

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

LAILE MEDINE

od 13. siječnja 2022.(1)

Predmet C-141/20

Finanzamt Kiel

protiv

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – PDV grupe – Određivanje žlana PDV grupe kao poreznog obveznika – Gospodarske djelatnosti koje se samostalno obavljaju – Presuda Larentia + Minerva (C-108/14 i C-109/14)”

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odnosi se na tumačenje žlanka 4. stavaka 1. i 4., žlanka 21. stavka 1. točke (a) i žlanka 21. stavka 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ(2). Upućen je u okviru spora između društva Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (u daljnjem tekstu: NGD) i Finanzamta Kiel (Porezna uprava u Kielu, Njemačka, u daljnjem tekstu: Finanzamt) u pogledu određivanja grupe poreza na dodanu vrijednost (PDV) kao poreznog obveznika.

2. PDV grupe su pravna fikcija koja je za potrebe PDV-a predviđena Šestom direktivom, a moguće ih je tretirati jednako kao pojedinačnog poreznog obveznika koji je samostalno registriran u svrhe PDV-a. One služe pojednostavljivanju obveza u vezi s PDV-om (to jest, znatno olakšavaju prijavljivanje PDV-a za grupe društava jer omogućuju podnošenje jedinstvene prijave PDV-a za djelatnosti svih žlanova grupe) i suzbijanju poreznih zloupotreba. Osim toga, PDV se u okviru takvih grupa ne obračunava na isporuke robe i usluga koje se obavljaju između žlanova grupe.

3. Međutim, za njemački sustav PDV grupa u akademskim je komentarima navedeno da je sličan bajkama braće Grimm: „[taj sustav] podsjeća na otrovnu jabuku koju je zla kraljica dala Snjeguljici. Iako je osmišljen s ciljem pojednostavljenja, PDV grupe postale su središte pozornosti revizija koje provode njemačka porezna tijela [...] te su dovele do brojnih sudskih sporova [...], što je rezultiralo birokratskom džunglom za porezne obveznike koji se često izgubljeno pitaju hoće li njihova navodna PDV grupa proći reviziju.”(3)

4. Ovo mišljenje treba promatrati u vezi s mišljenjem koje iznosim u usporednom predmetu C-

269/20, Finanzamt T, posebice zato što se prvo pitanje koje je XI. vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) uputilo u ovom predmetu dosegom podudara s prvim pitanjem koje je V. vijeće tog suda uputilo u predmetu C-269/20.

I. Pravni okvir

A. Pravo Europske unije

5. Šesta direktiva je s ukinom od 1. siječnja 2007. zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ(4). Međutim, na slučaj iz glavnog postupka vremenski je i dalje primjenjiva Šesta direktiva.

6. Članak 4. Šeste direktive, naslovljen „Porezni obveznici”, propisuje:

„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 ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos poslodavca i zaposlenika 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 usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

[...]”

7. Članak 21. Šeste direktive, naslovljen „Osobe koje su dužne platiti porez”, među ostalim propisivao je:

„1. Prema unutarnjem sustavu, sljedeće su osobe dužne platiti porez na dodanu vrijednost:

(a) porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga, osim u slučajevima iz točaka (b) i (c).

[...]

3. U situacijama navedenima u stavcima 1. i 2., države članice mogu odrediti da je za plaćanje poreza umjesto osobe koja ga je dužna platiti solidarno odgovorna druga osoba.

[...]” [neslužbeni prijevod]

B. Nacionalno pravo

8. Članak 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: UStG), naslovljen „Poduzetnici, poduzeća”, propisuje:

„1. Poduzetnik je onaj koji samostalno obavlja neku industrijsku, trgovačku, obrtničku ili profesionalnu djelatnost. Poduzeće podrazumijeva sve industrijske, trgovačke, obrtničke ili profesionalne djelatnosti poduzetnika. Pod ‚industrijskom, trgovačkom, obrtničkom ili

profesionalnom djelatnošću podrazumijeva se svaka trajna djelatnost koja se obavlja radi stjecanja prihoda, čak i u nedostatku namjere stjecanja dobiti ili ako skupina osoba obavlja svoje djelatnosti samo u odnosu na svoje članove.

2. 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 integrirane grupe (porezna grupa, „Organschaft”). Učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između sastavnih jedinica poduzeća u [Njemačkoj]. Ove sastavne jedinice trebaju se smatrati jednim poduzećem. Ako se upravni odbor nositelja integrirane grupe nalazi u inozemstvu, ekonomski najvažnija poslovna jedinica poduzeća u [Njemačkoj] smatra se poduzetnikom.

[...]”

II. Zinjenično stanje koje je dovelo do spora u glavnom postupku i prethodna pitanja

9. Stranke se spore oko toga je li tijekom 2005. (u daljnjem tekstu: sporna godina) postojala porezna grupa između subjekta „A” kao nositelja integrirane grupe i NGD-a, tužitelja u glavnom postupku, kao organski povezanog društva.

10. NGD je Gesellschaft mit beschränkter Haftung (društvo s ograničenom odgovornošću), osnovan u skladu s njemačkim pravom na temelju javnobilježničkog akta od 29. kolovoza 2005. Članovi tog društva su A (51 %) i C e.V. (49 %). A je javnopravno tijelo a C e.V. je registrirana udruga. Jedini direktor društva NGD u spornoj godini bila je osoba E, koja je ujedno bila i jedini direktor javnopravnog tijela A te član izvršnog odbora udruge C e.V.

11. Prije osnivanja društva NGD dvije su verzije njegova društvenog ugovora predstavljene Finanzamtu kako bi se potonji očitovao o postojanju porezne grupe između javnopravnog tijela A i udruge C e.V. Finanzamt je obavijestio društvo NGD da je samo druga verzija tog društvenog ugovora ispunjavala mjerodavne uvjete u pogledu financijske integriranosti. Međutim, društvo NGD osnovano je na temelju prve verzije društvenog ugovora. Druga verzija je tek 2010. javnobilježnički ovjerena i unesena u registar trgovačkih društava.

12. Revizor je u okviru vanjske revizije društva NGD utvrdio da u spornoj godini između društva NGD i javnopravnog tijela A nije postojala porezna grupa, jer društvo NGD nije bilo financijski integrirano u poduzeće javnopravnog tijela A. Javnopravno tijelo A, premda je s 51 % imalo većinski udio u temeljnom kapitalu društva NGD, zbog pravila iz društvenog ugovora nije imalo većinsko pravo glasa te stoga nije moglo ostvarivati svoje odluke u odnosu na društvo NGD.

13. Društvo NGD je 30. prosinca 2013. podnijelo svoju prijavu PDV-a za godinu 2005. U toj se prijavi nije očitovalo o ishodu eventualne naknadne kontrole u kojoj bi se ispitalo je li zajedno s javnopravnim tijelom A činilo jedinstvenog poreznog obveznika.

14. Finanzamt je odlukom od 30. svibnja 2014. prihvatio stajalište vanjskog revizora te je posljedično otklonio pridržaj u pogledu naknadne kontrole.

15. Finanzamt je 3. veljače 2017. kao neosnovan odbio prigovor koji je društvo NGD podnijelo protiv te odluke, uz obrazloženje da između društva NGD i javnopravnog tijela A zbog nepostojanja financijske integriranosti nije postojala porezna grupa.

16. Međutim, Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Financijski sud Schleswig-Holsteina,

Njemačka) je tužbu koju je društvo NGD podnijelo protiv te odluke prihvatio presudom od 6. veljače 2018., kojom je određeno da društvo NGD ne duguje nikakav PDV. Prema navodu tog suda, uvjet u pogledu financijske integriranosti u poduzeće javnopravnog tijela A ispunjavala je i prva verzija NGD-ova društvenog ugovora, koji je bio na snazi tijekom sporne porezne godine. Finanzamt je stoga pogrešno utvrdio da porezna grupa nije postojala. Sud je u tom pogledu uputio na točke 44. i 45. presude od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, u daljnjem tekstu: presuda Larentia + Minerva). Posljedično je presudio da je Finanzamtov zahtjev – da nositelj integrirane grupe mora uz većinski udio u kapitalu imati i većinsko pravo glasa u društvu NGD – prekoračio ono što je bilo nužno za postizanje ciljeva sprežavanja zloporabne prakse ili postupanja i borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza.

17. Finanzamt je Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, odnosno sud koji je uputio zahtjev) protiv te presude podnio kasacijsku žalbu (*Revision*).

18. Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud), zasjedajući u svojem XI. vijeću, za početak je naveo da bi žalba bila osnovana ako bi se spor iz glavnog postupka rješavao samo s obzirom na važeće nacionalno pravo. Razlog tomu je činjenica da kvalifikacija određenih subjekata kao porezne grupe podliježe uvjetu financijske integriranosti, koji zahtijeva da nositelj integrirane grupe ima većinsko pravo glasa. Nakon donošenja presude Larentia + Minerva nije bilo promjena u zakonodavstvu. Uvjet u pogledu odnosa nadređenosti i podređenosti između nositelja integrirane grupe i organski povezanog subjekta još uvijek postoji u njemačkom pravu, unatoč pojašnjenju koje je Sud u tom pogledu pružio u navedenoj presudi.

19. S obzirom na te činjenice, sud koji je uputio zahtjev pita, kao prvo, je li njemački institut porezne grupe (*Organshaft*) u skladu s pravom Unije i, osobito, može li se uvjet financijske integriranosti, kako proizlazi iz članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a, i dalje primjenjivati(5). Kao drugo, pita može li se njemački institut porezne grupe opravdati ako članak 4. stavak 1. Šeste direktive tumačimo u vezi s njezinim člankom 4. stavkom 4. prvim podstavkom(6).

20. Stoga je XI. vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) odlučilo prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3. [Šeste direktive] tumačiti na način da te odredbe dopuštaju državi članici da umjesto PDV grupe (*Organkreis*, grupe koju se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom) kao poreznog obveznika odredi člana PDV grupe (*Organträger*, nositelja integrirane grupe)?

2. Ako je odgovor na 1. pitanje niječan: je li u tom slučaju moguće pozivati se na članak 4. stavak 4. drugi podstavak u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3. [Šeste direktive)?

3. Treba li prilikom ocjene koju je potrebno provesti u skladu s [točkama 44. i 45. presude Larentia + Minerva], to jest ocjene toga čini li zahtjev financijske integracije sadržan u članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici [UStG-a] dopuštenu mjeru koja je nužna i primjerena za postizanje ciljeva sprežavanja zloporabne prakse i postupanja ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, primijeniti restriktivan ili ekstenzivan kriterij?

4. Treba li članak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak [Šeste direktive] tumačiti na način da te odredbe dopuštaju državi članici da smatra da neka osoba nije samostalna u smislu članka 4. stavka 1. [te direktive] ako je financijski, gospodarski i organizacijski tako integrirana u poduzeće drugog poduzetnika (*Organträger*, nositelja integrirane grupe) da nositelj integrirane grupe u

odnosu na tu osobu može ostvarivati svoju volju i time tu osobu spriježiti da u svojem postupanju odstupa od njega?”

III. Analiza

21. U skladu sa zahtjevom Suda, usredotožit u se samo na prvo i četvrto prethodno pitanje.

A. Sažetak argumenata stranaka

22. Pisana ožetovanja podnijeli su društvo NGD, njemačka i talijanska vlada te Europska komisija.

1. O prvom prethodnom pitanju

23. Društvo NGD smatra da sud koji je uputio zahtjev s pravom istie da je ocjena u skladu s točkama 45. i 46. presude Larentia + Minerva – namijenjena utvrživanju toga je li njemačkim pravom propisan uvjet financijske integriranosti nužan i primjeren za postizanje ciljeva sprežavanja zlouporabe ili borbe protiv porezne prijevare ili izbjegavanja poreza – relevantna samo ako se članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica UStG-a ne protivi pravu Unije (u dijelu u kojem određuje poreznog obveznika odstupajuđi od prava Unije). Ako bi se takav pristup prihvatio, kasacijsku žalbu koju je podnio Finanzamt automatski bi trebalo odbiti zbog toga što navedena odredba nije u skladu s pravom Unije.

24. Njemačka vlada osporava dopuštenost prvog pitanja. Tvrdi da ono nije relevantno za ishod spora u glavnom postupku, koji se u bitnome odnosi na to je li između društva NGD i javnopravnog tijela A kao nositelj integrirane grupe postojala dovoljna financijska integriranost.

25. Podredno, ona iznosi svoja zapažanja kako o pitanju sukladnosti nacionalnog instituta porezne grupe (*Organshaft*) s pravom Unije tako i o pitanju zakonitosti činjenice da taj institut omogućuje da se pojedinačni član PDV grupe odredi kao jedinstveni porezni obveznik koji će predstavljati tu grupu.

26. Kao prvo, kad je riječ o prvonavedenom pitanju iz prethodne točke, njemački model jedinstvenog poreznog obveznika, kako je predviđen u članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici UStG-a, u svakom pogledu odgovara modelu iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, tumačenom u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3. te direktive, prema kojem članovi PDV grupe zajedno čine jedinstvenog poreznog obveznika te moraju podnijeti zajedničku prijavu PDV-a. činjenica da, u skladu s nacionalnim pravom, te funkcije ne obavlja sama porezna grupa (PDV grupa), nego njezin nositelj, ne protivi se pravu Unije.

27. Kad je riječ o drugom pitanju iz točke 25. ovog mišljenja, njemačka vlada istie da države članice same odlučuju hoće li uvesti grupno oporezivanje te da su detaljna pravila kojima se uređuje taj sustav prepuštena njihovoj diskreciji.

28. Tom stajalištu u prilog ide i nastanak Šeste direktive. Nadalje, određivanje nositelja integrirane grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika je primjereno jer je on, kao hijerarhijski nadređeno tijelo, jedini subjekt koji može osigurati djelotvorno ispunjavanje poreznih obveza itave grupe. U svakom slućaju, porezno opterećenje je jednako neovisno o tome hoće li se kao jedinstveni porezni obveznik odrediti PDV grupa ili njezin nositelj.

29. Talijanska vlada u bitnome tvrdi da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumažiti na način da dopušta državama članica da pojedinačno društvo smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom, čak i ako je ono usko povezano s drugim društvima u

financijskom, gospodarskom i organizacijskom smislu, pod uvjetom da to opravdavaju ?imbenici povezani s ciljem spre?avanja porezne prijevare te utaje i izbjegavanja poreza.

30. *Komisija* u bitnome smatra da iako nositelj PDV grupe mo?e biti porezni obveznik i jedini predstavnik te grupe, u njema?kom pravu predvi?en zahtjev da nositelj grupe mora imati ve?insko pravo glasa u toj grupi protivi se ?lanku 4. stavku 4. drugom podstavku ?este direktive.

2. **O ?etvrtom prethodnom pitanju**

31. *Društvo NGD* smatra da na ?etvrto pitanje treba nije?no odgovoriti, to jest na na?in da ?esta direktiva ne dopušta dr?avama ?lanicama da, kategorizacijom, propišu da odre?ene poslovne jedinice nisu samostalne ako su financijski, gospodarski i organizacijski integrirane u poduze?e nositelja PDV grupe.

32. *Njema?ka vlada* prvenstveno isti?e da je ?etvrto prethodno pitanje usto i nedopušteno, jer ne omogu?ava donošenje zaklju?aka o tome je li uvjet financijske integriranosti ispunjen kada, kao u ovom predmetu, nositelj integrirane grupe nema ve?insko pravo glasa. Stoga, prema njezinu mišljenju, pitanje nije relevantno za rješavanje spora u glavnom postupku.

33. Podredno, za slu?aj da Sud to pitanje proglasi dopuštenim, njema?ka vlada smatra da na njega treba potvrdno odgovoriti. Naime, ?lanak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak ?este direktive omogu?uje dr?avi ?lanici da, kategorizacijom, subjekt smatra nesamostalnim u smislu ?lanka 4. stavka 1. te direktive ako je on financijski, gospodarski i organizacijski tako integriran u drugo društvo (nositelja integrirane grupe) da potonji u odnosu na njega mo?e ostvarivati svoju volju i time taj subjekt sprije?iti da postupi na druk?iji na?in. Njema?ka vlada u tom kontekstu dodaje da dr?ave ?lanice prilikom prenošenja navedene odredbe u svoje nacionalno pravo imaju odre?enu slobodu pri odre?ivanju stupnja samostalnosti koji takav subjekt mo?e imati prilikom obavljanja gospodarske djelatnosti.

34. *Talijanska vlada* u bitnome tvrdi da ?etvrto prethodno pitanje nije dopušteno jer nije povezano s ?injenim kontekstom slu?aja koji se razmatra u glavnom postupku. Me?utim, za slu?aj da se proglasi dopuštenim, ona isti?e da na njega treba odgovoriti na na?in da ?lanak 4. stavak 1. ?este direktive ne onemogu?uje da se osobu koja u pravnom smislu samostalno obavlja gospodarsku djelatnost smatra poreznim obveznikom, ?ak i ako je financijski, gospodarski i organizacijski usko povezana s drugim subjektom na na?in da je s njim u odnosu ovisnosti ili gospodarske integriranosti.

35. *Komisija* se, s obzirom na to da se osvrnula na sva prethodna pitanja zajedno, o tom pitanju nije zasebno o?itovala.

B. **Ocjena**

1. **Dopuštenost**

36. Njema?ka vlada osporava dopuštenost prvog i ?etvrtog prethodnog pitanja (vidjeti to?ke 24. i 32. ovog mišljenja), dok talijanska vlada navodi da ?etvrto pitanje nije dopušteno.

37. Smatram da se te tvrdnje moraju odbiti. Kao prvo, odgovori na upu?ena pitanja o?ito su potrebni za rješavanje slu?aja koji se razmatra u glavnom postupku. Kao drugo, ?injenica da su se dva vije?a Bundesfinanzhofs (Savezni financijski sud; XI. vije?e u ovom predmetu i V. vije?e u predmetu C-269/20) vodila dijametralno suprotnim tuma?enjima relevantnih odredbi ?este direktive(7) pokazuje da postoji stvarna potreba za time da Sud pruži smjernice u pogledu tih odredbi. To proizlazi i iz zna?ajnog razilaženja izme?u nacionalne sudske prakse tih dvaju vije?a

tako visokog suda (osobito u pogledu na?ina na koji ?lanak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba prenijeti u nacionalno pravo). Tomu u prilog idu i akademski komentari na koje Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) upu?uje u odnosnim dvama zahtjevima za prethodnu odluku.

2. **Meritum**

38. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u bitnome pita treba li ?lanak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive, u vezi s ?lankom 21. stavkom 1. to?kom (a) i ?lankom 21. stavkom 3. te direktive, tuma?iti na na?in da mu se protivi to da država ?lanica kao obveznika PDV-a ne odredi samu PDV grupu (*Organkreis*), ve? jednog ?lana te grupe – konkretno, njezina nositelja (*Organträger*).

39. Sud koji je uputio zahtjev svojim ?etvrtim pitanjem u bitnome pita treba li ?lanak 4. stavak 1. Šeste direktive, u vezi s ?lankom 4. stavkom 4. prvim podstavkom te direktive, tuma?iti na na?in da ovlaš?uje državu ?lanicu da, kategorizacijom, kao nesamostalne odredi odre?ene subjekte koji su financijski, gospodarski i organizacijski integrirani u nositelja PDV grupe.

40. Ta pitanja valja zajedno razmotriti a problematiku na koju se odnose analizirat ?u kroz tri koraka. U prvom koraku izložit ?e se uvjeti koje pravo Unije predvi?a u pogledu formiranja PDV grupe. U drugom koraku ?u govoriti o pravilima koja se ti?u statusa koji PDV grupa i njezini ?lanovi imaju nakon što se ona osnuje i po?ne djelovati, uklju?uju?i njezine odnose s poreznim tijelima, te o tome koji je njezin ?lan dužan pla?ati PDV za ?itavu grupu. Zaklju?it ?u s tre?im korakom, u kojem ?u razmatrati može li njema?ka vlada odstupiti od Unijinih propisa o PDV grupama kako bi održala na snazi svoj sustav PDV grupa.

a) **Uvodne napomene**

41. U skladu s ?vrstim zaklju?cima koje je sud koji je uputio zahtjev donio u odluci kojom je uputio taj zahtjev, logika koja opravdava njema?ki institut porezne grupe konceptualno je i povijesno, kao i iz perspektive op?eg sustava njema?kog zakonodavstva, povezana s pitanjem samostalnosti u obavljanju gospodarske djelatnosti.

42. Nekoliko su godina postojale zna?ajne dvojbe u pogledu uskla?enosti relevantnih odredbi UStG-a sa Šestom direktivom, kako u sudskoj praksi njema?kih sudova(8) tako i, više godina, u akademskim komentarima(9). Kako ?e moje mišljenje pokazati, te su dvojbe opravdane.

43. Odre?eni dio sudske prakse relevantne za ovaj predmet odnosi se na ?lanak 11. Direktive 2006/112 s obzirom na to da tekst ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive odgovara toj odredbi.

44. Za po?etak treba imati na umu da prilikom odre?ivanja podru?ja primjene odredbe prava Unije treba uzeti u obzir njezin tekst i kontekst kao i njezine ciljeve(10).

b) **Prvi korak: uvjeti koji su u pravu Unije predvi?eni za PDV grupe**

45. ?lanak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive glasi: „Podložno savjetovanju predvi?enom u ?lanku 29., svaka država ?lanica ima mogu?nost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na podru?ju države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su me?usobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama”.

46. Op?enito, Šesta direktiva državama ?lanica pruža poprili?no ograni?ene smjernice o tome kako da institut PDV grupa prenesu u svoje zakonodavstvo. Ure?enje mnogih pojedinosti prepušteno je slobodnom naho?enju tih država, što može ugroziti ujedna?enu primjenu PDV-a na

području Europske unije. Direktiva 2006/112 nije poboljšala to stanje. Naime, zabilježena su značajna razilaženja između država članica(11).

47. Konkretno, kada je riječ o njemačkom zakonodavstvu (UStG), bit problema s tim zakonodavstvom leži u činjenici da, u skladu sa Šestom direktivom, samostalna društva koja su međusobno usko povezana u svrhe PDV-a ne gube status poreznih obveznika samo zbog te povezanosti. Institut PDV grupe ni na koji način ne dovodi do toga da jedan član te grupe zamjenjuje pojedinačne porezne obveznike u toj grupi.

1) Kontekst i tekst relevantnih odredbi

48. Sud je već razjasnio da „formulacija koja je upotrijebljena u članku 4. stavku 1. prvom podstavku Šeste direktive i u članku 9. stavku 1. Direktive [2006/112], posebice pojam ‚svaka osoba‘, daje pojmu ‚poreznog obveznika‘ široku definiciju koja se fokusira na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključuju i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a”(12).

49. Nadalje, dotična osoba mora djelovati u vlastito ime, za vlastiti račun i pod vlastitom odgovornošću te mora snositi gospodarski rizik svojstven djelatnostima koje na bilo kojem mjestu samostalno obavlja(13).

50. Osim toga, u članku 4. stavku 1. Šeste direktive navodi se da je „porezni obveznik” osoba koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno i na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

51. Budući da članak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak Šeste direktive definira izraz „samostalno obavlja [...] gospodarsku djelatnost”(14), upućivanje na „pojam PDV grupe”, u članku 4. stavku 4. drugom podstavku nalaže se da se taj pojam smatra konkretizacijom pojma samostalnog obavljanja gospodarske djelatnosti.

52. Drugim riječima, u prvom podstavku članka 4. stavka 4. Šeste direktive dodatno se definira izraz „samostalno”, a potom se, u drugom podstavku te odredbe, upućuje na pojam PDV grupe, čija je provedba prepuštena diskrecijskoj provedbenoj ovlasti država članica.

53. Uvrštenje pojma PDV grupe u članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive zahtijeva da se taj pojam tumači dosljedno općoj strukturi te direktive, kao konkretizacija pojma samostalnosti. Članak 4. stavak 4. te direktive predviđa da je osobe koje su neovisne s pravnog stajališta moguće smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom ako se zbog nedovoljne povezanosti tih osoba obveza plaćanja poreza ne temelji na njezinu članku 4. stavku 1.

54. Nadalje, važno je usporediti tekst relevantnih odredbi UStG-a s tekstom odredbi Šeste direktive.

55. Kada je riječ o članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici UStG-a, ta odredba zanemaruje činjenicu da članak 4. stavak 4. Šeste direktive ne predviđa dodatne uvjete u pogledu statusa pojedinih članova PDV grupe kao poreznih obveznika. Osim toga, potonja odredba ne propisuje da član koji djeluje u ime i za račun te grupe može biti samo društvo majka koje ima i većinski udio u kapitalu i većinsko pravo glasa, niti predviđa bilo koje druge uvjete u pogledu pravne sposobnosti, vlasništva ili prava koja proizlaze iz vlasništva nad pravnim subjektom.

56. Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive propisuje da „svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na teritoriju

države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama”.

57. Članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a pak predviđa da se „[i]ndustrijska, trgovačka, obrtnička ili profesionalna djelatnost ne obavlja [...] samostalno [...] 2. kada ukupne stvarne okolnosti pokazuju da je *pravna osoba* [(i.)] financijski, gospodarski i organizacijski *integrirana* [(ii.)] u *poduzeće nositelja integrirane grupe* [(iii.)] (*Organshaft*). Učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između poslovnih jedinica poduzeća u [Njemačkoj]. Ove poslovne jedinice trebaju se smatrati jednim poduzećem. [...]”(15)

58. Jasno je da je njemačka odredba kojom je Šesta direktiva prenesena u njemačko pravo suviše restriktivna, jer je prema njoj PDV grupa (te, kao posljedica tog prijenosa, nositelj grupe) jedini porezni obveznik, dok je članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive općenitiji u smislu da samo osobama koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, dopušta da se u svrhe PDV-a smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom.

59. Naime, članak 4. stavak 4. Šeste direktive glasi: „svaka država članica ima mogućnost *smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom [(iii.)] osobe [(i.)]* s poslovnim nastanom na području države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su *međusobno usko povezane [(ii.)]* financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama”(16).

60. Tekstualna analiza otkriva razlike između pojmova „pravna osoba” i „osoba” (i.) (17); „*integriranost* organski povezanog društva u nositelja integrirane grupe” i „neovisni usko povezani subjekti” (ii.); i pojmova „samo nositelj integrirane grupe” i „PDV grupa” kao jedinstveni porezni obveznik (iii.).

61. Sva tri elementa gore prikazane usporedbe između njemačkih odredbi i teksta Šeste direktive pokazuju da UStG prekoračuje ono što je propisano Šestom direktivom.

62. U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice, kada koriste pravo izbora koje im daje članak 4. stavak 4. Šeste direktive te kada predviđaju određene uvjete i pravila za PDV grupe, ne smiju bitno izmijeniti narav instituta PDV grupe (18) i cilj navedene odredbe (19). Moguće je provesti analogiju sa sudskom praksom Suda (20) u smislu da prenošenjem Šeste Direktive i definiranjem pravila kojima se ostvaruju prava koja za PDV grupe i osobe proizlaze iz članka 4. stavka 4. navedene direktive, zakonodavstvo država članica ne može određenim PDV grupama i osobama, koje ispunjavaju zahtjeve predviđene tom direktivom, uskratiti ta prava (što zapravo vrijedi za osobe o kojima je riječ u ovom predmetu i u predmetu C-269/20). Kako je istaknuto u akademskim komentarima, države članice prilikom provedbe mogućnosti uvođenja instituta PDV grupe trebaju voditi računa o opsegu preostale zakonodavne slobode koja im je dodijeljena tom direktivom, kako ga ne bi prekoračile (21).

63. Naime, činjenica da su UStG i nacionalna sudska praksa suviše restriktivni već je pokazana u jednoj drugoj situaciji koja se tiče PDV grupa: nakon što mu je u ovom predmetu upućen zahtjev za prethodnu odluku, Sud je imao priliku presuditi da je UStG nepropisno onemogućavao društvu osoba čiji članovi nisu samo osobe koje su financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe da bude član PDV grupe. To je bio predmet presude M-GmbH.

c) **Drugi korak: pravila koja se tiču statusa koji PDV grupa i njezini članovi imaju nakon što se ona osnuje i počinje djelovati, uključujući i njezine odnose s poreznim tijelima**

64. Iz pravila Šeste direktive koja se tiču statusa PDV grupe i njezinih članova proizlazi da su

porezni obveznici koji pripadaju PDV grupi ujedno i pojedina?ni porezni obveznici. Obveze u vezi s PDV-om optere?uju svaku osobu pojedina?no (to jest izvan konteksta PDV grupe). Institut PDV grupe uspostavljen ?lankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive služi samo pojednostavljivanju naplate PDV-a. U praksi bi se poreznom tijelu trebala podnijeti jedinstvena prijava PDV-a koja obuhva?a pojedina?ne prijave svih poreznih obveznika koji pripadaju grupi.

1) *Zakonodavna povijest*

65. U to?ki 2. (koja se odnosi na ?lanak 2., kako je glasio u prijedlogu) Priloga A Komisijinu prijedlogu(22) koji je doveo do usvajanja Druge direktive(23), zakonodavac Unije je utvrdio da, u skladu s tom direktivom, institut porezne grupe ne treba izjedna?avati s nesamostalnosti.

66. Prema toj to?ki, „[i]zraz ‚za vlastiti ra?un’” osobito je namijenjen tomu da od oporezivanja izuzima zaposlenike koji su za svojeg poslodavca vezani ugovorom o radu, uklju?uju?i osobe koje rade iz vlastitog doma. Ta formulacija usto omogu?uje državama ?lanicama da osobe koje su me?usobno pravno neovisne, ali su gospodarski, financijski ili organizacijski me?usobno povezane smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom, a ne zasebnim poreznim obveznicima. Me?utim, država ?lanica koja želi iskoristiti tu mogu?nost mora provesti savjetovanje u skladu s ?lankom 13.” [neslužbeni prijevod]

67. To?no je da je tada, prilikom usvajanja Druge direktive, cilj bio da se u okviru prava Unije priznaju propisi država ?lanica, kao što je to njema?ki sustav jedinstvenih poreznih obveznika, kako bi se izbjegla nužnost stvaranja instituta PDV grupe u njema?kom pravu.

68. Prethodno navedeni Komisijin prijedlog Druge direktive objašnjavao je „U pogledu ?lanka 2.” da:

„Prema zakonima koji su trenutno na snazi u odre?enim državama ?lanicama, osobe koje su me?usobno pravno neovisne, ali su organski me?usobno povezane gospodarskim, financijskim i organizacijskim vezama, smatra se jedinstvenim poreznim obveznikom, što zna?i da transakcije koje me?u sobom obavljaju na?elno ne ?ine oporezive transakcije. S obzirom na to, poduzetnici koji ?ine ‚Organshaft’ podliježu istim poreznim uvjetima kao integrirani poduzetnik koji ?ini jedinstvenu pravnu osobu.

Valja istaknuti da gore opisani sustav oporezivanja, ako se sustav PDV-a pravilno primjenjuje, nije u konkurentskom smislu povoljniji od modela oporezivanja prema kojem ?lanovi ‚Organshafta’ ?ine zasebne porezne obveznike.

U tim okolnostima, ne ?ini se naro?ito problemati?nim to što neke države ?lanice i dalje ‚Organshaft’ smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom, dok neke to ne smatraju. Me?utim, u prvonavedenom slu?aju, odnosna država ?lanica mora provesti prethodno savjetovanje u okviru kojeg bi se razmotrilo narušava li preporu?eni model tržišno natjecanje me?u državama ?lanicama [COM(65) 144 *final*, str. 7. i 8.]” [neslužbeni prijevod]

69. Druga direktiva je zamijenjena Šestom direktivom te su navedeni argumenti nastavili vrijediti (kao što, uostalom, i dalje vrijede u kontekstu Direktive 2006/112, kojom je zamijenjena Šesta direktiva).

70. Iz zakonodavne povijesti ?lanka 4. Šeste direktive proizlazi da institut porezne grupe dovodi do toga da ?lanovi takve grupe prestaju samostalno obavljati gospodarske djelatnosti te se ?lanku 4. stavku 1.te direktive ne protivi to da društvo zadrži svojstvo obveznika PDV-a ?ak i ako je pod kontrolom ili u vlasništvu drugog društva.

2) *Praktičan primjer PDV grupe*

71. U tom je pogledu poučan pojednostavljeni primjer PDV grupe, sastavljene od samo dvaju članova, koji je Komisija iznijela. Društvo A ima kontrolu nad društvom B; društvo B od trećih poreznih obveznika kupi robu za 100 eura, od čega se može odbiti PDV u iznosu od 20 eura (stopa PDV-a je 20 %). Društvo B robu preprodaje društvu A po cijeni koštanja. Društvo A potom za 200 eura prodaje robu fizičkim osobama koje nisu porezni obveznici te na taj iznos obračuna 40 eura PDV-a. Iznos PDV-a koji plaćaju pojedina društva koja čine PDV grupu određuje se na sljedeći način ako se PDV objedinjeno plaća za čitavu grupu.

72. (i) društvo B odbije 20 eura za robu kupljenu od trećih strana (minus 20 eura); (ii) društvo B robu prodaje društvu A po cijeni koštanja te dobiva 20 eura (plus 20 eura); (iii) društvo A u svoju računovodstvenu evidenciju unosi kupnju robe od društva B te odbija 20 eura (minus EUR 20); društvo A u svoju računovodstvenu evidenciju unosi PDV obračunat na preprodaju robe trećim stranama ($200 \times 20 \% = 40$; dakle, plus 40 eura). Iz navedenog proizlazi da PDV grupa plaća ukupno 20 eura PDV-a.

73. Društvo A ispuni porezne obveze članova PDV grupe i plati PDV koji grupa duguje. Transakcije između poreznih obveznika iz točaka (ii) i (iii) potpuno se prebijaju. Kada društvo B prodaje društvu A svoju robu, PDV koji obračunava društvo B jednak je PDV-u koji društvo A može odbiti. Te transakcije se stoga ne uzimaju u obzir prilikom određivanja iznosa PDV-a koji plaća PDV grupa. U skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive, A samostalno obavlja gospodarske djelatnosti. Ono je kao porezni obveznik primilo 40 eura na ime PDV-a. Prodalo je robu krajnjim potrošačima te je u odnosu na kupnju te robe odbilo 20 eura kao pretporez. Društvo A za tu transakciju mora platiti PDV u iznosu od 20 eura. B ne mora platiti PDV u odnosu na preprodaju, jer je ta transakcija izvršena po cijeni koštanja.

74. Svi članovi PDV grupe solidarno odgovaraju za PDV koji grupa duguje, čak i ako u praksi samo član koji predstavlja grupu plaća (ukupni) dugovani iznos PDV-a. Kad je riječ o PDV grupama, Šesta direktiva ne uređuje raspodjelu odgovornosti među članovima PDV grupe za iznos PDV-a koji grupa duguje niti pravila u pogledu te odgovornosti.

75. U skladu sa sustavom PDV-a uspostavljenim Šestom direktivom, svaki porezni obveznik odgovara za svoje obveze u vezi s PDV-om. Budući da prema pravilima članka 4. stavka 4. Šeste direktive, članovi PDV grupe ne gube svojstvo pojedinačnih poreznih obveznika, raspodjela obveza u vezi s PDV-om među članovima PDV grupe uređuje se nacionalnim propisima o ugovornoj i izvanugovornoj odgovornosti.

76. Nasuprot pravilima o PDV grupama koja su sadržana u Šestoj direktivi, pravila iz članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a predviđaju da se članove PDV grupe više ne smatra poreznim obveznicima, čak i ako nastave za naknadu i samostalno prodavati robu i pružati usluge te ako je svaki od njih porezni obveznik koji djeluje kao takav u smislu članka 2. Šeste direktive.

77. U tom pogledu dijelim Komisijino mišljenje da se, prema nacionalnom uređenju, društvo B u prethodno izloženom primjenom (uopće) ne bi uzelo u obzir kao obveznik PDV-a. Jednostavno bi se smatralo društvom čiji je član društvo A. Međutim, društvo B kupuje robu kao porezni obveznik koji djeluje kao takav u skladu s člankom 2. stavkom 1. Šeste direktive. Društvo A bi bilo jedini porezni obveznik PDV grupe. Međutim, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive ne dopušta da se društvo B, kao član PDV grupe, više ne smatra poreznim obveznikom ako nastavi samostalno obavljati gospodarske djelatnosti u smislu članka 4. stavka 1. te direktive.

78. Stoga je važno imati na umu da članovi PDV grupe ne gube status „poreznog obveznika”

sve dok ne prestanu samostalno obavljati gospodarske djelatnosti. Kako sam gore istaknula, članak 4. stavak 1. Šeste direktive ne isključuje da društvo ostaje porezni obveznik u situaciji u kojoj se nalazi pod kontrolom ili u isključivom ili djelomičnom vlasništvu drugog društva.

79. Ako nekoliko pravno neovisnih članova 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. Tu bi zadaću mogao obavljati nositelj grupe (kako je propisano u njemačkom pravu). Međutim, smatram (kao i Komisija) da se zahtjev prema kojem, u svrhu PDV grupe, nositelj integrirane grupe mora imati većinsko pravo glasa i većinski udio u kapitalu organski povezanog društva u PDV grupi, protivi članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive.

80. Kako je prethodno spomenuto, nositelj integrirane grupe može ispunjavati porezne obveze raznih poreznih obveznika u PDV grupi. Međutim, u skladu sa Šestom direktivom, ne postoji zahtjev koji nalaže da PDV grupu prema poreznim tijelima može predstavljati samo njezin nositelj. U pojednostavljenom primjeru navedenom u točkama 71. do 73. ovog mišljenja, moguće je, primjerice, da društvo B ima veću likvidnost. U tom je slučaju ostalim članovima grupe, koji su manje likvidni, u interesu da društvo B plati PDV koji grupa duguje. Članovi grupe usto mogu sklopiti ugovor o plaćanju naknade predstavniku za poslove koje on obavlja naspram poreznih tijela.

3) *Zahtjevi koje pravo Unije predviđa u pogledu toga tko je porezni obveznik PDV grupe*

81. Komisija u svojoj komunikaciji(24) naziva PDV grupe „fik[tiivnim subjektima]”.

82. Sud koji je uputio zahtjev stoga, kako ćemo vidjeti, s pravom irelevantnom smatra činjenicu da njemački zakonodavac PDV grupu još nije predvidio kao oblik trgovačkog društva u nacionalnom pravu.

83. Razmatranje koje je Komisija navela u prethodno navedenoj komunikaciji – prema kojem je „PDV grupu moguće opisati kao ‚fikciju’ stvorenu za potrebe PDV-a koja gospodarskom sadržaju daje prednost pred pravnim oblikom; PDV grupa je posebna vrsta poreznog obveznika koji postoji samo za potrebe PDV-a; temelji se na stvarnim financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama između društava; iako svaki član grupe zadržava vlastiti pravni oblik, samo za potrebe PDV-a, stvaranju PDV grupe daje se prednost pred pravnim oblicima priznatima u, primjerice, građanskom pravu ili pravu društava [neslužbeni prijevod]” [...] – pravilno svjedoči nadređenosti prava Unije u području PDV-a nad nacionalnim građanskim pravom ili pravom društava (to je mišljenje i suda koji je uputio zahtjev, vidjeti točku 58. odluke kojom je upućen zahtjev).

84. Kako je sâm sud koji je uputio zahtjev istaknuo, kao prvo, iz sudske prakse Suda je očit da, kada država članica upotrijebi ovlast koju ima na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, nacionalno provedbeno zakonodavstvo mora omogućavati poreznom obvezniku da bude jedinstveni porezni obveznik te da se u toj grupi dodijeli jedan PDV broj(25). Iako iz te sudske prakse ne proizlazi da mora biti riječ o određenoj osobi, Sud je ipak kasnije naveo da je sama PDV grupa, kada postoji, ta koja je dužna platiti PDV(26).

85. Dakle, u skladu s pravom Unije, PDV je dužna platiti sama PDV grupa, a ne samo nositelj integrirane grupe, to jest njezin pojedinačan član, kao što je slučaj prema njemačkom pravu. Zbog toga se u znatnom dijelu njemačkih akademskih komentara o porezima ističe da se članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica UStG-a protivi Šestoj direktivi(27).

86. Nadalje, smatram da navedena odredba UStG-a, s obzirom na to da predviđa da je nositelj integrirane grupe porezni obveznik, očitoma premašuje pojednostavljenje oporezivanja povezanih

društava. Takvim pristupom u UStG-a jednostavno se zanemaruje, kao prvo, neovisnu pravnu osobnost povezanih društava i, kao drugo, njihove moguće posebnosti kao javnih tijela (to je u središtu mogeg usporednog mišljenja u predmetu C-269/20). Osim toga, navedena odredba UStG-a ograničava slobodu porezne (PDV) grupe da odredi svojeg predstavnika.

4) *Moguća povreda načela porezne neutralnosti*

87. Moguće je da se članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a protivi i načelu porezne neutralnosti, prema kojem „poduzetnici moraju imati slobodu izbora organizacijskog oblika koji im, iz strogo komercijalne perspektive, najbolje odgovara, a da ne budu izloženi opasnosti od toga da njihove transakcije ne budu obuhvaćene izuzećima predviđenima u [...] Šestoj direktivi”(28).

88. Sud je u tom smislu utvrdio da, za potrebe PDV-a, načelno, „identitet gospodarskih subjekata [...] i pravni oblik [...] nisu relevantni”(29), osim ako je u Šestoj direktivi ili u sudskoj praksi drukčije predviđeno.

89. S obzirom na to, slažem se s nezavisnim odvjetnikom P. Mengozzijem: „nije mi jasno zašto je razlika koja se temelji na pravnom obliku ili postojanju pravne osobe poduzetnika, nužna i primjerena za borbu protiv utaje i izbjegavanja poreza [...] takvom se razlikom [...] također povređuje načelo porezne neutralnosti [...] Lišiti gospodarske subjekte tih povlastica zbog pravnog oblika u kojem jedan od tih subjekata obavlja svoju djelatnost predstavlja različito postupanje prema sličnim transakcijama koje stoga međusobno konkuriraju, pri čemu se ne poštuje da je obilježje poreznog obveznika PDV-a upravo gospodarska djelatnost, a ne pravni oblik [...] Mehanizam PDV grupacije treba promicati poreznu neutralnost i istodobno odražavati gospodarsku stvarnost [...] tim se mehanizmom ne smiju stvoriti umjetne razlike s obzirom na pravni oblik koji imaju gospodarski subjekti u svrhu obavljanja njihove djelatnosti.”(30) Stoga, slično prethodno navedenim uvjetima koji se odnose na pravni oblik i pravnu osobnost, smatram kako se čini da uvjeti poput onih iz UStG-a o kojima je riječ u ovom predmetu (prema kojima predstavnika i poreznog obveznika PDV grupe čini samo njezin nositelj, koji ima većinsko pravo glasa i većinski udio u organski povezanom društvu u toj grupi, dok su ostali članovi grupe isključeni) prekoračuju ono što je nužno i primjereno za postizanje ciljeva Šeste direktive.

d) ***Treći korak: može li se njemačka vlada pozivati na iznimku predviđenu Unijnim pravilima o PDV grupama kako bi opravdala svoj sustav?***

90. Općenito je pravilo prava Unije da porezni obveznik može biti samo osoba koja odgovara definiciji tog pojma iz Šeste direktive te ču stoga analizirati služe li njemačke mjere prema kojima samo nositelj integrirane grupe može biti obveznik poreza sprečavanju poreznih zlouporaba.

91. Kako je Sud istaknuo u presudi Larentia + Minerva (točka 40.), „[i]z obrazloženja prijedloga Komisije [COM(73) 950 final ((31))] koji je doveo do donošenja Šeste direktive proizlazi da je zakonodavac Unije, donošenjem članka 4. stavka 4. drugog podstavka ove direktive, želio omogućiti državama članicama da sustavno ne povezuju svojstvo poreznog obveznika s isključivim pravnim značenjem pojma neovisnosti [radi] upravnog pojednostavljenja ili [radi] izbjegavanja zlouporabe kao što je, na primjer, podjela poduzeća na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava”.

92. Nadalje, Sud je presudio da „članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da se protivi tomu da nacionalni propisi zadržavaju mogućnost uspostavljanja PDV grupe, kakva je predviđena navedenom odredbom, samo tijelima koja imaju pravnu osobnost i koja su s nositeljem integrirane grupe povezana odnosom podređenosti, osim ako ova dva zahtjeva [čine] nužne i odgovarajuće mjere za postizanje ciljeva sprečavanja nepravednog postupanja i zlouporabe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza” (točka 46. presude Larentia +

Minerva)(32).

93. Ciljevi ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive su spre?avanje zlouporabe odnosno borba protiv utaje i izbjegavanja poreza te pojednostavljenje upravnih postupaka izuzimanjem iz PDV-a transakcija koje se obavljaju unutar grupe.

94. Dakle, cilj je te odredbe odrediti jedinstvenog poreznog obveznika PDV grupe, koji je dužan podnositi PDV prijave i pla?ati PDV za ra?un grupe, a da se pritom ne isklju?i odgovornost ostalih ?lanova te grupe za pla?anje poreza. Me?utim, ta odredba ne govori ništa o solidarnoj odgovornosti ?lanove te grupe. Me?utim, u tom pogledu iz ?lanka 21. stavka 1. to?ke (a) Šeste direktive jasno proizlazi da države ?lanice mogu predvidjeti da za pla?anje PDV-a bude solidarno odgovoran subjekt razli?it od poreznog obveznika. Iz toga slijedi da za pla?anje PDV-a može solidarno odgovarati i ?lan PDV grupe koji djeluje za njezin ra?un.

95. Kako sud koji je uputio zahtjev isti?e, ?lanak 21. stavak 1. to?ka (a) Šeste direktive države ?lanice samo ovlaš?uje da odrede dodatne osobe koje mogu solidarno odgovarati za pla?anje PDV-a. On im ne omogu?uje da, odstupaju?i od tog pravila, kao poreznog obveznika odrede osobu razli?itu od same PDV grupe. U tom smislu, iz sudske prakse proizlazi da države ?lanice nemaju pravo dodavati dopunske uvjete ?lanku 11. Direktive 2006/112 (te stoga ni ?lanku 4. stavku 4. Šeste direktive)(33).

96. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev želi znati treba li pristup koji je Sud slijedio u presudi Larentia + Minerva tuma?iti na na?in da države ?lanice, radi spre?avanja zlouporabe odnosno borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza, mogu kao ?lana PDV grupe koji ?e djelovati za ra?un te grupe odrediti samo njezina nositelja. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je uvjet u pogledu ve?inskog prava glasa bio namijenjen olakšavanju suradnje izme?u ?lanova PDV grupe kako bi se osiguralo da oni ispunjavaju svoje porezne obveze.

97. Smatram (kao i Komisija) da uvjetu prema kojem nositelj grupe mora imati ve?insko pravo glasa nije svrha spre?avanje zlouporabe odnosno borba protiv utaje i izbjegavanja poreza.

98. Naime, kao prvo, kako je Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Financijski sud Schleswiga-Holsteina) utvrdio u predmetnom slu?aju, u glavnom postupku nije iznesen niti jedan argument u vezi s mogu?om opravdanosti tog uvjeta u okviru prava Unije, to jest nije navedeno na koji on na?in spre?ava zlouporabu odnosno služi borbi protiv utaje i izbjegavanja poreza, te iz dokumenata pred sudom nije proizlazilo ništa što bi upu?ivalo na to da su društva koja su bila dio predmetne PDV grupe postupala na taj na?in.

99. Kao drugo, slažem se s navodom suda koji je uputio zahtjev da mu „nije jasno na koji na?in priznavanje statusa poreznog obveznika jednom [odre?enom] ?lanu PDV grupe, umjesto [samoj] PDV grupi, može sprije?iti zlouporabe ili služiti borbi protiv porezne prijevare ili utaje poreza, s obzirom na to da bi [...] svi ?lanovi te grupe [ionako] solidarno odgovarali za pla?anje tog poreza. Stoga s razlogom valja dvojiti može li se odstupanje temeljiti na takvom opravdanju” (to?ka 56. odluke kojom je upu?en zahtjev). Sud koji je uputio zahtjev usto isti?e u odluci kojom je taj zahtjev uputio da, „u skladu s nacionalnim pravom, svrha instituta porezne grupe nije upravno pojednostavljenje, nego izbjegavanje nepotrebnog upravnog optere?enja u gospodarstvu”.

100. Naposljetku bih istaknula da je Sud ve? odbio sli?ne na?elne argumente, poput onih koje je njema?ka vlada iznosila u predmetu M-GmbH, u kojem je presudio da cilj da se sprije?i izbjegavanje poreza ne opravdava suviše restriktivna njema?ka pravila o PDV grupama.

101. Naime, Sud je utvrdio da „za donošenje zaklju?ka o postojanju zlouporabe mora iz više objektivnih ?imbenika proizlaziti da su dane transakcije u bitnome namijenjene ostvarenju porezne

pogodnosti [...] te stoga opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza, u smislu ?lanka 11. drugog stavka [Direktive 2006/112 (koji odgovara ?lanku 4. stavku 4. Šeste direktive)], ne može biti tek teoretska”(34).

102. Iz sudske prakse Suda proizlazi da su potrebna posebna opravdanja kako bi se dokazalo da restriktivni uvjeti koje njema?ka pravila iz UStG-a predvi?aju u odnosu na PDV grupe zapravo slu?e borbi protiv porezne prijevare ili utaje poreza. Sli?no predmetu M-GmbH, smatram da argumenti koje je njema?ka vlada u tom pogledu iznijela u ovom predmetu nisu uvjerljivi.

IV. Zaklju?ak

103. Predla?em da Sud na prvo i ?etvrto pitanje koja je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njema?ka) odgovori na sljede?i na?in:

?lanak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, treba tuma?iti na na?in da omogu?uje da se usko povezane osobe, koje su ?lanovi PDV grupe, smatra jedinstvenim obveznikom PDV-a u svrhu ispunjavanja obveza u vezi s PDV-om.

Me?utim, tu odredbu treba tuma?iti na na?in da joj se protivi zakonodavstvo države ?lanice prema kojem samo nositelj integrirane grupe, koji ima ve?insko pravo glasa i ve?inski udio u kapitalu u organski povezanom društvu u grupi poreznih obveznika, može biti predstavnik PDV grupe i porezni obveznik za tu grupu, uz isklju?enje ostalih njezinih ?lanova.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Šesta direktiva Vije?a od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2000/65/EZ od 17. listopada 2000. (SL 2000., L 269, str. 44.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva)

3 Müller-Lee, J., i Imhof, P., *VAT group requirements: a German fairy tale*, International Tax Review, 2014., str. 48. O PDV grupama op?enito, vidjeti sljede?u publikaciju: Pfeiffer, S., „*VAT Grouping from a European Perspective*”, IBFD Doctoral Series, sv. 34, 2015.

4 Direktiva od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5 Te su dvojbe predmet prvih triju prethodnih pitanja.

6 Ta je dvojba istaknuta u okviru ?etvrtog prethodnog pitanja.

7 Vidjeti, me?u mnogima, Geraats, M., „*Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021– C-868/19*”, Steueranwaltsmagazin, br. 3, 2021, str. 87.

8 Vidjeti Geraats, M., *op. cit.* str. 87. To je u odre?enoj mjeri odraženo i u zahtjevima za prethodnu odluku povodom kojih su donesene presude Larentia + Minerva i od 15. travnja 2021., M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; u daljnjem tekstu: presuda M-GmbH).

9 Sud koji je uputio zahtjev upu?uje na Birkenfeld, Umsatzsteuer-Rundschau, 2014., str. 120. i 126. Ja bih uputila i na Stadie u Rau/Dürnwächter (urednici), Umsatzsteuergesetz, § 2, srpanj

2011., t. 915. i 993., Reiss u Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, t. 98.6. i 98.17., Klenk u Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG, t. 89., Korn u Bunjes, UStG, § 2 UStG, 2013., t. 110., Scharpenberg u Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG, t. 325., Radeisen u Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 2 UStG, 2011., t. 179., Meyer u Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG, 2011., t. 64., Korf, *MwStR*, 2016., str. 257., i Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016., str. 297., 299. i 302. Vidjeti tako?er Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

10 Presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 23. i navedena sudska praksa).

11 Vidjeti Gryziak, B., „*VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis*”, *International VAT Monitor*, Vol. 32, 2021., str. 205. Vidjeti Komunikaciju Komisije Vije?u i Europskom parlamentu o mogu?nosti primjene instituta PDV grupa predvi?enog u ?lanku 11. Direktive 2006/112/EZ [(nekadašnji ?lanak 4. stavak 4. Šeste direktive)] o zajedni?kom sustavu [PDV-a] (COM(2009) 325 *final*, str. 1.).

12 Presuda od 12. listopada 2016., Nigl i dr. (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27. i navedena sudska praksa), moje isticanje.

13 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 27. sije?nja 2000., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, t. 18.), i od 18. listopada 2007., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, t. 23.).

14 Moje isticanje

15 Moje isticanje

16 Moje isticanje

17 Vidjeti presudu Larentia + Minerva, t. 45. i 46.

18 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 4. listopada 2001., „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 34.), i od 5. srpnja 2012., DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, t. 34.).

19 Sterzinger, C., „*Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis*” *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014., str. 139.

20 Vidjeti analogijom presudu od 26. lipnja 2001., BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, t. 52. i slj.).

21 Korf, R., „*Organschaft – quo vadis?*”, *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008., str. 179.

22 Prijedlog Druge direktive o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet u vezi sa strukturom i postupcima primjene zajedni?kog sustava poreza na dodanu vrijednost (koji je Komisija podnijela Vije?u) (COM(1965) 144 *final*).

23 Druga direktiva Vije?a 67/228/EEZ od 11. kolovoza 1967. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Strukture i postupci primjene zajedni?kog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., L 71, str. 1303.) [neslužbeni prijevod]

24 Vidjeti to?ku 3.2. drugi podstavak Komunikacije Komisije (COM(2009)325 *final*).

- 25 Presuda od 22. svibnja 2008., Ampliscentifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 20.)
- 26 Presuda od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 29., 35. i 37. i izreka)
- 27 Vidjeti bilješke 8. i 9. ovog mišljenja.
- 28 Presuda od 3. travnja 2008., J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, t. 28. i navedena sudska praksa). Također vidjeti, primjerice, presude od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.) i od 23. listopada 2003., Komisija/Njemačka (C-109/02, EU:C:2003:586, t. 23.).
- 29 Vidjeti u tom pogledu presudu od 10. studenoga 2011., The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 46.). Vidjeti također presudu od 17. veljače 2005., Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, t. 25.).
- 30 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija od 26. ožujka 2015. u predmetu Larentia + Minerva (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, t. 80. do 83.).
- 31 Komisijin prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav [PDV-a]: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1973., C 80, str. 1).
- 32 Vidjeti također presudu M-GmbH, t. 47.
- 33 Vidjeti, u tom pogledu, presudu M-GmbH, t. 53.
- 34 Vidjeti presudu M-GmbH, t. 61. i navedenu sudsku praksu.