

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

LAILE MEDINA

od 27. siječnja 2022.(1)

Predmet C-269/20

Finanzamt T

protiv

S

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

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – PDV grupe – Određivanje člana PDV grupe kao poreznog obveznika – Unutarnje isporuke unutar PDV grupe – Isporuke članice PDV grupe koja je nacionalna zaklada na koju se primjenjuje javno pravo – Isporuke usluga koje su obavljene besplatno – Obavljanje djelatnosti u sklopu izvršavanja javne ovlasti pored obavljanja gospodarske djelatnosti”

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 4. i točke (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ(2) i podnesen je u okviru spora između S., nacionalne zaklade javnog prava, i Finanzamta T (Porezna uprava, T, Njemačka) (u daljnjem tekstu: Finanzamt). Spor obuhvaća kao prvo, određivanje S-a (u njegovoj ulozi vladajućeg društva), zajedno s društvom koje pruža usluge išćenja, kao jedinstvenog poreznog obveznika u svrhu poreza na dodanu vrijednost (PDV) i, kao drugo, pitanje može li isporuka usluga koje su isporučene besplatno u svrhu koja ulazi u područje djelatnosti koju S obavlja u sklopu izvršavanja javne ovlasti (i koju mora obavljati prilikom izvršavanja ovlasti javnog tijela) podlijeđati PDV-u u skladu s točkom (b) prvom rečenicom članka 6. stavka 2. navedene direktive.

2. Ovo mišljenje treba tumačiti zajedno s mojim usporednim mišljenjem u predmetu C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, od 13. siječnja 2022., osobito zato što doseg prvog pitanja koje je uputilo peto vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) u ovom predmetu odgovara prvom pitanju koje je uputilo jedanaesto vijeće tog suda u predmetu C-141/20.

I. Pravni okvir

3. Šesta je direktiva od 1. siječnja 2007. zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ(3). Šesta se direktiva i dalje, *ratione temporis*, primjenjuje na glavni postupak.

4. Članak 2. Šeste direktive određivao je da „porezu na dodanu vrijednost podliježu: 1. isporuka robe ili usluga uz naknadu unutar državnog područja države koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

5. Članak 4. navedene direktive predviđao 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 poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, primitaka za rad i odgovornosti poslodavca.

Pod uvjetom savjetovanja predviđenog člankom 29. svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na državnom području te države koje su s pravnog stajališta neovisne, ali su međusobno usko 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.”

6. Točkom (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive određivalo se da se isporukom usluga uz naknadu smatraju:

„isporuke usluga koje porezni obveznik obavlja besplatno za svoje privatne potrebe ili potrebe svojeg osoblja ili, općenitije, za svrhe koje se ne odnose na njegovo poslovanje”.

II. Činjenice iz kojih proizlazi spor iz glavnog postupka i prethodna pitanja

7. S, tužitelj iz glavnog postupka, je njemačka zaklada javnog prava koja financira sveučilište koje, među ostalim, upravlja medicinskim fakultetom u sklopu sveučilišta. Porezni je obveznik i pruža usluge uz naknadu (pružanje medicinske skrbi pacijentima). Istodobno, kao pravna osoba javnog prava, obavlja funkcije u sklopu izvršavanja javne ovlasti (obrazovanje studenata) u pogledu kojih se ne smatra poreznim obveznikom.

8. S je nositelj porezne grupe (*Organträgerin*), kako sveučilišnog medicinskog fakulteta tako i

društva U-GmbH. S podliježe PDV-u u pogledu gospodarskih djelatnosti koje obavlja uz naknadu, dok je izuzet od PDV-a za djelatnosti koje obavlja izvršavajući svoje ovlasti kao javno tijelo.

9. Prema nespornim dokazima Finanzamt T, S je vladajuće društvo u odnosu na društvo U-GmbH. Društvo U-GmbH pružalo je S-u usluge liječenja, održavanja istoće i pranja rublja te usluge prijevoza pacijenata. Usluge liječenja U-GmbH-a pružale su se u prostorima društva S, odnosno unutar cijelog građevinskog kompleksa medicinskog fakulteta u sklopu sveučilišta, koji obuhvaća, osim soba za pacijente, hodnike i operacijske dvorane, dvorane za predavanja i laboratorije. Dok je bolnički prostor posvećen skrbi pacijenata i obuhvaćen gospodarskim djelatnostima S-a, dvorane za predavanja, laboratoriji i ostalo služe osposobljavanju studenata i stoga ulaze u područje djelatnosti koje S obavlja kao javno tijelo.

10. Udio ukupne površine za liječenje koja je bila namijenjena djelatnostima javnog tijela bio je 7,6 %. Za sve usluge liječenja koje je pružilo S-u društvo U-GmbH primilo je ukupnu naknadu od 76 085,48 eura za predmetnu godinu (2005). U prijavama PDV-a koje se odnose na zdravstvenu djelatnost sveučilišta S je smatrao da su sve usluge koje mu je pružilo društvo U-GmbH neoporezive unutarnje usluge koje se isporučuju u okviru jedinstvenog poreznog obveznika (PDV grupa).

11. Finanzamt T je u usklađenom poreznom rješenju za 2005. (nakon vanjske revizije) smatrao da su S-ove transakcije predstavljale jedinstvenu gospodarsku cjelinu za koju je trebalo podnijeti zajedničku prijavu PDV-a i da je stoga trebalo izdati samo jedno porezno rješenje. U tom je pogledu Finanzamt T smatrao da su se usluge liječenja koje je društvo U-GmbH pružilo društvu S za njegove djelatnosti javnog tijela isporučile unutar jedinstvenog poreznog obveznika (PDV grupacije). Usluge liječenja predstavljale su potporu djelatnosti „različit od [njegove] glavne poslovne djelatnosti” te su stoga u odnosu na S predstavljale besplatnu isporuku u smislu točke 2. članka 3. stavka 9.a Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: UStG) (kojim se u nacionalno zakonodavstvo prenosi točka (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive). Budući da je ukupna naknada za usluge liječenja koje je društvo U-GmbH pružalo S-u tijekom sporne godine iznosila 76 065,48 eura, uzimajući u obzir da udio površine namijenjene djelatnostima koje obavlja S kao javno tijelo iznosi 7,6 % od ukupne površine za liječenje, Finanzamt T je smatrao da samo iznos od 5782,50 eura odgovara liječenju površina koje su se upotrebljavale za djelatnosti javnog tijela. Nakon odbitka profitne marže koju je procijenio na 525,66 eura, Finanzamt T utvrdio je oporezivi iznos za besplatnu isporuku od 5257 eura i tako uvećao porez na promet za 841,12 euro.

12. S-ov prigovor protiv tog rješenja odbio je sâm Finanzamt. Međutim, Niedersächsisches Finanzgericht (Financijski sud Donje Saske, Njemačka) je u prvostupanjskom postupku prihvatio S-ovu žalbu. Prema mišljenju tog suda, bilo je nesporno da S, kao vladajuće društvo, i U-GmbH, kao ovisno društvo, predstavljaju jedinstvenog poreznog obveznika (PDV grupu). Ta se PDV grupa odnosila i na djelatnosti koje S obavlja kao javno tijelo. Međutim, smatrao je da nisu ispunjeni uvjeti za postojanje besplatne isporuke u skladu s točkom 2. članka 3. stavka 9.a UStG-a.

13. Zahtjev za prethodnu odluku upućen je u sklopu postupka revizije koji je pokrenuo Finanzamt T u glavnom postupku pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud).

14. U okviru tog postupka peto vijeće Bundesfinanzhofs (Savezni financijski sud) odlučilo je 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 usko 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 razližite od usko povezanih osoba koja je fiktivan subjekt osnovan posebno u svrhu PDV-a, a time i do znatnih poreznih gubitaka?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje navedeno pod točkom a): proizlazi li iz sudske prakse Suda Europske unije koja se odnosi na neposlovne svrhe u smislu članka 6. stavka 2. [Šeste direktive] (presuda od 12. veljače 2009. u predmetu VNLTO – C-515/07, EU:C:2009:88) da u slučaju poreznog obveznika koji

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

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

nije potrebno u skladu s točkom (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. [Šeste direktive] oporezivati pružanje besplatne usluge iz područja njegove gospodarske djelatnosti za područje njegove javne ovlasti?”

III. Analiza:

A. Kratak sažetak argumenata stranaka

1. Prvo pitanje

15. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na njezin da mu se protivi to da država članica kao obveznika PDV-a odredi ne samu PDV grupu (u daljnjem tekstu: *Organkreis*), nego određenog člana te grupe, odnosno vladajuće društvo (u daljnjem tekstu: *Organträger*).

16. Njemačka vlada u vezi s prvim pitanjem ističe argumente koji su slični onima koje je iznijela u usporednom predmetu C-141/20(4). Ona u bitnome tvrdi da se mogućnost država članica, predviđena člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, da prema osobama s poslovnim nastanom na njihovom državnom području koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, postupaju kao s jedinstvenim poreznim obveznikom, može izvršavati na njezin da se jedinstvenim poreznim obveznikom smatra (samo) jedna od tih osoba (ona koja je vladajuće društvo), a koja se oporezuje za sve transakcije navedenih osoba.

17. U svojoj analizi prvog prethodnog pitanja Komisija daje iste argumente koje je iznijela u usporednom predmetu C-141/20. Ona u bitnome ističe da se članku 4. stavku 4. drugim podstavku Šeste direktive protive nacionalne odredbe kojima se određuje da samo vladajuće društvo iz PDV grupe postaje porezni obveznik grupe uz izuzetak drugih članova.

2. **Drugo pitanje**

18. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita može li se, u slu?aju subjekta koji obavlja, kao prvo, gospodarske djelatnosti u vezi s kojima jest porezni obveznik i, kao drugo, djelatnosti koje obavlja izvršavaju?i javne ovlasti, za koje je izuzet od PDV-a u skladu s ?lankom 4. stavkom 5. Šeste direktive, oporezivati u skladu s ?lankom 6. stavkom 2. Šeste direktive besplatna isporuka usluga obuhva?enih gospodarskom djelatnoš?u i namijenjenih podru?ju njegove djelatnosti kao javnog tijela.

19. Njema?ka vlada smatra da na to pitanje treba odgovoriti potvrdno. Ona u bitnome tvrdi da se u slu?aju poreznog obveznika koji, s jedne strane, obavlja gospodarsku djelatnost i time isporu?uje usluge uz naknadu u smislu ?lanka 2. stavka 1. Šeste direktive i koji istodobno obavlja djelatnost kao javno tijelo u odnosu na koju se ne smatra poreznim obveznikom na temelju ?lanka 4. stavka 5. te direktive, na besplatnu isporuku usluga iz podru?ja gospodarske djelatnosti tog poreznog obveznika može primijeniti to?ka (b) prve re?enice ?lanka 6. stavka 2. Šeste direktive.

20. Konkretno, njema?ka vlada isti?e da, za razliku od pristupa koji se primjenjuje na temelju to?ke (a) prve re?enice ?lanka 6. stavka 2. Šeste direktive, „negospodarske” potrebe treba smatrati obuhva?enima pojmom „svrha koje se ne odnose na poslovanje” u smislu to?ke (b) prve re?enice ?lanka 6. stavka 2. Šeste direktive i stoga moraju biti obuhva?ene podru?jem primjene te odredbe.

21. U tom pogledu ta vlada tvrdi da se njezin pristup ne protivi sudskoj praksi Suda u pogledu pojma „svrha koje se ne odnose na poslovanje” u presudama koje se odnose na to?ku (a) prve re?enice ?lanka 6. stavka 2. u vezi s ?lankom 17. stavkom 2. Šeste direktive(5).

22. Podredno, u slu?aju da oporezivanje besplatne isporuke nije dopušteno na temelju to?ke (b) prve re?enice ?lanka 6. stavka 2. Šeste direktive, njema?ka vlada tvrdi da je takvo oporezivanje u svakom slu?aju opravdano kad je rije? o uslugama isporu?enima u okviru negospodarskih djelatnosti nekog subjekta, kao što je S, na temelju ?lanka 6. stavka 2. druge re?enice te direktive, u skladu s kojim države ?lanice imaju mogućnost odstupiti od odredbi te direktive.

23. Prema mišljenju Komisije, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao odgovor koji bi bio koristan za rješavanje predmeta iz glavnog postupka.

B. **Ocjena**

24. U ovom su predmetu pred Sudom dva pitanja: (i) koga treba odrediti kao poreznog obveznika PDV grupe na temelju ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive (prvo prethodno pitanje) i (ii) kako se u pogledu PDV-a odnositi prema isporukama pravne osobe koja djeluje i u javnom i u privatnom sektoru ako ta osoba ?ini jedinstvenog poreznog obveznika (PDV grupu) s drugom osobom. Konkretno, postavlja se pitanje predstavljaju li usluge ?iš?enja koje je isporu?io ?lan PDV grupe tijelu javnog prava ?ije djelatnosti nisu oporezive, a koje je pak ?lan te PDV grupe i vladaju?e društvo: a) neoporezive unutarnje isporuke u okviru te PDV grupe ili (b) „besplatno” obavljenu isporuku (besplatnu isporuku) na koju se pla?a PDV (drugo prethodno pitanje).

1. **Prvo pitanje (prvo prethodno pitanje)**

25. Prvo prethodno pitanje odnosi se na odre?ivanje jedinstvenog poreznog obveznika u okviru PDV grupe na temelju ?lanka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive. To pitanje u bitnome

odgovara prvom pitanju upućenom u usporednom predmetu C-141/20.

26. U svojem usporednom mišljenju u tom predmetu objasnila sam u bitnome da: (i) članovi PDV grupe ne gube status „poreznog obveznika” sve dok članovi PDV grupe ne prestanu samostalno obavljati gospodarske aktivnosti; (ii) kada države članice koriste pravo izbora koje im daje članak 4. stavak 4. Šeste direktive i kada predviđaju određene uvjete i pravila za PDV grupe, ne smiju bitno izmijeniti narav instituta PDV grupe i svrhu te odredbe. Nadalje, u prenošenju te direktive u nacionalno zakonodavstvo i utvrđivanju pravila kojima se ostvaruju prava koja za PDV grupe i osobe proizlaze iz članka 4. stavka 4. navedene direktive, zakonodavstvo država članica ne smije određenim PDV grupama i osobama, koje inače ispunjavaju zahtjeve predviđene Šestom direktivom, uskratiti ta prava (što zapravo vrijedi za osobe o kojima je riječ u ovom predmetu i u predmetu C-141/20); (iii) ciljevi članka 4. stavka 4. drugog podstavka su sprežavanje zlouporabe odnosno borba protiv utaje i izbjegavanja poreza te pojednostavnjenje upravnih postupaka izuzimanjem od PDV-a transakcija koje se obavljaju unutar grupe.

27. Na temelju navedenoga u tom sam mišljenju zaključila da bi tu odredbu Šeste direktive trebalo tumačiti na način da se njome: (i) *omogućuje* da se usko povezane osobe, koje su članovi PDV grupe, smatra jedinstvenim poreznim obveznikom u svrhu ispunjavanja obveza u vezi s PDV-om; no, isto tako na način da (ii) joj se *protivi* zakonodavstvo države članice (kao što je to članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a), prema kojem samo vladajuće društvo, koje ima većinsko pravo glasa i većinski udio u kapitalu ovisnom o društvu u grupi poreznih obveznika, može biti predstavnik PDV grupe i porezni obveznik te grupe, uz isključenje ostalih njezinih članova.

28. Isti zaključak primjenjiv je u ovom predmetu s obzirom na to da je relevantna odredba njemačkog prava o kojoj je riječ ista kao ona u predmetu C-141/20 (odnosno članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a).

29. Kao što sam objasnila u usporednom mišljenju, smatram da navedena odredba UStG-a očitito nadilazi pojednostavnjenje oporezivanja povezanih društava time što predviđa da je vladajuće društvo porezni obveznik. Taj tekst UStG-a zanemaruje, kao prvo, samostalnu pravnu osobnost povezanih društava i, kao drugo, moguće posebnosti koje imaju kao javna tijela (poput zaklade S iz glavnog postupka). Osim toga, navedena odredba UStG-a ograničava slobodu porezne grupe (PDV grupa) da odredi svojeg predstavnika.

30. Kao što je to istaknula Komisija, cilj upravnog pojednostavnjenja koji se nastoji postići člankom 4. stavkom 4. Šeste direktive jest odrediti, radi poslovanja s poreznim tijelima, poreznog obveznika koji je dužan podnijeti poreznu prijavu i platiti PDV. U tom pogledu PDV grupa, u smislu te odredbe, čini jedinstvenog poreznog obveznika odgovornog za podnošenje porezne prijave za tu grupu a da pritom ipak ne uklanja poreznu odgovornost članova grupe.

31. S, njemačka zaklada javnog prava i društvo U-GmbH bili su međusobno povezani kao jedinstveni porezni obveznik (PDV grupa).

32. Člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a određuje se da pravna osoba (ovisno društvo) koja sudjeluje u poslovanju druge osobe (vladajućeg društva) zbog financijskih, gospodarskih i organizacijskih veza *svoju gospodarsku djelatnost ne obavlja samostalno*. U njemačkom se pravu zbog tih veza ovisno društvo, koje je, ako se promatra samostalno, porezni obveznik, u konačnici smatra dijelom vladajućeg društva (poput društva kćeri).

33. Taj zaključak utječe i na djelatnosti koje se obavljaju između ovisnog društva i vladajućeg društva, kao i na djelatnosti koje ta društva obavljaju za treće strane; u skladu s njemačkim pravom ne smatra se da je u tim transakcijama ovisno društvo obveznik PDV-a, već da je to vladajuće društvo.
34. Ovdje upućujem na svoje mišljenje u usporednom predmetu C-141/20 (točke 71. do 80.) u kojem sam iznijela praktičan primjer kojim se dokazuje zašto članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a predstavlja pogrešan prijenos Šeste direktive u nacionalno zakonodavstvo.
35. Kao što je to istaknula Komisija, u činjeničnoj situaciji predmeta iz glavnog postupka članak 2. stavak 2. točka 2. UStG-a otvara dodatne poteškoće u pogledu Šeste direktive. U ovom je predmetu S, vladajuće društvo, javno tijelo koje obavlja djelatnosti od kojih su neke oporezive, a neke nisu. Ovisno društvo U-GmbH pruža usluge istraživanja koje podliježu PDV-u, kako za oporezive djelatnosti javnog tijela tako i za neoporezive djelatnosti samog tog tijela. Zbog primjene članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a, s obzirom na to da se ovisno društvo više ne smatra poreznim obveznikom, nego samo društvom kćeri, za svoje inače oporezive djelatnosti ono više ne može obračunavati PDV.
36. Smatram da je, kao samostalni porezni obveznik, društvo za istraživanje U-GmbH u svoju poreznu prijavu unijelo PDV obračunan na isporučene usluge za oporezive i za neoporezive djelatnosti S-a. Naime, to javno tijelo ne može odbiti PDV koji je obračunan na pružene usluge u svrhu njegovih neoporezivih djelatnosti(6).
37. Prijava PDV-a podnesena za PDV grupu trebala bi obuhvaćati sve pojedinačne prijave PDV-a svakog člana te grupe. Stoga više nije potrebno u poslovne knjige odvojeno unositi isporuku usluga iz točke (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive jer su pripadajuće usluge pružene kao besplatna isporuka. U skladu s tim, ako se društvo za istraživanje u smislu njemačkog prava smatra društvom kćeri javnog tijela, PDV koji se odnosi na robu nabavljenu radi pružanja njegovih usluga istraživanja treba biti razmjernan gospodarskim djelatnostima javnog tijela.
38. Iz toga proizlazi da njemačke odredbe ne samo da predstavljaju pojednostavnjenje, već stvaraju dodatno porezno opterećenje za osobe i PDV grupe te nisu u skladu s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive.
39. Ako je isključiva porezna odgovornost vladajućeg društva za ovisna društva u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a isključena zbog toga što se njome povređuje pravo Unije, ovisna društva moraju platiti porez na svoje transakcije.
40. Kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev(7), ako se zaključi da između S-a (vladajućeg društva) i U-GmbH-a (ovisnog društva) ne postoji *Organschaft* (sustav PDV grupe), U-GmbH bi bio dužan platiti PDV na djelatnosti koje obavlja, primjerice, za javno tijelo ili za druge poduzetnike koji nemaju nikakvo pravo na odbitak.
41. U konačnici, željela bih razmotriti, kao što je to istaknuto u pravnoj teoriji, pomalo iznenađujuću(8) formulaciju prvog prethodnog pitanja i odluke kojom se upućuje prethodno pitanje s obzirom na to da sud koji je uputio zahtjev (peto vijeće Bundesfinanzhofa) upozorava na to da odgovor na prvo prethodno pitanje pod b) (odnosno odgovor koji predlažem u ovom mišljenju) „dovodi do znatnih poreznih gubitaka” i na to da je „odgovor na prvo prethodno pitanje od velike važnosti ne samo za ovaj predmet, već i za porezne prihode u Njemačkoj” te da bi „odgovor na [to] pitanje pod b) imao značajne posljedice u poreznom smislu”.
42. Dovoljno je utvrditi da su tijekom nekoliko godina u nacionalnoj sudskoj praksi, u sudskoj

praksi Unije (primjerice, u presudi od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrts* (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496), i u pravnoj teoriji iznesene značajne sumnje u pogledu usklađenosti njemačkog sustava PDV grupa sa Šestom direktivom(9). Stoga je Njemačka imala dovoljno vremena za poduzimanje mjera za rješavanje problema utvrđenih u pogledu njezina *Organschafta* (sustav PDV grupe). U svakom slučaju, država članica ne smije ostati pasivna i zanemarivati takvu sudsku praksu i pravnu teoriju, a potom samo utvrditi da bi, ako Sud odluči da je njezino zakonodavstvo neusklađeno s pravom Unije, izgubila znatne porezne prihode(10). U svakom slučaju, zapravo su već poduzete barem neke konkretne mjere u pravom smjeru, odnosno prema reformi *Organschafta* (sustav PDV grupe) u Njemačkoj(11).

43. Stoga smatram da na prvo prethodno pitanje, u bitnome, valja odgovoriti u skladu s točkom b), odnosno da se ovlast država članica predviđena člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive mora izvršavati tako da postupanje kao s jednim poreznim obveznikom nužno mora dovesti do PDV grupe razližite od međusobno usko povezanih osoba koja je fiktivan subjekt osnovan posebno u svrhu PDV-a.

2. Drugo pitanje (drugo prethodno pitanje)

44. Sud koji je uputio zahtjev učinio je odgovor na drugo pitanje ovisnim o potvrdnom odgovoru na prvo pitanje(12) i istodobno isključio mogućnost da se njemački jedinstveni porezni obveznik smatra usklađenim sa Šestom direktivom u slučaju nijeznog odgovora na prvo pitanje. Iz toga slijedi da je, s obzirom na odgovor na prvo pitanje koji predlažem, odgovor na drugo pitanje hipotetski i nepotreban za rješavanje predmeta iz glavnog postupka.

45. Međutim, radi potpunosti, iznijet ću sljedeća razmatranja o drugom prethodnom pitanju.

46. Tim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita(13) može li se u predmetu iz glavnog postupka S (kao javno tijelo) oporezivati na temelju članka 6. stavka 2. Šeste direktive.

47. Kao prvo, u presudi od 12. veljače 2009., *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 38.; također pod nazivom „presuda VNLTO”), Sud je pojasnio da „točka (a) prve rečenice članka 6. stavka 2. [Šeste direktive] nema za cilj uspostaviti pravilo prema kojem se transakcije koje ne ulaze u područje primjene sustava PDV-a [kao što su to gospodarske transakcije(14)] mogu smatrati obavljenima „u svrhe koje nisu” poslovnog karaktera u smislu te odredbe. Takvim bi se tumačenjem lišio smisla članak 2. točka 1. te direktive.

48. Smatram da se to razmatranje primjenjuje *mutatis mutandis* u odnosu na točku (b) prvu rečenicu članka 6. stavka 2. Šeste direktive.

49. Kao drugo, valja imati na umu da se točka (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive odnosi samo na transakcije obavljene „besplatno” koje se za potrebe PDV-a smatraju isporukama uz naknadu(15).

50. Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je u glavnom postupku U-GmbH od S-a primio naknadu za svoje usluge ištjenja za predmetnu godinu, kako u okviru njegove gospodarske djelatnosti tako i u okviru njegove djelatnosti kao javnog tijela(16).

51. Naime, kao što je Niedersächsisches Finanzgericht (Financijski sud Donje Saske) presudio u prvom stupnju u glavnom postupku, djelatnosti koje se obavljaju „za svrhe koje nisu” poslovnog karaktera, u skladu s točkom (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive, predstavljaju isporuku usluga koje porezni obveznik obavlja za svoje *privatne potrebe* ili privatne potrebe svojeg osoblja.

52. Suprotno tomu, područje djelatnosti poduzetnika ulazi u okvir *negospodarskih djelatnosti u uskom smislu* (a ne u okvir „svrha koje nisu” poslovne), pri čemu, kao u ovom slučaju, pravna osoba javnog prava isporučuje uslugu obuhvaćenu izvršavanjem ovlasti javnog tijela.

53. Iz toga slijedi da se točka (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. Šeste direktive ni u kom slučaju ne primjenjuje na S-ove djelatnosti kao javnog tijela, odnosno na njegove negospodarske djelatnosti.

IV. Zaključak

54. Predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja mu je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odgovori na sljedeći način:

Prvo pitanje:

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 (Šesta direktiva) omogućuje da se osobe koje su pravno samostalne, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, mogu, kao članovi PDV grupe, smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom u odnosu na obveze u području PDV-a.

Međutim, navedenoj odredbi Šeste direktive ne protivi se to da svaki član te PDV grupe i dalje bude samostalan porezni obveznik.

Bez obzira na to, istoj se odredbi Šeste direktive protive nacionalne odredbe kojima se određuje da samo vladajuće društvo PDV grupe postaje porezni obveznik PDV grupe dok se drugi članovi te grupacije ne smatraju poreznim obveznicima.

Drugo pitanje:

Iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da nije potrebno odgovarati na drugo pitanje. Točka (b) prve rečenice članka 6. stavka 2. te direktive ni u kojem se slučaju ne primjenjuje na S-ove djelatnosti kao javnog tijela, odnosno na njegove negospodarske djelatnosti.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Šesta direktiva Vijeća 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 (SL 1977., L 145, str. 1.)

3 Direktiva 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.)

4 Vidjeti sažetak tih argumenata u mojem mišljenju u tom predmetu, t. 24. do 28.

5 Poziva se na presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), i od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Članak 6. stavak 2. točka (b) Šeste direktive

7 Vidjeti točku 28. zahtjeva za prethodnu odluku.

- 8 Vidjeti primjerice Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – Jetzt im Doppelpack beim EuGH*, Ust direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, odjeljak II.
- 9 Vidjeti bilješku 8. (nacionalna sudska praksa) i bilješku 9. (pravna teorija) mojeg usporednog mišljenja u predmetu C-141/20.
- 10 Nadalje, može se pronaći sličnost sa sudskom praksom Suda, prema kojoj se „dosljedno smatralo [...] da se smanjenje poreznih prihoda ne može smatrati važnim razlogom u općem interesu na koji se može pozvati kako bi se opravdala mjera koja je u načelu protivna temeljnoj slobodi”. Vidjeti presudu od 7. rujna 2004., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 49.).
- 11 Posebna savezna radna skupina i radna skupina savezne zemlje za „Reformu PDV *Organschafta*” već je završila s radom. Vidjeti <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (travanj 2021.).
- 12 Drugo pitanje započinje ovako: „U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje navedeno pod točkom a)”, vidjeti točku 14. ovog mišljenja.
- 13 Vidjeti sažetak drugog pitanja u točki 18. ovog mišljenja.
- 14 Vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30.) i od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, t. 30. i navedenu sudsku praksu).
- 15 Presuda od 20. siječnja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, t. 24.).
- 16 Vidjeti točke 10. i 11. ovog mišljenja.