

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

21. rujna 2017.(*)

„Povreda obveze države članice – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 32. stavak 1. točka (f) – Izuzeci koje se odnosi na isporuku usluga koje nezavisne grupe osoba pružaju svojim članovima – Ograničenje na nezavisne grupe čiji članovi obavljaju ograničen broj profesija”

U predmetu C-616/15,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, podnesene 20. studenoga 2015.,

Europska komisija, koju zastupaju M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann i R. Lyal, u svojstvu agenata,

tužitelj,

protiv

Savezne Republike Njemačke, koju zastupaju T. Henze, J. Möller i K. Petersen, u svojstvu agenata,

tuženika,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda (izvjestitelj), K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: X. Lopez Bancalari, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 15. veljače 2017.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. travnja 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Europska komisija tužbom traži od Suda da utvrdi da je Savezna Republika Njemačka, time što je izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) ograničila na nezavisne grupe osoba (u daljnjem tekstu: NGO) čiji članovi obavljaju ograničen broj zanimanja, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

2 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklaživanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) ukinuta je i zamijenjena, počevši od 1. siječnja 2007., Direktivom 2006/112. U članku 4. stavku 5. Šeste direktive bilo je određeno:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slučaju, gore navedeni subjekti smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu D., pod uvjetom da one nisu zanemarive.

[...]” [neslužbeni prijevod]

3 U članku 13. slovu A Šeste direktive bilo je propisano:

„1. Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice izuzimaju od poreza, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže navedenih izuzeća, te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorab:

[...]

(f) isporuke usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja;

[...]” [neslužbeni prijevod]

4 Člankom 28. stavcima 3. i 4. te direktive bilo je određeno:

„3. Tijekom prijelaznog razdoblja iz stavka 4. države članice mogu:

(a) nastaviti oporezivati transakcije koje su izuzete od poreza na temelju članka 13. ili 15. i koje su popisane u Prilogu E;

[...]

4. Prijelazno razdoblje prvotno se određuje u trajanju od pet godina, počevši od 1. siječnja 1978. Najkasnije šest mjeseci prije kraja tog razdoblja, a kasnije po potrebi, Vijeće će na temelju Komisijina izvješća preispitati situaciju što se tiče odstupanja navedenih u stavku 3. te će na Komisijin prijedlog jednoglasno odlučiti o eventualnom ukidanju određenih ili svih odstupanja.”

[neslužbeni prijevod]

5 U Prilogu E spomenutoj direktivi, naslovljenom „Popis transakcija iz ?lanka 28. stavka 3. to?ke (a)”, bilo je predvi?eno:

[...]

3. transakcije iz ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (f), osim transakcija medicinskih ili paramedicinskih grupa;

[...]” [neslužbeni prijevod]

Osamnaesta direktiva 89/465/EEZ

6 U skladu s ?lankom 1. Osamnaeste direktive Vije?a 89/465/EEZ od 18. srpnja 1989. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – ukidanje odre?enih odstupanja predvi?enih ?lankom 28. stavkom 3. Šeste direktive 77/388 (SL 1989., L 226, str. 21.):

„Direktiva 77/388/EEZ mijenja se kako slijedi:

1. u Prilogu E ukidaju se, po?evši od 1. sije?nja 1990., transakcije iz to?aka 1., 3. do 6., 8., 9., 10., 12., 13. i 14.

[...]” [neslužbeni prijevod]

Direktiva 2006/112

7 U ?lanku 13. stavku 1. prvom i drugom podstavku Direktive 2006/112 propisano je:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, ?ak i u slu?aju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili pla?anja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Me?utim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do zna?ajnog narušavanja tržišnog natjecanja.”

8 U ?lanku 131. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 1., naslovljenom „Op?e odredbe” i smještenom u njezinoj glavi IX. koja nosi naslov „Izuze?a”, odre?uje se:

„Izuze?a predvi?ena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovo?enja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države ?lanice utvr?uju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuze?a i spre?avanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

9 U ?lanku 132. stavku 1. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 2. njezine glave IX., naslovljenom „Izuze?a koja se odnose na odre?ene aktivnosti od javnog interesa”, predvi?a se:

„Države ?lanice dužne su izuzeti sljede?e transakcije:

(a) isporuke usluga koju obavljaju javne poštanske službe osim putni?kog prijevoza i telekomunikacijskih usluga i isporuke robe koja je s time povezana;

(b) bolni?ku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su sli?ni onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice,

centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;

(d) isporuku ljudskih organa, krvi i mlijeka;

(e) isporuku usluga koje pružaju zubni tehničari u svom profesionalnom svojstvu i isporuka zubnih proteza koju obavljaju zubari ili zubarski tehničari;

(f) isporuke usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja;

(g) isporuke usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti;

[...]

(i) obrazovanje djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem;

[...]

(m) isporuku određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju;

(n) isporuku određenih kulturnih usluga i usko povezanih roba koje provode tijela javnog prava ili ostala kulturna tijela koja dotična država članica priznaje;

[...]"

10 U skladu s člankom 133., prvim stavkom Direktive 2006/112:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednim od ili više sljedećih uvjeta:

[...]

(d) mora biti vjerojatno da izuzeće neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.”

11 U članku 135. stavku 1. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 3. njezine glave IX., naslovljenom „Izuzeće ostalih aktivnosti”, predviđa se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući i povezane usluge koje vrše posrednici i zastupnici u osiguranju;

[...]

(d) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente, ali isključujući naplatu dugova;

(e) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonito sredstvo plaćanja, s izuzetkom kolekcionarskih predmeta [kolekcionarskih novčanica i kovanica], odnosno zlata, srebra ili drugog metalnog novca ili novčanica koje se obično ne koriste kao zakonito sredstvo plaćanja ili kovanica [i novčanica] od numizmatičkog značaja;

[...]"

Njemačko pravo

12 Drugo poglavlje Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), naslovljeno „Izuzeci i povrat poreza”, sadržava u svojem članku 4. popis usluga izuzetih od PDV-a. Na temelju članka 4. točke 14. UStG-a, u verziji primjenjivoj na sporne činjenice, izuzeti su:

„a) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija ili profesija liječnika, zubara, naturopata, fizioterapeuta, primalje ili bilo koje druge slične medicinske profesije. Prva rečenica ne primjenjuje se na isporuku ili popravak zubnih proteza [...] i ortodontskih aparata [...], ako ih je poduzetnik proizveo ili popravio u okviru vlastitog poslovanja;

(b) bolnička i medicinska zaštita, uključujući dijagnostiku, zdravstvene pretrage, prevenciju, rehabilitaciju, pomoć pri porodu i usluge hospicija, kao i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava [...];

[...]

(d) druge isporuke usluga koje grupe čiji članovi obavljaju profesije iz točke (a) ili su dio ustanova iz točke (b) pružaju svojim članovima kada su te usluge izravno potrebne za obavljanje aktivnosti iz točke (a) ili (b) i grupe koje od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovih udjela u zajedničkim troškovima;

[...]"

Predsudski postupak

13 Pismom opomene od 23. studenoga 2009. Komisija je Saveznu Republiku Njemačku obavijestila o sumnjama u usklađenost nacionalnih odredbi o izuzecu od PDV-a, koje se odnosi na isporuku usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od tog poreza ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti.

14 Komisija je u tom pismu navela da je njemačkim pravom to izuzeci ograničeno na isporuku usluga NGO-ova čiji članovi obavljaju aktivnosti ili profesije u području zdravstva, dok Direktivom 2006/112 predmetno izuzeci nije ograničeno na grupe određenih kategorija profesija, nego je predviđeno za sve one NGO-ove koji su izuzeti od PDV-a ili nisu u svojstvu poreznog obveznika u

pogledu aktivnosti koju obavljaju. Stoga je Komisija ocijenila da njemačko pravo o porezu na promet nije u skladu s ciljevima prava Unije, poput onih koje se nastoje ostvariti Direktivom 2006/112.

15 Savezna Republika Njemačka odgovorila je na pismo opomene obaviješću od 22. ožujka 2010. U njoj je potvrdila da su njemačkim propisom o kojem je riječ stvarno izuzete isporuke usluga NGO-ova samo ako se radi o grupama liječnika ili osoba koje se bave paramedicinskim profesijama kao i o grupama bolnica ili ustanova iste naravi. Ona je tvrdila da je to ograničenje opravdano činjenicom da je na nacionalnom zakonodavcu da utvrdi koje kategorije profesija mogu ostvariti predmetno izuzeće bez narušavanja tržišnog natjecanja. Stoga je, prema mišljenju te države članice, njemački zakonodavac, nakon ispitivanja, smatrao da je to izuzeće opravdano samo za zdravstveni sektor.

16 Komisija je 7. travnja 2011. uputila obrazloženo mišljenje Saveznoj Republici Njemačkoj. U njemu je izrazila sumnju u tvrdnju potonje, prema kojoj su, da bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja, zdravstvene aktivnosti i profesije jedine koje mogu ostvariti predmetno izuzeće. Prema mišljenju Komisije, zakonodavni postupak Unije pokazao je da je cilj Direktive 2006/112 upravo proširiti izuzeće na grupe koje obuhvaćaju druge kategorije osoba. Osim toga, Komisija je tvrdila da su njemački sudovi morali u više navrata proširiti područje primjene predmetnog izuzeća na druge kategorije profesija osim onih taksativno navedenih u njemačkom propisu o porezu na promet.

17 Komisija je također navela da ne razumije na temelju kojih je elemenata njemački zakonodavac zaključio da bi došlo do ponovljenih narušavanja tržišnog natjecanja ako bi, osim već izuzetih zdravstvenih profesija, predmetno izuzeće odobrio svim njemačkim gospodarskim sektorima. Ta je institucija smatrala da spomenuti zakonodavac nije smio ocjenjivati mogućnost narušavanja tržišnog natjecanja na temelju općih razmatranja. Naprotiv, prema njezinu mišljenju, predmetno izuzeće trebalo je odbiti samo u slučaju stvarne opasnosti da ono, samo po sebi, trenutno i u budućnosti, uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja.

18 Savezna Republika Njemačka odgovorila je na obrazloženo mišljenje obaviješću od 6. lipnja 2011. U toj je obavijesti spomenuta država članica, kao prvo, naglasila mjesto na kojem se odredba o predmetnom izuzeću nalazi u Direktivi 2006/112, a to je poglavlje o izuzećima koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa. Iz toga je zaključila da se to izuzeće ne može proširiti na sve aktivnosti gospodarske naravi.

19 Kao drugo, Savezna Republika Njemačka navela je da se pri prenošenju predmetne odredbe u nacionalno pravo vodilo računa upravo o zabrani narušavanja tržišnog natjecanja kada se to izuzeće ograničilo na određene kategorije profesija zdravstvenog sektora. U tom pogledu spomenuta država članica naglasila je to da je njemački zakonodavac ocijenio spomenuto izuzeće opravdanim samo u pogledu grupe profesija u području zdravstva s obzirom na to da ne postoje neovisni pružatelji usluga za aktivnosti koje nude takve grupe.

20 Kao treće, navedena država članica istaknula je da Komisija nije naznačila koje su to kategorije profesija njemačkim pravom pogrešno isključene iz predmetnog izuzeća.

21 Savezna Republika Njemačka stoga je odbila Komisijin zahtjev da poduzme sve potrebne mjere kako bi postupila u skladu s obrazloženim mišljenjem.

22 Budući da se njemačkim propisom o porezu na promet izuzeće od PDV-a nastavilo ograničavati na NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnost u zdravstvenom sektoru, Komisija je odlučila Sudu podnijeti predmetnu tužbu.

O tužbi

Argumentacija stranaka

23 Komisija ističe da sporno njemačko zakonodavstvo, to jest članak 4. točka 14. UStG-a, ograničava izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 na usluge koje pružaju NGO-ovi čiji članovi obavljaju ograničen broj profesija, uglavnom ograničenih na područje zdravstva. Prema Komisijinom mišljenju, to je ograničenje protivno spomenutom članku 132. stavku 1. točki (f).

24 Kao prvo, ona smatra da navedeno zakonodavstvo nije u skladu s područjem primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 jer on nije ograničen na usluge koje pružaju NGO-ovi čiji članovi obavljaju točno određene kategorije profesija.

25 Prema mišljenju Komisije, izuzeće predviđeno u toj odredbi nije ograničeno na NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa, nego obuhvaća sve NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnost izuzetu od PDV-a. Ta institucija dodaje da – čak i ako bi to izuzeće obuhvaćalo samo one NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa – njegovo područje primjene ne bi bilo ograničeno na NGO-ove čiji članovi obavljaju profesije u području zdravstva, kako je to predviđeno spornim njemačkim zakonodavstvom.

26 Komisija smatra da njezino tumačenje područja primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 potvrđuju tekst te odredbe, cilj koji se njome nastoji ostvariti i povijesne okolnosti u kojima je ona donesena, kao i presuda od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), u kojoj je Sud, prema mišljenju Komisije, sporno izuzeće primijenio na isporuke usluga koje je pružala skupina osiguravajućih društava.

27 Navedena institucija smatra da to što je poglavlje u kojem se nalazi članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112 naslovljeno „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa” samo po sebi ne dopušta da se tekstu te odredbe oduzme njezin nedvojbena smisao. Ona smatra da je naslov tog poglavlja rezultat uredničkog nemara koji se može objasniti činjenicom da je početni prijedlog Šeste direktive predviđao ograničavanje spornog izuzeća na medicinske odnosno paramedicinske NGO-ove.

28 Kao drugo, Komisija ocjenjuje da se sporno njemačko zakonodavstvo ne može opravdati upućivanjem na uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112.

29 Prema mišljenju te institucije, postojanje ili nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja moguće je predvidjeti samo s obzirom na okolnosti predmetnog slučaja. Komisija smatra nemogućim općenito ocijeniti postojanje narušavanja tržišnog natjecanja za usluge koje pružaju određene profesije i za usluge NGO-a koje su s njime izravno povezane. Stoga tvrdi da je protivno cjelovitoj provedbi Direktive 2006/112 to da sam zakonodavac pristupi takvom ispitivanju po kategoriji, za određene profesije, kako je to učinio njemački zakonodavac.

30 Savezna Republika Njemačka ističe, kao prvo, da iz teksta članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 i njegova položaja u toj uredbi, te iz povijesnih okolnosti u kojima je ta odredba donesena i ciljeva koji se njome žele postići, proizlazi da je osobno područje primjene spornog izuzeća ograničeno na grupe osoba koje obavljaju određene aktivnosti od općeg interesa.

31 Kada je riječ o tekstu i položaju navedene odredbe, Savezna Republika Njemačka ponajprije ističe da se spomenuto izuzeće nalazi u članku 132. Direktive 2006/112, koji je dio

njezina poglavlja 2., naslovljenog „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”. Iz toga slijedi da se izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) te direktive može odnositi samo na isporuke usluga koje pružaju NGO-ovi i/ili članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa.

32 Ta država članica konkretno smatra da se izuzeće predviđeno u spomenutoj odredbi primjenjuje samo na NGO-ove i/ili članovi obavljaju aktivnosti navedene u članku 132. stavku 1. točkama (b) do (e) Direktive 2006/112, koje prethode izuzeću spomenutom u njezinu članku 132. stavku 1. točki (f) i odnose se na zdravstveni sektor. Da to nije tako, zakonodavac bi, prema njezinu mišljenju, to izuzeće smjestio na kraj članka 132. Direktive 2006/112 ili čak u poseban članak.

33 Savezna Republika Njemačka smatra da je tumačenje prema kojem se sporno izuzeće odnosi na aktivnosti navedene u članku 132. stavku 1. točkama (b) do (e) Direktive 2006/112 potvrđeno načinom na koji je Sud u svojoj presudi od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37.), upotrijebio izraz „profesionalci” u okviru svojeg tumačenja tog izuzeća. Naime, prema njezinu mišljenju, u Direktivi 2006/112 pojam „profesija” upotrebljava se poglavito u kontekstu medicinskih profesija.

34 Nadalje, Savezna Republika Njemačka tvrdi da je njezina argumentacija potkrijepljena povijesnim okolnostima u kojima je donesen članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112. U tom pogledu ona osobito ističe da je u prvoj verziji Šeste direktive cilj odredbe članka 28. stavka 3. točke (a) i odredbe točke 3. Priloga E bio osigurati to da se izuzeće predviđeno njezinim člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (f) primijeni na usluge koje pružaju medicinski ili paramedicinski NGO-ovi, dok bi države članice do 31. prosinca 1989. mogle nastaviti oporezivati slične usluge koje pružaju drugi NGO-ovi. Ukidanje te mogućnosti nakon 1. siječnja 1990. ne može, prema njezinu mišljenju, izmijeniti područje primjene spornog izuzeća, nego je njegov cilj više otklanjanje određenih isključivo praktičnih poteškoća izvan samog sustava PDV-a.

35 Kao drugo, Savezna Republika Njemačka smatra da je njezino sporno zakonodavstvo opravdano s obzirom na uvjet prema kojem se sporno izuzeće primjenjuje samo ako ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja. Ona naglašava da, suprotno tvrdnjama Komisije, nacionalni zakonodavac može u svakoj kategoriji profesija ocijeniti opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja koja postoji u nekima od njih i na taj način ograničiti sporno izuzeće na samo neke od tih kategorija.

36 U tom pogledu spomenuta država članica upozorava na to da navedeni uvjet nije dovoljno jasan i bezuvjetan u pogledu svojeg sadržaja, zbog čega ga valja precizirati u nacionalnom pravu. Ocjena spomenutog uvjeta ne može se povjeriti poreznim tijelima jer ju je moguće izvesti isključivo na temelju složenih ekonomskih analiza za svako od područja aktivnosti.

37 S tim u vezi Savezna Republika Njemačka ističe da iz sudske prakse Suda, a osobito iz presude od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 35. i 36.), proizlazi da nacionalni zakonodavac može ocjenjivati uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja, naveden u članku 13. stavku 1. Direktive 2006/112, koji je sličan onom iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112.

38 Savezna Republika Njemačka dodaje da je na Komisiji da u okviru tužbe koju podnosi na temelju članka 258. UFEU-a da dokaže postojanje navodne povrede obveze i da Sudu pruži elemente koji su mu potrebni da to provjeri. Savezna Republika Njemačka tvrdi da ta institucija nije dokazala da izuzeće koje se odnosi na isporuke usluga koje NGO-ovi pružaju svojim članovima ne bi uzrokovalo narušavanje tržišnog natjecanja u drugim područjima, osim zdravstvenih profesija iz UStG-a.

Ocjena Suda

39 Prije svega valja naglasiti da se Komisijina tužba odnosi isključivo na to što je Savezna Republika Njemačka ograničila izuzeće od PDV-a predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 na grupe čiji članovi obavljaju ograničen broj profesija.

40 Valja stoga, kao prvo, ispitati osobno područje primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 i, kao drugo, ocijeniti uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja, propisan u toj odredbi.

Područje primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112

41 Kada je riječ o području primjene članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, glavni Komisijin prigovor temelji se na tvrdnji da izuzeće iz te odredbe nije ograničeno na NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa, nego obuhvaća sve NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a, uključujući, prema tome, i one čiji članovi obavljaju gospodarske aktivnosti u području bankarstva i osiguranja. Podredno, Komisija tvrdi da – čak i ako bi to izuzeće obuhvaćalo samo NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa – njegovo područje primjene ne bi bilo ograničeno na NGO-ove čiji članovi obavljaju profesije u području zdravstva, kako je to predviđeno spornim njemačkim zakonodavstvom.

42 U tom pogledu valja istaknuti da tekst te odredbe, u kojem se navode aktivnosti članova jednog NGO-a izuzete od poreza, ne dopušta da se isključi mogućnost primjene tog izuzeća na sve NGO-ove koji obavljaju aktivnost izuzetu od PDV-a.

43 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, prilikom tumačenja jedne 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 (presude od 26. travnja 2012., Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, t. 22., i od 4. travnja 2017., Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, t. 30. i navedena sudska praksa).

44 Kada je riječ o kontekstu u kojem se nalazi članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112, valja naglasiti da se ta odredba nalazi u poglavlju 2., naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa” i smještenom u glavi IX. te direktive. Taj naslov upućuje na činjenicu da izuzeće predviđeno u spomenutoj odredbi obuhvaća samo NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa.

45 To tumačenje potvrđuje i struktura glave IX. spomenute direktive, u kojoj se uređuju „Izuzeća”. Naime, članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112 ne nalazi se u poglavlju 1., naslovljenom „Opće odredbe” i smještenom u toj glavi, nego u njezinu poglavlju 2. K tome, u spomenutoj glavi uspostavljeno je razlikovanje između poglavlja 2., naslovljenog „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, i poglavlja 3., naslovljenog „Izuzeća ostalih aktivnosti”, što upućuje na to da se pravila koja su za određene aktivnosti od općeg interesa predviđena u poglavlju 2. ne primjenjuju na druge aktivnosti, navedene u poglavlju 3.

46 U navedenom poglavlju 3. nalaze se, u članku 135. stavku 1. točki (a), izuzeće „transakcija

osiguranja i reosiguranja”, a u točkama (d) i (e) izuzeće za određene transakcije iz područja financijskih usluga poput, među ostalim, „transakcija, uključujuči ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente” i „transakcije, uključujuči ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonito sredstvo plaćanja”. Prema tome, iz opće strukture Direktive 2006/112 proizlazi da se izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 ne primjenjuje na transakcije u području osiguranja i reosiguranja odnosno u području bankarskih usluga i da, slijedom toga, tim izuzećem nisu obuhvaćene usluge koje pružaju NGO-ovi koji su članovi aktivni u tim područjima.

47 Kad je riječ o svrsi članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, valja podsjetiti na svrhu svih odredaba tog članka, a to je izuzeće od PDV-a za određene djelatnosti od javnog interesa, s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuke određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (presuda od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 30. i navedena sudska praksa).

48 Na taj način isporuke usluga koje pružaju NGO-ovi obuhvaćene su izuzećem koje je predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 ako izravno pridonose obavljanju aktivnosti od općeg interesa koje su navedene u njezinu članku 132. (vidjeti po analogiji presudu od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 31. do 33.).

49 K tome, valja podsjetiti da područje primjene izuzeća navedenih u članku 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti s obzirom na to da ona predstavljaju iznimke od općeg pravila prema kojem se PDV plaća na svaku isporuku usluge koju porezni obveznik obavi uz naknadu (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 34. i navedenu sudska praksu).

50 Iz toga proizlazi da izuzećem predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 ne mogu biti obuhvaćene isporuke usluga koje izravno ne pridonose aktivnostima od općeg interesa navedenima u tom članku 132. nego obavljanju ostalih izuzetih aktivnosti, osobito onih iz članka 135. te direktive.

51 Posljedično, članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da izuzeće predviđeno tom odredbom obuhvaća samo NGO-ove koji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa navedene u tom članku. Prema tome, valja odbiti glavni Komisijin prigovor prema kojem područje primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 nije ograničeno na NGO-ove koji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa.

52 U tom pogledu, valja istaknuti da Sud – za razliku od onog što čini u ovom predmetu u okviru ovog predmeta – u presudi od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nije odgovarao na pitanje je li izuzeće koje je bilo predviđeno u članku 13. slovu A stavku 1. točki (f) Šeste direktive (koji odgovara članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112) ograničeno na usluge koje pružaju NGO-ovi koji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa.

53 Međutim, treba odbiti argumente Savezne Republike Njemačke prema kojima je izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ograničeno na NGO-ove koji članovi obavljaju profesionalnu aktivnost u području zdravstva.

54 Kao prvo, sama činjenica da je izuzeće koje se odnosi na NGO-ove predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 ne dopušta zaključak prema kojem se ono primjenjuje samo na NGO-ove koji članovi obavljaju aktivnosti u području zdravstva, koje su navedene u članku 132. stavku 1. točkama (b) do (e) te direktive i prethode onima navedenima u spomenutom

članku 132. stavku 1. točkici (f).

55 Naime, to izuzetno upućuje na „nezavisne grupe osoba koje obavljaju aktivnost izuzetu od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici”. Osim transakcija u području zdravstva Direktiva 2006/112 predviđa i druge transakcije od općeg interesa izuzete od poreza, poput transakcija povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, obrazovanjem, sportom i kulturom, koje su predviđene u članku 132. stavku 1. točkama (g), (i), (m) i (n) Direktive 2006/112.

56 Kao drugo, prema sudskoj praksi Suda, cilj izuzetno predviđenog u članku 132. stavku 1. točkici (f) Direktive 2006/112 jest izbjeći to da osoba koja nudi određene usluge bude obvezna plaćati PDV iako je u okviru zajedničke strukture pri izvršavanju aktivnosti potrebnih za pružanje navedenih usluga morala surađivati s drugim stručnjacima (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37.).

57 Međutim, suprotno onome što tvrdi Savezna Republika Njemačka, upotreba pojma „profesionalci” u okviru tumačenja tog izuzetno ne podupire njezinu argumentaciju prema kojoj to izuzetno obuhvaća samo NGO-ove čiji su članovi aktivni u području zdravstva. Naime, kada je riječ o članku 132. Direktive 2006/112, pojmovi „profesije” ili „profesija” isključivo su upotrijebljeni u stavku 1. točkama (c) i (e) tog članka, zbog čega upotreba tih pojmova ne dopušta zaključak prema kojem izuzetno predviđeno u članku 132. stavku 1. točkici (f) te uredbe obuhvaća samo NGO-ove čiji su članovi aktivni u području zdravstva.

58 Kao treće, iz nastanka članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ne može se zaključiti da bi izuzetno predviđeno u toj odredbi bilo ograničeno na područje zdravstva. Nema sumnje da je, povijesno gledano, članak 13. slova A stavak 1. točka (f) Šeste direktive, u vezi s njezinim člankom 28. stavkom 3. točkom (a) i Prilogom E, predviđao mogućnost ograničavanja spornog izuzetno na medicinske ili paramedicinske NGO-ove.

59 Međutim, činjenica da je mogućnost odstupanja od spomenutog izuzetno Šestom direktivom bila predviđena samo za NGO-ove koji nisu medicinski odnosno paramedicinski upućuje na to da su – suprotno onome što tvrdi Savezna Republika Njemačka – područjem primjene tog istog izuzetno obuhvaćeni i NGO-ovi čiji su članovi aktivni u drugim područjima, a ne u području zdravstva. U svakom slučaju, ta mogućnost odstupanja od izuzetno iz članka 13. slova A stavka 1. točke (f) Šeste direktive ukinuta je nakon 1. siječnja 1990. člankom 1. Osamnaeste direktive 89/465. Iz toga slijedi da, suprotno onome što istište Savezna Republika Njemačka, spomenuto izuzetno nije ograničeno na medicinske ili paramedicinske NGO-ove.

60 S obzirom na navedeno, treba prihvatiti prigovor koji je Komisija podredno istaknula, a koji se temelji na tome da područje primjene izuzetno predviđenog u članku 132. stavku 1. točkici (f) Direktive 2006/112 nije ograničeno na NGO-ove čiji članovi obavljaju profesije isključivo u području zdravstva, kao što je to propisano u spornom njemačkom zakonodavstvu.

Uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja

61 U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112, izuzetno predviđeno u toj odredbi primjenjuje se pod uvjetom da ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja.

62 Prema mišljenju Savezne Republike Njemačke, na nacionalnom je zakonodavcu da utvrdi koja područja aktivnosti mogu uživati u spornom izuzetno a da pritom ne uzrokuju narušavanje tržišnog natjecanja. U predmetnom slučaju njemački zakonodavac je smatrao da je spomenuto izuzetno opravdano isključivo za NGO-ove čiji su članovi aktivni u području zdravstva.

63 Valja stoga razmotriti pitanje može li država članica, s obzirom na uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja, nacionalnim zakonodavstvom ograničiti područja aktivnosti u kojima je primjenjivo izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112.

64 Prije svega, valja istaknuti da države članice nisu obvezne taj uvjet doslovno prenijeti u svoje nacionalno pravo (vidjeti po analogiji, u pogledu članka 4. stavka 5. Šeste direktive, presudu od 17. listopada 1989., *Comune di Carpaneto Piacentino i dr.*, 231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 23.).

65 Nadalje, da 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 (vidjeti po analogiji presudu od 24. veljače 2015., *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, t. 33.). Doista, na temelju članka 131. Direktive 2006/112, države članice utvrđuju uvjete kojima su podvrgnuta izuzeća kako bi se osigurala njihova ispravna i izravna primjena. Međutim, ti uvjeti ne mogu utjecati na definiciju sadržaja izuzeća predviđenih tom direktivom (vidjeti u tom smislu presude od 21. ožujka 2013., *Komisija/Francuska*, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, t. 31., i od 25. veljače 2016., *Komisija/Nizozemska*, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, t. 28. i 29.).

66 Međutim, upravo je takav učinak spornog njemačkog zakonodavstva kojim je nacionalni zakonodavac isključio sve usluge koje pružaju NGO-ovi čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa, osim NGO-ova čiji su članovi aktivni u području zdravstva.

67 Suprotno onome što tvrdi Savezna Republika Njemačka, iz presude od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505), ne proizlazi da ocjena uvjeta o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja dopušta ograničavanje izuzeća navedenog u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 na općenit način na razini nacionalnog zakonodavstva. U toj presudi Sud je tumačio odredbu o kojoj nije riječ u ovom predmetu, a to je članak 4. stavak 5. drugi podstavak Šeste direktive, prema kojoj subjekte javnog prava treba smatrati poreznim obveznicima ako bi njihovo izuzimanje od poreza dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja. S tim u vezi Sud je u točki 40. te presude ocijenio da podvrgavanje subjekata javnog prava PDV-u u skladu s tom odredbom proizlazi iz obavljanja određene aktivnosti kao takve, neovisno o tome jesu li navedeni subjekti izloženi tržišnom natjecanju na određenom lokalnom tržištu na kojem obavljaju svoju aktivnost. Međutim, iz toga ne proizlazi da uvjet nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja, koji je naveden u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 dopušta da se na općenit način ograniči područje primjene tog izuzeća.

68 Kao što je to istaknula Savezna Republika Njemačka, ocjena uvjeta nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja može se pokazati složenom. Međutim, nije pojašnjeno na koji način ta složenost zahtijeva intervenciju nacionalnog zakonodavca u okviru koje se na temelju navedenog uvjeta na općenit način isključuju određene aktivnosti od općeg interesa.

69 Doista, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 119. i 120. svojeg mišljenja, kada je riječ o NGO-ovima čiji su članovi aktivni u području zdravstva, njemačko zakonodavstvo nalaže poreznim tijelima da spomenuti uvjet ocjenjuje od služaja do služaja. Iz toga slijedi da sama Savezna Republika Njemačka smatra da je takva ocjena poreznih tijela moguća u području zdravstva. Međutim, ona nije dokazala zbog čega bi ocjena uvjeta o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja bila drukčija izvan područja zdravstva.

70 Također valja odbiti argumente Savezne Republike Njemačke prema kojima Komisija nije ispunila svoju obvezu u pogledu tereta dokazivanja. Naime, kao što je ta država članica priznala

na raspravi pred Sudom, pitanje zakonitosti postupanja nacionalnog zakonodavca, koji, s obzirom na uvjet o nepostojanju narušavanja tržišnog natjecanja, ograničava područja aktivnosti u kojima se primjenjuje sporno izuzeće, pravno je pitanje.

71 S obzirom na sva prethodna razmatranja, Komisijinu tužbu treba smatrati osnovanom.

72 Slijedom navedenoga, valja utvrditi da je Savezna Republika Njemačka povrijedila obveze koje ima na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 time što je izuzeće od PDV-a ograničila na NGO-ove čiji članovi obavljaju ograničen broj zanimanja.

Troškovi

73 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija postavila takav zahtjev, a Savezna Republika Njemačka nije uspjela u postupku, potonjoj se nalaže snošenje troškova.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) proglašava i presužuje:

- 1. Savezna Republika Njemačka povrijedila je obveze koje ima na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost time što je izuzeće od poreza na dodanu vrijednost ograničila na nezavisne grupe osoba čiji članovi obavljaju ograničen broj zanimanja.**
- 2. Saveznoj Republici Njemačkoj nalaže se snošenje troškova.**

Potpisi

* Jezik postupka: njemački