

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

GIOVANNIJA PITRUZZELLE

od 11. srpnja 2019.(1)

Predmet C-400/18

Infohos

protiv

Belgische Staat

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Izuzeća – Nezavisna udruženja osoba – Usluge koje se izvršavaju članovima i osobama koje nisu članovi”

1. Gubi li nezavisno udruženje osoba koje se sastoji od brojnih javnih centara za socijalnu skrb, u kojima pruža usluge od javnog interesa, status subjekta izuzetog od PDV-a za aktivnosti koje obavlja u korist članova jer je odlučilo pružati usluge i trećim osobama?

2. To je u biti pitanje kojim je belgijski nacionalni sud zatražio od Suda da ocijeni usklađenost s pravom Unije nacionalne odredbe kojom je izuzeće od PDV-a za nezavisna udruženja osoba, koja obuhvaćaju javne centre za socijalnu skrb, uvjetovano time da usluge pružaju isključivo članovima.

I. Pravni okvir

A. Pravo Europske nije

3. Članak 13. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje(2), o izuzećima na području države, propisuje da:

„A. Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa

1. Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice izuzimaju od poreza, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene niže navedenih izuzeća, te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, prijevare ili zloporaba:

[...]

(f) isporuke usluga od strane nezavisnih udruženja osoba koja obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takva udruženja od svojih članova potražuju samo toliku nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja” [neslužbeni prijevod].”

4. Članak 13. dio A. stavak 1. točka (f) Šeste direktive odgovara članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(3), kojom se stavlja izvan snage i zamjenjuje Direktiva 77/388. Međutim, unatoč tomu što je stavljena izvan snage, s obzirom na to da datumi nastanka spornih činjenica u glavnom postupku prethode datumu njezina stupanja na snagu, na ovaj postupak primjenjuje se Šesta direktiva.

B. Belgijsko pravo

5. Člankom 44. stavkom 2. točkom 1.bis Btw-wetboek (Belgijski Zakonik o PDV-u), u verziji koja se primjenjuje na činjenice, predviđeno je izuzeće od plaćanja poreza za:

„isporuke usluga koje svojim članovima pružaju nezavisna udruženja osoba, koja obavljaju aktivnost koja je ovim člankom izuzeta ili u pogledu koje ona nisu porezni obveznici, ako su te usluge izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti i ako su ta udruženja obvezna od svojih članova zatražiti toliku nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja; Kralj uređuje uvjete za primjenu ovog izuzeća”.

6. Članak 2. Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (Kraljevski dekret br. 43 od 5. srpnja 1991. o izuzeću od poreza na dodanu vrijednost za usluge koje nezavisna udruženja osoba pružaju svojim članovima) (Belgische Staatsblad od 6. kolovoza 1991.) propisuje da:

„Isporuke usluga koje nezavisna udruženja osoba utvrđena člankom 1. izvršavaju svojim članovima izuzete su od poreza pod uvjetom da se:

1. aktivnosti udruženja sastoje isključivo od isporuka usluga izravno njihovim članovima i za njihove potrebe i ako svi članovi obavljaju aktivnost koja je izuzeta na temelju članka 44. Zakonika ili u pogledu koje oni nisu porezni obveznici.”

II. Činjenice, glavni postupak i prethodno pitanje

7. Infohos, žalitelj u glavnom postupku, udruženje je koje se bavi održavanjem bolničke informatičke tehnologije koje su osnovali različiti javni centri za socijalnu skrb (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn, u daljnjem tekstu: JCSS)(4). Infohos pruža bolničke informatičke usluge pridruženim JCSS-ovima i, osim isporuka usluga svojim članovima, pruža usluge i osobama koje nisu članovi. Infohos je 5. rujna 2000. sklopio ugovor s društvom NV IHC-Group, na zahtjev samog Infohosa, radi zajedničkog razvoja novih ili poboljšanih programskih rješenja za bolnice koje su njegovi članovi.

8. Infohos se nije registrirao kao obveznik PDV-a jer je smatrao, s jedne strane, da ga se ne može smatrati takvim u smislu članka 6. Zakonika o PDV-u(5) i jer se, u svakom slučaju, smatrao izuzetim od tog poreza na temelju članka 44. stavka 2. točke 1.bis tog zakonika.
9. Porezna je uprava 20. travnja 2005., nakon obavljenog nadzora, utvrdila da usluge koje si međusobno pružaju Infohos i društvo NV IHC-Group (kao subjekt koji nije član udruženja) moraju podlijevati plaćanju PDV-a. Osim toga, prema mišljenju porezne uprave, obavljanje oporezivih transakcija u odnosu na osobe koje nisu članovi značilo bi i da bi transakcije obavljene u korist članova Infohosa morale podlijevati PDV-u i da Infohos zato više ne bi mogao ostvariti izuzeće od poreza za isporuke koje izvršava svojim članovima, navedene u članku 44. stavku 2. točki 1.bis Zakonika o PDV-u.
10. Porezna je uprava 13. prosinca 2005. sastavila zapisnik o tim tvrdnjama te je na temelju tog zapisnika izdan nalog za plaćanje koji je proglašen izvršnim.
11. Infohos je 22. svibnja 2007. tužbom podnesenom Rechtbanku van eerste aanleg Brugge (Prvostupanijski sud u Bruggeu, Belgija) pobijao nalog tražeći da se obustavi njegovo izvršenje i da se utvrdi da nije dužan platiti iznose koje se plaćanje zahtijeva; podredno, zahtijevao je da se naloži ukidanje izrečenih kazni ili da se one barem znatno smanje, kao i povrat svih iznosa naplaćenih na temelju tog naloga zajedno sa zateznim kamatama te da se tuženiku naloži snošenje troškova postupka.
12. Presudom od 23. veljače 2009. navedeni je sud utvrdio da nisu ispunjeni uvjeti za primjenu izuzeća predviđenog u članku 44. stavku 2. točki 1.bis Zakonika o PDV-u i da tužitelj mora platiti PDV na sve usluge koje pruža – i članovima i onima koji to nisu.
13. Infohos je podnio žalbu protiv te odluke Hofu van Beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija), koji je presudom od 21. rujna 2010. presudio da se Infohos ne može pozvati na izuzeće iz članka 44. stavka 2. točke 1.bis Zakonika o PDV-u jer je pružao usluge i osobama koje nisu njegovi članovi te bi stoga primjena izuzeća narušila tržišno natjecanje. Međutim, taj je sud također presudio da Infohos, s obzirom na to da je mješoviti porezni obveznik, protiv Belgijske Države može podnijeti tužbu za povrat iznosa od 117 781,03 eura.
14. Porezna uprava podnijela je 5. srpnja 2012. žalbu u kasacijskom postupku Hofu van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija). Presudom od 31. listopada 2014. Hof van Cassatie (Kasacijski sud) ukinuo je odluku Hofa van Beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija) uz obrazloženje da je proturječno utvrđenje tog suda, s jedne strane, da se žalitelj ne može pozvati na članak 44. stavak 2. točku 1.bis Zakonika o PDV-u, s obzirom na to da pruža usluge ne samo svojim članovima već i osobama koje nisu članovi, što znači da ima položaj neograničenog poreznog obveznika, i, s druge strane, da se Infohos može pozvati na položaj mješovitog poreznog obveznika na temelju članka 46. Zakonika o PDV-u, kako bi mogao ostvariti izuzeće za usluge pružene svojim članovima, razmjerno pružanju usluga osobama koje nisu njegovi članovi, uz pravo na odbitak koje je ograničeno na oporezive isporuke koje obavlja osobama koje nisu njegovi članovi.
15. Hof van Cassatie (Kasacijski sud) vratio je predmet na ponovno suđenje Hofu van Beroep Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu, Belgija). Presudom od 20. rujna 2016. taj je sud utvrdio da je davanje odobrenja za naplatno stavljanje na tržište programskih rješenja koja su u isključivom vlasništvu žalitelja ili u suvlasništvu s društvom NV IHC-Group, obuhvaćeno područjem primjene članka 18. stavka 1. drugog podstavka točke 7. Zakonika o PDV-u pa ga stoga valja smatrati oporezivom uslugom. Osim toga, isti je sud utvrdio da žalitelj u glavnom postupku – s obzirom na to da usluge ne pruža isključivo svojim članovima nego, putem NV IHC-Groupa s kojim je sklopio

sporazum o suradnji, programska rješenja koja je sâm izradio ili koja su izrađena po njegovoj narudžbi prodaje i osobama koje nisu njegovi članovi – nema pravo pozvati se na izuzeće iz članka 44. stavka 2. točke 1.bis Zakonika o PDV-u za nijednu svoju djelatnost.

16. Zatim je Infohos protiv te odluke podnio žalbu Hofu van Cassatie (Kasacijski sud), pri čemu je tvrdio da pretpostavka za provedbu izuzeća predviđenog člankom 2. stavkom 1. Kraljevskog dekreta, na temelju kojeg nezavisno udruženje osoba (u daljnjem tekstu: NUO)(6) može obavljati usluge isključivo svojim članovima, nije predviđena člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive i da stoga nacionalna odredba nije u skladu s propisima Unije.

17. Sud koji je uputio zahtjev, Hof van Cassatie (Kasacijski sud), ističe da je Hof van Beroep Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu) utvrdio da strogo tumačenje članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive, konkretno, pretpostavke koja proizlazi iz te odredbe kojom se predviđa obveza NUO-ova da od svojih članova zatraže točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, isključuje da se isporuke usluga koje pružaju mogu izvršavati i osobama koje nisu članovi. Nadalje, s obzirom na to da se Infohos nije ograničio samo na pružanje usluga svojim članovima, nego je programska marketinška rješenja prodavao i trećim osobama, on ne može primijeniti izuzeće za sve aktivnosti koje provodi.

18. Prigovor koji je na ovaj način istaknut, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev može se riješiti samo tumačenjem članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive.

19. Stoga je Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbu članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Direktive 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977., sada članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006., tumačiti na način da državama članicama dopušta da za izuzeće predviđeno tom odredbom propišu pretpostavku isključivosti zbog koje nezavisno udruženje koje svoje usluge pruža i osobama koje nisu njegovi članovi, postaje u potpunosti obvezno plaćati PDV i u odnosu na usluge koje pruža svojim članovima?”

III. Pravna analiza

20. Sud koji je uputio zahtjev svojim prethodnim pitanjem u biti pita je li članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (f) Šeste direktive protivno zakonodavstvo, kao što je belgijsko, koje priznaje izuzeće od plaćanja PDV-a za NUO-ove isključivo u slučaju kada oni pružaju usluge samo članovima udruženja.

21. U protivnom slučaju, kada bi se takvo nacionalno pravilo smatralo usklađenim s pravom Unije, iz toga bi slijedilo da bi u svakom slučaju u kojem NUO obavlja isporuke usluga i u odnosu na osobe koje nisu članovi, ono postalo obveznik PDV-a i u odnosu na isporuke koje izvršava svojim članovima.

22. Status žalitelja u glavnom postupku kao NUO-a i, u pogledu aktivnosti koje obavlja barem u odnosu na svoje članove, postojanje pretpostavki propisanih člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive, i time preduvjeta pod kojima su obavljene isporuke izuzete od plaćanja PDV-a, nisu predmet posebnog osporavanja i, stoga se, u predmetu ovog postupka, oboje može smatrati dokazanim. U svakom slučaju, na nacionalnom je sudu da konkretno provjeri jesu li ispunjene pretpostavke iz članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f)(7).

23. Osim toga, dodajem da je nacionalni sud dužan također ocijeniti usklađenost pružanja usluga osobama koje nisu članovi s društvenim ciljem NUO-a. Naime, ako aktivnost u odnosu

prema osobama koje nisu članovi nije obuhvaćena ciljem NUO-a, trebalo bi ocijeniti njezine posljedice na temelju nacionalnog prava.

24. U biti, u pogledu odgovora na postavljeno prethodno pitanje postoje dva argumenta koje zagovaraju stranke koje su podnijeli očitovanja.

25. Prvi argument, koji su iznijeli Komisija i žalitelj u glavnom postupku, odnosi se na niječan odgovor na prethodno pitanje i stoga na neusklađenost s pravom Unije odredbe kao što je belgijska, koja uvjetuje izuzeće od PDV-a time da se usluge udruženja isključivo pružaju članovima.

26. Konkretno, taj argument temelji se na pretpostavci da isključenje od izuzeća iz članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) NUO-ova koji obavljaju isporuke usluga i osobama koje nisu članovi, dovodi do pretjerano uskog tumačenja odredbe i stoga do složene, pa čak i nemoguće provedbe izuzeća.

27. U tom smislu, pojašnjava se da je pružanje usluga NUO-a trećim osobama dopušteno samo ako je podvrgnuto uobičajenom oporezivanju (osim ako se na njih ne primjenjuje drugačije izuzeće), u skladu s člankom 2. Šeste direktive, koji definira područje primjene Direktive.

28. Stoga, prema tom argumentu, mogućnost pružanja usluga osobama izvan udruženja ne može biti dovedena u pitanje dodatnom pretpostavkom isključivosti, koja nije sadržana u odredbi članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive.

29. Drugi argument, koji su predložile belgijska i portugalska vlada, odnosi se na potvrđan odgovor na prethodno pitanje i stoga na usklađenost s pravom Unije odredbe kao što je belgijska, koja uvjetuje izuzeće od PDV-a time da se usluge udruženja isključivo pružaju članovima.

30. Potrebna isključivost proizlazi bi iz same odredbe kojom je, među ostalim, predviđeno da je izuzeće odobreno osim ako ono ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja, što bi se dogodilo u slučaju usluga koje se nude trećim osobama s obzirom na to da je NUO najprije uspostavljen isključivo s ciljem pružanja usluga subjektima koji su članovi.

31. Osim toga, pretpostavka isključivosti imala bi i funkciju osigurati pravilnu provedbu načela porezne neutralnosti.

32. Zini mi se da je prvi argument uvjerljiviji, uz pojašnjenja koja ću navesti u nastavku.

33. Kao prvo, potrebno je provjeriti je li uvođenje takve pretpostavke isključivosti u skladu s doslovnim, sustavnim i teleološkim tumačenjem članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive(8)i, kao drugo, raspoložu li države članice marginom prosudbe kako bi je mogle uvesti.

A. Tumačenje članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive s obzirom na ciljeve same direktive i funkciju izuzeća

34. Tekst navedene odredbe ni na koji način ne spominje potrebu da pružanje usluga vlastitim članovima bude isključivo.

35. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, izuzeća od PDV-a – koja, kao što će se istaknuti u točki 41., predstavljaju autonomne pojmove prava Unije – treba usko tumačiti jer ta izuzeća predstavljaju odstupanje od općeg načela u skladu s kojim se PDV naplaćuje na sve isporuke usluga koje je porezni obveznik obavio uz naknadu.

36. Međutim, takvo usko tumačenje države članice prilikom prenošenja direktive ne smije

dovesti do toga da se provedba sustava izuze?a pretjerano oteža u toj mjeri da se njihovo autonomno poimanje liši u?inaka(9).

37. Stoga je potrebno uputiti na smisao i svrhu same odredbe.

38. Svrha Šeste direktive o PDV-u(10) jest uskla?ivanje nacionalnih zakona radi uspostave zajedni?kog sustava poreza na dodanu vrijednost, i stoga jedinstvene porezne osnovice.

39. Taj se cilj pojašnjava u devetoj uvodnoj izjavi na sljede?i na?in: „budu?i da poreznu osnovicu treba uskladiti tako da primjena stope Zajednice na oporezive transakcije daje usporedive rezultate u svim državama ?lanicama”(11) [neslužbeni prijevod].

40. Kao što se pojašnjava u uvodnoj izjavi 11. Šeste direktive, „potrebno je napraviti zajedni?ki popis izuze?a kako bi se omogu?ilo da se vlastita sredstva prikupljaju na jedinstven na?in u svim državama ?lanicama” [neslužbeni prijevod].

41. Iz toga proizlazi, kao što je Sud ve? imao priliku pojasniti, da se cilj da se vlastita sredstva prikupljaju na jedinstven na?in u svim državama ?lanicama može posti?i samo uskla?enim tuma?enjem i primjenom izuze?â, što podrazumijeva razvoj autonomnog pojma prava Unije o takvim izuze?ima(12).

42. Konkretnije, ?lanak 13. dio A. stavak 1. to?ka (f) predvi?a izuze?e od PDV-a koje mogu ostvariti odre?eni NUO-ovi koji se temelje na sustavu samopomo?i, odnosno udruženje ?iji je cilj svojim ?lanovima pružati usluge koje su izravno potrebne za obavljanje njihove aktivnosti (koja mora biti izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje oni nisu porezni obveznici) i koje od svojih ?lanova potražuje samo to?nu nadoknadu njihova udjela u zajedni?kim troškovima.

43. Naime, cilj tog izuze?a jest „stvoriti izuze?e od PDV-a, kako bi se izbjeglo to da osoba koja nudi odre?ene usluge bude obvezna pla?ati PDV iako je u okviru zajedni?ke strukture pri izvršavanju aktivnosti potrebnih za pružanje navedenih usluga morala sura?ivati s drugim trgovcima”(13) kao i „izuze?e od PDV-a za odre?ene djelatnosti od javnog interesa, s ciljem olakšavanja pristupa odre?enim uslugama i isporuke odre?ene robe izbjegavanjem pove?anih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om”(14).

44. Komisija je, kao što to proizlazi iz o?itovanja koja su uložena u spis, u nedostatku tuma?enja odredbe o izuze?u od strane Suda, u raznim radnim dokumentima o PDV-u pojasnila da ni specifi?nost izuze?a ni potreba za uskim tuma?enjem izuze?a nisu takve da bi mogle opravdati zabranu za osobe koje imaju pravo na izuze?e da obavljaju i aktivnosti (pod uvjetom da podliježu oporezivanju) u odnosu na tre?e osobe(15).

45. Stoga iz smisla i svrhe navedene odredbe i predvi?enih izuze?a ne proizlazi, kao što se to pojašnjava u službenim dokumentima Komisije, potreba da se uvede pretpostavka isklju?ivosti pružanja usluga koje NUO-ovi nude svojim ?lanovima.

46. Kao zaklju?ak o koherentnosti odredbe, kao što je to belgijska, s ciljevima izuze?a, ona se, u svakom slu?aju, zbog svoje strogosti ?ini neproporcionalna cilju.

47. Sud je u više navrata naveo da, u skladu s na?elom proporcionalnosti, koje je dio op?ih na?ela prava Unije, sredstva za provo?enje Šeste direktive moraju biti prikladna za ostvarenje ciljeva predvi?enih tom odredbom i ne smiju prelaziti ono što je nužno za njihovo ostvarenje(16).

48. Međutim, gubitak prava na izuzeće i za transakcije obavljene u korist članova dovodi do opasnosti da se naruši ravnoteža odredbe prava Unije zbog namjere „sankcioniranja” koja nije u duhu Direktive.
49. Za potrebe primjene izuzeća čini se pravilnijim obratiti pozornost na aktivnost koju subjekt obavlja, a ne na prirodu samog subjekta.
50. To znači da se predviđeno izuzeće odobrava isključivo za usluge koje NUO-ovi pružaju svojim članovima, ali ne i da NUO-ovi mogu nuditi svoje usluge isključivo svojim članovima. U tom pogledu Sud je već presudio da usluge koje NUO-ovi pružaju svojim članovima imaju pravo na izuzeće predviđeno tom odredbom, čak i ako se te usluge pružene jednom ili nekim od tih članova(17).
51. S obzirom na ciljeve koji su zaštićeni odredbom prava Unije, zaštita, a time i izuzeće, primjenjuje se na aktivnost koja se obavlja u korist članova, a ne na prirodu subjekta, koji bi imao pravo na izuzeće samo ako bi nudio usluge isključivo članovima samog udruženja. Naravno, to je podložno uvjetu da nacionalni sud utvrdi da su kod subjekta koji traži izuzeće ispunjeni uvjeti koji su predviđeni Šestom direktivom(18).
- B. Margina prosudbe država članica**
52. Članom 13. dijelom A. stavkom 1. predviđa se da države članice propisuju pretpostavke „u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene niže navedenih izuzeća, te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, prijevare ili zloraba” [neslužbeni prijevod].
53. U točki (f) dodaje se da izuzeće ne smije biti takvo da „uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja” [neslužbeni prijevod].
54. Margina prosudbe država članica u određivanju pretpostavki za pristup izuzeću ne može ići tako daleko da izmijeni definiciju sadržaja izuzeća navedenih u Direktivi(19).
55. Stoga država članica ne može uvesti odredbe kojima bi se izuzeće lišilo sadržaja ili kojima bi se njegova primjena otežala ili onemogućila(20).
56. Takva situacija može postojati u slučaju u kojem država članica, u provedbi direktive, donese stroge mjere opće naravi, poput onih koje su predviđene u članku 2. belgijskog Kraljevskog dekreta, kojima se ograničava područje primjene izuzeća.
57. Prema mojem mišljenju, izrazom „u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene niže navedenih izuzeća” [neslužbeni prijevod] želi se omogućiti državama članicama da uvedu nacionalne propise koji gospodarskim subjektima omogućavaju primjenu izuzeća koja nije pretjerano složena, kao i da, po potrebi, racionaliziraju postupke nadzora.
58. Naravno, ne može se smatrati, kao što to izgleda proizlazi iz određenih argumenata stranaka, da taj izraz ima za cilj isključivo doprinijeti istragama koje provode nadležna tijela.
59. Iz spisa nadalje ne proizlazi koje bi to bile pretjerane teškoće za nacionalna tijela u pogledu primjene i nadzora pravilne primjene izuzeća predviđenih Direktivom(21).
60. Na nacionalnom je sudu da utvrdi vode li korisnici izuzeća uredno i odvojeno računovodstvo, koje omogućuje potreban nadzor koji provode nadležna tijela.
61. Međutim, taj izraz ne može opravdati uvođenje stroge pretpostavke isključivosti koje, kao

što je navedeno, nema ni u tekstu ni u smislu i svrsi odredbe prava Unije.

62. Isto treba primijeniti u odnosu na drugi dio gore navedene odredbe, koji dopušta državama članicama da propisuju pretpostavke „u svrhu sprežavanja eventualne utaje, prijevare ili zloporaba” [neslužbeni prijevod].

63. Ni iz tog dijela ne proizlazi zaključak da je potrebna dodatna odredba o isključivosti pružanja usluga članovima, koja nije prisutna u Direktivi.

64. Eventualno pružanje usluga trećim osobama ne može se smatrati odgovarajućim načinom za poticanje utaje, prijevare ili zloporabe, u mjeri u kojoj je to pružanje usluga propisno odvojeno u računovodstvu udruženja i podliježe plaćanju dugovanog poreza.

65. Naposljetku, s obzirom na opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja, analiza može biti složena, ali, prema mojem mišljenju, dovodi do istog zaključka u pogledu mogućnosti da NUO-ovi pružaju usluge i trećim osobama koje nisu članovi.

66. Sud je imao priliku pojasniti da se „ne priznaje [...] odobravanje izuzeća od PDV-a ako postoji realna opasnost da samo izuzeće može odmah ili u budućnosti dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja”(22).

67. Kao što je to već navela nezavisna odvjetnica J. Kokott, postojanje narušavanja tržišnog natjecanja ne može se unaprijed odrediti apstraktno za pojedine sektore. Stoga Šesta direktiva ne daje nacionalnom zakonodavcu nikakvu marginu prosudbe u pogledu uvođenja apstraktne odredbe, koja ne ovisi o konkretnoj provjeri narušavanja tržišnog natjecanja(23).

68. Umjesto toga, odredba poput belgijske, kao što proizlazi iz spisa u kojem je belgijska vlada kao prevladavajući temelj razloga uvođenja pretpostavke isključivosti navela moguću narušavanje tržišnog natjecanja, pretpostavlja, kod odredbe koja je općenita i stroga, bez ikakve margine prosudbe za sud, da pružanje usluga trećim osobama narušava tržišno natjecanje na tom konkretnom tržištu.

69. Sud je već utvrdio da, kako bi se utvrdilo može li primjena izuzeća navedenog u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 na određenu aktivnost uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja, svakako je opravdano da nacionalni zakonodavac uvede pravila koja nadležna tijela jednostavno primjenjuju i nadziru. Međutim, ti uvjeti ne mogu utjecati na definiciju sadržaja izuzeća predviđenih tom direktivom, pri čemu se pojašnjava da uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja naveden u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 ne dovodi do toga da se državama članicama dopušta da na općenit način ograniče područje primjene tog izuzeća(24).

70. Izuzeće bi moglo dovesti do narušavanja slobodnog tržišnog natjecanja kada bi se većina usluga pružala osobama koje nisu članovi i u slučaju u kojem bi usluge koje se pružaju osobama koje nisu članovi udruženja bile izuzete od plaćanja PDV-a.

71. U tumačenju koje se predlaže nije ispunjena nijedna od tih dviju situacija i stoga valja zaključiti da i u pogledu tog pitanja argumenti u prilog potrebi za pretpostavkom isključivosti nisu uvjerljivi, čak i u slučaju nepostojanja konkretnih dokaza koji ih podržavaju.

C. Ograničenja mogućnosti da NUO-ovi pružaju usluge osobama koje nisu članovi

72. Pretpostavke za izuzeće koje su propisane člankom o kojem je riječ, kao što je istaknula i Komisija u očitovanjima koja je podnijela u postupku, mogu se sažeti na sljedeći način: činjenica da izuzete usluge obavlja nezavisno udruženje osoba; da to udruženje obavlja aktivnost koja je izuzeta od poreza ili u pogledu koje nema svojstvo poreznog obveznika; da je svrha tih isporuka

pružanje usluga svojim članovima koje su izravno potrebne za obavljanje aktivnosti; da takva udruženje od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima.

73. Sve su to pretpostavke koje treba utvrditi nacionalni sud.

74. Međutim, potrebno je pojasniti da sa stajališta teleološkog i sustavnog tumačenja koja su do sada iznesena trebaju postojati određene dodatne pretpostavke za izuzeće od PDV-a za usluge koje se pružaju članovima, u slučaju u kojem subjekt pruža usluge i osobama izvan udruženja (koje trebaju podlijevati PDV-u).

75. Kao prvo, potrebno je da usluge koje se nude članovima kvantitativno prevladavaju u odnosu na one koje se pružaju trećim osobama, koje bi stoga mogle imati samo podrednu narav u sveukupnim aktivnostima udruženja(25).

76. To je potrebno kako bi se izbjeglo da se iskrivi funkcija udruženja i da se na taj način može provjeriti izbjegavanje primjene pravila, koje bi moglo narušiti tržišno natjecanje.

77. Kao drugo, i dalje kako bi se izbjeglo iskrivljavanje navedene funkcije, potrebno je da subjekt koji ostvaruje pravo na izuzeće dokaže da se aktivnost koju obavlja u korist trećih osoba koje nisu članovi, provodi u svrhu opravdanja tehnike učinkovitosti, od koje bi u budućnosti mogli imati koristi i članovi.

78. Oba prethodno opisana utvrđenja nalaze se u nadležnosti nacionalnog suda koji treba primijeniti gore navedene interpretativne kriterije kako bi utvrdio postoji li pravo na izuzeće u slučaju subjekta koji pruža usluge svojim članovima ali i trećim osobama.

79. Uz ova pojašnjenja, koja su potrebna kako bi se zadržala dosljednost ciljeva Direktive i izuzeća, puno je manja opasnost od narušavanja tržišnoga natjecanja, a umjesto toga jača se funkcija izuzeća koja NUO-ovima treba nadoknaditi konkurentski nepovoljan položaj u usporedbi s onim koji te usluge pruža zahvaljujući vlastitim zaposlenicima ili u okviru PDV-grupe(26).

IV. Zaključak

80. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija) odgovori na sljedeći način:

„Odredbu članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Direktive 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977., sada članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006., treba tumačiti na način da državama članicama ne dopušta da izuzeću predviđenom tom odredbom pripišu pretpostavku isključivosti zbog koje nezavisno udruženje koje usluge pruža i osobama koje nisu njegovi članovi, postaje u potpunosti obvezno plaćati PDV i na usluge koje pruža svojim članovima.

Na nacionalnom je sudu da utvrdi jesu li ispunjene pretpostavke za izuzeće predviđene gore navedenom odredbom i da, u slučaju usluga koje se pružaju i osobama koje nisu članovi, kako se ne bi ugrozila svrha izuzeća, te usluge kvantitativno ne prevladavaju u odnosu na one koje se pružaju članovima i da su opravdane iz razloga tehnike učinkovitosti, od kojih bi i članovi mogli imati koristi”.

1 Izvorni jezik: talijanski

2 SL 1977., L 145, str. 1.

3 (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4 Iz spisa proizlazi da je Infohos udruženje koje su 21. veljače 1986. u obliku javnog tijela osnovali JCSS-ovi iz Aalsta, Blankenbergea, Bruggea, Genta, Kortrijka, Oostendea i Ronsea. Članak 3. osnivačkog akta odredio je da je cilj udruženja osiguravanje, analiziranje, organiziranje i upravljanje informatičkim sustavima kojima se podupire organizacija bolnica njegovih članova kao i povezanih aktivnosti koje provode sami članovi.

5 Tim je člankom predviđeno da se javne ustanove ne smatraju poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija koje obavljaju u svojstvu javnih tijela, čak i ako za te aktivnosti ili transakcije dobivaju prava, pristojbe, udjele ili primitke.

6 Nezavisno udruženje osoba (NUO) znači udruženje osoba ili poduzeća koja samostalno isporučuju robu ili usluge svojim članovima.

7 Vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 27.

8 S obzirom na tumačenje te odredbe, vidjeti presudu od 21. rujna 2017., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, t. 29. i navedenu sudsku praksu, prema kojoj, prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst, nego i kontekst u kojemu se ona nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio.

9 U tom smislu, također s obzirom na tumačenje te odredbe, vidjeti presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 30. i navedenu sudsku praksu. Sud navodi da, iako je usko tumačenje nužno, to ne znači da riječi koje su upotrijebljene za definiranje izuzeća treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka ili na način kojim bi predviđena izuzeća bila gotovo neprimjenjiva.

10 Kao što je to cilj Direktive 2006/112 koja je na snazi.

11 Deveta uvodna izjava Šeste direktive

12 U tom pogledu, presuda od 15. lipnja 1989., Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, t. 11. i presuda od 14. prosinca 2006., VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, t. 26.

13 Presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37. i presuda od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 56.

14 Presuda od 21. rujna 2017., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, t. 33. i navedena sudska praksa te presuda od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 47. i 48. i navedena sudska praksa u pogledu cilja članka 132. stavka 1. točke (f) u okviru Direktive 2006/112

15 Kao što proizlazi iz spisa, Odbor za PDV izrazio je mišljenje o tom aspektu s obzirom na članak 132. stavak 1. točku (f), ali Komisija smatra da bi to tumačenje trebalo proširiti na članak 13. dio A. stavak 1. točku (f), koji je prije bio na snazi, zbog istovjetnosti sadržaja; vidjeti članak 398. Direktive 2006/112/EZ, Radni dokument br. 654 od 3. ožujka 2010., točku 3.4.(a).

16 Presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 25. i, po analogiji,

presuda od 26. travnja 2012., Komisija/Nizozemska, C-508/10, EU:C:2012:243, t. 75.

17 Presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 43.

18 Presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 27.

19 Vidjeti u tom smislu presudu od 14. prosinca 2006., VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, t. 26. i navedenu sudsku praksu te presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 39. i navedenu sudsku praksu.

20 Vidjeti također presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 30. i navedenu sudsku praksu.

21 U tom pogledu članak 398. Direktive 2006/112/EZ, Radni dokument br. 654 od 3. ožujka 2010., točka 3.4. (a), u kojem se navode moguća praktična opterećenja i poteškoće za tijela, za koja se, međutim, navodi da se ne razlikuju od praktičnih poteškoća koje nastaju u mnogim drugim situacijama u kojima je potrebno ispitati aktivnosti koje podliježu oporezivanju i aktivnosti koje su izuzete. Komisija je također naglasila da je takva analiza preuzeta i razrađena u radnom dokumentu priloženom Zelenoj knjizi o budućnosti PDV-a (SEC (2010) 1455 *final* od 1. prosinca 2010.) i u kasnijim radovima Odbora za PDV (članak 398. Direktive 2006/112/EZ), Radni dokument br. 856 od 6. svibnja 2015., točka 3.1.10.)

22 Presuda od 20. studenoga 2003., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, t. 64. i mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, t. 68.

23 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:145, t. 22.

24 Presuda od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 65. i navedena sudska praksa te t. 67.

25 Iz spisa proizlazi da je od 1. srpnja 2016., nakon što je Komisija uputila zahtjev za pojašnjenje belgijskoj vladi, u Belgiji stupio na snagu novi sustav izuzeća za NUO-ove. Konkretno, novim člankom 44. stavkom 2.*bis* Zakonika o PDV-u propisuje se da, u slučaju u kojem NUO pruža usluge i osobama koje nisu članovi, na usluge koje pruža svojim članovima može se primijeniti izuzeće ako takve transakcije čine većinu aktivnosti koje obavlja NUO.

26 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, t. 67.