SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 3. aprila 2008 *

V zadevi C-124/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 9. februarja 2007, ki je prispela na Sodišče 2. marca 2007, v postopku

J. C. M. Beheer BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič, sodniki, in E. Levits (poročevalec), sodnik,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. januarja 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za nizozemsko vlado C. Wissels in M. de Mol, zastopnici,

– za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross in P. Harris, zastopnika,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, A. Weimar in W. Roels, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(B)(a) Šeste direktive 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v postopku med J. C. M. Beher BV, družbo nizozemskega prava, in Staatssecretaris van Financiën zaradi odmere davka na dodano vrednost tej družbi za obdobje od 1. januarja 1997 do 31. decembra 1998 v znesku 55.561 NLG (25.244 EUR).

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive je predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

4 Člen 13 Šeste direktive z naslovom „Oprostitve na ozemlju države“ določa:

„[…]

B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

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

[…]“

Nacionalna zakonodaja

5 Člen 1 zakona iz leta 1968 o davku na dodano vrednost (Wet op de omzetbelasting 1968, v nadaljevanju: Wet OB 1968) v različici, ki velja za spor o glavni stvari, določa:

„Davek, imenovan ‚davek na dodano vrednost‘, se plača od:

a) dobav blaga ali storitev, ki jih na Nizozemskem opravijo ponudniki v okviru svojih podjetji;

[…]“

6 Člen 11(1)(k) Wet OB 1968, ki prenaša člen 13(B)(a) Šeste direktive v nizozemski pravni red, določa:

„1. Pod pogoji, ki morajo biti določeni z uredbo, so oproščeni davka:

[…]

k. zavarovalnice in storitve, ki jih opravijo zavarovalni zastopniki;

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari deluje kot podzastopnik VDL Polisassuradeuren BV (v nadaljevanju: VDL), ki je družba nizozemskega prava in ki opravlja dejavnost zavarovalnega posrednika in zavarovalnega zastopnika.

8 Družba VDL deluje kot zastopnik pri sklepanju zavarovalnih pogodb in kot „pooblaščenec“ določenih zavarovalnic. Kot taka družba VDL samostojno sklepa zavarovalne pogodbe v imenu slednjih.

9 Dejavnosti, ki jih tožeča stranka v postopku v glavni stvari opravlja v imenu družbe VDL in zanjo, zajemajo sklepanje zavarovalnih pogodb, obdelavo prenosov zavarovalnih polic, izdajo takih polic, določanje provizij, sporočanje podatkov zavarovalnici in imetnikom zavarovalnih polic. Poleg tega na lastno pobudo in neodvisno predlaga in sklepa nova zavarovanja.

10 Pogodba, sklenjena med družbo VDL in tožečo stranko v postopku v glavni stvari, določa, da prejme slednja od družbe VDL za storitve, ki jih zanjo opravi, plačilo v višini 80 odstotkov provizije, plačane družbi VDL za sklenitev zavarovalne pogodbe. V primeru razdrtja zavarovalne pogodbe mora vrniti del plačila, ki ji je bilo plačano, sorazmerno s časom, ki je ostal do izteka pogodbe.

11 Za obdobje med 1. januarjem 1997 in 31. decembrom 1998 je bil tožeči stranki v postopku v glavni stvari odmerjen davek na dodano vrednost v znesku 55.561 NLG (25.244 EUR).

12 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je po neuspešnem ugovoru in pritožbi, ki jo je Gerechtshof te s-Hertogenbosch zavrnilo, ker se ni mogla sklicevati na oprostitev iz člena 11(1)(k) Wet OB 1968, pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

13 Ker je Hoge Raad der Nederlanden menilo, da je za rešitev spora o glavni stvari potrebna razlaga prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se določba člena 13(B), uvodni stavek in točka (a), Šeste direktive uporablja za dejavnosti (pravne) osebe, ki opravlja značilne in bistvene dejavnosti zavarovalnega posrednika ali zastopnika, v okviru katerih ta oseba deluje v imenu drugega zavarovalnega posrednika ali zastopnika z namenom sklenitve zavarovalnih pogodb?“

Vprašanje za predhodno odločanje

14 Uvodoma je treba opozoriti, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo ozko glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (sodbe z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen, C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 36; z dne 3. marca 2005 v zadevi Arthur Andersen, C-472/03, ZOdl., str. I-1719, točka 24, in z dne 21. junija 2007 v zadevi Ludwig, C-453/05, ZOdl., str. I-5083, točka 21).

15 Prav tako je v skladu z ustaljeno sodno prakso, da omenjene oprostitve pomenijo samostojne pojme prava Skupnosti, katerih cilj je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge in ki jih je treba postaviti v splošni kontekst skupnega sistema DDV (sodbe z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia, C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 23; ter v zgoraj navedenih zadevah Arthur Andersen, točka 25, in Ludwig, točka 22).

16 Da bi koristno odgovorili na vprašanje za predhodno odločanje, je treba ugotoviti, ali kljub dejstvu, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari le posredno povezana z eno od strank zavarovalne pogodbe, k sklenitvi katere prispeva s posredovanjem drugega subjekta, ki je s to stranko v neposrednem razmerju in s katerim je navedena tožeča stranka pogodbeno povezana, storitve, ki jih tožeča stranka v postopku v glavni stvari opravlja za ta namen, spadajo med storitve, povezane z zavarovalnimi in pozavarovalnimi transakcijami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki, v smislu člena 13(B)(a) Šeste direktive.

17 Prvič, treba je opozoriti, da je bilo že presojeno, da je priznanje lastnosti zavarovalnega posrednika ali zavarovalnega zastopnika odvisno od vsebine zadevne dejavnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Arthur Andersen, točka 32).

18 V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, kot izhaja iz predložitvene odločbe, da so značilnosti dejavnosti, ki jih opravlja tožeča stranka v postopku v glavni stvari, kot so opisane v točki 9 te sodbe, nesporno značilne za dejavnosti zavarovalnega posrednika ali zavarovalnega zastopnika.

19 Drugič, treba je ugotoviti, da Šesta direktiva in Direktiva Sveta 77/92/EGS z dne 13. decembra 1976 o ukrepih za učinkovito izvajanje svobode ustanavljanja in svobode opravljanja storitev v zvezi z dejavnostmi zavarovalnih zastopnikov in zavarovalnih posrednikov (nekdanja skupina ISIC 630) in zlasti o prehodnih ukrepih za take dejavnosti (UL 1977, L 26, str. 14) ne vsebujeta določb o povezavi med zavarovalnim posrednikom ali zavarovalnim zastopnikom in strankami zavarovalne pogodbe, k sklenitvi katere ta prispeva.

20 Sodišče pa je v točki 44 zgoraj navedene sodbe Taksatorringen, na katero se sklicuje nacionalno sodišče v predložitveni odločbi, presodilo, da se izraz „povezane storitve, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“ iz člena 13(B)(a) Šeste direktive nanaša le na storitve, ki jih opravijo strokovnjaki, ki so povezani z zavarovalcem in zavarovancem.

21 Nizozemska vlada v zvezi s tem poudarja, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni povezana z zavarovalci in deluje za družbo VDL, ki je pravi zavarovalni posrednik in zavarovalni zastopnik, in v njenem imenu. Ta vlada iz tega sklepa, da ta tožeča stranka ne more zahtevati oprostitve iz člena 13(B)(a) Šeste direktive za storitve, ki jih opravi kot zavarovalni posrednik in zavarovalni zastopnik. To naj bi izhajalo zlasti iz točke 44 oziroma 33 zgoraj navedenih sodb Taksatorringen in Arthur Andersen.

22 Vendar ni mogoče sprejeti stališča nizozemske vlada glede povezave, ki mora obstajati med podzastopnikom, zavarovalnim posrednikom in zavarovalnim zastopnikom ter strankami zavarovalne pogodbe.

23 Iz predložitvene odločbe namreč po eni strani izhaja, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari sicer ni formalno povezana z zavarovalci, za katere deluje družba VDL, vendar je z njimi kljub temu posredno povezana. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ki deluje v imenu družbe VDL in zanjo, je tako na podlagi pogodbe, ki jo povezuje z družbo VDL, ki je vključena v pogodbeno razmerje z zavarovalci, s temi zavarovalci posredno povezana.

24 Treba je poudariti, da Sodišče v sodni praksi, s katero nizozemska vlada utemeljuje svojo razlago, ni opredelilo značilnosti povezave med zavarovalnim zastopnikom

ali zavarovalnim posrednikom s strankami zavarovalne pogodbe in zato ni omejilo značilnosti te vezi na določeno obliko.

25 Čeprav je Sodišče odločilo, da zadevne dejavnosti davčnih zavezancev v zadevah, v katerih sta bili izdani zgoraj navedeni sodbi Taksatorringen in Arthur Andersen, po svojih značilnostih ne spadajo med dejavnosti, povezane z zavarovalnimi transakcijami, ki jih opravlja zavarovalni posrednik ali zavarovalni zastopnik v smislu člena 13(B)(a) Šeste direktive, pa kljub temu ni ocenilo povezave med temi subjekti ter zavarovalci in zavarovanci (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Taksatorringen, točke od 44 do 46, in Arthur Andersen, točka 36).

26 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari se zato ne more zavrniti oprostitve iz člena 13(B)(a) Šeste direktive zgolj zato, ker nima neposredne povezave z zavarovalci, za katere kot podzastopnik družbe VDL deluje posredno pri tistih, ki sklepajo zavarovanja.

27 Besedilo člena 13(B)(a) Šeste direktive poleg tega načeloma ne izključuje, da se dejavnost zavarovalnega posrednika in zavarovalnega zastopnika razčleni na različne ločene storitve, ki bi jih lahko zajel pojem „opravljanje storitev, povezanih [z zavarovalnimi in pozavarovalnimi transakcijami], ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“ (v tem smislu glej glede člena 13(B)(d), točka 3, Šeste direktive sodbo z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC, C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 64; glede člena 13(B)(d), točka 6, te direktive sodbo z dne 4. maja 2006 v zadevi Abbey National, C-169/04, ZOdl., str. I-4027, točka 67, in glede člena 13(B)(d), točka 1, te direktive zgoraj navedeno sodbo Ludwig, točka 34).

28 V teh okoliščinah iz načela davčne nevtralnosti izhaja, da morajo imeti subjekti možnost izbrati organizacijsko obliko, ki jim iz strogo ekonomskega stališča najbolj ustreza, ne da bi tvegali, da so njihove transakcije izključene iz oprostitve, ki je določena v členu 13(B)(a) Šeste direktive (v tem smislu glej glede člena 13(B)(d), točka 6, Šeste direktive zgoraj navedeno sodbo Abbey National, točka 68, in glede člena 13(B)(d), točka 1, te direktive zgoraj navedeno sodbo Ludwig, točka 35).

29 Glede na zgornje preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(B)(a) Šeste direktive razlagati tako, da okoliščina, da zavarovalni posrednik ali zavarovalni zastopnik ni neposredno povezan s strankami zavarovalne ali pozavarovalne pogodbe, k sklenitvi katere prispeva, temveč je z njimi povezan le posredno s posredovanjem drugega davčnega zavezanca, ki je v neposrednem razmerju z eno od teh strank in s katerim je ta zavarovalni posrednik ali ta zavarovalni zastopnik pogodbeno povezan, ne nasprotuje temu, da bi bila storitev, ki jo opravi slednji, oproščena DDV na podlagi navedene določbe.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 13(B)(a) Šeste direktive 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 je treba razlagati tako, da okoliščina, da zavarovalni posrednik ali zavarovalni zastopnik ni neposredno povezan s strankami zavarovalne ali pozavarovalne pogodbe, k sklenitvi katere prispeva, temveč je z njimi povezan le posredno s posredovanjem drugega davčnega zavezanca, ki je v neposrednem razmerju z eno od teh strank in s katerim je ta zavarovalni posrednik ali ta zavarovalni zastopnik pogodbeno povezan, ne nasprotuje temu, da bi bila storitev, ki jo opravi slednji, oproščena davka na dodano vrednost na podlagi navedene določbe.

Podpisi