SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 9. oktobra 2008 [1]

1. Določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, vključno z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, so oproščene DDV. Poleg tega, če se osebe, katerih dejavnosti so oproščene, združujejo v skupine, da bi za svoje člane opravljale storitve, ki so neposredno namenjene opravljanju njihove dejavnosti, so take storitve prav tako oproščene, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo „natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov“ in ni verjetnosti, da bi prišlo do izkrivljanja konkurence.

2. Bistveno vprašanje v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je predložilo nizozemsko Hoge Raad (vrhovno sodišče), je, ali zadnjenavedena oprostitev velja tudi za storitve, ki se jih opravi za enega ali več članov posamezno. Ali pa se je treba pri uporabi zakonodaje Skupnosti o DDV v takih primerih ravnati po geslu mušketirjev: „Vsi za enega, eden za vse“?

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

Upoštevna zakonodaja

3. Postopek pred nacionalnim sodiščem se nanaša na storitve, opravljene med letoma 1994 in 1998, tako da je upoštevna zakonodaja Skupnosti Šesta direktiva o DDV. [2]

4. Člen 13A te direktive je naslovljen: „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu.“ Odstavek 1 določa, kolikor je to upoštevno:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo

2 – Šesta direktiva 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 L 145, str. 1, večkrat spremenjena; v nadaljevanju: Šesta direktiva). Direktiva je bila nadomeščena 1. januarja 2007 z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), katere namen je jasno in razumno ter v prilagojeni zgradbi in besedilu predstaviti upoštevne določbe, ne da bi pri tem – načeloma – posegala v obstoječo ureditev (glej uvodno izjavo 3).

zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[…]

(b) bolnišnično in izvenbolnišnično 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;

[…]

(f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost, 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 oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence;

[…]“ [3]

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (v nadaljevanju: Stichting) je ustanova, katere člani so različni subjekti, dejavni na področju zdravstva in zdravstvenega zavarovanja, ter v nekaterih primerih tudi posamezni člani teh subjektov, kot na primer posamezne bolnišnice. Dejavnosti članov Stichtinga so oproščene DDV. Splošen cilj Stichtinga je uveljavljanje kakovosti v zdravstveni oskrbi. V ta namen za svoje člane opravlja različne storitve. Večina teh storitev (povezanih predvsem z opredeljevanjem in vzdrževanjem standardov strokovnosti za zdravstveno in bolniško oskrbo) se opravi za bolnišnice, stroški teh storitev pa se razdelijo glede na število bolniških postelj. Davčni organi so

3 – Iste določbe, brez vsebinskih sprememb, zdaj vsebujeta člena 131 in 132(1)(b) in (f) Direktive 2006/112.

odločili, da se te storitve (za katere se dejansko plača s sredstvi iz državnega proračuna) v skladu z nacionalnimi določbami, s katerimi je v nacionalno zakonodajo prenesen člen 13a(1)(f) Šeste direktive, oprosti plačila davka.

6. Stichting občasno prav tako opravlja druge storitve za posamezne člane. Take storitve na primer vključujejo primere, če Stichting zagotovi člana osebja za vodenje skupine, ki za enega od subjektov, povezanih z njim, dela nad projektom o primerni zdravstveni oskrbi, in če člani njegovega osebja predavajo na kolokviju o protivirusnih zdravilih ali odpovedi srca, ki ga organizira kak drug z Stichtingom povezan subjekt. Take storitve se zaračunajo zadevni organizaciji posamezno. Kot izhaja iz predložitvene odločbe, ni sporno, da so te storitve neposredno potrebne za izvajanje dejavnosti, za katere so člani oproščeni davka, vprašanje glede izkrivljanja konkurence pa se ne zastavlja. Vendar davčni organi menijo, da pogoj „natančn[e] povrnit[ve] njihovega deleža skupnih stroškov“ ni bil izpolnjen.

7. O sporu zdaj odloča Hoge Raad, ki je Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13A(1)(f) [Šeste direktive] razlagati tako, da velja tudi za storitve, ki jih skupine, ki so zajete s to določbo, opravljajo za svoje člane in ki so neposredno potrebne za izvajanje tistih dejavnosti, za katere so člani oproščeni davka, oziroma dejavnosti, za katere niso obdavčeni in za katere se ne zaračuna več, kot znašajo stroški, nastali v zvezi s temi storitvami, če se te storitve zagotavljajo le enemu ali več članom?“

8. Stichting, nizozemska vlada in Komisija so podale pisna in ustna stališča.

Presoja

Izkrivljanje konkurence

9. Nizozemska vlada dvomi o domnevi predložitvenega sodišča, da zaradi spornih storitev ne prihaja do izkrivljanja konkurence.

Opozarja zlasti, da je v skladu z nacionalnimi določbami za uskladitev z Direktivo iz obsega oprostitev izrecno izključeno zagotavljanje osebja, in sicer ravno zato, ker gre za storitev, ki bi lahko povzročila resno izkrivljanje konkurence.

10. Na vprašanje, ali je dejansko prišlo oziroma ali je verjetno, da bo prišlo do izkrivljanja konkurence, mora seveda odgovoriti ustrezno nacionalno sodišče, ki je pristojno tudi za razlago in uporabo upoštevnih nacionalnih predpisov za uskladitev z direktivo. Kar zadeva verjetnost izkrivljanja konkurence, pa lahko preprosto poudarimo, da je treba oprostitev zavrniti, če bi sama po sebi, takoj ali v prihodnosti, lahko povzročila izkrivljanje konkurence. [4]

11. Vendar naj poudarim še en vidik. Vprašanje nacionalnega sodišča se nanaša na storitve, „za katere se ne zaračuna več, kot znašajo stroški, nastali v zvezi s temi storitvami.“ Besedilo tako lahko zajema tudi storitve, za katere se zaračuna ceno, ki je nižja od stroškov, v nasprotju z „natančn[o] povrnit[vijo],“ ki je določena v Šesti direktivi. [5] Jasno je, da bi zagotavljanje storitev pod ceno, ki ustreza stroškom, imelo vpliv na konkurenco v odnosu do gospodarskih subjektov, kar mora pristojno nacionalno sodišče upoštevati pri presoji dejstev.

Restriktivna razlaga

12. Kot sta opozorili nizozemska vlada in Komisija, iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, ker gre za izjeme od splošnega pravila, da se DDV odmeri na vse dobave, ki jih davčni zavezanec opravi za nadomestilo, pomen pojmov, ki so v členu 13 Šeste direktivi uporabljeni za opredelitev oprostitev, razumeti restriktivno. [6]

4 – Glej sodbo z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen (C-8/01, Recueil, str. I-13711, točke od 58 do 65).

5 – Naj opozorim, da vse jezikovne različice, v katerih je bila Šesta direktiva sprejeta, v členu 13A(1)(f) vsebujejo besedo „natančno“, razen nizozemske, v kateri je navedena zgolj „le povrnitev“ („slechts terugbetaling“) namesto „samo natančn[a] povrnitev“. Člen 13A(1)(f) je bil v nizozemsko nacionalno pravo prenesen s členom 11(1)(u) Wet op de Omzetbelasting (zakon o prometnem davku), ki prav tako zahteva zgolj „samo povrnitev“ („enkel terugbetaling“).

6 – Glej še posebej v smislu člena 13A(1)(f) sodbo z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, str. 1737, točka 13) in sodbo Taksatorringen (navedena v opombi 4, točka 61).

13. Vendar je Sodišče navedlo tudi, da namen sodne prakse ni vsiliti razlago, zaradi katere oprostitev, ki so predvidene v tej določbi, v praksi skoraj ne bi bilo mogoče uporabiti. [7]

14. Prav tako predlagam, da se restriktivnost razlage – restriktivne razlage pa se ne sme zamenjevati z ozko razlago [8] – prilagodi zadevni izjemi. Bolnišnična in zdravstvena oskrba sta v interesu družbe kot celote oproščeni, da bi se zmanjšali stroški bolnikov. Utemeljitev te oprostitve pa se nanaša tudi na nujne spremljevalne storitve, ki so zaradi ekonomije obsega poverjene skupno vodenim subjektom [9]. Če je „bolnišnice in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba“ treba razlagati restriktivno, ali je primerno, da se nujne spremljevalne storitve razlaga še bolj restriktivno, in tako še bolj zategne zanko? [10]

Predloženo vprašanje

15. Stichting in Komisija predlagata, naj se na vprašanje ki ga je zastavilo Hoge Raad, odgovori tako, da ta določba velja tudi za storitve, ki jih zagotavljajo skupine, ki so zajete s to določbo, čeprav se zagotavljajo le enemu ali več članom, če so izpolnjeni drugi pogoji iz člena 13A(1)(f).

16. Nizozemska vlada meni, da določba ne more veljati za storitve, ki se zagotavljajo in zaračunavajo posamezno članom. Na obravnavi je pojasnila svoje stališče z utemeljitvijo, da je med storitvami, ki se zagotavljajo v javnem interesu in za katere določba velja, in tistimi, ki se opravljajo v interesu posameznega člana in za katere določba ne velja, bistvena razlika.

17. V bistvenem se strinjam s Stichting in Komisijo. Če so izpolnjeni vsi drugi pogoji iz člena 13A(1)(f) – če je storitev neposredno potrebna za opravljanje oproščene ali neobdavčene dejavnosti, če so stroški natančno

7 – Sodba v zadevi Taksatorringen (točka 62).

8 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljene 21. marca 2002 v zadevi Zoological Society of London (C-267/00, Recueil, str. I-3353, točke od 17 do 19).

9 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Mischa v zadevi Taksatorringen (navedeni v opombi 4, točke 9, od 117 do 124 in zlasti točke od 117 do 119).

10 – Glej tudi sodbo z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 23) in v tej zadevi sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja (točke od 20 do 23 in tam navedena sodna praksa).

povrnjeni in če ni verjetnosti izkrivljanja konkurence – menim, da bi preveč dobesedna razlaga besed „deleža“ in „skupnih“ povzročila neupravičeno in umetno omejitev obsega uporabe oprostitve.

18. Jasno je, da če se en tip storitve zagotavlja vsem članom skupine v vsakem davčnem obdobju, je mogoče vsakemu zaračunati „dele[ž] skupnih stroškov“ v polnem pomenu tega izraza. Resničnost teh skupin pa je verjetno bolj zapletena. Skupina lahko v resnici zagotavlja vrsto različnih storitev, od katerih določene potrebujejo vsi člani, druge pa le nekateri. Potrebe članov se verjetno spreminjajo, tako da bodo v nekem obdobju določene storitve opravljene za vse člane, druge za več članov in spet druge morda zgolj za enega člana. Vendar pa so stroški opravljanja teh storitev v zelo dejanskem smislu skupen strošek, saj ga nosi skupina, ki so jo vsi člani ustanovili za ta namen, metode stroškovnega računovodstva pa so dovolj učinkovite, da se določi natančen delež teh stroškov, povezanih z vsako posamezno opravljeno storitvijo.

19. Nizozemska vlada je v pisnih stališčih navedla, da je namen oprostitve izogniti se naložitvi bremena v obliki DDV na storitve, ki jih skupina opravlja za svoje člane, kadar na iste storitve ne bi bilo naloženo to breme, če bi jih v skupini opravljal vsak član posamezno. [11] Takšne storitve so tako izenačene z notranjimi transakcijami. Nizozemska vlada trdi, da če se storitev opravi samo za posameznega člana, je primerljiva s transakcijo na odprtem trgu in je ponudnik storitve korak stran od prejemnika, zato se zanjo ne bi smela omogočiti taka obravnava.

20. Ta utemeljitev me ne prepriča. Če skupina opravlja storitev za enega, več ali vse svoje člane, to ne spremeni razmerja med ponudnikom in prejemnikom ali narave dogovora, v skladu s katerim se sredstva delijo, da bi se dosegle koristi ekonomije obsega.

21. Na obravnavi je nizozemska vlada dodatno poudarila, da mora biti storitev, da bi zanjo lahko veljala oprostitev, opravljena v skupnem interesu vseh članov skupine, in ne le v posameznem interesu določenih članov. Razliko je ponazorila s primerom šolskega odbora za pritožbe, ki vsem šolam na Nizo-

11 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Mischa v zadevi Taksatorringen (točki 118 in 119).

zemskem ponuja pomoč pri razreševanju pritožb. Ta storitev se zagotavlja v skupnem interesu vseh šol, čeprav jo nekatere v danem obdobju ali sploh nikoli ne potrebujejo, in jo je treba tako oprostiti davka v skladu s členom 13A(1)(f). Nasprotno, če bi pravniki iz odbora določeni šoli pravno svetovali na primer v zvezi z DDV, bi bila to storitev, ki je zgolj v interesu te šole, in tako ne bi smela biti oproščena.

22. Čeprav se v načelu strinjam z ugotovitvami, ki jih nizozemska vlada dobi pri analizi svojega primera, se ne strinjam z njeno metodo. V opisanih okoliščinah svetovanje v zvezi DDV ne bi izpolnilo pogojev za oprostitev, ker ne gre za storitev, ki je neposredno potrebna, da bi šola lahko izvajala svojo oproščeno dejavnost zagotavljanja izobrazbe, in najbrž tudi zato, ker ne gre za eno od tistih storitev, zaradi katerih je bil odbor ustanovljen. Po drugi strani pa bi storitev, ki ustreza namenu odbora in ki je bila neposredno potrebna za izvajanje oproščene dejavnosti zagotavljanja izobrazbe, morala izpolnjevati pogoje za oprostitev, ne glede na število šol, ki jo prejemajo.

23. Poleg tega menim, da razlika med skupnim in posameznim interesom kot neodvisno merilo nima velikega pomena. Razen kadar so člani obvezani uporabljati vsako storitev, ki jim jo zagotavlja skupina, bodo izkoristili tiste, za katere imajo lasten interes. Tudi dostopnost teh storitev za vse člane je nujno v njihovem skupnem interesu – pod pogojem, kot vselej, da storitve, „ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti.“

24. Ker je Hoge Raad vprašanje zastavilo ob izrecni predpostavki, da je sporno le to, ali je izpolnjen pogoj „natančn[e] povrnit[ve] njihovega deleža skupnih stroškov“, predlagam pritrdilen odgovor na vprašanje.

Predlog

25. Menim da bi moralo Sodišče na vprašanje, ki ga je postavilo Hoge Raad, odgovoriti tako:

Člen 13A(1)(f) Šeste direktive o DDV velja za storitve, ki jih skupine, ki so zajete s to določbo, opravljajo za svoje člane, čeprav se te storitve zagotavljajo le enemu ali več članom, če so izpolnjeni preostali pogoji iz te določbe.