

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

GIOVANNIJA PITRUZZELLE,

predstavljeni 11. julija 2019(1)

Zadeva C-400/18

Infohos

proti

Belgische Staat

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo Hof van Cassatie (Belgija))

„Predhodno odloanje – DDV – Oprostitve – Neodvisne skupine oseb – Storitve za lane in ne lane“

1. Ali neodvisna skupina oseb, sestavljena iz ve javnih centrov za socialno pomo, za katere opravlja storitve v javnem interesu, preneha biti oprošena DDV za dejavnosti, ki jih opravlja za svoje lane, ker se je odloila opravljati storitve tudi za tretje osebe?

2. To je v bistvu vprašanje, s katerim belgijsko nacionalno sodišče sprašuje Sodišče, ali je nacionalna določba, ki oprostitve DDV za neodvisne skupine oseb, sestavljene iz ve javnih centrov za socialno pomo, pogojuje s tem, da storitve opravljajo izključno za lane, v skladu s pravom Unije.

I. Pravni okvir

A. Pravo Evropske unije

3. len 13 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)(2), o oprostitvah na ozemlju države, določa:

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

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

[...]

(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 oprostitve povzro?ila izkrivljanje konkurence“.

4. ?len 13(A)(1)(f) Šeste direktive ustreza ?lenu 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(3), s katero je razveljavljena in nadomeš?ena Direktiva 77/388. Kljub razveljavitvi pa se glede na to, da datum nastanka dejstev v glavni stvari nastopi pred njenim za?etkom veljavnosti, za obravnavano zadevo uporablja Šesta direktiva.

B. Belgijsko pravo

5. ?len 44(2), to?ka 1a, Btw wetboek (belgijski zakonik o DDV) v razli?ici, ki se uporablja za dejstva v glavni stvari, dolo?a oprostitve pla?ila davka za:

„storitve, ki jih za svoje ?lane opravljajo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproš?ene na podlagi tega ?lena 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 oprostitve povzro?ila izkrivljanje konkurence; o pogojih uporabe te oprostitve odlo?a kralj“.

6. ?len 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 (kraljeva odredba št. 43 z dne 5. julija 1991 o oprostitvi davka na dodano vrednost v zvezi s storitvami, ki jih opravljajo neodvisne skupine oseb za svoje ?lane) (Belgische Staatsblad z dne 6. avgusta 1991) dolo?a:

„Storitve, ki jih neodvisne skupine oseb iz ?lena 1 opravijo za svoje ?lane, so oproš?ene davka, ?e:

1. je dejavnost skupine izklju?no opravljanje storitev neposredno za svoje ?lane in ?e vsi ?lani opravljajo dejavnost, ki je oproš?ena na podlagi ?lena 44 zakonika ali ni predmet davka na dodano vrednost“.

II. Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

7. Skupina Infohos, pritožnica v postopku v glavni stvari, je združenje za informacijsko tehnologijo za bolnišnice, ki ga je ustanovilo več javnih centrov za socialno pomoč, v nadaljevanju: OCMW (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn)(4). Skupina Infohos opravlja bolnišni?ne informacijske storitve za OCMW, ki so z njo povezani, in poleg storitev za svoje ?lane opravlja tudi storitve za ne?lane. 5. septembra 2000 je z družbo NV IHC-Group sklenila pogodbo o skupnem razvoju novih ali inovativnih programskih aplikacij po naro?ilu skupine Infohos za bolnišnice, ki so njene ?lanice.

8. Skupina Infohos se ni registrirala kot dav?ni zavezanec za DDV, saj je menila, da se v skladu s ?lenom 6 zakonika o DDV(5) ne more šteti za dav?nega zavezanca, vsekakor pa da je davka oproš?ena na podlagi ?lena 44(2), to?ka 1a, istega zakonika.

9. Dav?ni organ je 20. aprila 2005 po pregledu ugotovil, da morajo biti storitve, ki jih medsebojno opravljata skupina Infohos in NV IHC-Group (ki ni ?lanica združenja), obdav?ene z

DDV. Davčni organ tudi meni, da bi morale biti zaradi izvajanja obdavčljivih transakcij za neplane obdavčene tudi druge transakcije, ki jih skupina Infohos opravlja za plane, in da zato skupina Infohos ni več upravičena do oprostitve davka v zvezi s storitvami, ki jih opravlja za svoje plane v skladu s členom 44(2), točka 1a, zakonika o DDV.

10. Davčni organ je 13. decembra 2005 pripravil zapisnik o ugotovitvah in na podlagi tega zapisnika izdal plačilni nalog ter ga razglasil za izvršljivega.

11. Skupina Infohos je 22. maja 2007 pri Rechtbank van eerste aanleg Brugge (sodišče prve stopnje v Bruggeju, Belgija) zoper ta plačilni nalog vložila tožbo, s katero je ugovarjala nalogu in predlagala prekinitev izvršitve ter ugotovitev, da ni dolgovala zahtevanega zneska; podredno je predlagala odpravo naloženih sankcij ali vsaj njihovo bistveno zmanjšanje, povračilo vseh plačanih zneskov na podlagi naloga ter zamudnih obresti in naložitev plačila sodnih stroškov toženi stranki.

12. Zgoraj navedeno sodišče je s sodbo z dne 23. februarja 2009 odločilo, da pogoji za uporabo oprostitve davka v skladu s členom 44(2), točka 1a, zakonika o DDV niso izpolnjeni in da tožena stranka dolguje davek na dodano vrednost za vse storitve, ki jih je opravila za plane in neplane.

13. Skupina Infohos je zoper to odločitev vložila pritožbo pri Hof van Beroep te Gent (višje sodišče v Gentu, Belgija), ki je s sodbo z dne 21. septembra 2010 potrdilo, da se skupina Infohos ne more sklicevati na oprostitve iz člena 44(2), točka 1a, zakonika o DDV, ker opravlja storitve tudi za neplane, zato bi uporaba oprostitve izkrivljala konkurenco. Navedlo je tudi, da bi lahko skupina Infohos kot mešani davni zavezanec vložila tožbo zoper belgijsko državo, s katero bi predlagala vračilo 117.781,03 EUR.

14. Davčni organ je 5. julija 2012 vložil kasacijsko pritožbo pri Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija). Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) je s sodbo z dne 31. oktobra 2014 razveljavilo odločitev Hof van Beroep te Gent (višje sodišče v Gentu) zaradi protislovnosti ugotovitve, da se pritožnica na eni strani ne more sklicevati na člen 44(2), točka 1a, zakonika o DDV, glede na to, da skupina Infohos opravlja storitve za plane in neplane, kar pomeni, da ima status neomejenega davnega zavezanca, na drugi strani pa se lahko sklicuje na status mešanega davnega zavezanca v smislu člena 46 zakonika o DDV, tako da je lahko upravičena do oprostitve za storitve, ki jih opravlja za svoje plane, sorazmerno z opravljanjem storitev za neplane, s pravico do odbitka, omejeno na obdavčljive storitve, opravljene za neplane.

15. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) je zadevo dodelilo Hof van Beroep Antwerpen (višje sodišče v Antwerpnu, Belgija). Hof van Beroep Antwerpen (višje sodišče v Antwerpnu) je v sodbi z dne 20. septembra 2016 odločilo, da izdaja dovoljenja za odplačno prodajo programskih aplikacij, ki so bile bodisi v lasti pritožnice bodisi v skupni lasti pritožnice in družbe NV IHC-Group, spada na področje uporabe člena 18(1), pododstavek 2, točka 7, zakonika o DDV in da jo je zato treba šteti za obdavčljivo storitev. Dalje je odločilo, da pritožnica v postopku v glavni stvari, ker storitev ne opravlja samo za svoje plane, temveč prek družbe NV IHC-Group, s katero je sklenila pogodbo o sodelovanju, tudi za neplane prodaja programske aplikacije, ki jih je razvila sama ali so bile razvite po njenem naročilu, ni upravičena do oprostitve davka v skladu s členom 44(2), točka 1a, zakonika o DDV za vse svoje dejavnosti.

16. Skupina Infohos je to odločitev izpodbijala pri Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče), pri čemer je trdila, da pogoj za izvajanje oprostitve iz člena 2(1) kraljeve odredbe, v skladu s katero neodvisna skupina oseb (v nadaljevanju: NSO)(6) lahko opravlja storitve izključno za svoje plane, ni določen v členu 13(A)(1)(f) Šeste direktive, zato nacionalna določba ni skladna s pravom Unije.

17. Predložitveno sodišče, Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče), ugotavlja, da je Hof van

Beroep Antwerpen (višje sodišče v Antwerpnu) menilo, da to na razlaga člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive, zlasti pa pogoja iz navedene določbe, ki določa, da morajo NSO od svojih članov zahtevati samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov, izključuje možnost opravljanja storitev tudi za nečlane. Ker pa skupina Infohos ni opravljala storitev samo za svoje člane, ampak je tržila marketinške programske aplikacije tudi za tretje osebe, ni mogla računati na oprostitev za vse svoje dejavnosti.

18. Na tako zastavljeni ožitek je mogoče po mnenju nacionalnega sodišča odgovoriti samo z razlago člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive.

19. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija) je zato prekinilo postopek in Sodišču Evropske unije v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13(A)(1)(f) Direktive 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, ki je zdaj člen 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006, razlagati tako, da državi članici dovoljuje, da za v njem določeno oprostitev davka določi pogoj izključnosti, v skladu s katerim je neodvisna skupina, ki opravlja storitve tudi za nečlane, v celoti zavezana za davek na dodano vrednost tudi za storitve, opravljene za člane?“

III. Pravna presoja

20. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive nasprotuje zakonodaji, kakršna je belgijska, ki dopušča oprostitev plačila DDV za NSO izključno v primeru, da opravljajo storitve samo za člane združenja.

21. Če pa bi se štelo, da je taka nacionalna določba v skladu s pravom Unije, bi to pomenilo, da v vseh primerih, v katerih NSO opravlja storitve tudi za nečlane, postane zavezanec za DDV tudi za storitve, ki jih opravi za svoje člane.

22. Opredelitev pritožnice v postopku v glavni stvari kot NSO in izpolnjevanje pogojev za dejavnost, ki jo opravlja, vsaj za svoje člane, določene v členu 13(A)(1)(f) Šeste direktive, in torej prvih pogojev, na podlagi katerih so storitve, ki jih opravlja, oproščene plačila DDV, niso predmet izpodbijanja, zato se lahko štejejo za ugotovljene v zadevi, ki je predmet tega postopka. Nacionalno sodišče pa mora preveriti, ali se pogoji iz člena 13(A)(1)(f) dejansko spoštujejo(7).

23. Dodajam tudi, da mora nacionalno sodišče presoditi tudi skladnost ponudbe storitev nečlanom z dejavnostjo NSO. Če namreč dejavnost za nečlane ne spada v dejavnost NSO, bi bilo treba preučiti posledice na podlagi nacionalnega prava.

24. Zainteresirane stranke, ki so predložile stališča za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, so v bistvu predložile dve mnenji.

25. V skladu s prvim mnenjem, ki ga kot glavno zastopata Komisija in pritožnica, naj bi bil odgovor na vprašanje za predhodno odločanje nikalen, ker naj določba, kakršna je belgijska, po kateri je oprostitev DDV mogoča le, če skupina ponuja storitve izključno članom, ne bi bila v skladu s pravom Unije.

26. To mnenje temelji zlasti na predpostavki, da je z izključitvijo NSO, ki opravljajo tudi storitve za nečlane, iz oprostitve iz člena 13(A)(1)(f), razlaga določbe preveč restriktivna, zato je izvajanje oprostitve zapleteno ali celo nemogoče.

27. Glede tega je treba pojasniti, da bi bile storitve, ki jih NSO opravlja za tretje osebe, upravičene samo, če bi bile običajno obdavčene (razen če zanje velja drugačna oprostitve) v skladu s členom 2 direktive o DDV, ki določa področne uporabe direktive.
28. Možnost opravljanja storitev za osebe, ki niso člani skupine, zato v skladu s tem mnenjem ne more biti ogrožena zaradi dodatnega pogoja izključnosti, ki ni povezan z vsebino določbe iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive.
29. Drugo mnenje, ki ga zastopata belgijska in portugalska vlada, je usmerjeno k pritrdilnemu odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje, in sicer, da je določba, kakršna je belgijska, ki pogojuje oprostitve DDV s tem, da se storitve skupine opravljajo izključno za članice, v skladu s pravom Unije.
30. Zahteva po izključnosti naj bi izhajala iz same določbe, ki med drugim določa, da se oprostitve odobri, če ne povzroča izkrivljanja konkurence, ki bi nastalo, če bi se opravljale storitve za tretje osebe, glede na to, da naj bi bila NSO ustanovljena samo za opravljanje storitev za članice.
31. Poleg tega naj bi bila funkcija pogoja izključnosti zagotoviti pravilno izvajanje načela davčne nevtralnosti.
32. Prvo mnenje je videti prepričljivejše, razloge pa bom pojasnil v nadaljevanju.
33. Preveriti je treba, prvič, ali je uvedba takega pogoja izključnosti skladna z besedilno, sistematično in teleološko razlago člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive(8), in drugič, ali imajo države članice diskrecijsko pravico, da ga uvedejo.

A. Razlaga člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive glede na cilje same Direktive in na vlogo oprostitve

34. Besedilo navedene določbe sploh ne omenja zahteve, da se morajo storitve opravljati izključno za članice.
35. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba oprostitve DDV – ki so, kot bo pojasnjeno v točki 41, samostojni pojmi prava Unije – razlagati restriktivno, ker pomenijo odstopanje od splošnega načela, po katerem je treba DDV plačati za vsako storitev, ki jo za plačilo opravi davčni zavezanec.
36. Država članica pa s tako restriktivno razlago ob prenosu direktive ne sme pretirano otežiti izvajanja sistema oprostitve, tako da bi jim odvzela učinkovitost(9).
37. Zato se je treba sklicevati na smisel same določbe.
38. Namen Šeste direktive na področju DDV(10) je uskladiti nacionalno zakonodajo, da se vzpostavi skupen sistem davka na dodano vrednost in torej enotna davčna osnova.
39. Ta namen je pojasnjen v deveti uvodni izjavi tako: „ker je treba davčno osnovo uskladiti tako, da so rezultati uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah“(11).
40. V uvodni izjavi 11 Šeste direktive je namreč pojasnjeno, da je „treba pripraviti skupni seznam oprostitve, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način“.

41. Kot je Sodišče že imelo priložnost pojasniti, iz tega izhaja, da je cilj primerljivega pobiranja lastnih sredstev v vseh državah članicah mogoče doseči le z usklajeno razlago in uporabo oprostitev, kar pomeni, da morajo biti te oprostitve samostojen pojem prava Unije(12).

42. Natančneje, člen 13(A)(1)(f) določa oprostitev DDV, do katere so upravičene nekatere NSO, ki temeljijo na sistemu samopomoči, in sicer združenja, katerih namen je opravljati storitve za svoje članke, ki so neposredno potrebne za opravljanje njihove dejavnosti (ki mora biti oproščena ali za katero niso davčni zavezanci) in ki od svojih članov zahtevajo le natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov.

43. Namen take oprostitve je namreč, „da se prepriča, da je oseba, ki določene storitve nudi, zavezana za plačilo tega davka, čeprav je morala v okviru skupne strukture pri izvrševanju dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev, sodelovati z drugimi strokovnjaki“(13), in da „se nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostitjo DDV, da bi se olajšal dostop do nekaterih storitev in dobava nekaterega blaga ob izogitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV“(14).

44. Iz stališča, vloženi v spisu, je razvidno, da je Komisija, ker Sodišče ni razložilo določbe o oprostitvi, v več delovnih dokumentih o DDV pojasnila, da ne posebnost oprostitve ne potreba po restriktivni razlagi oprostitve ne upravičujeta prepovedi, da upravičenci opravljajo tudi dejavnosti (čeprav obdavčene) za tretje osebe(15).

45. Kot je pojasnjeno tudi v uradnih dokumentih Komisije, iz smisla navedene določbe in predvidenih oprostitev torej ni razvidno, da bi bilo treba uvesti pogoj izključnosti storitev, ki jih NSO opravlja za svoje članke.

46. Glede skladnosti določbe, kakršna je belgijska, za oprostitev, je vsekakor videti, da je zaradi svoje togosti nesorazmerna glede na namen.

47. Sodišče je večkrat poudarilo, da morajo v skladu z načelom sorazmernosti, ki je eno od splošnih načel prava Unije, sredstva, ki se uporabljajo za izvajanje Šeste direktive, omogočati uresničevanje ciljev, katerim ta ureditev sledi, in ne smejo presegati tega, kar je nujno za njihovo uresnitev.(16)

48. Z izgubo oprostitve tudi za tiste dejavnosti, ki se opravljajo za članke, pa bi tvegali, da se bo spremenilo ravnoesje določbe prava Unije, kar bi imelo „kaznovalni“ namen, ki pa ni v duhu Direktive.

49. Za uporabo oprostitve je videti pravilneje, da se obravnava dejavnost, ki jo opravlja subjekt, in ne toliko narava subjekta.

50. To pomeni, da mora biti predvidena oprostitev odobrena samo za storitve, ki jih NSO opravljajo za svoje članke, ne pa tudi, da lahko NSO opravljajo storitve samo za svoje članke. Glede tega je Sodišče navedlo, da za storitve, ki jih za svoje članke opravljajo NSO, veljajo oprostitve iz te določbe ne glede na to, ali te ugodnosti veljajo le za enega ali več članov.(17)

51. Za namene, ki jih varuje določba prava Unije, bi se morala za upravičeno do varstva in torej do oprostitve šteti dejavnost, ki se opravlja za članke, ne pa sama narava subjekta, ki bi se moral šteti za upravičenega do oprostitve samo, če opravlja storitve izključno za članke združenja. Seveda samo, če nacionalno sodišče ugotovi, ali subjekt, ki zahteva oprostitev, izpolnjuje zahteve, določene v Šesti direktivi.(18)

B. Polje proste presoje držav članic

52. Člen 13(A)(1) določa, da države članice določijo pogoje „zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab davka“.
53. V točki (f) je dodano, da oprostitev ne sme biti taka, da bi „povzročila izkrivljanje konkurence“.
54. Diskrecijska pravica držav članic pri določenju pogojev za dostop do oprostitve ne sme vplivati na opredelitev vsebine oprostitev, določenih v Direktivi.(19)
55. Država članica torej ne sme sprejeti določb, ki bi oprostitvi odvzele vsebino ali bi otežile ali onemogočile njeno izvajanje.(20)
56. V primeru, v katerem država članica za izvajanje direktive sprejme stroge splošne ukrepe, kakršni so določeni v členu 2 belgijske kraljeve odredbe, ki omejujejo področje uporabe oprostitve, je tako.
57. Ubeseditev „zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev“ je po mojem mnenju namenjena temu, da državam članicam omogoči sprejetje nacionalnih predpisov, ki bodo primerni, da uporaba oprostitev za gospodarske subjekte ne bo pretirano zapletena, pa tudi za racionalizacijo nadzora.
58. Zagotovo je ni mogoče razumeti, kot da je ta ubeseditev namenjena samo temu, da pristojnim organom poenostavi preverjanje, kot je videti, da se razume iz nekaterih trditev strank.
59. Iz spisa tudi ne izhaja, kakšna naj bi bila pretirana težava za nacionalne organe pri uporabi in nadzoru pravilne uporabe oprostitev, določenih v Direktivi.(21)
60. Naloga nacionalnega sodišča bo preveriti, ali subjekti, upravičeni do oprostitev, vodijo urejeno in ločeno knjigovodstvo, ki omogoča potrebne preglede pristojnih organov.
61. Navedena ubeseditev pa ne more biti razlog za uvedbo strogega pogoja izključnosti, ki je, kot že navedeno, tuj ubeseditvi in smislu določbe prava Unije.
62. Enako je treba povedati v zvezi z drugim delom zgoraj navedene določbe, ki državam članicam omogoča določitev pogojev zaradi „preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka“.
63. Tudi ta ne omogoča, da bi se štelo, da je potreben dodaten predpis, ki ga ni v Direktivi, in sicer o opravljanju storitev izključno za članice.
64. Morebitno opravljanje storitev za tretje osebe se ne more šteti za način, ki bi lahko spodbujal utajo, izogibanje ali zlorabo davka, če je opravljanje takih storitev v knjigovodstvu združenja ustrezno ločeno in če se zanj plačujejo ustrezni davki.
65. Glede tveganja izkrivljanja konkurence pa bi lahko bila analiza kompleksnejša, vendar bodo po mojem mnenju ugotovitve enake glede možnosti NSO, da opravljajo storitve tudi za nečlane.
66. Sodišče je že imelo možnost pojasniti, da „se oprostitev DDV ne sme priznati, če obstaja resnična nevarnost, da lahko sama oprostitev neposredno ali v prihodnje vodi do izkrivljanja konkurence“.(22)
67. Kot je potrdila že generalna pravobranilka J. Kokott, obstoj izkrivljanja konkurence ni

mogoče vnaprej abstraktno ugotoviti za določene panoge. Zato Šesta direktiva nacionalnemu zakonodajalcu ne dopušča nobene proste presoje glede sprejetja abstraktne določbe, ki ne bi temeljila na dejanskem preverjanju izkrivljanja konkurence.(23)

68. Določba, kakršna je belgijska, pa, kot je mogoče razumeti iz dokumentov, v katerih belgijska vlada utemeljuje, da je bil pogoj izključnosti uveden predvsem zaradi morebitnega izkrivljanja konkurence, v splošni in togi določbi, brez polja proste presoje za sodišče, predpostavlja, da bo opravljanje storitev za tretje osebe izkrivljalo konkurenco na zadevnem trgu.

69. Sodišče je že navedlo, da se nacionalnemu zakonodajalcu za ugotovitev, ali je verjetno, da bi uporaba oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 za neko dejavnost povzročila izkrivljanje konkurence, sicer lahko dovoli, da določi pravila, ki bi jih pristojni organi preprosto upravljali in nadzorovali. Vendar se ti pogoji ne smejo nanašati na opredelitev vsebine oprostitve, določenih s to direktivo, kar pomeni, da pogoj v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ne omogoča državi članici splošne omejitve področja uporabe te oprostitve.(24)

70. Oprostitev bi lahko povzročila izkrivljanje svobodne konkurence, če bi se večina storitev opravljala za nečlane in če bi bile tudi storitve, opravljene za nečlane združenja, oproščene plačila DDV.

71. V predlagani razlagi se ne pojavi nobena od obeh možnosti, zato je treba šteti, da tudi v tem primeru utemeljitve v podporo potrebi po pogoju izključnosti niso prepričljive, tudi v odsotnosti dejanskih elementov, ki bi jih podpirali.

C. Omejitev možnosti, da bi NSO opravljale storitve za nečlane

72. Kot je navedla tudi Komisija v stališču v obravnavani zadevi, je mogoče pogoje za oprostitve iz zadevnega člena povzeti tako: dejstvo, da oproščene storitve opravlja neodvisna skupina oseb; da ta skupina opravlja oproščeno dejavnost ali za katero nima statusa davčnega zavezanca; da je namen teh storitev opravljanje storitev za člane, ki so neposredno potrebne za opravljanje dejavnosti; da take skupine od svojih članov zahtevajo le natančno povrnitev njihovega dela skupnih stroškov.

73. Nacionalno sodišče mora preveriti vse te pogoje.

74. Pojasniti pa je treba, da je z vidika teleološke in sistematizirane razlage, predlagane zgoraj, treba postaviti še nekatere dodatne pogoje za oprostitve DDV za storitve, ki se opravljajo za člane, v primeru, da subjekt opravlja storitve tudi za nečlane (ki so obdavčene z DDV).

75. Prvič, storitve za člane morajo po obsegu prevladovati v primerjavi s storitvami za nečlane, ki se torej lahko opravljajo samo kot preostale dejavnosti v sklopu dejavnosti združenja.(25)

76. Namen tega je preprečiti popačenje vloge združenj in da bi se tako pojavilo izogibanje predpisom, ki bi lahko izkrivljalo konkurenco.

77. Drugič, prav tako za to, da se prepreči popačenje zgoraj navedene vloge, mora subjekt, upravičen do oprostitve, dokazati, da je dejavnost, ki jo opravlja za nečlane, namenjena podpori tehnične učinkovitosti, od katere bi lahko v prihodnje imeli koristi tudi člani.

78. Obe zgoraj navedeni preverjanji mora opraviti nacionalno sodišče, ki mora uporabljati zgoraj navedena merila za razlago, da ugotovi, ali ima subjekt, ki opravlja storitve za svoje člane, pa tudi za nečlane, pravico do oprostitve.

79. S temi pojasnili, ki so potrebna za ohranitev skladnosti namena Direktive in oprostitev, se bodo tveganja izkrivljanja konkurence še težje pojavila, vendar bo poudarjena vloga oprostitev, in sicer, da za NSO kompenzirajo konkurenčno manj ugoden položaj v primerjavi s tistim, v okviru katerega se te storitve skupine opravijo z lastnimi zaposlenimi ali v okviru skupine za DDV.(26)

IV. Predlog

80. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev Sodišče u predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija), odgovori:

Člen 13(A)(1)(f) Direktive 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, ki je zdaj člen 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006, je treba razlagati tako, da državi članici ne dovoljuje, da za v njem določeno oprostitev davka določi pogoj izključnosti, v skladu s katerim je neodvisna skupina, ki opravlja storitve tudi za nečlane, v celoti zavezana za davek na dodano vrednost tudi za storitve, opravljene za člane.

Nacionalno sodišče mora ugotoviti, ali so izpolnjeni pogoji za oprostitev, določeni v zgoraj navedeni določbi, in v primeru, da se storitve opravljajo tudi za nečlane, da zato, da se prepreči popačenje namena oprostitve, te po obsegu ne prevladujejo nad storitvami, ki se opravljajo za člane, in so upravičene iz razlogov tehnične učinkovitosti, od katerih bi lahko imeli koristi tudi člani.

1 Jezik izvirnika: italijanščina.

2 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

3 UL 2006, L 347, str. 1.

4 Iz spisa je razvidno, da je skupina Infohos združenje, ki so ga 21. februarja 1986 v obliki javnega subjekta ustanovili OCMW Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende in Ronse. Člen 3 statuta določa, da je predmet skupine zagotavljanje, analiza, priprava in upravljanje informacijskih sistemov za podporo organizacije bolnišnic svojih članov in povezanih dejavnosti, ki jih ti člani opravljajo.

5 Navedeni člen določa, da se javne ustanove ne štejejo za davčne zavezance za dejavnosti ali transakcije, ki jih opravljajo kot javni organi, čeprav z navedenimi dejavnostmi ali transakcijami prejemajo pravice, obveznosti, deleže ali plačila.

6 Za neodvisne skupine oseb (NSO) se štejejo združenja oseb ali podjetij, ki neodvisno dobavljajo blago ali opravljajo storitve za svoje člane.

7 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 27).

8 Glej v zvezi z razlago te določbe sodbo z dne 21. septembra 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, točka 29 in navedena sodna praksa), v skladu s katero je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilj, ki mu sledi ureditev, katere del je.

- 9 Glej v zvezi z razlago te določbe sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30 in navedena sodna praksa). Sodišče je izjavilo, da prav je potrebna restriktivna razlaga, to ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati na način, ki bi jim odvzel učinke ali bi jih bilo skoraj nemogoče uporabiti.
- 10 Enako kot namen veljavne Direktive 2006/112.
- 11 Deveta uvodna izjava Šeste direktive.
- 12 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, točka 11), in sodbo z dne 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, točka 26).
- 13 Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37), in sodba z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija/Komisija/Nemčija/Komisija/Nemčija (C-616/15, EU:C:2017:721, točka 56).
- 14 Sodba z dne 21. septembra 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, točka 33 in navedena sodna praksa), in sodba z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija/Komisija/Nemčija/Komisija/Nemčija (C-616/15, EU:C:2017:721, točki 47, 48 in navedena sodna praksa), o namenu člena 132(1)(f) v okviru Direktive 2006/112.
- 15 Iz spisa je razvidno, da se je odbor za DDV večkrat izrekel o tem vidiku v zvezi s členom 132(1)(f), vendar Komisija meni, da je treba to razlago zaradi enake vsebine razširiti na člen 13(A)(1)(f), ki je veljal prej; prim. člen 398 Direktive 2006/112/ES, delovni dokument št. 654 z dne 3. marca 2010, točka 3.4(a).
- 16 Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 25), in, po analogiji, sodba z dne 26. aprila 2012, Komisija/NizozemskKomisija/NizozemskKomisija/Nizozemska (C-508/10, EU:C:2012:243, točka 75).
- 17 Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 43).
- 18 Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 27).
- 19 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, točka 26 in navedena sodna praksa), in sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 20 Glej sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30 in navedena sodna praksa).

21 Glede tega glej člen 398 Direktive 2006/112/CE, delovni dokument št. 654 z dne 3. marca 2010, točka 3.4(a), ki omenja morebitna bremena in praktične težave za organ, ki pa naj se ne bi razlikovali od praktičnih težav, ki se pojavijo v številnih drugih primerih, v katerih je treba preučiti obdavčene in neobdavčene dejavnosti. Komisija je tudi poudarila, da je bila taka analiza povzeta in razvita v delovnem dokumentu v prilogi k zeleni knjigi o prihodnosti DDV (SEC(2010) 1455 final z dne 1. decembra 2010) in v poznejših delih odbora za DDV (člen 398 Direktive 2006/112/ES, delovni dokument št. 856 z dne 6. maja 2015, točka 3.1.10)

22 Sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 64), in sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, točka 68).

23 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, točka 22).

24 Sodba z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija/Komisija/Nemčija/Komisija/Nemčija (C-616/15, EU:C:2017:721, točka 65 in navedena sodna praksa ter točka 67).

25 Iz spisa je razvidno, da je od 1. julija 2016, potem ko je Komisija od belgijske vlade zahtevala pojasnila, v Belgiji začel veljati nov sistem oprostitev za NSO. Natančneje, novi člen 44(2a) zakonika o DDV določa, da so v primeru, da NSO opravlja storitve tudi za nečlane, storitve, opravljene za člane, oproščene, če te dejavnosti pomenijo prevladujoči del dejavnosti, ki jih opravlja NSO.

26 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, točka 67).