

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. septembra 2017(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 132(1)(f) – Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu – Oprostitve za storitve, ki jih za svoje članke opravijo neodvisne skupine oseb – Uporaba za zavarovalniške storitve“

V zadevi C-605/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 26. avgusta 2015, ki je na Sodišče prispela 17. novembra 2015, v postopku

Minister Finansów

proti

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie,

SODIŠČE (četrti senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. decembra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih je predložili:

- za Minister Finansów T. Tratkiewicz, L. Pyszyński in B. Rogowska-Rajda, agenti,
- za Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie J. Martini, dodatek podatkowy,
- za poljsko vlado B. Majczyna in B. Majerczyk-Graczykowska, agenta,
- za nemško vlado T. Henze in J. Möller, agenta,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in M. Noort, agentki,
- za vlado Združenega kraljestva D. Robertson in S. Simmons, agenta, skupaj z O. Thomasom, QC,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Owsiany-Hornung, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. marca 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Minister Finansów (minister za finance, Poljska) in družbo Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie (v nadaljevanju: Aviva) glede posamičnega mnenja, ki je bilo poslano družbi v zvezi z razlago člena 43(1), točka 21, ustava o davku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535, v nadaljevanju: zakon o DDV), s katerim je bil prenesen člen 132(1)(f) Direktive 2006/112.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šesto direktivo 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 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila Direktiva 2006/112. Člen 13 Šeste direktive je določal:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

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

[...]

(f) storitve, ki jih za svoje članke 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 oprostitvev povzročila izkrivljanje konkurence;

[...]“

Uredba (EGS) št. 2137/85

4 Člen 3(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 2137/85 z dne 25. julija 1985 o Evropskem gospodarskem interesnem združenju (EGIZ) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 83) določa:

„Namen združenja je pospeševati ali razvijati gospodarske dejavnosti članov ter izboljšati ali povečati rezultate teh dejavnosti; njen namen ni ustvarjanje lastnega dobička.

Dejavnost združenja je povezana z gospodarskimi dejavnostmi članov in ne sme biti več kot

pomožna dejavnost k tem dejavnostim.“

Direktiva 2006/112

5 Direktiva 2006/112 vsebuje naslov IX „Oprostitve“, katerega poglavje 1 je naslovljeno „Splošne določbe“.

6 Člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 v poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX te direktive, določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(f) storitve, ki jih za svoje članice 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;

[...]“

7 Člen 135(1) Direktive 2006/112 v poglavju 3, naslovljenem „Oprostitve za druge dejavnosti“, naslova IX te direktive, določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

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

[...]“

Poljsko pravo

8 Člen 43(1), točka 21, zakona o DDV določa:

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

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Družba Aviva je del koncerna Aviva, ki opravlja zavarovalniške storitve in storitve pokojninskega varstva v Evropi. Glavne dejavnosti tega koncerna so dolgoročni varovalni programi, upravljanje skladov in zavarovanja.

10 V okviru regionalnega povezovanja želi koncern Aviva vzpostaviti vrsto središč za skupne storitve v državah članicah. Predvideno je, da ta središča zagotavljajo storitve, ki so neposredno namenjene za opravljanje zavarovalniške dejavnosti članov tega koncerna, med drugim kadrovske storitve, finančne in računovodske storitve, IT-storitve, upravne storitve, storitve pomoči strankam in storitve na področju razvoja novih proizvodov.

11 Družba Aviva želi opravljati to dejavnost z ustanovitvijo evropskega gospodarskega

interesnega združenja (v nadaljevanju: EGIZ), ki s svojimi dejavnosti ne bo pridobilo ugodnosti v skladu s členom 3 Uredbe št. 2137/85. Člani EGIZ bodo izključno družbe koncerna Aviva, ki opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, med katerimi je družba Aviva.

12 V tem okviru se je družba Aviva obrnila na ministra za finance glede tega, ali je dejavnost, ki jo opravlja EGIZ, lahko oproščena plačila davka na dodano vrednost (DDV) na podlagi člena 43(1), točka 21, zakona o DDV. Družba Aviva je menila, da bi moralo biti tako in da zato člani EGIZ, ki imajo sedež na Poljskem kot družbe, ki opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, niso zavezani obračunati in napovedati dolgovani DDV za stroške, ki jim jih bo pripisalo EGIZ.

13 Minister za finance je v odločbi z dne 14. marca 2013 navedel, da to stališče družbe Aviva ni ustrezno. Menil je, da pogoj, ki se zahteva za oprostitev iz člena 43(1), točka 21, zakona o DDV, in sicer, da oprostitev ne vpliva na pogoje konkurence, ni izpolnjen. Minister za finance meni, da uporaba oprostitve za neodvisno skupino oseb (v nadaljevanju: NSO) to skupino postavi v privilegiran tržni položaj glede na druge subjekte, ki opravljajo enake dejavnosti. Zato je menil, da je treba, če subjekti, ki niso del NSO in opravljajo podobno obdavčeno dejavnost, delujejo na zadevnem trgu, to oprostitev zavrniti, saj lahko vpliva na pravila konkurence.

14 Družba Aviva je s tožbo na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Waszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska) predlagala razveljavitev te odločbe ministra za finance. Trdila je, da je ta odločba, v skladu s katero storitve, ki jih je dobila Aviva od EGIZ, ne morejo biti oproščene zadevnega DDV, kršila člen 43(1), točka 21, zakona o DDV.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Waszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi) je s sodbo z dne 30. decembra 2013 razveljavilo odločbo ministra za finance z dne 14. marca 2013. Odločilo je, da načrtovano EGIZ izpolnjuje vse pogoje, ki se zahtevajo za uporabo oprostitve iz člena 43(1), točka 21, zakona o DDV. To sodišče je menilo, da gre za izkrivljanje konkurence, le če na trgu pomožnih storitev poleg zadevne NSO obstajajo drugi subjekti, ki bi bili pripravljeni ponuditi podobne storitve, kot ta NSO, in če bi bili poleg tega aktualni kupci storitev, ki so člani NSO, zainteresirani, da te storitve pridobijo od subjekta, ki ni član te skupine. To sodišče meni, da bi bilo na trgu težko najti gospodarski subjekt, ki bi kot središče za skupne storitve ponujal storitve subjektom s sedežem v dvanajstih državah članicah, ne da bi ustvaril dobiček in tako, da bi deloval izključno znotraj strukture skupine, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

16 Minister za finance je vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska). To sodišče je menilo, da natančno razlaga določbo Direktive 2006/112, zlasti člena 132(1)(f), ni bila jasno razdelana in da na podlagi sodne prakse Sodišča v zvezi s tem ni mogoče odpraviti vseh dvomov.

17 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je nacionalna določba o oprostitvi [NSO] od [DDV], ki ne določa nobenih pogojev ali postopkov glede izpolnitve pogoja izkrivljanja konkurence, združljiva s členom 132(1)(f) Direktive [2006/112] v povezavi s členom 131 Direktive [2006/112] ter načeli učinkovitosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj?

2. V skladu s katerimi merili je treba presojati, ali je izpolnjen pogoj izkrivljanja konkurence, določen v členu 132(1)(f) Direktive [2006/112], ki se ga uporabi?

3. Ali je za odgovor na drugo vprašanje pomembno, da [NSO] opravlja storitve za članice, za katere se uporabljajo pravni redi različnih držav članic?“

Vprašanja za predhodno odločanje

18 Uvodoma je treba navesti, da koncern Aviva namerava ustanoviti NSO, katere žlani naj bi bile družbe koncerna Aviva, ki opravlja zavarovalniško gospodarsko dejavnost in katerega storitve naj bi bile neposredno namenjene za opravljanje te dejavnosti.

19 V tem okviru se zastavljena vprašanja nanašajo na razlago žlena 132(1)(f) Direktive 2006/112, ki določa oprostitev za storitve, ki jih za svoje žlane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti.

20 Za odgovor na ta vprašanja se zahteva predhodna presoja, ali se ta določba uporablja v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na storitve, ki jih opravi NSO, katere žlani opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost.

21 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da mora v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, ki je uveden s žlenom 267 PDEU, Sodišče nacionalnemu sodišču zagotoviti vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri presoji zadeve, o kateri odloča, in sicer ne glede na to, ali se je nanje v svojem vprašanju sklicevalo ali ne (sodba z dne 20. oktobra 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, točka 37 in navedena sodna praksa).

22 Zato je treba predložiti predložitvenemu sodišču tudi navedbe glede tega, ali se žlen 132(1)(f) Direktive 2006/112 uporabi za storitve, ki jih opravi NSO, katere žlani opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, in ki so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti.

23 V zvezi s tem je treba navesti, da besedilo te določbe, ki se nanaša na oproščeno dejavnost žlanov NSO, ne dopušča, da se ta oprostitev izključuje za storitve NSO, katere žlani opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, saj žlen 135(1)(a) te direktive določa oprostitev za zavarovalniške transakcije.

24 Vendar je treba pri razlagi določbe prava Unije v skladu z ustaljeno sodno prakso upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilj, ki mu sledi 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).

25 Glede sobesedila žlena 132(1)(f) Direktive 2006/112 je treba poudariti, da je ta določba umeščena v poglavje 2 z naslovom „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“ naslova IX te direktive. Ta naslov kaže na to, da se oprostitev iz te določbe nanaša le na NSO, katerih žlani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

26 To razlago potrjuje tudi struktura naslova IX te direktive, naslovljenega „Oprostitve“. Žlen 132(1)(f) Direktive 2006/112 namreč ni umeščen v poglavje 1, naslovljeno „Splošne določbe“ tega naslova, ampak v poglavje 2 tega naslova. Poleg tega ta naslov razlikuje med poglavjem 2, naslovljenim „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, in poglavjem 3, naslovljenim „Oprostitve za druge dejavnosti“, kar kaže na to, da se pravila, ki so v tem poglavju 2 določena za nekatere dejavnosti v javnem interesu, ne uporabljajo za druge dejavnosti iz poglavja 3.

27 V poglavje 3 pa je umeščena oprostitev za „zavarovalne in pozavarovalne transakcije“, ki jo določa žlen 135(1)(a). Iz splošne sistematike Direktive 2006/112 torej izhaja, da se oprostitev, ki jo določa žlen 132(1)(f) Direktive 2006/112, ne uporablja za zavarovalne in pozavarovalne

transakcije, in da posledíno za storitve, ki jih opravijo NSO, katere ílani so dejavni na podroíju zavarovalniških in pozavarovalniških storitev, ta oprostitev ne velja.

28 Glede cilja iz ílena 132(1)(f) Direktive 2006/112 je treba opozoriti, da je cilj vseh doloíb ílena 132 te direktive, ki doloía oprostitev plaíila DDV nekaterih dejavnosti v javnem interesu, olajšati dostop do nekaterih storitev in dobavo doloíenega blaga ob izognitvi poveíanih stroškov, ki bi nastali, íe bi bili obdavíeni z DDV (sodba z dne 5. oktobra 2016, TMD, Cí412/15, EU:C:2016:738, toíka 30 in navedena sodna praksa).

29 Tako za storitve, ki jih opravi NSO, velja oprostitev, ki jo doloía ílen 132(1)(f) Direktive 2006/112, kadar so te storitve neposredno namenjene za opravljanje dejavnosti v javnem interesu iz ílena 132 te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, Cí412/15, EU:C:2016:738, toíke od 31 do 33).

30 Poleg tega je treba opozoriti, da se podroíje uporabe oprostitev iz ílena 132 Direktive 2006/112, razlaga ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega naíela, po katerem se DDV plaía za vsako storitev, ki jo davíni zavezanec opravi za plaíilo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, Cí412/15, EU:C:2016:738, toíka 34 in navedena sodna praksa).

31 Iz tega izhaja, da oprostitev iz ílena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ne velja za storitve, ki niso neposredno namenjene za opravljanje dejavnosti v javnem interesu iz tega ílena 132, ampak opravljanju drugih dejavnosti, ki so med drugim oproíene na podlagi ílena 135 te direktive.

32 Zato je treba ílen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te doloíbe nanaša le na NSO, katerih ílani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, ki so doloíene v temu ílenu. Za storitve, ki jih opravijo NSO, katerih ílani opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, ki ni takšna dejavnost v javnem interesu, ta oprostitev ne velja.

33 V zvezi s tem je treba navesti, da Sodiííe – v nasprotju s tem, kar je storilo v okviru te zadeve – v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (Cí8/01, EU:C:2003:621), ni preuíilo vprašanja, ali oprostitev iz ílena 13, A(1)(f) íeste direktive (ki ustreza ílenu 132(1)(f) Direktive 2006/112) velja le za storitve, ki jih opravi NSO, katere ílani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

34 Vendar iz elementov spisa, s katerim razpolaga Sodiííe, izhaja, da je razlaga oprostitve, doloíena v ílenu 13, A(1)(f) íeste direktive, ki jo je Sodiííe podalo v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (Cí8/01, EU:C:2003:621), nekatere države ílanice vodila k temu, da oprostijo od plaíila DDV storitve, ki jih opravijo NSO, ki jih sestavljajo subjekti, kakor so zavarovalnice.

35 V zvezi s tem je treba vendar pojasniti, da nacionalni organi ne smejo ponovno zaíeti postopka za dokoníno koníana davína obdobja na podlagi ílena 132(1)(f) Direktive 2006/112, kot je bil razlagan v toíki 32 te sodbe (glej po analogiji sodbi z dne 6. oktobra 2009, Asturcom Telecomunicaciones, Cí40/08, EU:C:2009:615, toíka 37, in z dne 21. decembra 2016, Gutiérrez Naranjo in drugi, Cí154/15, Cí307/15 in Cí308/15, EU:C:2016:980, toíka 68).

36 Glede davčnih obdobj, ki še niso dokončno končana, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso sama direktiva ne more ustvarjati obveznosti za posameznika in se torej nanjo proti njemu ni mogoče sklicevati (glej med drugim sodbo z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točka 30 in navedena sodna praksa). Tako se nacionalni organi ne morejo sklicevati na člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, kakor je bila razlagana v točki 32 te sodbe, za zavrnitev te oprostitve za NSO, ki jih sestavljajo zavarovalnice, in torej za zavrnitev oprostitve plačila DDV za storitve, ki jih opravijo te NSO.

37 Poleg tega je obveznost nacionalnega sodišča, da se pri razlagi in uporabiupoštevnihih pravil nacionalnega prava sklicuje na vsebino direktive, omejena s splošnimi pravnimi načeli, zlasti z načeloma pravne varnosti in prepovedi retroaktivnosti, in ne upravičuje razlage nacionalnega prava *contra legem* (sodba z dne 15. aprila 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, točka 100).

38 Nacionalno sodišče mora torej glede upoštevnih nacionalnih pravil, ki izvajajo člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, podati tako razlago, ki spoštuje splošna načela prava Unije in zlasti načelo pravne varnosti.

39 Ob upoštevanju navedenega na prvo, drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

40 Glede na zgoraj navedeno je treba na predlog za sprejetje predhodne odločbe odgovoriti, da je treba člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe nanaša le na NSO, katere člani opravljajo dejavnost v javnem interesu, določeno v členu 132 te direktive, in da zato za storitve, ki jih opravi NSO, katere člani opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, ki ni takšna dejavnost v javnem interesu, ta oprostitev ne velja.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe nanaša le na neodvisne skupine oseb, katerih člani opravljajo dejavnost v javnem interesu, določeno v členu 132 te direktive, in da za storitve, ki jih opravijo neodvisne skupine oseb, katerih člani opravljajo zavarovalniško gospodarsko dejavnost, ki ni takšna dejavnost v javnem interesu, ta oprostitev ne velja.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.