

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. decembra 2022(\*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – člen 4(4), drugi pododstavek – Davčni zavezanci – Možnost držav članic, da kot enega davčnega zavezanca obravnavajo subjekte, ki so kljub temu, da so pravno neodvisni, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezani (skupina za DDV) – Nacionalna ureditev, s katero je nosilec skupine za DDV določen kot en davčni zavezanec – Notranje storitve skupine za DDV – člen 6(2)(b) – Brezplačno opravljene storitve – Pojem „za druge namene kot za namene dejavnosti““

V zadevi C-269/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 7. maja 2020, ki je na Sodišču prispela 18. junija 2020, v postopku

**Finanzamt T**

proti

**S,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, P. G. Xuereb (poročevalec), T. von Danwitz, A. Kumin, sodniki, in I. Ziemele, sodnica,

generalna pravobranilka: L. Medina,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado J. Möller in S. Heimerl, agenta,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in R. Pethke, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 27. januarja 2022

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(4) in člena 6(2)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL,

posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt T (davčna uprava v T, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) in S, nemško ustanovo javnega prava, glede obdavčitve te ustanove z davkom na dodano vrednost (DDV) za davčno leto 2005.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1). Vendar se glede na čas dejanskega stanja iz spora o glavni stvari za ta spor še naprej uporablja Šesta direktiva.

4 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

5 Člen 4 te direktive je določal:

„1. ‚Dadni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[...]

4. Uporaba besede ‚neodvisno‘ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

S pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

5. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se ti organi štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

Države članice lahko štejejo dejavnosti teh organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti.“

6 Člen 6(2) navedene direktive je določal:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

- (a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;
- (b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

7 Člen 17(2) iste direktive je določal:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

- (a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.

[...]“

### **Nemško pravo**

8 Člen 2 Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Poslovna ali poklicna dejavnost se ne opravlja neodvisno:

[...]

2. Če je pravna oseba glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje nosilca integrirane skupine (davčna skupina). Čeinki davčne skupine so omejeni na notranje storitve med sestavnimi deli podjetja v državi. Ti sestavni deli se obravnavajo kot eno podjetje. [...]

[...]“

9 Člen 3(9a) UStG določa:

„Za drugo opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

1. to, da podjetnik uporablja blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja in za katero nastane pravica do celotnega ali delnega odbitka vstopnega davka, za namene, ki niso povezani s podjetjem, ali za zasebno rabo svojih zaposlenih, razen če gre za majhne pozornosti; to ne velja, če je pravica do odbitka vstopnega davka izključena na podlagi člena 15(1b) ali če je treba izvesti popravek odbitka vstopnega davka na podlagi člena 15a(6a);
2. to, da podjetnik brezplačno opravlja druge storitve za namene, ki niso povezani s podjetjem, ali za zasebno rabo svojih zaposlenih, razen če gre za majhne pozornosti.“

10 Člen 73 Abgabenordnung (davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: AO), določa:

„Integrirana družba jam?i za pla?ilo davkov nosilca integrirane skupine, za katere je dav?na skupina, ki jo ta družba in ta nosilec sestavljata, dav?no upoštevana. [...]“

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odlo?anje**

11 S, nemška ustanova javnega prava, je nosilka integrirane skupine tako za oddelek univerzitetne medicine kot tudi za družbo U-GmbH. Je zavezanka za DDV za storitve, ki jih opravlja za pla?ilo, ni pa dav?na zavezanka za dejavnosti, ki jih opravlja v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti.

12 V dav?nem obdobju iz postopka v glavni stvari je družba U-GmbH za ustanovo S opravljala storitve ?iš?enja, zagotavljanja higijene in pralne storitve ter storitve prevoza pacientov. Natan?neje, storitve ?iš?enja naj bi bile opravljene za celoten nepremi?ninski kompleks univerzitetnega oddelka medicine, katerega del so bolniške sobe, hodniki, operacijske dvorane, predavalnice in laboratoriji.

13 Iz pojasnil predložitvenega sodiš?a je razvidno, da naj bi bil po eni strani bolnišni?ni prostor kot tak v delu, v katerem je namenjen oskrbi pacientov, zajet z opravljanjem gospodarskih dejavnosti ustanove S, za katere naj bi bila ta zavezanka za DDV. Po drugi strani naj bi se predavalnice, laboratoriji in preostali prostori uporabljali za izobraževanje študentov, kar je dejavnost, s katero naj bi ta ustanova izvajala svoje prerogative javne oblasti in za katero naj se ne bi štelo, da je ta ustanova v zvezi z njo zavezanka za pla?ilo tega davka. Delež površine zadevnega nepremi?ninskega kompleksa, za katerega so bile opravljene storitve ?iš?enja v zvezi z zadnjenavedeno vrsto dejavnosti, naj bi znašal 7,6 % celotne površine navedenega nepremi?ninskega kompleksa. Družba U-GmbH naj bi za svoje storitve od ustanove S prejela pla?ilo v višini 76.085,48 EUR.

14 Dav?na uprava je po nadzoru odlo?bo o odmeri davka, ki je bila izdana ustanovi S za zadevno dav?no obdobje, popravila, ker je menila, da so njene poslovne enote tvorile enotno podjetje, za katero bi bilo treba sestaviti en sam obra?un DDV in zaradi ?esar bi bilo treba izdati eno samo odlo?bo o odmeri davka.

15 Po mnenju dav?ne uprave je storitve ?iš?enja, ki jih je ustanova S prejela v zvezi z dejavnostmi, ki spadajo v okvir njenih prerogativ javne oblasti, družba U-GmbH zanjo opravila v okviru dav?ne skupine (*Organschaft*), ki jo ta subjekta sestavljata v smislu ?lena 2(2), to?ka 2, UStG, katerega namen je, da se v nemškem pravu uporabi možnost iz ?lena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, da se osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finan?no, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, obravnavajo kot en dav?ni zavezanec.

16 Zato naj bi bile te storitve ?iš?enja opravljene v zvezi z dejavnostjo, ki ni povezana s podjetjem, in naj bi se z njimi v korist ustanove S ustvarila „brezpla?na prepuš?ena vrednost“ v skladu s ?lenom 3(9a), to?ka 2, UStG v povezavi s ?lenom 6(2)(b) Šeste direktive.

17 Dav?na uprava je glede na te elemente ob upoštevanju 7,6?odstotnega deleža površine zadevnega nepremi?ninskega kompleksa, pripisanega dejavnostim, ki jih je ustanova S opravila pri izvajanju prerogativ javne oblasti, menila, da je znesek, ki ustreza ?iš?enju tega deleža površine s strani družbe U-GmbH, znašal 5782,50 EUR. Potem ko je dav?na uprava odštela pribitek dobi?ka, ki ga je ocenila na 525,66 EUR, je dolo?ila obdav?ljivi znesek „brezpla?no prepuš?ene vrednosti“ na 5257 EUR in s tem dav?no breme, pove?ano za 841,12 EUR.

18 Zoper zavrnitev upravne pritožbe, ki jo je ustanova S vložila zoper to popravno odmerno odlo?bo, je bila vložena tožba pri Finanzgericht (finan?no sodiš?e, Nem?ija). To sodiš?e je tej

tožbi ugodilo in v bistvu navedlo, da so s tem, da sta z davčno skupino (*Organschaft*) v eno podjetje združeni nosilka integrirane skupine ustanova S in družba U-GmbH kot integrirana družba, s to skupino zajete tudi dejavnosti, ki jih opravi ta nosilka integrirane skupine pri izvajanju svojih prerogativ javne oblasti. Poleg tega po presoji navedenega sodišča pogoji za „brezplačno prepuščeno vrednost“ v skladu s členom 3(9a), točka 2, UStG niso izpolnjeni.

19 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).

20 Predložitveno sodišče najprej poudarja, da se v skladu s členom 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG za družbo, ki je organizacijsko integrirana in vključena v nosilca integrirane skupine, ki so jo oblikovale osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane (v nadaljevanju: skupina za DDV), ne šteje, da svojo gospodarsko dejavnost opravlja neodvisno. To organizacijsko integrirano družbo, ki bi morala biti, če bi se upoštevala ločeno, zavezanica za DDV, naj bi bilo treba glede na finančne, gospodarske in organizacijske povezave, ki obstajajo med njo in nosilko integrirane skupine, šteti za delojemalko zadnjenavedene. To naj bi imelo posledice za transakcije, ki jih ta družba opravi tako v razmerju do tretjih, kot tudi v razmerju do navedene nosilke integrirane skupine.

21 Predložitveno sodišče po eni strani glede transakcij, ki jih integrirana družba opravi v razmerju do tretjih, pojasnjuje, da naj bi bila zahteva v zvezi s potrebo po tem, da mora v tem primeru obstajati en sam davčni zavezanec v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, zagotovljena, čeprav ta davčni zavezanec ne bi bil integrirana družba, ampak nosilec integrirane skupine. Zadnjenavedeni naj bi bil tako zavezanec za DDV ne samo za lastne transakcije, ampak tudi za tiste, ki jih je integrirana družba opravila v razmerju do tretjih. Zato naj bi bila v obravnavani zadevi ustanova S zavezana za plačilo tega davka za transakcije, ki jih je družba U-GmbH opravila v razmerju do tretjih.

22 Po drugi strani naj bi se za transakcije, opravljene med integrirano družbo in nosilcem skupine za DDV, štelo, da so opravljene znotraj istega davčnega zavezanca, tako da naj bi bilo treba šteti, da ne spadajo na področje uporabe DDV. V obravnavani zadevi pa naj bi storitve iščenja, ki jih je družba U-GmbH opravila za ustanovo S, pomenile prav take notranje transakcije.

23 Ob upoštevanju zgoraj navedenega se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba možnost, ki jo imajo države članice na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, da določijo enega davčnega zavezanca skupine za DDV, razlagati tako, da je treba za tega davčnega zavezanca šteti, da je bodisi član te skupine, ki bi bil dolžan plačati DDV za vse transakcije, ki so jih opravili drugi člani navedene skupine („predlog odgovora A“), bodisi sama skupina za DDV, ki bi bila ločena od svojih članov. V tej drugi konfiguraciji naj bi se taka skupina obravnavala kot fiktiven subjekt, ustvarjen izključno za namene DDV („predlog odgovora B“).

24 Po mnenju predložitvenega sodišča sicer predlog odgovora A ustreza desetletjem sodne prakse Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), vendar naj bi morale Sodišče vseeno dati dodatna pojasnila zlasti glede napotkov, ki izhajajo iz sodbe z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točki 28 in 29), kar zadeva vprašanje, ali je mogoče člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da lahko država članica kot enega davčnega zavezanca namesto same skupine za DDV določi člana te skupine, in sicer nosilca te skupine.

25 V zvezi s tem predložitveno sodišče meni, da se s členom 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG v delu, v katerem je plačilo DDV osredotočeno na enega od članov skupine, poenostavlja uporaba prava DDV, kar torej ustreza cilju „poenostavitve upravnih postopkov“, ki se uresničuje s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

26 Navedeno sodišče pa meni, da iz pristopa, na podlagi katerega bi bilo treba ustvariti neodvisno skupino za DDV v smislu „fiktivnega subjekta“, ne more izhajati nobena upravna poenostavitev.

27 Poleg tega naj sodb z dne 22. maja 2008, Ampliscentifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19), z dne 9. aprila 2013, Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točki 40 in 48), in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točke 28, 29, 35 in 37), ne bi bilo mogoče razlagati tako, da se državi članici ne dovoli, da kot enega davčnega zavezanca skupine za DDV določi član te skupine, ki to skupino zastopa, torej njenega nosilca.

28 Poleg tega naj okoliščina, da je en član skupine za DDV davčni zavezanec za celotno skupino, ne bi nasprotovala solidarni odgovornosti drugih članov skupine. V zvezi s tem naj bi člen 73, prvi stavek, AO v bistvu določal solidarno odgovornost integriranih družb, kar zadeva davčni dolg nosilca navedene skupine.

29 Navedeno sodišče meni, da če bi bilo treba na vprašanje iz točke 23 te sodbe odgovoriti v skladu s predlogom odgovora B, navedenim v tej točki 23, bi to v bistvu pomenilo, da v obravnavani zadevi ni mogoče šteti, da obstaja davčna skupina med nosilko integrirane skupine, ustanovo S in integrirano družbo U-GmbH. Tako naj bi bila uporaba člena 6(2)(b) Šeste direktive izključena, ker naj bi bilo treba to zadnjenavedeno družbo, če ta davčna skupina ne bi obstajala, obravnavati kot neodvisno davčno zavezanko, ki je za ustanovo S opravila storitve, za katere bi bila dolžna plačati DDV na podlagi člena 4(1) Šeste direktive.

30 Za primer, da je pravilen predlog odgovora A, naveden v točki 23 te sodbe, pa se predložitveno sodišče poleg tega sprašuje, ali je treba sodno prakso Sodišča, ki se nanaša na člen 6(2) Šeste direktive, zlasti sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), razlagati tako, da je v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari – ki se nanaša na subjekt, kot je ustanova S, ki na eni strani opravlja gospodarske dejavnosti, za katere je davčni zavezanec, in na drugi strani dejavnosti, ki jih opravlja v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti, glede katerih se na podlagi člena 4(5) te direktive ne šteje za zavezanca za plačilo DDV – brezplačno opravljanje storitev, ki spada na področje gospodarske dejavnosti zadevnega subjekta in je namenjeno njegovemu področju delovanja kot javnega organa, mogoče obdavčiti na podlagi člena 6(2)(b) navedene direktive.

31 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da če bi bilo treba na prvo vprašanje odgovoriti s predlogom odgovora A in bi bilo zato treba člen 2(2), točka 2, UStG razlagati tako, da je v skladu s Šesto direktivo, bi to pomenilo, da je treba v obravnavani zadevi za družbo U-GmbH v skladu s to določbo nemškega prava šteti, da svoje dejavnosti ne opravlja neodvisno, tako da bi z nosilko integrirane skupine, ustanovo S, tvorila enega davčnega zavezanca. Tako ta družba za ustanovo S ne bi opravila nobene storitve za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, ampak bi bilo treba za dejavnost navedene družbe šteti, da je to lastna dejavnost navedenega nosilca integrirane skupine.

32 Treba naj bi bilo torej ugotoviti, ali je za zadnjenavedenega treba šteti, da je s sredstvi svojega podjetja – katerih del bi bila na podlagi člena 2(2), točka 2, UStG in člena 4(4), drugi

pododstavek, Šeste direktive tudi sredstva družbe U-GmbH – brezplačno opravi storitve išenja za druge namene kot za namene svoje dejavnosti v smislu lena 6(2)(b) Šeste direktive, ker so bile te storitve opravljene za njegovo podroje delovanja kot javnega organa, ki je „negospodarska dejavnost“.

33 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba pooblastilo, ki je za države lanice določeno v lenu 4(4), drugi pododstavek [Šeste direktive], da lahko kot enega davnega zavezanca obravnavajo osebe s sedežem na njihovem ozemlju, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, izvajati na način:

(a) da do obravnavanja kot enega davnega zavezanca pride pri eni od teh oseb, ki je davni zavezanec za vse transakcije teh oseb, ali pa način,

(b) da mora obravnavanje kot enega davnega zavezanca nujno – s čimer se vzame v zakup tudi obšutni izpad davnih prihodkov – voditi k DDV skupini, ločeni od med seboj tesno povezanih oseb, pri kateri gre za fiktivni subjekt, ki se ustanovi posebej za namene DDV?

2. Če je ustrezen odgovor na prvo vprašanje [predlog odgovora A]: ali iz sodne prakse Sodišča Evropske unije glede drugih namenov kot namenov lastne dejavnosti v smislu lena 6(2) [Šeste direktive] (sodba z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88) izhaja, da pri davnem zavezancu, ki:

(a) na eni strani opravlja gospodarsko dejavnost in pri tem opravlja storitve za plačilo v smislu lena 2, točka 1, [Šeste direktive], in

(b) na drugi strani hkrati opravlja dejavnost, za katero je zadolžen v okviru javne oblasti (oblastvena dejavnost), za katero se v skladu s lenom 4(5) [Šeste direktive] ne šteje za davnega zavezanca,

za opravljanje brezplačne storitve s podroja njegove gospodarske dejavnosti za podroje njegove oblastvene dejavnosti ne pride do obdavčenja v skladu s lenom 6(2), točka (b), [Šeste direktive]?”

## **Vprašanji za predhodno odločanje**

### ***Prvo vprašanje***

34 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba len 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država lanica kot enega zavezanca za plačilo DDV ne določi same skupine za DDV, ampak lana te skupine, in sicer njenega nosilca.

35 Opozoriti je treba, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je (glej zlasti sodbo z dne 24. februarja 2022, Airhelp (Zamuda nadomestnega leta), C-451/20, EU:C:2022:123, točka 22 in navedena sodna praksa).

36 Poleg tega iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in zahtev načela enakosti izhaja, da je treba izraze iz določbe prava Unije, ki za določitev svojega pomena in obsega ne napotuje izrecno na pravo držav lanic, običajno v vsej Evropski uniji razlagati avtonomno in enotno (glej v tem smislu sodbo z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 33 in

navedena sodna praksa).

37 Za enotno uporabo Šeste direktive je zlasti potrebno, da se pojem „finančna tesna povezava“ v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, te direktive razlaga avtonomno in enotno. Taka razlaga je potrebna kljub temu, da je za države članice ureditev iz tega člena izbirna, in sicer zato, da se prepriča, da bi med državami članicami ob uvedbi te ureditve obstajala razhajanja pri njeni uporabi (glej v tem smislu po analogiji sodbo z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 44 in navedena sodna praksa).

38 V zvezi s tem iz besedila člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da ta člen vsaki državi članici dovoljuje, da več subjektov šteje za enega davčnega zavezanca, če imajo ti subjekti sedež na ozemlju te države članice ter so, čeprav so pravno neodvisni, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezani. Iz besedila tega člena izhaja, da za njegovo uporabo ni potrebna izpolnitev drugih pogojev. Ta člen prav tako ne določa možnosti, da države članice gospodarskim subjektom za oblikovanje skupine za DDV postavijo druge pogoje (glej v tem smislu sodbo z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 35 in navedena sodna praksa).

39 Za izvajanje ureditve, določene s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, se zahteva, da nacionalna ureditev, sprejeta na podlagi te določbe, omogoča, da se subjekti, ki so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezani, ne štejejo več za ločene zavezanke za DDV, zato da jih je mogoče šteti za enega davčnega zavezanca. Kadar država članica tako uporabi navedeno določbo, subjekta ali subjektov, ki so podrejeni v smislu te določbe, ni mogoče šteti za davčnega zavezanca ali davčne zavezance v smislu člena 4(1) Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19 in navedena sodna praksa).

40 Iz tega izhaja, da izenažitev z enim davčnim zavezancem v skladu s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izključuje možnost, da bi člani skupine za DDV še naprej ločeno predložili obračun DDV ter da bi bili znotraj in zunaj svoje skupine identificirani kot davčni zavezanci, ker lahko le en davčni zavezanec predloži navedene davčne obračune. S to določbo se torej nujno zahteva, da se v primeru, da jo država članica uporabi, z nacionalno ureditvijo, sprejeto zaradi prenosa, določi, da je za davek zavezan zgolj en subjekt in da se skupini dodeli le ena identifikacijska številka za DDV (sodba z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točki 19 in 20).

41 Iz tega izhaja, da je treba v takem položaju za storitve, ki jih opravi tretji v korist člana skupine za DDV, za namene DDV šteti, kot da niso bile opravljene v korist tega člana, ampak v korist skupine za DDV, ki ji ta član pripada (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, točka 46 in navedena sodna praksa).

42 V zvezi s kontekstom člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive je treba navesti, da niti iz te določbe niti iz sistema, uvedenega s to direktivo, ne izhaja, da gre pri tej določbi za določbo o odstopanju ali za posebno določbo, ki bi jo bilo treba razlagati ozko. Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, pogoja v zvezi z obstojem finančne tesne povezave ni mogoče razlagati ozko (glej po analogiji v zvezi s členom 11 Direktive o DDV sodbi z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 36, in z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 45).

43 V zvezi s cilji, ki jim sledi člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, je treba najprej opozoriti, da je iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije (COM(73) 950 final), ki je pripeljal do sprejetja Šeste direktive, razvidno, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem te določbe državam članicam omogočiti, da lastnosti davčnega zavezanca ne vežejo vedno na

pojem „neodvisnost, ki je zgolj pravna“, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja nekaterih zlorab, kot je razdelitev enega podjetja na več ločenih davčnih zavezancev, zato da bi bilo lahko to podjetje upravičeno do posebne obravnave (glej v tem smislu sodbi z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37 in navedena sodna praksa, ter z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 35 in navedena sodna praksa).

44 V zvezi s tem Šesta direktiva do začetka veljavnosti tretjega pododstavka njenega člena 4(4), ki izhaja iz Direktive Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL 2006, L 221, str. 9), ni vsebovala izrecnih določb, s katerimi bi bila državam članicam dana možnost, da sprejmejo ukrepe, ki so potrebni za preprečevanje davčne utaje ali izogibanja davkom, vendar zaradi te okoliščine državam članicam ni bila odvzeta možnost, da take ukrepe sprejmejo pred začetkom te veljavnosti, ker je boj držav članic proti goljufijam in izogibanju davkom cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja, tudi kadar ni izrecnega pooblastila zakonodajalca Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 42 in navedena sodna praksa).

45 Za uporabo člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive so tako lahko države članice, in sicer v okviru svoje diskrecijske pravice, za uporabo ureditve skupine za DDV določile nekatere omejitve, če so te ustrezale ciljem te direktive v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 41 in navedena sodna praksa).

46 V obravnavani zadevi iz pojasnil predložitvenega sodišča in nemške vlade najprej izhaja, da je nemški zakonodajalec uporabil možnost, ki je dana s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, in sicer s členom 2(2), točka 2, UStG, ki določa možnost oblikovanja „davčnih skupin“.

47 Iz istih pojasnil prav tako izhaja, da v skladu z nemškim pravom, čeprav se nosilec skupine za DDV šteje za enega davčnega zavezanca v zvezi s to skupino v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, člen 73 AO določa, da lahko integrirana družba po potrebi jamči za plačilo davkov preostalih članov davčne skupine, katere del je, vključno z davki nosilca te skupine, za katere je davčna skupina, ki jo ti sestavljajo, davčno upoštevna.

48 Najprej, v zvezi z vprašanjem, ali člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje nemški praksi, v skladu s katero se kot en davčni zavezanec ne določi skupina za DDV, ampak njen član, to je nosilec integrirane skupine, je treba pojasniti, da je sicer Sodišče v sodbah z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točki 19 in 20), in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-77/13, EU:C:2014:2225, točke 34, 35 in 37), v bistvu razsodilo, da je skupina za DDV kot davčni zavezanec tista, ki je dolžna plačati DDV, vendar mora, kadar več pravno neodvisnih članov skupine za DDV skupaj sestavlja enega samega davčnega zavezanca, obstajati enoten glavni sogovornik, ki prevzame obveznosti te skupine za DDV v razmerju do davčnih organov. Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive pa ne vsebuje nobene določbe glede imenovanja zastopnika skupine za DDV niti glede oblike, v kateri ta prevzame obveznosti, ki jih ima taka skupina kot davčni zavezanec.

49 V zvezi s tem in neodvisno od možnosti določitve, da eden od članov zastopa skupino za DDV, bi bilo mogoče s cilji iz točke 43 utemeljiti, da se nosilec skupine za DDV določi kot en davčni zavezanec, kadar lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del te skupine, s čimer se omogoči zagotovitev pravnega pobiranja DDV.

50 Ob tem je potrebno tudi, da okoliščina, da vloge enega davčnega zavezanca v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ne opravlja skupina za DDV, temveč nosilec te skupine, ne povzroči tveganja davčnih izgub.

51 Iz pojasnil predložitvenega sodišča, kot so navedena v točki 28 te sodbe, in nemške vlade v pisnem stališču pa je razvidno, da bi, ker obveznost predložitve obračuna DDV, ki jo ima ta nosilec integrirane skupine, zajema storitve, ki jih opravijo in prejmejo vsi člani te skupine, in ker davčni dolg, ki iz tega izhaja, zajema vse te storitve, to pripeljalo do enakega rezultata kot v primeru, da bi bila skupina za DDV zavezanica za plačilo tega davka.

52 Iz navedenih pojasnil prav tako izhaja, da naj bi bile na podlagi nemškega prava sicer vse obveznosti glede DDV naložene navedenemu nosilcu integrirane skupine kot zastopniku skupine za DDV pri davčnih upravah, vendar se lahko te davčne uprave po potrebi obrnejo na preostale subjekte, ki so del navedene skupine, in sicer ob sklicevanju na člen 73 AO.

53 Ob upoštevanju zgoraj navedenih elementov je treba ugotoviti, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica kot enega zavezanca za plačilo DDV ne določi skupine za DDV, ampak član te skupine, in sicer nosilca te skupine, kadar lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del te skupine, in če ta določitev ne povzroči tveganja davčnih izgub.

### **Drugo vprašanje**

54 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba v primeru subjekta, ki je en davčni zavezanec skupine za DDV ter ki opravlja na eni strani gospodarske dejavnosti, za katere je davčni zavezanec, in na drugi strani dejavnosti, ki jih opravlja v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti, za katere se na podlagi člena 4(5) Šeste direktive ne šteje za zavezanca za plačilo DDV, opravljanje storitev, ki so povezane z navedenim izvajanjem prerogativ javne oblasti, s strani subjekta, ki je del te skupine, obravnavati kot opravljanje storitev, ki spada na področje gospodarske dejavnosti navedenega enega davčnega zavezanca in je namenjeno njegovemu področju delovanja kot javnega organa ter ki ga je mogoče obdavčiti na podlagi člena 6(2)(b) te direktive.

55 Najprej je treba opozoriti, da se v skladu s členom 6(2)(b) Šeste direktive za opravljanje storitev za plačilo šteje opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali, splošneje, za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

56 Sodišče je že razsodilo, da člen 6(2)(b) Šeste direktive preprečuje, da bi davčni zavezanec ali člani njegovega osebja brez davka pridobili storitve davčnega zavezanca, za katere bi morala fizična oseba plačati DDV (sodba z dne 20. januarja 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 23).

57 Vendar namen ?lena 6(2)(b) Šeste direktive ni uvesti pravilo, na podlagi katerega bi se lahko štelo, da so transakcije, za katere se sistem DDV ne uporablja, izvedene za „druge namene“ kot za namene dejavnosti v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, točka 38).

58 Iz tega sledi, da kadar en dav?ni zavezanec skupine za DDV prejme storitve od subjekta, ki je del te skupine, ki so namenjene njegovemu podro?ju delovanja kot javnega organa, bi se s stališ?em, da je taka storitev obdav?ljiva na podlagi ?lena 6(2)(b) Šeste direktive, štelo, da je navedena storitev opravljena za druge namene kot za namene dejavnosti in bi bilo torej delovanje javnega organa, ki je v skladu s ?lenom 4(5) Šeste direktive zunaj podro?ja uporabe DDV, izena?eno s takšno dejavnostjo.

59 S tako razlago bi se odvzel smisel tako ?lenu 2, točka (1), kot ?lenu 4(5) Šeste direktive.

60 Poleg tega je treba pojasniti, da se ?len 6(2)(b) Šeste direktive vsekakor nanaša le na transakcije, ki se opravijo „brezpla?no“ in so za namene obdav?itve z DDV izena?ene s transakcijami, opravljenimi za pla?ilo (glej v tem smislu sodbo z dne 20. januarja 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 24).

61 V obravnavani zadevi pa je, kot je bilo poudarjeno v to?kah 13 in 17 te sodbe in kot je generalna pravobranilka prav tako navedla v to?ki 50 sklepnih predlogov, iz predložitvene odlo?be jasno razvidno, da je nosilka integrirane skupine, ustanova S, pla?ala za storitve ?iš?enja, ki jih je družba U-GmbH opravila bodisi na podro?ju gospodarske dejavnosti te ustanove bodisi na podro?ju delovanja te ustanove kot javnega organa.

62 Ker so bile zadevne storitve opravljene za pla?ilo v smislu ?lena 2 Šeste direktive, se ?len 6(2)(b) te direktive torej ne uporablja.

63 Glede na zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da v primeru subjekta, ki je en dav?ni zavezanec skupine za DDV ter ki opravlja na eni strani gospodarske dejavnosti, za katere je dav?ni zavezanec, in na drugi strani dejavnosti, ki jih opravlja v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti, za katere se na podlagi ?lena 4(5) Šeste direktive ne šteje za zavezanca za pla?ilo DDV, opravljanje storitev, ki so povezane z navedenim izvajanjem prerogativ javne oblasti, s strani subjekta, ki je del te skupine, ne sme biti obdav?eno na podlagi ?lena 6(2)(b) te direktive.

## **Stroški**

64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

**1. ?len 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)**

**je treba razlagati tako, da**

**ne nasprotuje temu, da država ?lanica kot enega dav?nega zavezanca za skupino, ki jo sestavljajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finan?no, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, dolo?i nosilca te skupine, kadar lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del te skupine, in ?e ta dolo?itev**

ne povzroči tveganja davčnih izgub.

## 2. Pravo Unije

je treba razlagati tako, da

v primeru subjekta, ki je en davčni zavezanec za skupino, ki jo sestavljajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, ter ki opravlja na eni strani gospodarske dejavnosti, za katere je davčni zavezanec, in na drugi strani dejavnosti, ki jih opravlja v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti, za katere se na podlagi člena 4(5) Šeste direktive ne šteje za zavezanca za plačilo davka na dodano vrednost, opravljanje storitev, ki so povezane z navedenim izvajanjem prerogativ javne oblasti, s strani subjekta, ki je del te skupine, ne sme biti obdavčeno na podlagi člena 6(2)(b) te direktive.

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.