Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. septembra 2017*

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

V zadevi C-616/15,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 20. novembra 2015,

Evropska komisija, ki jo zastopajo M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann in R. Lyal, agenti,

tožeča stranka,

proti

Zvezni republiki Nemčiji, ki jo zastopajo T. Henze, J. Möller in K. Petersen, agenti,

tožena stranka,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, C. Vajda (poročevalec), sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: X. Lopez Bancalari, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. februarja 2017,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. aprila 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija s tem, da je oprostitev davka na dodano vrednost (DDV) omejila na neodvisne skupine oseb (v nadaljevanju: NSO), katerih člani opravljajo omejeno število poklicev, ni izpolnila obveznosti iz člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

* Jezik postopka: nemščina.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

2 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva) je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112. Člen 4(5) Šeste direktive je določal:

„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.

V vsakem primeru se ti organi štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

[…]“

3 Člen 13(A) Šeste direktive je določal:

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

[…]

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

[…]“

4 Člen 28(3) in (4) te 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.“

5 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

[…]“

Osemnajsta direktiva 89/465/EGS

6 Člen 1 Osemnajste direktive Sveta 89/465/EGS z dne 18. julija 1989 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Odprava nekaterih odstopanj, določenih v členu 28(3) Šeste direktive 77/388/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 138) določa:

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

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

[…]“

Direktiva 2006/112

7 Člen 13(1), prvi in drugi pododstavek, Direktive 2006/112 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.“

8 Člen 131 Direktive 2006/112, ki je v Poglavju 1, naslovljenem „Splošne določbe“, njenega Naslova IX, naslovljenega „Oprostitve“, določa:

„Oprostitve 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.“

9 Člen 132(1) Direktive 2006/112, ki je v poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, njenega Naslova IX, 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 oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence;

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena;

[…]

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[…]

(m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo;

(n) določene kulturne storitve in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge kulturne ustanove, ki jih priznava država članica;

[…]“

10 Člen 133, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

[…]

(d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.“

11 Člen 135(1) Direktive 2006/112, ki je v Poglavju 3, naslovljenem „Oprostitve za druge dejavnosti“, njenega Naslova IX, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki;

[…]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

(e) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki običajno niso v uporabi kot zakonito plačilno sredstvo ali kovancev numizmatičnega pomena;

[…]“

Nemško pravo

12 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 zadevno dejansko stanje, so oproščene:

„(a) storitve osebne oskrbe, ki se opravljajo v okviru medicinskih in paramedicinskih poklicev – zdravnika, zobozdravnika, zdravilca, fizioterapevta, babice ali katerih koli podobnih zdravstvenih poklicnih dejavnosti. Prvi stavek se ne uporablja za dobavo ali popravilo zobnih protez […] in ortodontskih aparatov […], če jih je podjetnik izdelal ali popravil v svojem podjetju;

(b) bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomočjo pri porodu in storitvami hospica, ter z njimi 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;

[…]“

Predhodni postopek

13 Komisija je v uradnem opominu z dne 23. novembra 2009 Zvezno republiko Nemčijo seznanila s pomisleki glede skladnosti določb nacionalnega prava o oprostitvi DDV 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 dejavnosti njihovih članov.

14 Komisija je v tem opominu navedla, da nemško pravo to oprostitev omejuje na storitve NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti ali poklice na področju zdravstva, medtem ko v Direktivi 2006/112 zadevna oprostitev ni omejena na skupine določenih poklicnih kategorij, ampak je določena za vse skupine oseb, če so zadnjenavedene 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 prava Unije, kot jim sledi Direktiva 2006/112.

15 Zvezna republika Nemčija je na ta uradni opomin odgovorila v dopisu z dne 22. marca 2010. V njem je potrdila, da so po nemški ureditvi storitve, ki jih opravljajo NSO, dejansko oproščene samo, če gre za skupine zdravnikov ali oseb, ki opravljajo paramedicinske poklice, ter skupine bolnišnic ali drugih takih ustanov. Navedla je, da je ta omejitev utemeljena s tem, da je za presojo, katere poklicne kategorije so lahko upravičene do zadevne oprostitve brez izkrivljanja konkurence, pristojen nacionalni zakonodajalec. Po navedbah te države članice je tako nemški zakonodajalec po preučitvi presodil, da je ta oprostitev utemeljena samo glede zdravstvenega sektorja.

16 Komisija je 7. aprila 2011 na Zvezno republiko Nemčijo naslovila obrazloženo mnenje. V njem je Komisija izrazila pomisleke glede trditve te države članice, da so zaradi preprečitve izkrivljanja konkurence zdravstvene dejavnosti in poklici edini, ki so lahko upravičeni do zadevne oprostitve. Po mnenju te institucije iz zakonodajnega postopka Unije izhaja, da je namen Direktive 2006/112 prav razširitev oprostitve tudi na skupine, ki vključujejo druge kategorije oseb. Komisija je poleg tega trdila, da so morala nemška sodišča v več primerih razširiti področje uporabe zadevne oprostitve na druge poklicne kategorije poleg tistih, ki so navedene v nemškem zakonu o prometnem davku.

17 Komisija je navedla tudi, da ne razume dejavnikov, na podlagi katerih je nemški zakonodajalec ugotovil, da bi se izkrivljanje konkurence nadaljevalo, če bi moral zadevno oprostitev poleg že oproščenih zdravstvenih poklicev razširiti tudi na druge sektorje nacionalnega gospodarstva. Ta institucija je menila, da navedeni zakonodajalec morebitnega izkrivljanja konkurence ne bi smel presojati na podlagi splošnih dejavnikov. Po njenem mnenju bi bilo treba, nasprotno, zadevno oprostitev zavrniti samo ob dejanski nevarnosti, da bi ta nemudoma in v prihodnosti povzročila izkrivljanje konkurence.

18 Zvezna republika Nemčija je na navedeno obrazloženo mnenje odgovorila v dopisu z dne 6. junija 2011. V njem je ta država članica, prvič, ponovno poudarila umestitev določbe v zvezi z zadevno oprostitvijo v Direktivi 2006/112, to je v poglavju o oprostitvah za določene dejavnosti v javnem interesu. Na podlagi tega je sklepala, da te oprostitve ni mogoče razširiti na vse gospodarske dejavnosti.

19 Drugič, Zvezna republika Nemčija je navedla, da se je ob prenosu zadevne določbe v notranje pravo upoštevala prav prepoved izkrivljanja konkurence s tem, da se je ta oprostitev omejila na nekatere poklicne kategorije na področju zdravstva. V zvezi s tem je ta država članica poudarila, da je nemški zakonodajalec štel, da je navedena oprostitev utemeljena zgolj za skupine zdravstvenih poklicev, ker ni neodvisnih izvajalcev za dejavnosti, ki jih ponujajo take skupine.

20 Tretjič, navedena država članica je poudarila, da Komisija ni opredelila poklicne kategorije, ki naj bi bila v nemškem pravu napačno izvzeta iz zadevne oprostitve.

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

22 Ker nemška ureditev prometnega davka oprostitev DDV še naprej omejuje na NSO, katerih člani opravljajo dejavnost na področju zdravstva, se je Komisija odločila, da bo pri Sodišču vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

23 Komisija navaja, da zadevna nemška zakonodaja, to je člen 4, točka 14, UStG, oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 omejuje na storitve, ki jih opravljajo NSO, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev, ki so v bistvu omejeni na področje zdravstva. Po mnenju Komisije je ta omejitev v nasprotju z navedenim členom 132(1)(f).

24 Prvič, Komisija meni, da navedena zakonodaja ni združljiva s področjem uporabe člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, ker to ni omejeno na storitve, ki jih opravijo NSO, katerih člani opravljajo poklice določenih kategorij.

25 Po mnenju Komisije oprostitev iz te določbe ni omejena na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, temveč se nanaša na vse NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti, ki so oproščene DDV. Ta institucija dodaja, da tudi če bi se ta oprostitev nanašala zgolj na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, njeno področje uporabe ne bi bilo omejeno na NSO, katerih člani opravljajo poklice s področja zdravstva, kot je določeno z zadevno nemško zakonodajo.

26 Komisija meni, da njeno razlago področja uporabe člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 potrjujejo besedilo te določbe, cilj, ki mu sledi, in zgodovinski okvir, v katerega se umešča, ter sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), v katerem naj bi Sodišče zadevno oprostitev uporabilo za storitve, ki jih je opravljala skupina zavarovalnic.

27 Po mnenju Komisije zgolj okoliščina, da je poglavje, v katero je umeščen člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, ne omogoča, da bi besedilu te določbe odvzeli enoznačen pomen. Naslov tega poglavja naj bi bil posledica redakcijske malomarnosti, ki naj bi ji botrovalo to, da je prvotni predlog Šeste direktive določal omejitev zadevne oprostitve na medicinske in paramedicinske NSO.

28 Drugič, Komisija meni, da zadevne nemške zakonodaje ni mogoče utemeljiti s sklicevanjem na pogoj v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112.

29 Po mnenju te institucije se lahko obstoj ali neobstoj izkrivljanja konkurence obravnava le glede na okoliščine obravnavane zadeve. Obstoja izkrivljanja konkurence za storitve, ki jih opravljajo določeni poklici, in za storitve NSO, ki so z njimi neposredno povezane, naj ne bi bilo mogoče presojati na splošno. Zato bi bilo v nasprotju s polno uporabo Direktive 2006/112, da zakonodajalec sam opravi to preučitev po kategorijah za celotne poklicne sektorje, kot je to storil nemški zakonodajalec.

30 Zvezna republika Nemčija na prvem mestu navaja, da iz besedila in umestitve člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 znotraj zadnjenavedene ter iz zgodovinskega okvira, v katerega se ta določba umešča, in iz ciljev, ki jim sledi, izhaja, da je osebno področje uporabe zadevne oprostitve omejeno na skupine oseb, ki opravljajo nekatere dejavnosti v javnem interesu.

31 Zvezna republika Nemčija najprej v zvezi s tem besedilom in s to umestitvijo navaja, da to oprostitev vsebuje člen 132 Direktive 2006/112, ki je del Poglavja 2 zadnjenavedene, ki je naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Iz tega naj bi izhajalo, da se oprostitev iz člena 132(1)(f) te direktive nanaša zgolj na storitve, ki jih opravijo NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

32 Ta država članica natančneje šteje, da oprostitev iz navedene določbe velja samo za NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti iz člena 132(1) od (b) do (e) Direktive 2006/112, ki so navedene pred oprostitvijo iz člena 132(1)(f) te direktive in se nanašajo na področje zdravstva. V nasprotnem primeru bi zakonodajalec to oprostitev umestil na konec člena 132 Direktive 2006/112 ali celo v poseben člen.

33 Razlaga, da se zadevna oprostitev nanaša na dejavnosti iz člena 132(1) od (b) do (e) Direktive 2006/112, naj bi temeljila na pomenu, v katerem naj bi Sodišče izraz „strokovnjaki“ uporabilo pri razlagi te oprostitve v sodbi z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37). V Direktivi 2006/112 naj bi se namreč izraz „poklicna dejavnost“ prvenstveno uporabljal v zvezi z medicinskimi poklicnimi dejavnostmi.

34 Zvezna republika Nemčija dalje navaja, da njene trditve potrjuje zgodovinski okvir, v katerega se umešča člen 132(1)(f) Direktive 2006/112. V zvezi s tem zlasti poudarja, da se je v prvotni različici Šeste direktive z določbami člena 28(3)(a) v povezavi s točko 3 Priloge E k tej direktivi želelo zagotoviti, da se oprostitev iz njenega člena 13(A)(1)(f) uporablja za storitve, ki jih opravijo medicinske in paramedicinske NSO, medtem ko so lahko države članice do 31. decembra 1989 še naprej obdavčevale podobne storitve drugih NSO. Odprava te možnosti od 1. januarja 1990 naj ne bi spremenila področja uporabe zadevne oprostitve, ampak naj bi se želelo z njo odpraviti nekatere povsem praktične težave zunaj sistema DDV.

35 Zvezna republika Nemčija na drugem mestu meni, da je zadevna nemška zakonodaja utemeljena glede na pogoj, da se zadevna oprostitev uporablja zgolj, če ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence. Zatrjuje, da nacionalni zakonodajalec v nasprotju s trditvijo Komisije lahko opravi presojo tveganja izkrivljanja konkurence, ki obstaja znotraj določenih poklicnih kategorij, po posameznih kategorijah in zadevno oprostitev zato omeji na nekatere od teh kategorij.

36 Navedena država članica v zvezi s tem opozarja, da ta pogoj ni niti dovolj jasen niti brezpogojen z vidika njegove vsebine in da ga je treba zato natančneje opredeliti na nacionalni ravni. Presoje navedenega pogoja naj ne bi bilo mogoče zaupati davčnim organom, ker naj bi jo bilo mogoče opraviti le na podlagi zapletenih ekonomskih analiz v zvezi z vsakim področjem dejavnosti.

37 Zvezna Republika Nemčija v teh okoliščinah navaja, da iz sodne prakse Sodišča in zlasti iz sodbe z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točki 35 in 36), izhaja, da lahko presojo pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz člena 13(1) Direktive 2006/112, ki je podoben tistemu iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, opravi nacionalni zakonodajalec.

38 Zvezna republika Nemčija dodaja, da mora Komisija v okviru tožbe, vložene na podlagi člena 258 PDEU, dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti in Sodišču predložiti potrebne elemente za preverjanje obstoja te neizpolnitve. Ta institucija pa naj ne bi dokazala, da oprostitev storitev, ki jih NSO opravijo za svoje člane, ne bi povzročila izkrivljanja konkurence na drugih področjih, kot so poklici, na katere se nanaša UStG.

Presoja Sodišča

39 Uvodoma je treba poudariti, da se tožba Komisije nanaša zgolj na omejitev oprostitve DDV iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 s strani Zvezne Republike Nemčije na skupine, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev.

40 Zato je treba, prvič, preučiti osebno področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 in, drugič, pogoj v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz te določbe.

Področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive 2006/112

41 V zvezi s področjem uporabe člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 se glavni očitek Komisije nanaša na to, da oprostitev iz te določbe ni omejena na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, temveč zajema vse NSO, katerih člani opravljajo dejavnost, oproščeno DDV, vključno, posledično, s tistimi, katerih člani opravljajo ekonomsko dejavnost v bančništvu in zavarovalništvu. Komisija podredno trdi, da tudi če bi se ta oprostitev nanašala zgolj na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, njeno področje uporabe ne bi bilo omejeno na NSO, katerih člani opravljajo poklice s področja zdravstva, kot je določeno z zadevno nemško zakonodajo.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi besedila, ki se nanaša na oproščeno dejavnost članov NSO, ni mogoče izključiti, da se lahko ta oprostitev uporablja za vse NSO, katerih člani opravljajo dejavnost, oproščeno DDV.

43 Vendar je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (sodbi z dne 26. aprila 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, točka 22, in z dne 4. aprila 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, točka 30 in navedena sodna praksa).

44 V zvezi s sobesedilom, v katero je umeščen člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, je treba poudariti, da je ta določba v Poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, Naslova IX te direktive. Iz tega naslova je razvidno, da se oprostitev iz navedene določbe nanaša zgolj na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

45 To razlago potrjuje tudi struktura Naslova IX navedene direktive, ki se nanaša na „Oprostitve“. Člen 132(1)(f) namreč v Direktivi 2006/112 ni umeščen v Poglavje 1 tega naslova, naslovljeno „Splošne določbe“, ampak v njegovo Poglavje 2. Poleg tega je v navedenem naslovu opravljeno razlikovanje med Poglavjem 2, naslovljenim „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, in Poglavjem 3, naslovljenim „Oprostitve za druge dejavnosti“, in iz tega razlikovanja je razvidno, da se pravila za nekatere dejavnosti v javnem interesu iz Poglavja 2 ne uporabljajo za druge dejavnosti, ki so navedene v Poglavju 3.

46 V navedenem poglavju 3 pa člen 135(1)(a) vsebuje oprostitev za „zavarovalne in pozavarovalne transakcije“, in v točkah (d) in (e) oprostitev nekaterih transakcij s področja finančnih storitev, kot so zlasti „transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“ in „transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo“. Iz splošne sistematike Direktive 2006/112 tako izhaja, da se oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ne uporablja za transakcije s področja zavarovanja in pozavarovanja, niti za tiste s področja finančnih storitev, in da se zato ta oprostitev ne nanaša na storitve, ki jih opravljajo NSO, katerih člani delujejo na teh področjih.

47 V zvezi s ciljem člena 132(1)(f) znotraj Direktive 2006/112 je treba spomniti na namen celote določb člena 132 Direktive 2006/112, ki je v tem, da se nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostijo DDV, da bi se olajšal dostop do nekaterih storitev in dobava nekaterega blaga ob izognitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (sodba z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točka 30 in navedena sodna praksa).

48 Zato oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 velja za storitve, ki jih opravi NSO, če te storitve neposredno prispevajo k opravljanju dejavnosti, ki so v javnem interesu iz člena 132 te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točke od 31 do 33).

49 Poleg tega je treba opozoriti, da se področje uporabe oprostitev iz člena 132 Direktive 2006/112 razlaga ozko, saj pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točka 34 in navedena sodna praksa).

50 Iz tega sledi, da oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ne velja za storitve, ki ne prispevajo neposredno k opravljanju dejavnosti v javnem interesu iz tega člena 132, ampak k opravljanju drugih oproščenih dejavnosti, zlasti iz člena 135 te direktive.

51 Iz tega izhaja, da je treba člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe nanaša zgolj na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu iz tega člena. Zato je treba zavrniti glavni očitek Komisije, da področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ni omejeno na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

52 V zvezi s tem je treba poudariti, da v nasprotju s to zadevo Sodišče v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ni odločilo o vprašanju, ali je bila oprostitev iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive (ki ustreza členu 132(1)(f) Direktive 2006/112) omejena na storitve, ki jih izvede NSO, katere člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

53 Vendar je trditve Zvezne republike Nemčije, da je oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 omejena na NSO, katerih člani opravljajo poklicno dejavnost v zdravstvu, treba zavrniti.

54 Prvič, zgolj na podlagi tega, da je oprostitev v zvezi z NSO določena v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, ni mogoče sklepati, da se ta oprostitev uporablja le za NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti iz člena 132(1) od (b) do (e) te direktive, ki so navedene pred tistimi iz navedenega člena 132(1)(f) in se nanašajo na področje zdravstva.

55 Ta oprostitev se namreč sklicuje na „neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV“. Vendar so poleg transakcij, opravljenih na področju zdravstva, v Direktivi 2006/112 upoštevane tudi druge oproščene dejavnosti v javnem interesu, kot so transakcije v zvezi s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, izobraževanjem, športom in kulturo, določene v členu 132(1)(g)(i), (m) in (n) Direktive 2006/112.

56 Drugič, v skladu s sodno prakso Sodišča je namen oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 preprečiti, da bi bila oseba, ki nudi določene storitve, zavezana za plačilo DDV, čeprav je morala sodelovati z drugimi strokovnjaki v okviru skupne strukture, ki zagotavlja izvrševanje dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37).

57 Vendar v nasprotju z navedbami Zvezne republike Nemčije to, da je Sodišče v okviru svoje razlage te oprostitve uporabilo izraz „strokovnjaki“, ne utemeljuje njene trditve, da naj bi se ta oprostitev nanašala zgolj na NSO, katerih člani delujejo na področju zdravstva. Namreč, glede člena 132 Direktive 2006/112 je izraz „poklicne dejavnosti“ uporabljen zgolj v odstavku 1, točka (c), in odstavku 1, točka (e), tega člena, zato na podlagi uporabe tega izraza ni mogoče sklepati, da bi se oprostitev iz člena 132(1)(f) te direktive nanašala zgolj na NSO, katerih člani delujejo na področju zdravstva.

58 Tretjič, na podlagi zgodovine nastanka člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ni mogoče sklepati, da bi bila oprostitev iz te določbe omejena na področje zdravstva. Člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive v povezavi s členom 28(3)(a) in Prilogo E k tej direktivi je sicer določal možnost, da se zadevna oprostitev omeji na medicinske in paramedicinske NSO.

59 Vendar je iz okoliščine, da je Šesta direktiva možnost odstopanja od navedene oprostitve določala zgolj za NSO, ki niso medicinske ali paramedicinske – v nasprotju s tem, kar trdi Zvezna republika Nemčija – razvidno, da se področje uporabe te oprostitve razteza tudi na NSO, katerih člani delujejo na področjih, ki niso zdravstvena. Vsekakor je bila ta možnost odstopanja od oprostitve iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive s členom 1 Osemnajste direktive 89/465 odpravljena od 1. januarja 1990. Iz tega izhaja, da v nasprotju s tem, kar trdi Zvezna republika Nemčija, navedena oprostitev ni omejena na medicinske in paramedicinske NSO.

60 Na podlagi zgornjih preudarkov je treba sprejeti očitek, ki ga je Komisija navedla podredno in se nanaša na to, da področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ni omejeno na NSO, katerih člani opravljajo zgolj poklice s področja zdravstva, kot to določa zadevna nemška zakonodaja.

Pogoj v zvezi z neizkrivljanjem konkurence

61 V skladu s členom 132(1)(f) Direktive 2006/112 se oprostitev iz te določbe uporablja, če ni verjetno, da bi povzročila izkrivljanje konkurence.

62 Po mnenju Zvezne republike Nemčije je za presojo, katera področja dejavnosti so lahko upravičena do zadevne oprostitve, ne da bi prišlo do izkrivljanja konkurence, pristojen nacionalni zakonodajalec. V obravnavani zadevi naj bi nemški zakonodajalec štel, da je ta oprostitev utemeljena zgolj za NSO, katerih člani delujejo v zdravstvu.

63 Zato je treba preučiti vprašanje, ali lahko država članica ob upoštevanju pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence z nacionalno zakonodajo omeji področja dejavnosti, za katera se uporablja oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112.

64 Uvodoma je treba poudariti, da države članice niso zavezane ta pogoj dobesedno prenesti v svoje nacionalno pravo (glej po analogiji, glede člena 4(5) Šeste direktive, sodbo z dne 17. oktobra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino in drugi, 231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 23).

65 Poleg tega se nacionalnemu zakonodajalcu za ugotovitev, ali je verjetno, da bi uporaba oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 za neko dejavnost povzročila izkrivljanje konkurence, sicer lahko dovoli, da določi pravila, ki bi jih pristojni organi preprosto upravljali in nadzorovali (glej po analogiji sodbo z dne 24. februarja 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, točka 33). V skladu s členom 131 Direktive 2006/112 namreč države članice določijo pogoje, ki veljajo za oprostitve, zaradi zagotavljanja njihove pravilne in enostavne uporabe. Vendar se ti pogoji ne morejo nanašati na opredelitev vsebine oprostitev, določenih s to direktivo (glej v tem smislu sodbi z dne 21. marca 2013, Komisija/Francija, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, točka 31, in z dne 25. februarja 2016, Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, točki 28 in 29).

66 Prav takšen pa je učinek zadevne nemške zakonodaje, s katero je nacionalni zakonodajalec izključil vse storitve, ki jih opravijo NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, razen NSO, katerih člani delujejo na področju zdravstva.

67 V nasprotju s tem, kar je trdila Zvezna Republika Nemčija, iz sodbe z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505) ne izhaja, da presoja pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence omogoča splošno omejitev oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 na ravni nacionalne zakonodaje. V navedeni sodbi je Sodišče podalo razlago drugačne določbe, kot je zadevna, in sicer člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, v skladu s katerim so se osebe javnega prava štele za davčne zavezance, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. V teh okoliščinah je Sodišče v točki 40 navedene sodbe razsodilo, da je obravnava oseb javnega prava, kot da so davčni zavezanci za DDV, posledica opravljanja določenih dejavnosti kot takih, ne glede na vprašanje, ali se navedene osebe javnega prava soočajo s konkurenco na ravni danega lokalnega trga, na katerem opravljajo te dejavnosti. Vendar iz tega ne izhaja, da pogoj v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 omogoča splošno omejitev področja uporabe te oprostitve.

68 Kot je poudarila Zvezna republika Nemčija, je lahko presoja pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence zapletena. Ni pa pojasnila, zakaj je zaradi te zapletenosti potrebno posredovanje nacionalnega zakonodajalca, ki na podlagi tega pogoja na splošno izključi nekatere dejavnosti v javnem interesu.

69 Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 119 in 120 sklepnih predlogov, namreč nemška ureditev glede NSO, katerih člani delujejo na področju zdravstva, določa posamično presojo navedenega pogoja s strani davčnih organov. Iz tega izhaja, da sama Zvezna republika Nemčija šteje,

da lahko davčni organi opravijo takšno preučitev na področju zdravstva. Vendar ni dokazala, v čem bi bila preučitev pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence drugačna na drugih področjih, kot je zdravstvo.

70 Zavrniti je treba tudi trditve Zvezne republike Nemčije, da Komisija ni zadostila svojemu dokaznemu bremenu. Kot je namreč ta država članica priznala na obravnavi pred Sodiščem, je vprašanje, ali lahko nacionalni zakonodajalec ob upoštevanju pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence omeji področja dejavnosti, v katerih se zadevna oprostitev uporablja, pravno vprašanje.

71 Na podlagi zgornjih preudarkov je treba ugotoviti, da je tožba Komisije utemeljena.

72 Zato je treba ugotoviti, da Zvezna republika Nemčija s tem, da je oprostitev DDV omejila na NSO, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev, ni izpolnila obveznosti iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112.

Stroški

73 Na podlagi člena 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Zvezna republika Nemčija s tem, da je oprostitev davka na dodano vrednost omejila na neodvisne skupine oseb, katerih člani opravljajo omejeno število poklicev, ni izpolnila obveznosti iz člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.**

2. **Zvezni republiki Nemčiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi