zvezi s tem menim, da je Zvezna republika Nemčija, čeprav za nikogar ni sporno, da dokazno breme pri tožbah zaradi neizpolnitve obveznosti nosi Komisija, na obravnavi šla predaleč s trditvijo, da bi morala Komisija dokazati neobstoj tveganja izkrivljanja konkurence za sektorje, ki jih oprostitev po nemški zakonodaji ne zajema. To bi bilo podobno *probatio diabolici*.

126. Sklepno, menim da omejitve iz nemške zakonodaje ni mogoče utemeljiti z dejanskim in splošnim tveganjem izkrivljanja konkurence za vse druge NSO, kot so tiste, ki delujejo v zdravstvenem sektorju.

41 Zvezna republika Nemčija je na obravnavni raje omenjala ovrženje omejitve oprostitve, kot jo določa zadevna nemška zakonodaja.

42 Sodba Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) z dne 30. aprila 2009, št. V R 3/08.

43 Sodba Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) z dne 23. aprila 2009, št. V R 5/07.

44 Glej pripombe Bundesrata (zvezni svet, Nemčija) na predlog zakona o stabilizaciji finančnih trgov (glasilo Bundestaga 16/13384 z dne 12. junija 2009, str. 5).

45 Zastopnik nemške vlade je na obravnavi navedel, da „si predstavlja“, da je nemški zakonodajalec to analizo izvedel.

V. Stroški

127. V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je v obravnavanem primeru Komisija predlagala, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

VI. Predlog

128. Iz teh razlogov Sodišču predlagam, naj odloči tako, da:

- ugotovi, da je Zvezna republika Nemčija s tem, da je oprostitvev davka na dodano vrednost za 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, omejila na skupine, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev, kršila obveznosti iz člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,
- Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov.