



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 1. marca 2017¹

Zadeva C-326/15

„DNB Banka“ AS

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija))

„Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Člen 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES – Oprostitev za storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine – Neposredni učinek direktive – Opredelitev , neodvisne skupine oseb“

I – Uvod

1. Sodišče se v okviru obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki izvira iz Latvije, sooča s členom 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost² (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Ta določba je ena od še ne povsem pojasnjenih oprostitev, ki jih pozna zakonodaja Unije o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Z njo in njenimi številnimi pogoji za uporabo se je Sodišče v preteklih desetletjih do sedaj ukvarjalo šele trikrat.³ Trenutno pa Sodišče odloča kar v štirih zadevah,⁴ ki zadevajo različne vidike te oprostitve.

2. Obravnavani postopek bo pri tem verjetno v načelu pomemben predvsem za njeno osebno področje uporabe. V zadevi Aviva,⁵ kjer je položaj podoben, je nasprotno v prvi vrsti treba odločiti, kako daleč sežeta stvarno (razširitev tudi na zavarovalnice) in ozemeljsko (razširitev na tako imenovane čezmejne skupine) področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV ter kako se ugotovi, da ne gre za izkrivljanje konkurence.

3. Ozadje oprostitve predstavlja odločitev zakonodajalca Unije, da podjetjem, ki opravljajo storitve, oproščene davka, na primer zdravnikom ali šolam, načelno ne prizna odbitka vstopnega davka. Tako izstopne storitve teh podjetij sicer niso obdavčene, hkrati pa njihove vstopne storitve ostanejo obremenjene z DDV. To na koncu vodi do le delne oprostitve storitve, opravljene za končnega potrošnika, saj se DDV, ki ga ni mogoče odbiti, redno upošteva pri izračunu cene in ga prejemnik s tem ne nosi neposredno, ampak posredno.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

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

4 Poleg obravnavanega postopka so to še zadeve C-274/15 (Komisija/Luksemburg), C-605/15 (Aviva) in C-616/15 (Komisija/Nemčija).

5 Zadeva Sodišča: C-605/15.

4. To, da ta podjetja niso upravičena do odbitka vstopnega davka, povzroči, da lahko nakup (obdavčljivih) delov storitve, ki bi jih podjetja lahko opravila tudi sama, negativno vpliva na oblikovanje cene v višini DDV, ki ga ni mogoče odbiti. Tako na primer položaj, ko zavarovalnica zaposli zasebnega detektiva, vodi do stroškovnega bremena v višini stroškov dela, vključitev zunanega detektiva pa do stroškovnega bremena v višini njegovih stroškov dela skupaj s pripadajočim DDV. Posledično tako praviloma obstaja ekonomski interes, da subjekt te storitve opravi sam in ne kupi obdavčenih od drugega podjetja. Na koncu se v okviru veljavnega sistema DDV s kreiranjem oprostitve brez odbitka vstopnega davka podjetje, ki storitev opravi oproščeno davka, obravnava kot končni potrošnik. Tudi ta ne dolguje DDV, prav tako pa ne more uveljavljati odbitka vstopnega davka, tudi če opravlja odplačne storitve ali prodaja blago.

5. Tudi v primeru podjetij, ki opravljajo storitve, oproščene davka, pa lahko obstajajo položaji, v katerih bi bilo ekonomsko smiselno ali pa je iz razlogov konkurence celo nujno, da posameznih delov storitve ne opravijo sama, ampak skupaj z drugimi podjetji, ki storitve prav tako opravljajo oproščene davka. Tako je lahko smiselno, če si na primer več nosilcev socialnega zavarovanja deli stroške središča za obdelavo podatkov. Za take položaje je v členu 132(1)(f) Direktive o DDV oprostitve pod določenimi pogoji določena tudi za storitve skupine za svoje člane. S tem se izključitev odbitka vstopnega davka v tem pogledu ne odraža na oblikovanju cene, kar ohrani obseg oprostitve za končnega potrošnika. Obseg namreč potem ni odvisen od tega, ali je storitev v celoti opravilo podjetje, ki je oproščeno plačila davka, ali pa jo je to podjetje opravilo skupaj z drugimi podjetji, oproščenimi davka.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

6. V Uniji se DDV pobira v skladu z Direktivo o DDV. Predmet DDV so med drugim v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

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

„storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence“.⁶

B – Nacionalno pravo

8. Latvijsko pravo v obdobju, na katerega se nanaša spor o glavni stvari, ni vsebovalo nobene določbe, s katero bi bil člen 132(1)(f) Direktive o DDV prenesen v nacionalno zakonodajo.

III – Spor o glavni stvari

9. Spor o glavni stvari zadeva DDV, ki ga za leti 2009 in 2010 dolguje latvijska kreditna institucija DNB Banka AS.

⁶ Tej določbi je v medtem razveljavljeni Šesti direktivi 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) ustrezala določba člena 13(A)(1)(f). V obravnavanem postopku je treba upoštevati tudi sodno prakso, ki jo je v zvezi s to določbo sprejelo Sodišče.

10. Družba DNB Banka je del koncerna DNB. V zadevnih letih je družba DNB Banka očitno opravljala finančne storitve, oproščene davka, in prejela različne storitve od drugih družb koncerna, za katere družba DNB Banka očitno po oceni predložitvenega sodišča kot prejemnica storitev dolguje davek. Pri teh storitvah je sporno, ali so v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV oproščene davka. Pri tem gre v podrobnostih za:

- finančne storitve matične družbe DNB Nord AS s sedežem na Danskem;
- IT storitve danske sestrške družbe DNB Nord IT AS;
- posredovanje licenc za programsko opremo v zameno za pavšalno razdelitev stroškov, ki jih je družba babica DNB Bank ASA s sedežem na Norveškem kupila od tretje osebe.

11. Danski družbi koncerna DNB Nord in DNB Nord IT sta vsaka družbi DNB Banka kot plačilo zaračunali stroške opravljanja storitev skupaj s 5-odstotnim pribitkom. Pri tem je lahko vsaj družba DNB Nord IT za opravljanje storitev na Danskem uveljavljala vstopni davek. Danski organi so izhajali iz tega, da te storitve niso oproščene davka.

IV – Postopek pred Sodiščem

12. Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), ki sedaj odloča o sporu, je Sodišču 1. julija 2015 na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- 1) Ali lahko obstaja neodvisna skupina oseb v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV, če imajo člani sedeže v različnih državah članicah Evropske unije, v katerih je bila navedena določba Direktive prenesena z različnimi pogoji, ki niso združljivi?
- 2) Ali lahko država članica omeji pravico davčnega zavezanca, da uporabi oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, če je davčni zavezanec izpolnil vse pogoje za uporabo oprostitve v svoji državi članici, vendar je bila navedena določba v nacionalnih zakonodajah držav članic ostalih članov skupine prenesena s pogoji, ki omejujejo možnost, da bi davčni zavezanci drugih držav članic v svoji državi članici uporabili zadevno oprostitev davka na dodano vrednost?
- 3) Ali je dopustno uporabiti oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV za nekatere storitve v državi članici prejemnika storitev, ki je davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, če je ponudnik storitev, ki je davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, v drugi državi članici obračunal davek na dodano vrednost za te storitve v skladu s splošno ureditvijo, to je upoštevajoč, da se davek na dodano vrednost za tovrstne storitve dolguje v državi članici prejemnika storitev v skladu s členom 196 Direktive?
- 4) Ali je treba pod pojmom „neodvisna skupina oseb“ v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV razumeti ločeno pravno osebo, katere obstoj je treba dokazati s posebnim dogovorom o ustanovitvi neodvisne skupine oseb?

Če je odgovor na to vprašanje, da ni nujno, da je neodvisna skupina oseb ločena pravna oseba, ali je treba šteti, da je neodvisna skupina oseb skupina povezanih podjetij, v kateri se v okviru njene običajne ekonomske dejavnosti vzajemno opravljajo podpirne storitve za opravljanje njihovih komercialnih dejavnosti in je mogoče obstoj tovrstne skupine dokazati s sklenjenimi pogodbami o opravljanju storitev ali z dokumentacijo o transfernih cenah?

- 5) Ali lahko država članica omeji pravico davčnega zavezanca, da uporabi oprostitev davka na dodano vrednost iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, če je davčni zavezanec uporabil pribitek na transakcije v skladu z določbami zakonodaje s področja neposredne obdavčitve države članice, v kateri ima sedež?
- 6) Ali oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV velja za storitve, prejete iz tretjih držav? Z drugimi besedami: ali je lahko član neodvisne skupine oseb, v smislu navedene določbe Direktive, ki v okviru skupine opravi storitve za druge člane te skupine, davčni zavezanec tretje države?

13. Glede teh vprašanj so pisna stališča predložili družba DNB Banka, Helenska republika, Republika Latvija, Veliko vojvodstvo Luksemburg, Madžarska, Republika Poljska, Portugalska republika, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Evropska komisija. Ustne obravnave z dne 30. junija 2016 so se udeležili družba DNB Banka, Republika Latvija, Zvezna republika Nemčija, Veliko vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska, Združeno kraljestvo in Komisija.

V – Pravna presoja

14. Kakor je navedlo predložitveno sodišče, je bila v latvijski zakonodaji šele s 1. januarjem 2014 sprejeta določba o prenosu člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Predložitveno sodišče pa izhaja iz tega, da je člen 132(1)(f) Direktive o DDV pred tem časom imel neposredni učinek v korist družbe DNB Banka. Zato meni, da je za sprejetje odločitve o sporu o glavni stvari potrebna razlaga te določbe.

A – Neposredni učinek oprostitve

15. Predpostavko predložitvenega sodišča, da ima člen 132(1)(f) Direktive o DDV neposredni učinek, je treba najprej preizkusiti.

16. Posameznik se v skladu z ustaljeno sodno prakso lahko neposredno sklicuje na določbo direktive, ki je država članica ni prenesla v nacionalno pravo, če je določba vsebinsko brezpogojna in dovolj natančna.⁷

17. Določba prava Unije v skladu z ustaljeno sodno prakso šteje za vsebinsko brezpogojno, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali učinki niso odvisni od nobenega akta institucij Evropske unije ali držav članic.⁸

18. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV je najprej vsebinsko brezpogojen v tem pogledu, da državam članicam ne daje izbire glede določitve te oprostitve v nacionalni zakonodaji, ampak jih k temu zavezuje.⁹

19. Sodišče pa je nedavno v neki sodbi prvič odreklo določbi Direktive o DDV vsebinsko brezpogojnost z obrazložitvijo, da jo je treba – čeprav v njenem besedilu to ni izrecno določeno – še nadalje konkretizirati z nacionalnimi predpisi.¹⁰

7 Glej med drugim sodbe z dne 19. januarja 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, točka 25); z dne 22. junija 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, točka 29); z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 51), in z dne 7. julija 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, točka 16); glej že sodbo z dne 4. decembra 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, točka 12).

8 Glej med drugim sodbe z dne 23. februarja 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava in drugi (C-236/92, EU:C:1994:60, točka 9); z dne 26. oktobra 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, točka 41); z dne 1. julija 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, točka 45); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 32), in z dne 7. julija 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, točka 17).

9 Glej v tem smislu glede neke druge oprostitve sodbo z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 49).

10 Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 50).

20. Zvezna republika Nemčija je v tem smislu navedla, da mora nacionalni zakonodajalec za prenos tega pogoja v nacionalno zakonodajo preizkusiti in izbrati dopustne panoge. Pristojni nacionalni organi naj ne bi mogli v vsakem posameznem primeru odločiti, ali gre za izkrivljanje konkurence, ki oprostitev izključuje. Neposredni učinek člena 132(1)(f) Direktive o DDV naj glede na to ozadje ne bi bil mogoč.

21. Zgoraj navedena sodba Sodišča pa se je nanašala na določbo (člen 11 Direktive o DDV), ki vsebuje pravico držav članic do izbire, pri izvajanju katere je treba izpolniti več nedoločnih pravnih pojmov. Oprostitev, kakršna je ta v členu 132(1)(f) Direktive o DDV, pa s tem ni primerljiva.

22. (Negativni) pogoj „izkrivljanje konkurence“ je v tem pogledu „le“ nedoločni pravni pojem, glede katerega je po mnenju Sodišča treba preučiti, ali je skupina lahko prepričana, da bodo člani ostali njene stranke tudi brez oprostitve.¹¹ To presojo je treba opraviti v vsakem posameznem primeru, o tem ni mogoče vnaprej abstraktno odločiti za določene panoge. Zato določba nacionalnemu zakonodajalcu ne odpira abstraktnega polja proste presoje, tako da je člen 132(1)(f) Direktive o DDV v tem pogledu tudi brezpogojen.

23. Določba bi morala biti za to, da bi imela neposredni učinek, tudi dovolj natančna. V skladu s sodno prakso je določba taka, „če določa obveznost z enopomenskimi izrazi“. ¹² Besedilo zadevne direktive mora biti za to dovolj jasno. ¹³

24. Kakor je bilo navedeno zgoraj, je (negativni) pogoj „izkrivljanje konkurence“ „le“ nedoločni pravni pojem, katerega pogoje je treba preizkusiti. V tem pogledu je besedilo zadevne direktive tudi dovolj jasno.

25. Poleg tega je Sodišče že glede člena 13(1) Direktive o DDV, v katerem je obdavčenje oseb javnega prava prav tako med drugim odvisno od obstoja izkrivljanja konkurence, ¹⁴ potrdilo, da ima neposredni učinek. Tudi če ta pogoj zahteva presojo ekonomskih dejavnikov, naj to ne bi nasprotovalo njegovemu neposrednemu učinku. ¹⁵

26. Poleg tega si predvsem Združeno kraljestvo prizadeva, da se členu 132(1)(f) Direktive o DDV ne bi priznaval neposredni učinek, saj naj bi države članice še morale sprejeti določbe glede pravne oblike skupine in pogojev članstva.

27. S tem stališčem pa se prav tako ne morem strinjati. Določba direktive, ki državam članicam pušča široko polje proste presoje, sicer ni neposredno uporabljiva. Dejanski stan oprostitve v členu 132(1)(f) Direktive o DDV pa državam članicam ne priznava nobenega polja proste presoje glede pravne oblike skupine in pogojev članstva.

11 Glej sodbo z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 59).

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

13 Glej med drugim sodbe z dne 25. januarja 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, točka 11); z dne 4. decembra 1997, Kampelmann in drugi (od C-253/96 do C-258/96, EU:C:1997:585, točka 38); z dne 9. septembra 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, točka 61); z dne 19. decembra 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, točka 53), in z dne 6. oktobra 2015, T-Mobile Czech Republic in Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, točka 53).

14 Glej drugi pododstavek navedene določbe, ki ustreza členu 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.

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

28. Določba v tem pogledu ne vsebuje izrecne pristojnosti držav članic za opredelitev pojma, niti ta ne izhaja kot implicitno sklicevanje na konkretno nacionalno civilno pravo. V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba v okviru med drugim oprostitev, ki so zdaj urejene v členu 132 Direktive o DDV, preprečiti tako uporabo sistema DDV, ki bi se razlikovala od ene države članice do druge.¹⁶ Prav tako kot se v skladu z ustaljeno sodno prakso torej v okviru člena 14(1) Direktive o DDV pojem lastninske pravice ne sme nanašati na oblike, določene z nacionalnim pravom,¹⁷ pri opredelitvi skupine in pogojev članstva ni dopustno sklicevanje na nacionalno pravo.

29. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV s tem zadosti načelu določnosti, poleg tega pa je tudi dovolj natančen, s čimer izpolnjuje pogoje za neposredno učinkovanje.¹⁸

30. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV s tem, da je vsebinsko brezpogojen in dovolj natančen, učinkuje neposredno.

B – Posamezna vprašanja za predhodno odločanje:

1. Četrto vprašanje za predhodno odločanje: opredelitev neodvisne skupine

31. Od skupno šestih vprašanj za predhodno odločanje bom najprej odgovorila na četrto, saj je v obravnavanem primeru prednostnega pomena za področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

32. Predložitveno sodišče želi namreč s četrnim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali mora biti neodvisna skupina oseb v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV ločen pravni subjekt ali pa lahko obstaja – kakor v primeru spora o glavni stvari – tudi v obliki koncerna povezanih podjetij, katerega družbe si medsebojno opravljajo storitve.

33. Najprej je na tem mestu treba ugotoviti, da mora biti skupina v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV kot taka davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV.

34. Sodišče je namreč glede člena 132(1)(f) Direktive o DDV po smislu že ugotovilo, da glede na načelno potrebno ozko razlago oprostitev iz zakonodaje o DDV¹⁹ razlaga te določbe, ki presega njeno jasno besedilo, ni združljiva z namenom te določbe.²⁰ Iz besedila izhaja, da „neodvisna“ skupina, navedena v dejanskem stanju, kot taka opravlja storitve in jo je treba zato z vidika DDV ločiti od njenih članov.

35. Ker se oprostitev torej uporablja le za storitve, ki jih opravi skupina sama, ne pa njeni člani, mora ta biti davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV. V nasprotnem primeru v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV že ne bi obstajala nobena obdavčljiva storitev skupine, ki bi jo bilo mogoče oprostiti. Obdavčljive so le storitve, ki jih opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“.

16 Glej med drugim sodbe z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 15); z dne 14. junija 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, točka 15); z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, točka 17), in z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 17).

17 Glej med drugim sodbe z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točka 7); z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 62), in z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 51).

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

19 Glede tega načela, po tem ponovljenega v ustaljeni sodni praksi, glej na primer sodbe z dne 26. junija 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, točka 19); z dne 16. septembra 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, točka 25), in z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 18).

20 Sodba z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, točki 13 in 14), glede člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive.

36. Kaj drugega bi veljalo le, če je bil namen člena 132(1)(f) Direktive o DDV zagotoviti obseg oprostitve oziroma neobdavčljivosti za dejavnosti članov skupine, medtem ko samo sodelovanje takih davčnih zavezancev (ali tudi oseb, ki niso davčni zavezanec) ne bi povzročalo dodatne obremenitve z DDV. Tako bi bilo potem razloženo, zakaj mora skupina opravljati storitve za neposredne namene neobdavčenih dejavnosti članov in zakaj lahko zahteva samo natančno povrnitev njihovega deleža stroškov teh storitev.

37. Vendar pa besedilo člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ki ga je treba razlagati ozko, govori pač o storitvah, ki jih je treba oprostiti in jih opravi skupina ter ki so – kakor sem navedla v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Komisija/Luksemburg²¹ – obdavčljive le, če jih tudi opravi davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV.

38. Ni pa potrebno, da je neodvisna skupina pravna oseba. Sodišče je namreč večkrat razložilo, da status lastne pravne osebe ni pogoj za to, da je nekdo davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV.²² Za to je odločilno le, da oseba oziroma skupina oseb ali premoženja opravlja ekonomsko dejavnost „neodvisno“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.

39. Sodišče se je v svoji sodni praksi, kar zadeva merilo neodvisnosti v skladu s členom 9(1) Direktive o DDV, do sedaj ukvarjalo z več položaji, pri katerih se je vedno postavljalo vprašanje, ali je bila neka oseba ali skupek premoženja v podrejenem razmerju do drugega davčnega zavezanca in s tem z neposredno ali ustrezno uporabo člena 10 Direktive o DDV dejavnosti ni opravljal(a) neodvisno. Predmet je bila neodvisnost osebe v razmerju do naročnika,²³ družbenikov v razmerju do družbe²⁴ in organizacijskih enot v razmerju do same organizacije.²⁵

40. Prav zadnjenavedeno sodno prakso glede organizacijskih enot je mogoče prenesti na obravnavano zadevo. Skupina v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV naj namreč članom omogoča skupno strukturo sodelovanja,²⁶ ki je torej v organizacijskem smislu neodvisna. Sodišče je pri organizacijskih enotah neodvisnost zanikalo predvsem tedaj, če ne morejo razpolagati z lastnim premoženjem.²⁷ Koncern – torej skupina več neodvisnih družb zgolj na podlagi med njimi obstoječih udeležb – pa kot tak ne more imeti lastnega premoženja. Koncern kot tak torej načelno niti ne predstavlja davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) niti zato ne more biti neodvisna skupina v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

41. To razlago potrjuje obstoj posebne ureditve v členu 11 Direktive o DDV. V skladu s to določbo lahko vsaka država članica „obravnavava kot enega davčnega zavezanca osebe [...], ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane“. Samo ta ureditev je namenjena temu, da se povezana podjetja štejejo za enega davčnega zavezanca in so posledično storitve znotraj koncerna oproščene obremenitve z DDV.

21 Glej moje sklepe predloge z dne 6. oktobra 2016 v zadevi C-274/15, točka 49 in naslednje.

22 Glej sodbi z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, točka 8), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 28); v tem smislu glej tudi sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 37), za katero se zdi, da se jo v tem pogledu lahko prenese na člen 9 Direktive o DDV.

23 Sodbe z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161); z dne 25. julija 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), in z dne 12. novembra 2009, Komisija/Španija (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Sodbi z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), in z dne 18. oktobra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Sodbi z dne 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), obe glede podružnice družbe, ter sodba z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), glede občinskega subjekta.

26 Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37).

27 Glej v tem smislu sklepe predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinen, predstavljene v zadevi Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, točka 46), in sodbo z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 38); poleg tega glej sodbi z dne 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, točka 37), in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 26), ki izhajata iz lastnega kapitala družbe.

42. V določenih okoliščinah je sicer mogoče samostojno družbo z več družbeniki znotraj koncerna šteti za neodvisno skupino. Oprostitev pa bi v tem primeru zadevala le storitve, ki jih družba opravi za družbenike, saj člen 132(1)(f) Direktive o DDV določa oprostitev le za storitve, ki jih skupina opravi za svoje člane, oprostitev pa ne priznava v obratni smeri. Take storitve pa niso predmet spora o glavni stvari, tako da nadaljnja presoja ni potrebna.

43. Zato oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV že vnaprej ni mogoče uporabiti v primeru, kakršen je ta v sporu o glavni stvari, saj ne gre za to, da bi neodvisna skupina v smislu dejanskega stanu opravljala storitve za svoje člane.

44. V okviru odgovora na četrto vprašanje za predhodno odločanje je torej treba ugotoviti, da ni potrebno, da je neodvisna skupina oseb v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV pravna oseba, mora pa biti davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Koncern povezanih družb, ki deluje kot tak, tega pogoja ne izpolnjuje.

2. Prvo, drugo, tretje in šesto vprašanje za predhodno odločanje: uporaba za „čezmejne“ skupine

45. Predložitveno sodišče želi s prvim, drugim, tretjim in šestim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali in pod katerimi pogoji se lahko oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV uporablja tudi za čezmejno skupino.

46. To – kakor je navedla tudi Zvezna republika Nemčija – kot predhodno vprašanje predpostavlja, da se oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV sploh lahko uporablja za podjetja, ki v smislu člena 135 Direktive o DDV opravljajo finančne storitve, oproščene davka. Kakor sem obrazložila v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Aviva,²⁸ pa ta pogoj ni izpolnjen. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV glede na splošno sistematiko in ozadje nastanka obsega le skupine davčnih zavezancev, ki v skladu s členom 132 Direktive o DDV opravljajo transakcije, oproščene davka. To ne vključuje finančnih storitev.

47. Ne glede na to iz Direktive o DDV tudi ne izhaja čezmejna uporaba oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV. To izhaja, kakor sem obrazložila v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Aviva,²⁹ že iz Šeste direktive. To poleg tega izhaja tudi iz težav, ki nastanejo, če več držav članic presoja pogoje za uporabo iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Na koncu bi bili davčni prihodki države članice odvisni od (spreminjajočih se) položajev in nepreverljivih ocen v drugih državah članicah (ali celo tretjih državah). To bi vodilo do velikih praktičnih težav, bilo bi v nasprotju z načelom prava Unije o davčni suverenosti držav članic na njihovem ozemlju³⁰ in bi torej lahko tudi utemeljevalo morebitno omejitev temeljnih svoboščin prek Direktive o DDV.

3. Peto vprašanje za predhodno odločanje: 5-odstotni pribitek na stroške

48. Predložitveno sodišče želi s petim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV velja tudi, če je davčni zavezanec v skladu z določbami zakonodaje s področja neposredne obdavčitve države članice, v kateri ima sedež, obračunal ceno svojih storitev glede na nastale stroške skupaj s pribitkom – v konkretnem primeru 5-odstotnim.

²⁸ Glej moje sklepnne predloge z istega dne v zadevi C-605/15, točka 19 in naslednje.

²⁹ Glej moje sklepnne predloge z istega dne v zadevi C-605/15, točka 36 in naslednje.

³⁰ Glede načela teritorialnosti na splošno glej sodbe z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 46); z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, točka 82 in naslednje), ter z dne 5. julija 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točki 45 in 46); glede načela teritorialnosti v zakonodaji o DDV glej tudi sodbo z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, točka 42).

49. V skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV do oprostitve za storitve skupine pride le pod pogojem, da skupina od svojih članov zahteva „samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov“.

50. Če je v obravnavanem primeru ugotovljeno, da je dolg znašal več, kot pa so znašali stroški v smislu navedene določbe, kakor je to navedlo predložitevno sodišče, potem ta pogoj dejanskega stanu oprostitve torej ni izpolnjen.

51. Kaj drugega bi lahko veljalo le, če pojem stroškov v členu 132(1)(f) Direktive o DDV vsebuje tudi stroškovni element menedžerske provizije, ki se morda odraža v pribitku na dejanske izdatke za opravljanje storitve. Tu pa obstajajo občutni dvomi. Najprej ta razlaga nasprotuje besedilu določbe v praktično vseh jezikih. „Povrnitev [Erstattung]“³¹ ali celo vrnitev [Rückzahlung]³² oziroma vračilo [Rückerstattung]³³ obsega glede na običajno jezikovno rabo le tisto, kar je bilo založeno, ne pa provizije. Upoštevanje menedžerske provizije poleg tega ni v skladu z namenom oprostitve v členu 132(1)(f) Direktive o DDV, ki sem ga navedla v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Aviva.³⁴ Ta namen se kaže v razširitvi neke druge oprostitve v predhodni fazi, ker davčni zavezanci iz razlogov konkurence sodelujejo med seboj. Z odpravo konkurenčno manj ugodnega položaja ideja menedžerske provizije kot stroškovnega elementa skupine ni združljiva.

52. Na peto vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti, da se oprostitvev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne uporabi, če se za storitev plača nasprotna dajatev, ki presega nastale stroške. To velja tudi v primeru, če se v skladu z zakonodajo s področja neposredne obdavčitve plača le pavšalni pribitek na stroške.

VI – Predlog

53. Ob upoštevanju zgornjih navedb Sodišču predlagam, naj na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), skupno odgovori tako:

1. Ni potrebno, da je neodvisna skupina oseb v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV pravna oseba, mora pa biti davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Koncern povezanih družb, ki deluje kot tak, tega pogoja ne izpolnjuje.
2. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV v obravnavanem kontekstu obsega le skupine davčnih zavezancev, ki v skladu s členom 132(1) Direktive o DDV opravljajo transakcije, oproščene davka. Skupine podjetij, ki opravljajo finančne storitve, tako ne sodijo na področje uporabe člena 132(1)(f) Direktive o DDV.
3. Neodvisna skupina oseb lahko storitve, oproščene davka, opravlja le za take člane, za katere velja isti pravni red kot zanjo.
4. Oprostitvev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV se ne uporabi, če se za storitev plača nasprotna dajatev, ki presega nastale stroške. To velja tudi v primeru, če se v skladu z zakonodajo s področja neposredne obdavčitve plača le pavšalni pribitek na stroške.

31 Angleško: „exact reimbursement“, francosko: „remboursement exact“, švedsko: „ersättning“, špansko: „reembolso exacto“, latvijsko: „precīzi atmaksāt“, poljsko: „zwrotu przypadającej“.

32 Nizozemsko: „terugbetaling“.

33 Italijansko: „rimborso“, bolgarsko: „възстановяване [...] разходи“, glej le dozdevno širšo dansko jezikovno različico: „godtgørelse“, ki izhaja iz „odškodnine“.

34 Glej moje sklepne predloge z istega dne v zadevi C-605/15, točki 20 in 21.