

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

1. prosinca 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 4. stavak 4. drugi podstavak – Porezni obveznici – Mogućnost država članica da jedinstvenim poreznim obveznikom smatraju subjekte koji su neovisni s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama („PDV grupa”) – Nacionalni propis koji određuje nositelja PDV grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika – Interne isporuke unutar PDV grupe – Članak 6. stavak 2. točka (b) – Pružanje usluga koje se obavlja besplatno – Pojam „svrhe koje se ne odnose na poslovanje”

U predmetu C-269/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 7. svibnja 2020., koju je Sud zaprimio 18. lipnja 2020., u postupku

Finanzamt T

protiv

S,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb (izvjestitelj), T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, J. Möller i S. Heimerl, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i R. Pethke, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 27. siječnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 4. i članka 6. stavka 2. točke (b) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva 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).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta T (Porezna uprava T, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i njemačke zaklade javnog prava S, u vezi s oporezivanjem te zaklade porezom na dodanu vrijednost (PDV) za porezno razdoblje 2005.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je od 1. siječnja 2007. stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 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.). Međutim, imajući u vidu datum nastanka činjenica u glavnom postupku, na njega se nastavlja primjenjivati Šesta direktiva.

4 Članak 2. Šeste direktive određivao je:

„[PDV] plaća se na:

1. isporuke robe i pružanje usluga uz naknadu, unutar zemlje, koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav

[...]” [neslužbeni prijevod]

5 Članak 4. te direktive propisivao je:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

[...]

4. Pojam ‚samostalno‘ korišten u stavku 1. isključuje iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos podređenosti u pogledu uvjeta rada, primitaka od rada i odgovornosti poslodavca.

Podložno savjetovanju predviđenom u članku 29., svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na području države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

5. Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostala tijela javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu djelatnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju kada ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezana uz te djelatnosti ili transakcije.

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

U svakom slučaju, navedena tijela smatraju se poreznim obveznicima u pogledu djelatnosti navedenih u Prilogu D., pod uvjetom da se one ne provode u zanemarivom opsegu.

Države članice mogu smatrati djelatnosti izuzete u skladu s člancima 13. ili 28. djelatnostima u

kojima ta tijela sudjeluju kao javna tijela.” [neslužbeni prijevod]

6 U skladu s člankom 6. stavkom 2. navedene direktive:

„Pružanjem usluga uz naknadu smatra se:

(a) korištenje robe koja čini dio imovine poduzeća za privatne potrebe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika odnosno, općenitije, u svrhe koje se ne odnose na njegovo poslovanje, ako se [PDV] na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

(b) pružanje usluga koje porezni obveznik obavlja besplatno za svoje privatne potrebe ili potrebe svojih zaposlenika odnosno, općenitije, u svrhe koje se ne odnose na njegovo poslovanje.

Države članice mogu odstupiti od odredaba ovog stavka pod uvjetom da to odstupanje ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.” [neslužbeni prijevod]

7 Članak 17. stavak 2. te direktive određivao je:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili pružanje usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]” [neslužbeni prijevod]

Njemačko pravo

8 Članak 2. stavak 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG), glasi:

„Industrijska, trgovačka, obrtnička ili profesionalna djelatnost ne obavlja se samostalno:

[...]

2. kada ukupne stvarne okolnosti pokazuju da je pravna osoba financijski, gospodarski i organizacijski integrirana u poduzeće nositelja grupe (porezna grupa). Učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između sastavnih jedinica poduzeća u toj državi. Te sastavne jedinice trebaju se smatrati jednim poduzećem. [...]

[...]”

9 U članku 3. stavku 9.a UStG-a određuje se:

„Pružanjem usluga uz naknadu smatra se:

1. poduzetnikovo korištenje robe koja čini dio imovine poduzeća, a daje pravo na cjeloviti ili djelomični odbitak pretporeza, u svrhe koje se ne odnose na poslovanje odnosno za privatne potrebe svojih zaposlenika, pod uvjetom da nije riječ o malim znakovima pažnje [prema tim zaposlenicima]; navedeno se ne primjenjuje kada je odbitak pretporeza isključen na temelju članka 15. stavka 1.b odnosno kada taj odbitak valja ispraviti u skladu s člankom 15.a stavkom 6.a;

2. pružanje usluge koje poduzetnik obavlja besplatno u svrhe koje se ne odnose na poslovanje odnosno za privatne potrebe svojih zaposlenika, pod uvjetom da nije riječ o malim znakovima

pažnje [prema tim zaposlenicima].”

10 U §lanku 73. Abgabenordnung (Porezni zakonik), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: AO), određuje se:

„Organski povezano društvo dužno je platiti nositeljeve poreze za koje je, u poreznom smislu, relevantna porezna grupa koju čine. [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 S, njemačka zaklada javnog prava, upravlja medicinskim fakultetom u sklopu sveučilišta i društvom U-GmbH. Obveznik je PDV-a na usluge koje pruža uz naknadu, ali se ne smatra poreznim obveznikom u odnosu na djelatnosti koje obavlja u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti.

12 U poreznom razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku društvo U-GmbH pružalo je S-u usluge izšćenja, održavanja čistoće i pranja rublja te usluge prijevoza pacijenata. Kada je riječ, konkretno, o uslugama izšćenja, one su se pružale unutar cijelog građevinskog kompleksa medicinskog fakulteta u sklopu sveučilišta, koji obuhvaća sobe za pacijente, hodnike i operacijske dvorane, dvorane za predavanja i laboratorije.

13 Iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi to da je, s jedne strane, bolnički prostor, kao takav, s obzirom na to da je posvećen skrbi pacijenata, obuhvaćen gospodarskim djelatnostima S-a, u odnosu na koje je on obveznik PDV-a. S druge strane, dvorane za predavanja, laboratoriji i ostale prostorije služe obrazovanju studenata odnosno djelatnosti koju ta zaklada obavlja u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti i u odnosu na koju se ne smatra obveznikom tog poreza. Udio ukupne površine građevinskog kompleksa o kojemu je riječ u odnosu na koji su se pružale usluge izšćenja u vezi s tom drugom vrstom djelatnosti bio je 7,6 %. Za svoje usluge društvo U-GmbH primilo je od S-a naknadu u iznosu od 76 085,48 eura.

14 Nakon provedenog nadzora porezna uprava ispravila je S-ovo porezno rješenje za porezno razdoblje o kojemu je riječ, smatrajući da subjekti u njegovu sastavu čine jedinstvenog poduzetnika, za koji valja podnijeti samo jednu prijavu PDV-a i, prema tome, izdati samo jedno porezno rješenje.

15 Prema mišljenju porezne uprave, usluge izšćenja koje je primio S u području djelatnosti obuhvaćenih njegovim javnim ovlastima društvo U-GmbH pružilo mu je u sklopu porezne grupe (*Organshaft*) koju čine ti subjekti u smislu §lanka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a, kojemu je cilj u njemačkom pravu provesti mogućnost predviđenu u §lanku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive da se jedinstvenim poreznim obveznikom smatraju osobe koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

16 Slijedom navedenog, porezna uprava smatra da su te usluge služile djelatnosti koja se ne odnosi na S-ovo poslovanje te da je riječ o „besplatnoj isporuci” u njegovu korist, u skladu s §lankom 3. stavkom 9.a točkom 2. UStG-a u vezi s §lankom 6. stavkom 2. točkom (b) Šeste direktive.

17 S obzirom na navedene elemente, porezna je uprava – imajući u vidu činjenicu da je za djelatnosti koje S obavlja u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti bio namijenjen udio od 7,6 % površine građevinskog kompleksa o kojemu je riječ – zaključila da je za ispunjenje tog udjela koje je obavilo društvo U-GmbH utrošeno 5782,50 eura. Nakon odbitka profitne marže koju je procijenila na 525,66 eura, porezna uprava utvrdila je oporezivi iznos za „besplatnu isporuku” od 5257 eura i tako uvela porezno opterećenje za 841,12 eura.

18 Nakon što je S-ov upravni prigovor protiv tog ispravljenog poreznog rješenja odbijen, on je podnio tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka). On je prihvatio podnesenu mu tužbu i istaknuo, u biti, da porezna grupa (*Organschaft*) – koja u jednom zajedničkom poduzeću okuplja nositelja S i društvo U-GmbH, kao organski integrirano društvo – obuhvaća i djelatnosti koje taj nositelj obavlja u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti. Osim toga, prema mišljenju navedenog suda, nisu ispunjeni uvjeti za „besplatnu isporuku” na temelju članka 3. stavka 9.a točke 2. UStG-a.

19 Porezna uprava podnijela je protiv te presude kasacijsku žalbu (*Revision*) Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka).

20 Sud koji je uputio zahtjev najprije naglašava da se u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a za društvo koje je organski povezano i integrirano u poduzeće nositelja grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama (u daljnjem tekstu: PDV grupa), ne smatra da svoju gospodarsku djelatnost obavlja samostalno. To organski povezano društvo, koje bi, da se promatra odvojeno, moralo biti obveznik PDV-a, u stvarnosti se – s obzirom na povezanost financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama koje održava s nositeljem – smatra njegovim zaposlenikom. To utječe na transakcije koje ono obavlja kako s trećim osobama tako i sa spomenutim nositeljem.

21 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava, s jedne strane, da je – kada je riječ o transakcijama koje organski povezano društvo obavlja s trećim osobama – zahtjev koji se tiče potrebe postojanja jedinstvenog poreznog obveznika u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive ispunjen i onda kada je taj porezni obveznik nositelj grupe, a ne organski povezano društvo. Taj je nositelj na navedeni način dužan platiti PDV ne samo na vlastite transakcije nego i na one koje organski povezano društvo obavlja s trećim osobama. Prema tome, u ovom slučaju, S je dužan platiti taj porez na transakcije koje je društvo U-GmbH obavilo s trećima.

22 Kada je riječ, s druge strane, o transakcijama koje organski povezano društvo obavlja s nositeljem PDV grupe, za njih se uzima da su obavljene unutar istog poreznog obveznika, tako da ih valja smatrati isključeno iz područja primjene PDV-a. U ovom slučaju, usluge ispunjenja koje društvo U-GmbH pruža S-u upravo su takve interne transakcije.

23 S obzirom na prethodna razmatranja, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li mogućnost kojom države članice raspolažu na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive da odrede jedinstvenog poreznog obveznika PDV grupe tumačiti na način da tim poreznim obveznikom valja smatrati članu te grupe koji bi bio dužan platiti PDV za sve transakcije koje su obavili ostali članovi spomenute grupe (u daljnjem tekstu: prijedlog odgovora A) ili takvim obveznikom valja smatrati samu grupu, različit od njezinih članova. U tom drugom slučaju, navedena grupa promatrala bi se kao fiktivan subjekt osnovan posebno u svrhu PDV-a (u daljnjem tekstu: prijedlog odgovora B).

24 Iako je, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, prijedlog odgovora A u skladu s desettječnim sudske prakse Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), nužno je da Sud pruži

dodatna pojašnjenja, osobito s obzirom na zaključke izvedene u presudi od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 28. i 29.), kada je riječ o pitanju može li se članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da dopušta državi članici da kao jedinstvenog poreznog obveznika odredi članu PDV grupe, to jest njezina nositelja, a ne samu tu grupu.

25 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev smatra da članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica UStG-a, s obzirom na to da plaćanje PDV-a koncentrira na jednog od članova grupe, dovodi do jednostavnije primjene pravila o PDV-u, što je u skladu s ciljem „upravnog pojednostavljenja”, koji se nastoji postići člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive.

26 Suprotno tomu, prema mišljenju navedenog suda, ni do kakvog upravnog pojednostavljenja ne može doći primjenom pristupa prema kojem je nužno stvoriti neovisnu PDV grupu u smislu „fiktivnog subjekta”.

27 Nadalje, presude od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19.), od 9. travnja 2013., Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 40. i 48.) i od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 28., 29., 35. i 37.) ne mogu se – smatra sud koji je uputio zahtjev – tumačiti na način da iz njih proizlazi to da država članica nije ovlaštena kao jedinstvenog poreznog obveznika PDV grupe odrediti članu koji je predstavlja, to jest njezina nositelja.

28 Osim toga, okolnost da je samo jedan član PDV grupe porezni obveznik za grupu u cjelini ne protivi se solidarnoj odgovornosti ostalih njezinih članova. S tim u vezi, u članku 73. prvoj rečenici AO-a propisuje se u biti solidarna odgovornost organski povezanih društava u pogledu poreznog duga nositelja navedene grupe.

29 Prema mišljenju navedenog suda, ako bi na pitanje postavljeno u točki 23. ove presude valjalo odgovoriti ondje sadržanim prijedlogom B, to bi u biti značilo da se u ovom slučaju ne može smatrati da postoji porezna grupa između nositelja S i organski povezanog društva U-GmbH. Na taj bi način bila isključena primjena članka 6. stavka 2. točke (b) Šeste direktive, s obzirom na to da bi u uvjetima nepostojanja porezne grupe navedeno društvo trebalo smatrati neovisnim poreznim obveznikom koji pruža usluge S-u za koje je dužan platiti PDV na temelju članka 4. stavka 1. Šeste direktive.

30 Međutim, u slučaju prihvatanja prijedloga odgovora A, navedenog u točki 23. ove presude, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome treba li sudsku praksu Suda koja se tiče članka 6. stavka 2. Šeste direktive, osobito onu proizišlu iz presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), tumačiti na način da je u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku – koja se tiče subjekta poput S-a koji obavlja, s jedne strane, gospodarske djelatnosti u odnosu na koje je porezni obveznik i, s druge strane, djelatnosti u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti, u odnosu na koje se ne smatra obveznikom PDV-a na temelju članka 4. stavka 5. te direktive – moguće, na temelju članka 6. stavka 2. točke (b) navedene direktive, oporezivati pružanje usluga koje taj subjekt obavlja besplatno u okviru svoje gospodarske djelatnosti, ali za potrebe svoje djelatnosti javnog tijela.

31 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da bi u slučaju prihvatanja prijedloga A kao odgovora na prvo pitanje i, prema tome, potrebe da se članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a tumači usklađeno sa Šestom direktivom, društvo U-GmbH u ovom predmetu trebalo, u skladu s tom odredbom njemačkog prava, smatrati subjektom koji svoju djelatnost ne obavlja samostalno, tako da s nositeljem S čini jedinstvenog poreznog obveznika. Na taj način, navedeno društvo uopće ne bi moglo pružati S-u usluge uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive, s obzirom na

to da njegovu djelatnost valja smatrati vlastitom djelatnošću nositelja.

32 Stoga navedeni sud smatra da treba utvrditi je li taj nositelj, sredstvima svojeg poduzeća – među kojima su, na temelju članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a i članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, i sredstva društva U-GmbH – besplatno pružao usluge istraživanja u svrhe koje se ne odnose na njegovo poslovanje u smislu članka 6. stavka 2. točke (b) Šeste direktive, time što su navedene usluge pružene za potrebe njegove djelatnosti javnog tijela, kao „negospodarske djelatnosti”.

33 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li ovlast država članica, predviđenu člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom [Šeste direktive], da kao jedinstvenog poreznog obveznika smatraju osobe s poslovnim nastanom na svojem državnom području koje su, iako pravno samostalne, međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama izvršavati na njezin

(a) da se jedinstvenim poreznim obveznikom smatra jedna od tih osoba koja je porezni obveznik u pogledu svih transakcija tih osoba ili na njezin

b) da postupanje s tim osobama kao s jedinstvenim poreznim obveznikom nužno mora dovesti do PDV grupe različitih od tih blisko povezanih osoba, koja je fiktivan subjekt osnovan posebno u svrhu PDV-a, a time i do znatnih poreznih gubitaka?

2. U slučaju da je [prijedlog odgovora A] pravilan odgovor na prvo pitanje: proizlazi li iz sudske prakse Suda Europske unije koja se odnosi na svrhe koje se ne odnose na poslovanje u smislu članka 6. stavka 2. [Šeste direktive] (presuda od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88) to da u slučaju poreznog obveznika koji

(a) s jedne strane, obavlja gospodarsku djelatnost i time pruža usluge uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. [Šeste direktive], i

(b) s druge strane, istodobno obavlja djelatnost kao javno tijelo (djelatnost javnog tijela) u pogledu koje se ne smatra poreznim obveznikom u skladu s člankom 4. stavkom 5. [Šeste direktive] [...],

ne treba, u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) Šeste direktive, oporezivati pružanje usluga koje on obavlja besplatno u sklopu svoje gospodarske djelatnosti, ali za potrebe svoje djelatnosti javnog tijela [...]?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

34 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da mu se protivi to da država članica kao jedinstvenog obveznika PDV-a odredi članu PDV grupe, to jest njezina nositelja, a ne samu tu grupu.

35 Valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom praksom Suda, pri tumačenju odredbe prava Unije u obzir treba uzeti ne samo njezin tekst nego i njezin kontekst te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti osobito presudu od 24. veljače 2022., Airhelp (Kašnjenje zamjenskog leta), C-451/20, EU:C:2022:123, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

36 Nadalje, iz zahtjeva ujednažene primjene prava Unije i načela jednakosti proizlazi to da

tekst odredbe prava Unije koja radi utvrđivanja svojeg smisla i dosega ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica treba u cijeloj Europskoj uniji tumačiti autonomno i ujednaženo (vidjeti u tom smislu presudu od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

37 Međutim, za ujednaženu primjenu Šeste direktive važno je to da se pojam „bliska povezanost financijskim vezama”, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive, tumači autonomno i ujednaženo. Potreba takvog tumačenja nalaže se unatoč činjenici da je sustav koji je uspostavljen tim člankom fakultativan za države članice, kako bi se, prilikom njegove primjene, izbjegle razlike u provedbi tog sustava od jedne države članice do druge (vidjeti u tom smislu po analogiji presudu od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

38 U tom pogledu, iz teksta članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive proizlazi da on dopušta svakoj državi članici da više subjekata smatra jedinstvenim poreznim obveznikom kada oni imaju poslovni nastan na državnom području te iste države članice i kada su, iako neovisni s pravnog stajališta, međusobno blisko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. U skladu s tekstom tog članka, nema drugih uvjeta za njegovu primjenu. U njemu se ne predviđa ni mogućnost da države članice gospodarskim subjektima odrede neke druge uvjete za stvaranje PDV grupe (vidjeti u tom smislu presudu od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

39 Provedba sustava uspostavljenog u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive podrazumijeva to da se u nacionalnim propisima donesenima na temelju te odredbe omogućuje subjektima koji su povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama to da se prestanu smatrati različitim obveznicima PDV-a i da se prema njima postupa kao prema jedinstvenom poreznom obvezniku. Na taj način, kada država članica primjenjuje spomenutu odredbu, podređeni subjekt odnosno subjekti, u smislu te iste odredbe, ne mogu se smatrati različitim poreznim obveznicima u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

40 Iz toga proizlazi da izjednačavanje s jedinstvenim poreznim obveznikom na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive isključuje mogućnost da članovi PDV grupe nastave odvojeno podnositi prijave tog poreza i poistovjetivati se – unutar i izvan svoje grupe – s poreznim obveznicima s obzirom na to da je isključivo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi navedene prijave. Prema tome, navedena odredba, u situaciji u kojoj je država članica primjenjuje, nužno podrazumijeva to da se nacionalnim propisom za prenošenje osigura jedinstvenost poreznog obveznika i grupi dodijeli samo jedan PDV broj (presuda od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19. i 20.).

41 Iz toga slijedi da u takvoj situaciji treba smatrati da usluge koje je treća osoba pružila članu PDV grupe nisu, u svrhu obračuna tog poreza, pružene tom članu, nego PDV grupi kojoj on pripada (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2020., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

42 Kada je rije? o kontekstu ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, ni iz te odredbe ni iz sustava uspostavljenog tom direktivom ne proizlazi to da je rije? o iznimnoj ili posebnoj odredbi koju bi trebalo usko tuma?iti. Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, uvjet koji se ti?e postojanja bliske povezanosti financijskim vezama ne može se usko tuma?iti (vidjeti po analogiji, kada je rije? o ?lanku 11. Direktive o PDV-u, presude od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 36. i od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 45.).

43 Kada je rije? o ciljevima koji se nastoje posti?i ?lankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, valja podsjetiti najprije na to da iz obrazloženja Prijedloga Komisije [COM(73) 950 *final*] koji je doveo do donošenja Šeste direktive proizlazi da je zakonodavac Unije, donošenjem te odredbe, želio omogu?iti državama ?lanicama da sustavno ne povezuju svojstvo poreznog obveznika s pojmom „puke pravne neovisnosti” radi upravnog pojednostavljenja ili izbjegavanja zlouporabe kao što je, na primjer, podjela poduze?a na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava (vidjeti u tom smislu presude od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37. i navedenu sudsku praksu i od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

44 U tom pogledu, iako u Šestoj direktivi nisu postojale – sve do stupanja na snagu tre?eg podstavka njezina ?lanka 4. stavka 4., koji je unesen Direktivom Vije?a 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. o izmjenama Direktive 77/388/EEZ u pogledu odre?enih mjera za pojednostavljenje postupka obra?una poreza na dodanu vrijednost i za borbu protiv utaje poreza i izbjegavanja njegova pla?anja te o ukidanju odre?enih odluka kojima se odobravaju izuze?a (SL 2006., L 221, str. 9.) [neslužbeni prijevod] – izri?ite odredbe koje bi države ?lanice ovlaš?ivale na donošenje potrebnih mjera u borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova pla?anja, ta okolnost nije ih onemogu?avala u tome da, prije tog stupanja na snagu, donose spomenute mjere s obzirom na to da je borba država ?lanica protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova pla?anja cilj koji Šesta direktiva priznaje i poti?e, ?ak i u uvjetima nepostojanja izri?itog ovlaštenja zakonodavca Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

45 Na taj na?in, u okviru primjene ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive države ?lanice mogu, koriste?i se svojom marginom prosudbe, uvesti odre?ena ograni?enja u primjenu sustava PDV grupe pod uvjetom da su ona u skladu s ciljevima te direktive namijenjenima spre?avanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova pla?anja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

46 U ovom slu?aju, iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev i njema?ke vlade proizlazi ponajprije to da je njema?ki zakonodavac iskoristio mogućnost koju mu pruža ?lanak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive, i to posredstvom ?lanka 2. stavka 2. to?ke 2. UStG-a, koji predvi?a mogućnost stvaranja „poreznih grupa”.

47 Iz istih pojašnjenja tako?er proizlazi da u njema?kom pravu – iako se nositelj PDV grupe smatra jedinstvenim poreznim obveznikom te grupe u smislu ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive – ?lanak 73. AO-a propisuje da organski povezano društvo može, ovisno o slu?aju, biti dužno platiti poreze ostalih ?lanova svoje porezne grupe, uklju?uju?i i njezina nositelja, za koje je, u poreznom smislu, relevantna porezna grupa koju ?ine.

48 Kada je rije?, najprije, o pitanju protivi li se ?lanku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive njema?ka praksa koja se sastoji od toga da se kao jedinstveni porezni obveznik odredi

Plan PDV grupe, to jest njezin nositelj, a ne sama ta grupa, valja pojasniti da, iako je Sud u biti odlučio, u presudama od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19. i 20.) te od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 34., 35. i 37.), da je PDV grupa, kao porezni obveznik, dužna platiti PDV, to znači da ako nekoliko pravno neovisnih Planova PDV grupe zajedno čine jedinstvenog poreznog obveznika, mora postojati jedan predstavnik, koji preuzima obveze u vezi s PDV-om koje grupa ima prema poreznim tijelima. Međutim, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive ne sadržava nijednu odredbu koja se tiče određivanja predstavnika PDV grupe odnosno oblika u kojem on preuzima obveze poreznog obveznika te grupe.

49 U tom pogledu te neovisno o mogućnosti da se predvidi to da jedan od Planova predstavlja PDV grupu, ciljevi navedeni u točki 43. mogu opravdati to da se kao jedinstveni porezni obveznik odredi nositelj PDV grupe ako on može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su njezini Planovi, čime se osigurava pravilna naplata PDV-a.

50 Međutim, još je potrebno to da okolnost da ulogu jedinstvenog poreznog obveznika, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, obavlja nositelj PDV grupe, koji je predstavlja, a ne sama ta grupa, ne dovede do rizika od poreznih gubitaka.

51 Iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev, kako su navedena u točki 28. ove presude, kao i iz pojašnjenja koja je njemačka vlada pružila u svojim pisanim očitovanjima proizlazi to da, čim obveza prijave koju ima taj nositelj obuhvaća usluge koje su pružili i primili svi Planovi te grupe i čim porezni dug koji iz toga proizlazi uključuje sve navedene usluge, rezultat je jednak onom koji bi se postigao da je sama PDV grupa obveznik plaćanja tog poreza.

52 Iz navedenih pojašnjenja proizlazi i to da iako, na temelju njemačkog prava, sve obveze na ime PDV-a padaju na spomenutog nositelja, u njegovu svojstvu predstavnika PDV grupe pred nadležnim poreznim tijelima, ta se tijela mogu, po potrebi, obratiti ostalim subjektima koji su Planovi navedene grupe, oslanjajući se na članak 73. AO-a.

53 S obzirom na prethodna razmatranja, valja smatrati da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da država članica kao jedinstvenog obveznika PDV-a odredi Planu PDV grupe, to jest njezina nositelja, a ne samu tu grupu, ako navedeni nositelj može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su Planovi te grupe te pod uvjetom da to određivanje ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka.

Drugo pitanje

54 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u slučaju subjekta koji čini jedinstvenog poreznog obveznika PDV grupe i koji obavlja, s jedne strane, gospodarske djelatnosti za koje je porezni obveznik i, s druge strane, djelatnosti u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti, u odnosu na koje se ne smatra obveznikom PDV-a na temelju članka 4. stavka 5. Šeste direktive, pružanje usluga subjekta Plana te grupe povezano s navedenim izvršavanjem smatrati pružanjem usluga u sklopu gospodarske djelatnosti navedenog jedinstvenog poreznog obveznika, ali za potrebe njegove djelatnosti javnog tijela, koje se može oporezivati u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) te direktive.

55 Valja najprije podsjetiti na to da se, u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) Šeste direktive, pružanjem usluga uz naknadu smatra pružanje usluga koje porezni obveznik obavlja besplatno za svoje privatne potrebe ili potrebe svojih zaposlenika odnosno, općenitije, u svrhe koje se ne odnose na njegovo poslovanje.

56 Sud je već ocijenio da članak 6. stavak 2. točka (b) Šeste direktive onemogućuje da porezni

obveznik ili njegovi zaposlenici prime, bez plaćanja poreza, usluge poreznog obveznika za koje bi privatna osoba morala platiti PDV (presuda od 20. siječnja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 23.).

57 Suprotno tomu, članak 6. stavak 2. točka (b) Šeste direktive nema za cilj uspostaviti pravilo prema kojem se transakcije koje ne ulaze u područje primjene sustava PDV-a mogu smatrati obavljenima „u svrhe koje se ne odnose” na poslovanje u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, t. 38.).

58 Iz toga slijedi da bi u situaciji u kojoj jedinstveni porezni obveznik PDV grupe prima usluge namijenjene području svoje djelatnosti javnog tijela od subjekta koji je član te grupe, ocjena o oporezivosti takvog pružanja usluga na temelju članka 6. stavka 2. točke (b) Šeste direktive značilo da se ono smatra obavljenim u svrhe koje se ne odnose na poslovanje, time bi se navedena djelatnost izjednačilo s djelatnošću javnog tijela, koja se nalazi izvan područja primjene PDV-a, u skladu s člankom 4. stavkom 5. Šeste direktive.

59 Takvim bi se tumačenjem oduzeo smisao članku 2. točki 1. i članku 4. stavku 5. Šeste direktive.

60 Nadalje, valja pojasniti to da se, u svakom slučaju, članak 6. stavak 2. točka (b) Šeste direktive odnosi samo na transakcije obavljene „besplatno”, koje se – za potrebe oporezivanja PDV-om – smatraju transakcijama obavljenima uz naknadu (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 24.).

61 U ovom slučaju, kao što je to naglašeno u točkama 13. i 17. ove presude i kao što je to nezavisna odvjetnica također istaknula u točki 50. svojeg mišljenja, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku jasno proizlazi to da je nositelj S isplatio novčanu naknadu društvu U-GmbH za njegove usluge istraživanja, i to kako u sklopu svoje gospodarske djelatnosti tako i u sklopu djelatnosti javnog tijela.

62 Prema tome, budući da se pružanje usluga o kojem je riječ obavlja uz naknadu, u smislu članka 2. Šeste direktive, ni na koji način nije moguće primijeniti njezin članak 6. stavak 2. točku (b).

63 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da pravo Unije treba tumačiti na način da u slučaju subjekta koji čini jedinstvenog poreznog obveznika grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama i koji obavlja, s jedne strane, gospodarske djelatnosti za koje je porezni obveznik i, s druge strane, djelatnosti u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti, u odnosu na koje se ne smatra obveznikom PDV-a na temelju članka 4. stavka 5. Šeste direktive, pružanje usluga subjekta člana te grupe povezano s navedenim izvršavanjem ne treba oporezivati u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) te direktive.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet –

Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje

treba tumačiti na način da mu se:

ne protivi to da država članica kao jedinstvenog poreznog obveznika grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, odredi nositelja te grupe ako on može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su članovi te grupe te pod uvjetom da to određivanje ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka.

2. Pravo Unije

treba tumačiti na način da:

u slučaju subjekta koji čini jedinstvenog poreznog obveznika grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama i koji obavlja, s jedne strane, gospodarske djelatnosti za koje je porezni obveznik i, s druge strane, djelatnosti u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti, u odnosu na koje se ne smatra obveznikom poreza na dodanu vrijednost na temelju članka 4. stavka 5. Šeste direktive, pružanje usluga subjekta člana te grupe povezano s navedenim izvršavanjem ne treba oporezivati u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) te direktive.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački