Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (?etrti senat)

z dne 21. septembra 2017(1)

„ Neizpolnitev obveznosti države – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – ?len 132(1)(f) – Oprostitev storitev, ki jih za svoje ?lane opravljajo neodvisne skupine oseb – Omejitev na neodvisne skupine, katerih ?lani opravljajo omejeno število poklicev“

V zadevi C?616/15,

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

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

tože?a stranka,

proti

Zvezni republiki Nem?iji, ki jo zastopajo T. Henze, J. Möller in K. Petersen, agenti,

tožena stranka,

SODIŠ?E (?etrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, C. Vajda (poro?evalec), 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 Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nem?ija s tem, da je oprostitev davka na dodano vrednost (DDV) omejila na neodvisne skupine oseb (v nadaljevanju: NSO), katerih ?lani opravljajo omejeno število poklicev, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 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).

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

2 Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeš?ena z Direktivo 2006/112. ?len 4(5) Šeste direktive je dolo?al:

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

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za dav?ne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, ?e bi njihova obravnava, kot da niso dav?ni zavezanci, povzro?ila znatno izkrivljanje konkurence.

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

[…]“

3 ?len 13(A) Šeste direktive je dolo?al:

„1. Brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti države ?lanice pod pogoji, ki jih dolo?ijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[…]

(f) storitve, ki jih za svoje ?lane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproš?ene ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, ?e te skupine od svojih ?lanov zahtevajo samo natan?no povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzro?ila izkrivljanje konkurence;

[…]“

4 ?len 28(3) in (4) te direktive je dolo?al:

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

(a) še naprej obdav?ujejo transakcije, oproš?ene v skladu s ?lenoma 13 ali 15 iz Priloge E k tej direktivi;

[…]

4. Za?etno prehodno obdobje traja pet let, z za?etkom 1. januarja 1978. Najkasneje šest mesecev pred koncem tega obdobja in kasneje Svet po potrebi, na podlagi poro?ila Komisije, pregleda stanje glede odstopanj iz odstavka 3 in na predlog Komisije soglasno dolo?i, ali naj se katero od odstopanj odpravi ali naj se odpravijo vsa odstopanja.“

5 Priloga E k navedeni direktivi, naslovljena „Transakcije iz ?lena 28(3)(a)“, je dolo?ala:

„[…]

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

[…]“

Osemnajsta direktiva 89/465/EGS

6 ?len 1 Osemnajste direktive Sveta 89/465/EGS z dne 18. julija 1989 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Odprava nekaterih odstopanj, dolo?enih v ?lenu 28(3) Šeste direktive 77/388/EGS (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 138) dolo?a:

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

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

[…]“

Direktiva 2006/112

7 ?len 13(1), prvi in drugi pododstavek, Direktive 2006/112 dolo?a:

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

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za dav?ne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, ?e bi njihova obravnava, kot da niso dav?ni zavezanci, povzro?ila znatno izkrivljanje konkurence.“

8 ?len 131 Direktive 2006/112, ki je v Poglavju 1, naslovljenem „Splošne dolo?be“, njenega Naslova IX, naslovljenega „Oprostitve“, dolo?a:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti in pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in prepre?evanja vsakršnih možnih dav?nih utaj, izogibanja in zlorab.“

9 ?len 132(1) Direktive 2006/112, ki je v poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za dolo?ene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, njenega Naslova IX, dolo?a:

„Države ?lanice 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) bolnišni?no 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 ?lanica;

(d) oskrbo s ?loveškimi 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 ?lane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproš?ene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, ?e te skupine od svojih ?lanov zahtevajo samo natan?no povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzro?ila izkrivljanje konkurence;

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vklju?no z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država ?lanica priznava kot organizacije socialnega pomena;

[…]

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vklju?no z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, ?e te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država ?lanica priznava podoben namen;

[…]

(m) dolo?ene 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) dolo?ene kulturne storitve in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge kulturne ustanove, ki jih priznava država ?lanica;

[…]“

10 ?len 133, prvi odstavek, Direktive 2006/112 dolo?a:

„Države ?lanice lahko za odobritev oprostitev iz to?k (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) ?lena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali ve? naslednjih pogojev:

[…]

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

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

„Države ?lanice oprostijo naslednje transakcije:

(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vklju?no s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki;

[…]

(d) transakcije, vklju?no s posredovanjem, v zvezi z depoziti in teko?imi ra?uni, pla?ili, transferji, dolgovi, ?eki ali drugimi pla?ilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

(e) transakcije, vklju?no s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito pla?ilno sredstvo, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki obi?ajno niso v uporabi kot zakonito pla?ilno sredstvo ali kovancev numizmati?nega pomena;

[…]“

Nemško pravo

12 Drugo poglavje Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) z naslovom „Oprostitev in vra?ilo davka“ vsebuje v ?lenu 4 seznam storitev, ki so oproš?ene DDV. V skladu s ?lenom 4, to?ka 14, UStG, v razli?ici, ki se uporablja za zadevno dejansko stanje, so oproš?ene:

„(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 […], ?e jih je podjetnik izdelal ali popravil v svojem podjetju;

(b) bolnišni?na in zdravstvena oskrba, vklju?no z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomo?jo pri porodu in storitvami hospica, ter z njimi tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava […]

[…]

(d) druge storitve, ki jih skupine, katerih ?lani opravljajo enega od poklicev iz to?ke (a) ali so del ustanov iz to?ke (b), opravljajo za svoje ?lane, ?e so te storitve neposredno namenjene za opravljanje oproš?enih transakcij iz to?k (a) ali (b) in ?e skupine od svojih ?lanov zahtevajo samo natan?no povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov;

[…]“

Predhodni postopek

13 Komisija je v uradnem opominu z dne 23. novembra 2009 Zvezno republiko Nem?ijo seznanila s pomisleki glede skladnosti dolo?b nacionalnega prava o oprostitvi DDV za storitve, ki jih za svoje ?lane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproš?ene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje dejavnosti njihovih ?lanov.

14 Komisija je v tem opominu navedla, da nemško pravo to oprostitev omejuje na storitve NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti ali poklice na podro?ju zdravstva, medtem ko v Direktivi 2006/112 zadevna oprostitev ni omejena na skupine dolo?enih poklicnih kategorij, ampak je dolo?ena za vse skupine oseb, ?e so zadnjenavedene oproš?ene DDV ali niso dav?ni 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 Nem?ija 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 oproš?ene

samo, ?e 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 upravi?ene do zadevne oprostitve brez izkrivljanja konkurence, pristojen nacionalni zakonodajalec. Po navedbah te države ?lanice je tako nemški zakonodajalec po preu?itvi presodil, da je ta oprostitev utemeljena samo glede zdravstvenega sektorja.

16 Komisija je 7. aprila 2011 na Zvezno republiko Nem?ijo naslovila obrazloženo mnenje. V njem je Komisija izrazila pomisleke glede trditve te države ?lanice, da so zaradi prepre?itve izkrivljanja konkurence zdravstvene dejavnosti in poklici edini, ki so lahko upravi?eni 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 vklju?ujejo druge kategorije oseb. Komisija je poleg tega trdila, da so morala nemška sodiš?a v ve? primerih razširiti podro?je 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, ?e bi moral zadevno oprostitev poleg že oproš?enih 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 povzro?ila izkrivljanje konkurence.

18 Zvezna republika Nem?ija je na navedeno obrazloženo mnenje odgovorila v dopisu z dne 6. junija 2011. V njem je ta država ?lanica, prvi?, ponovno poudarila umestitev dolo?be v zvezi z zadevno oprostitvijo v Direktivi 2006/112, to je v poglavju o oprostitvah za dolo?ene dejavnosti v javnem interesu. Na podlagi tega je sklepala, da te oprostitve ni mogo?e razširiti na vse gospodarske dejavnosti.

19 Drugi?, Zvezna republika Nem?ija je navedla, da se je ob prenosu zadevne dolo?be v notranje pravo upoštevala prav prepoved izkrivljanja konkurence s tem, da se je ta oprostitev omejila na nekatere poklicne kategorije na podro?ju zdravstva. V zvezi s tem je ta država ?lanica 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 Tretji?, navedena država ?lanica je poudarila, da Komisija ni opredelila poklicne kategorije, ki naj bi bila v nemškem pravu napa?no izvzeta iz zadevne oprostitve.

21 Zvezna republika Nem?ija 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 ?lani opravljajo dejavnost na podro?ju zdravstva, se je Komisija odlo?ila, da bo pri Sodiš?u vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

23 Komisija navaja, da zadevna nemška zakonodaja, to je ?len 4, to?ka 14, UStG, oprostitev iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 omejuje na storitve, ki jih opravljajo NSO, katerih ?lani opravljajo omejeno število poklicev, ki so v bistvu omejeni na podro?je zdravstva. Po mnenju Komisije je ta omejitev v nasprotju z navedenim ?lenom 132(1)(f).

24 Prvi?, Komisija meni, da navedena zakonodaja ni združljiva s podro?jem uporabe ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112, ker to ni omejeno na storitve, ki jih opravijo NSO, katerih ?lani opravljajo poklice dolo?enih kategorij.

25 Po mnenju Komisije oprostitev iz te dolo?be ni omejena na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, temve? se nanaša na vse NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti, ki so oproš?ene DDV. Ta institucija dodaja, da tudi ?e bi se ta oprostitev nanašala zgolj na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, njeno podro?je uporabe ne bi bilo omejeno na NSO, katerih ?lani opravljajo poklice s podro?ja zdravstva, kot je dolo?eno z zadevno nemško zakonodajo.

26 Komisija meni, da njeno razlago podro?ja uporabe ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 potrjujejo besedilo te dolo?be, cilj, ki mu sledi, in zgodovinski okvir, v katerega se umeš?a, ter sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), v katerem naj bi Sodiš?e zadevno oprostitev uporabilo za storitve, ki jih je opravljala skupina zavarovalnic.

27 Po mnenju Komisije zgolj okoliš?ina, da je poglavje, v katero je umeš?en ?len 132(1)(f) Direktive 2006/112, naslovljeno „Oprostitve za dolo?ene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, ne omogo?a, da bi besedilu te dolo?be odvzeli enozna?en pomen. Naslov tega poglavja naj bi bil posledica redakcijske malomarnosti, ki naj bi ji botrovalo to, da je prvotni predlog Šeste direktive dolo?al omejitev zadevne oprostitve na medicinske in paramedicinske NSO.

28 Drugi?, Komisija meni, da zadevne nemške zakonodaje ni mogo?e utemeljiti s sklicevanjem na pogoj v zvezi z neobstojem izkrivljanja konkurence iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112.

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

30 Zvezna republika Nem?ija na prvem mestu navaja, da iz besedila in umestitve ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 znotraj zadnjenavedene ter iz zgodovinskega okvira, v katerega se ta dolo?ba umeš?a, in iz ciljev, ki jim sledi, izhaja, da je osebno podro?je uporabe zadevne oprostitve omejeno na skupine oseb, ki opravljajo nekatere dejavnosti v javnem interesu.

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

32 Ta država ?lanica natan?neje šteje, da oprostitev iz navedene dolo?be velja samo za NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti iz ?lena 132(1) od (b) do (e) Direktive 2006/112, ki so navedene pred oprostitvijo iz ?lena 132(1)(f) te direktive in se nanašajo na podro?je zdravstva. V nasprotnem primeru bi zakonodajalec to oprostitev umestil na konec ?lena 132 Direktive 2006/112 ali celo v

poseben ?len.

33 Razlaga, da se zadevna oprostitev nanaša na dejavnosti iz ?lena 132(1) od (b) do (e) Direktive 2006/112, naj bi temeljila na pomenu, v katerem naj bi Sodiš?e 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, to?ka 37). V Direktivi 2006/112 naj bi se namre? izraz „poklicna dejavnost“ prvenstveno uporabljal v zvezi z medicinskimi poklicnimi dejavnostmi.

34 Zvezna republika Nem?ija dalje navaja, da njene trditve potrjuje zgodovinski okvir, v katerega se umeš?a ?len 132(1)(f) Direktive 2006/112. V zvezi s tem zlasti poudarja, da se je v prvotni razli?ici Šeste direktive z dolo?bami ?lena 28(3)(a) v povezavi s to?ko 3 Priloge E k tej direktivi želelo zagotoviti, da se oprostitev iz njenega ?lena 13(A)(1)(f) uporablja za storitve, ki jih opravijo medicinske in paramedicinske NSO, medtem ko so lahko države ?lanice do 31. decembra 1989 še naprej obdav?evale podobne storitve drugih NSO. Odprava te možnosti od 1. januarja 1990 naj ne bi spremenila podro?ja uporabe zadevne oprostitve, ampak naj bi se želelo z njo odpraviti nekatere povsem prakti?ne težave zunaj sistema DDV.

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

36 Navedena država ?lanica v zvezi s tem opozarja, da ta pogoj ni niti dovolj jasen niti brezpogojen z vidika njegove vsebine in da ga je treba zato natan?neje opredeliti na nacionalni ravni. Presoje navedenega pogoja naj ne bi bilo mogo?e zaupati dav?nim organom, ker naj bi jo bilo mogo?e opraviti le na podlagi zapletenih ekonomskih analiz v zvezi z vsakim podro?jem dejavnosti.

37 Zvezna Republika Nem?ija v teh okoliš?inah navaja, da iz sodne prakse Sodiš?a in zlasti iz sodbe z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C?288/07, EU:C:2008:505, to?ki 35 in 36), izhaja, da lahko presojo pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz ?lena 13(1) Direktive 2006/112, ki je podoben tistemu iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112, opravi nacionalni zakonodajalec.

38 Zvezna republika Nem?ija dodaja, da mora Komisija v okviru tožbe, vložene na podlagi ?lena 258 PDEU, dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti in Sodiš?u predložiti potrebne elemente za preverjanje obstoja te neizpolnitve. Ta institucija pa naj ne bi dokazala, da oprostitev storitev, ki jih NSO opravijo za svoje ?lane, ne bi povzro?ila izkrivljanja konkurence na drugih podro?jih, kot so poklici, na katere se nanaša UStG.

Presoja Sodiš?a

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

40 Zato je treba, prvi?, preu?iti osebno podro?je uporabe ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 in, drugi?, pogoj v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz te dolo?be.

Podro?je uporabe ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112

41 V zvezi s podro?jem uporabe ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 se glavni o?itek Komisije nanaša na to, da oprostitev iz te dolo?be ni omejena na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, temve? zajema vse NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnost, oproš?eno DDV, vklju?no, posledi?no, s tistimi, katerih ?lani opravljajo ekonomsko dejavnost v ban?ništvu in zavarovalništvu. Komisija podredno trdi, da tudi ?e bi se ta oprostitev nanašala zgolj na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, njeno podro?je uporabe ne bi bilo omejeno na NSO, katerih ?lani opravljajo poklice s podro?ja zdravstva, kot je dolo?eno z zadevno nemško zakonodajo.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi besedila, ki se nanaša na oproš?eno dejavnost ?lanov NSO, ni mogo?e izklju?iti, da se lahko ta oprostitev uporablja za vse NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnost, oproš?eno DDV.

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

44 V zvezi s sobesedilom, v katero je umeš?en ?len 132(1)(f) Direktive 2006/112, je treba poudariti, da je ta dolo?ba v Poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za dolo?ene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, Naslova IX te direktive. Iz tega naslova je razvidno, da se oprostitev iz navedene dolo?be nanaša zgolj na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

45 To razlago potrjuje tudi struktura Naslova IX navedene direktive, ki se nanaša na „Oprostitve“. ?len 132(1)(f) namre? v Direktivi 2006/112 ni umeš?en v Poglavje 1 tega naslova, naslovljeno „Splošne dolo?be“, ampak v njegovo Poglavje 2. Poleg tega je v navedenem naslovu opravljeno razlikovanje med Poglavjem 2, naslovljenim „Oprostitve za dolo?ene 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 ?len 135(1)(a) vsebuje oprostitev za „zavarovalne in pozavarovalne transakcije“, in v to?kah (d) in (e) oprostitev nekaterih transakcij s podro?ja finan?nih storitev, kot so zlasti „transakcije, vklju?no s posredovanjem, v zvezi z depoziti in teko?imi ra?uni, pla?ili, transferji, dolgovi, ?eki ali drugimi pla?ilnimi instrumenti“ in „transakcije, vklju?no s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito pla?ilno sredstvo“. Iz splošne sistematike Direktive 2006/112 tako izhaja, da se oprostitev iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ne uporablja za transakcije s podro?ja zavarovanja in pozavarovanja, niti za tiste s podro?ja finan?nih storitev, in da se zato ta oprostitev ne nanaša na storitve, ki jih opravljajo NSO, katerih ?lani delujejo na teh podro?jih.

47 V zvezi s ciljem ?lena 132(1)(f) znotraj Direktive 2006/112 je treba spomniti na namen celote dolo?b ?lena 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 pove?anih stroškov, ki bi nastali, ?e bi bili obdav?eni z DDV (sodba z dne 5. oktobra 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, to?ka 30 in navedena sodna praksa).

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

31 do 33).

49 Poleg tega je treba opozoriti, da se podro?je uporabe oprostitev iz ?lena 132 Direktive 2006/112 razlaga ozko, saj pomenijo izjeme od splošnega na?ela, na podlagi katerega se DDV pla?a za vsako storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

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

51 Iz tega izhaja, da je treba ?len 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te dolo?be nanaša zgolj na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu iz tega ?lena. Zato je treba zavrniti glavni o?itek Komisije, da podro?je uporabe oprostitve iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ni omejeno na NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

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

53 Vendar je trditve Zvezne republike Nem?ije, da je oprostitev iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 omejena na NSO, katerih ?lani opravljajo poklicno dejavnost v zdravstvu, treba zavrniti.

54 Prvi?, zgolj na podlagi tega, da je oprostitev v zvezi z NSO dolo?ena v ?lenu 132(1)(f) Direktive 2006/112, ni mogo?e sklepati, da se ta oprostitev uporablja le za NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti iz ?lena 132(1) od (b) do (e) te direktive, ki so navedene pred tistimi iz navedenega ?lena 132(1)(f) in se nanašajo na podro?je zdravstva.

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

56 Drugi?, v skladu s sodno prakso Sodiš?a je namen oprostitve iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 prepre?iti, da bi bila oseba, ki nudi dolo?ene storitve, zavezana za pla?ilo DDV, ?eprav 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, to?ka 37).

57 Vendar v nasprotju z navedbami Zvezne republike Nem?ije to, da je Sodiš?e v okviru svoje razlage te oprostitve uporabilo izraz „strokovnjaki“, ne utemeljuje njene trditve, da naj bi se ta oprostitev nanašala zgolj na NSO, katerih ?lani delujejo na podro?ju zdravstva. Namre?, glede ?lena 132 Direktive 2006/112 je izraz „poklicne dejavnosti“ uporabljen zgolj v odstavku 1, to?ka (c), in odstavku 1, to?ka (e), tega ?lena, zato na podlagi uporabe tega izraza ni mogo?e sklepati, da bi se oprostitev iz ?lena 132(1)(f) te direktive nanašala zgolj na NSO, katerih ?lani delujejo na podro?ju zdravstva.

58 Tretji?, na podlagi zgodovine nastanka ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ni mogo?e sklepati, da bi bila oprostitev iz te dolo?be omejena na podro?je zdravstva. ?len 13(A)(1)(f) Šeste

direktive v povezavi s ?lenom 28(3)(a) in Prilogo E k tej direktivi je sicer dolo?al možnost, da se zadevna oprostitev omeji na medicinske in paramedicinske NSO.

59 Vendar je iz okoliš?ine, da je Šesta direktiva možnost odstopanja od navedene oprostitve dolo?ala zgolj za NSO, ki niso medicinske ali paramedicinske – v nasprotju s tem, kar trdi Zvezna republika Nem?ija – razvidno, da se podro?je uporabe te oprostitve razteza tudi na NSO, katerih ?lani delujejo na podro?jih, ki niso zdravstvena. Vsekakor je bila ta možnost odstopanja od oprostitve iz ?lena 13(A)(1)(f) Šeste direktive s ?lenom 1 Osemnajste direktive 89/465 odpravljena od 1. januarja 1990. Iz tega izhaja, da v nasprotju s tem, kar trdi Zvezna republika Nem?ija, navedena oprostitev ni omejena na medicinske in paramedicinske NSO.

60 Na podlagi zgornjih preudarkov je treba sprejeti o?itek, ki ga je Komisija navedla podredno in se nanaša na to, da podro?je uporabe oprostitve iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ni omejeno na NSO, katerih ?lani opravljajo zgolj poklice s podro?ja zdravstva, kot to dolo?a zadevna nemška zakonodaja.

Pogoj v zvezi z neizkrivljanjem konkurence

61 V skladu s ?lenom 132(1)(f) Direktive 2006/112 se oprostitev iz te dolo?be uporablja, ?e ni verjetno, da bi povzro?ila izkrivljanje konkurence.

62 Po mnenju Zvezne republike Nem?ije je za presojo, katera podro?ja dejavnosti so lahko upravi?ena 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 ?lani delujejo v zdravstvu.

63 Zato je treba preu?iti vprašanje, ali lahko država ?lanica ob upoštevanju pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence z nacionalno zakonodajo omeji podro?ja dejavnosti, za katera se uporablja oprostitev iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112.

64 Uvodoma je treba poudariti, da države ?lanice niso zavezane ta pogoj dobesedno prenesti v svoje nacionalno pravo (glej po analogiji, glede ?lena 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, to?ka 23).

65 Poleg tega se nacionalnemu zakonodajalcu za ugotovitev, ali je verjetno, da bi uporaba oprostitve iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 za neko dejavnost povzro?ila izkrivljanje konkurence, sicer lahko dovoli, da dolo?i 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, to?ka 33). V skladu s ?lenom 131 Direktive 2006/112 namre? države ?lanice dolo?ijo pogoje, ki veljajo za oprostitve, zaradi zagotavljanja njihove pravilne in enostavne uporabe. Vendar se ti pogoji ne morejo nanašati na opredelitev vsebine oprostitev, dolo?enih s to direktivo (glej v tem smislu sodbi z dne 21. marca 2013, Komisija/Francija, C?197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, to?ka 31, in z dne 25. februarja 2016, Komisija/Nizozemska, C?22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, to?ki 28 in 29).

66 Prav takšen pa je u?inek zadevne nemške zakonodaje, s katero je nacionalni zakonodajalec izklju?il vse storitve, ki jih opravijo NSO, katerih ?lani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, razen NSO, katerih ?lani delujejo na podro?ju zdravstva.

67 V nasprotju s tem, kar je trdila Zvezna Republika Nem?ija, 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 omogo?a splošno omejitev oprostitve iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 na ravni nacionalne zakonodaje. V navedeni sodbi je Sodiš?e podalo razlago

druga?ne dolo?be, kot je zadevna, in sicer ?lena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, v skladu s katerim so se osebe javnega prava štele za dav?ne zavezance, ?e bi njihova obravnava, kot da niso dav?ni zavezanci, povzro?ila znatno izkrivljanje konkurence. V teh okoliš?inah je Sodiš?e v to?ki 40 navedene sodbe razsodilo, da je obravnava oseb javnega prava, kot da so dav?ni zavezanci za DDV, posledica opravljanja dolo?enih dejavnosti kot takih, ne glede na vprašanje, ali se navedene osebe javnega prava soo?ajo 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 ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112 omogo?a splošno omejitev podro?ja uporabe te oprostitve.

68 Kot je poudarila Zvezna republika Nem?ija, 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 izklju?i nekatere dejavnosti v javnem interesu.

69 Kot je generalni pravobranilec navedel v to?kah 119 in 120 sklepnih predlogov, namre? nemška ureditev glede NSO, katerih ?lani delujejo na podro?ju zdravstva, dolo?a posami?no presojo navedenega pogoja s strani dav?nih organov. Iz tega izhaja, da sama Zvezna republika Nem?ija šteje, da lahko dav?ni organi opravijo takšno preu?itev na podro?ju zdravstva. Vendar ni dokazala, v ?em bi bila preu?itev pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence druga?na na drugih podro?jih, kot je zdravstvo.

70 Zavrniti je treba tudi trditve Zvezne republike Nem?ije, da Komisija ni zadostila svojemu dokaznemu bremenu. Kot je namre? ta država ?lanica priznala na obravnavi pred Sodiš?em, je vprašanje, ali lahko nacionalni zakonodajalec ob upoštevanju pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence omeji podro?ja 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 Nem?ija s tem, da je oprostitev DDV omejila na NSO, katerih ?lani opravljajo omejeno število poklicev, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 132(1)(f) Direktive 2006/112.

Stroški

73 Na podlagi ?lena 138(1) Poslovnika Sodiš?a se pla?ilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Zvezni republiki Nem?iji naloži pla?ilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži pla?ilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (?etrti senat) razsodilo:

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

2. **Zvezni republiki Nem?iji se naloži pla?ilo stroškov.**

Podpisi

1 Jezik postopka: nemš?ina.