



Zbornik sudske prakse

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 člana 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 članka 4. stavaka 1. i 4., članka 21. stavka 1. točke (a) i članka 21. stavka 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ². 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 pojednostavljenju 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 članova grupe) i suzbijanju poreznih zlouporaba. Osim toga, PDV se u okviru takvih grupa ne obračunava na isporuke robe i usluga koje se obavljaju između članova 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.

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.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 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 općenito vidjeti sljedeću publikaciju: Pfeiffer, S., „*VAT Grouping from a European Perspective*”, IBFD Doctoral Series, sv. 34., 2015.

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 učinkom od 1. siječnja 2007. zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ⁴. Međutim, na slučaj iz glavnog postupka vremenski je i dalje primjenjiva Šesta direktiva.

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

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

[...]

4. Pojam ‚samostalno’ korišten u stavku 1. isključuje iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos 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.

[...]” [neslužbeni prijevod]

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 staccima 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]

⁴ 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.)

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, „*Organshaft*”). 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. Činjenično 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 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 očitivalo o ishodu eventualne naknadne kontrole u kojoj bi se ispitalo je li zajedno s javnopravnim tijelo 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) prihvatio je tužbu koju je društvo NGD podnijelo protiv te odluke 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 Schifffahrt (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 – prekoračivao ono što je bilo nužno za postizanje ciljeva sprečavanja zlouporabne 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 čimbenike, 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 primjenjivati⁵. 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 podstavkom⁶.

⁵ Te su dvojbe predmet prvih triju prethodnih pitanja.

⁶ Ta je dvojba istaknuta u okviru četvrtog prethodnog pitanja.

20. Stoga je XI. vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) odlučilo prekinuti postupak i uputiti Sudu 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 sprečavanja zlouporabne 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 spriječiti da u svojem postupanju odstupa od njega?”

III. Analiza

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

A. Sažetak argumenata stranaka

22. Pisana očitovanja 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 ističe da je ocjena u skladu s točkama 45. i 46. presude *Larentia + Minerva* – namijenjena utvrđivanju toga je li njemačkim pravom propisan uvjet financijske integriranosti nužan i primjeren za postizanje ciljeva sprečavanja 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 odstupajući 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 nositelja 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, tumačenog 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 ističe 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 cijele grupe. U svakom slučaju, porezno opterećenje jednako je 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 tumačiti na način da dopušta državama članicama 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 čimbenici povezani s ciljem sprečavanja porezne prijevare te utaje i izbjegavanja poreza.

30. Komisija u bitnome smatra da, iako nositelj PDV grupe može biti porezni obveznik i jedini predstavnik te grupe, u njemačkom pravu predviđen zahtjev da nositelj grupe mora imati većinsko pravo glasa u toj grupi protivi se članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive.

2. O četvrtom prethodnom pitanju

31. Društvo NGD smatra da na četvrto pitanje treba niječno odgovoriti, to jest na način da Šesta direktiva ne dopušta državama članicama da kategorizacijom propišu da određene poslovne jedinice nisu samostalne ako su financijski, gospodarski i organizacijski integrirane u poduzeće nositelja PDV grupe.

32. Njemačka vlada ponajprije ističe da je četvrto prethodno pitanje usto i nedopušteno jer ne omogućava donošenje zaključaka o tome je li uvjet financijske integriranosti ispunjen kada, kao u ovom predmetu, nositelj integrirane grupe nema većinsko pravo glasa. Stoga, prema njezinu mišljenju, pitanje nije relevantno za rješavanje spora u glavnom postupku.

33. Podredno, za slučaj da Sud to pitanje proglasi dopuštenim, njemačka vlada smatra da na njega treba potvrdno odgovoriti. Naime, članak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak Šeste direktive omogućuju državi članici da kategorizacijom subjekt smatra nesamostalnim u smislu članka 4. stavka 1. te direktive ako je on financijski, gospodarski i organizacijski tako integriran u drugo

društvo (nositelja integrirane grupe) da ono u odnosu na njega može ostvarivati svoju volju i time taj subjekt spriječiti da postupa na drukčiji način. Njemačka vlada u tom kontekstu dodaje da države članice prilikom prenošenja navedene odredbe u svoje nacionalno pravo imaju određenu slobodu pri određivanju stupnja samostalnosti koji takav subjekt može imati prilikom obavljanja gospodarske djelatnosti.

34. Talijanska vlada u bitnome tvrdi da četvrto prethodno pitanje nije dopušteno jer nije povezano s činjeničnim kontekstom slučaja koji se razmatra u glavnom postupku. Međutim, za slučaj da se proglašuje dopuštenim, ona ističe da na njega treba odgovoriti na način da članak 4. stavak 1. Šeste direktive ne onemogućuje da se osobu koja u pravnom smislu samostalno obavlja gospodarsku djelatnost smatra poreznim obveznikom, čak i ako je financijski, gospodarski i organizacijski usko povezana s drugim subjektom na način 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 očitovala.

B. Ocjena

1. Dopuštenost

36. Njemačka vlada osporava dopuštenost prvog i četvrtog prethodnog pitanja (vidjeti točke 24. i 32. ovog mišljenja), dok talijanska vlada navodi da četvrto pitanje nije dopušteno.

37. Smatram da se te tvrdnje moraju odbiti. Kao prvo, odgovori na upućena pitanja očito su potrebni za rješavanje slučaja koji se razmatra u glavnom postupku. Kao drugo, činjenica da su se dva vijeća Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud; XI. vijeće u ovom predmetu i V. vijeće u predmetu C-269/20) vodila dijametralno suprotnim tumačenjima relevantnih odredbi Šeste direktive⁷ pokazuje da postoji stvarna potreba za time da Sud pruži smjernice u pogledu tih odredbi. To proizlazi i iz značajnog razilaženja između nacionalne sudske prakse tih dvaju vijeća tako visokog suda (osobito u pogledu načina na koji članak 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) upućuje u odnosnim dvama zahtjevima za prethodnu odluku.

2. Meritum

38. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u bitnome pita treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive, u vezi s njezinim člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3., tumačiti na način da mu se protivi to da država članica kao obveznika PDV-a ne odredi samu PDV grupu (*Organkreis*), već jednog člana te grupe – konkretno, njezina nositelja (*Organträger*).

⁷ Vidjeti, među mnogima, Geraats, M., „Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15. 4. 2021. – C-868/19“, Steueranwaltsmagazin, br. 3, 2021, str. 87.

39. Sud koji je uputio zahtjev svojim četvrtim pitanjem u bitnome pita treba li članak 4. stavak 1. Šeste direktive, u vezi s njezinim člankom 4. stavkom 4. prvim podstavkom, tumačiti na način da ovlašćuje državu članicu da kategorizacijom kao nesamostalne odredi određene subjekte koji su financijski, gospodarski i organizacijski integrirani u nositelja PDV grupe.

40. Ta pitanja valja razmotriti zajedno, a problematiku na koju se odnose analizirat ću kroz tri koraka. U prvom koraku izložit će se uvjeti koje pravo Unije predviđa u pogledu formiranja PDV grupe. U drugom koraku govorit ću o pravilima koja se tiču statusa koji PDV grupa i njezini članovi imaju nakon što se ona osnuje i počne djelovati, uključujući njezine odnose s poreznim tijelima, te o tome koji je njezin član dužan plaćati PDV za cijelu grupu. Zaključit ću trećim korakom, u kojem ću razmatrati može li njemačka vlada odstupiti od Unijinih propisa o PDV grupama kako bi održala na snazi svoj sustav PDV grupa.

a) Uvodne napomene

41. U skladu s čvrstim zaključcima koje je sud koji je uputio zahtjev donio u odluci kojom je uputio taj zahtjev, logika koja opravdava njemački institut porezne grupe konceptualno je i povijesno, kao i iz perspektive općeg sustava njemačkog zakonodavstva, povezana s pitanjem samostalnosti u obavljanju gospodarske djelatnosti.

42. Nekoliko su godina postojale značajne dvojbe u pogledu usklađenosti relevantnih odredbi UStG-a sa Šestom direktivom, kako u sudskoj praksi njemačkih sudova⁸ tako i, više godina, u akademskim komentarima⁹. Kako će to moje mišljenje pokazati, te su dvojbe opravdane.

43. Određeni dio sudske prakse relevantne za ovaj predmet odnosi se na članak 11. Direktive 2006/112, s obzirom na to da tekst članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive odgovara toj odredbi.

44. Za početak treba imati na umu da prilikom određivanja područja primjene odredbe prava Unije treba uzeti u obzir njezin tekst i kontekst kao i njezine ciljeve¹⁰.

b) Prvi korak: uvjeti koji su u pravu Unije predviđeni za PDV grupe

45. Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive glasi: „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”.

⁸ Vidjeti Geraats, M., *op. cit.* str. 87. To je u određenoj 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 upućuje na Birkenfeld, Umsatzsteuer-Rundschau, 2014., str. 120. i 126. Ja bih uputila i na Stadie u Rau/Dürrwächter (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 također 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)

46. Općenito, Šesta direktiva državama članica pruža prilično ograničene smjernice o tome kako da institut PDV grupa prenesu u svoje zakonodavstvo. Uređenje mnogih pojedinosti prepušteno je slobodnom nahodjenju tih država, što može ugroziti ujednačenu primjenu PDV-a na području Europske unije. Direktiva 2006/112 nije poboljšala to stanje. Naime, zabilježena su značajna razilaženja između država članica¹¹.

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.

Kontekst i tekst relevantnih odredbi

48. Sud je već razjasnio da „formulacija koja je upotrijebljena u članku 4. stavku 1. 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, uključujući 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 obavlja¹³.

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 definiraju izraz „samostalno obavlja [...] gospodarsku djelatnost”¹⁴, upućivanjem 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.

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 Vijeću i Europskom parlamentu o mogućnosti primjene instituta PDV grupa predviđenog u članku 11. Direktive 2006/112/EZ [(nekadašnji članak 4. stavak 4. Šeste direktive)] o zajedničkom 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. siječnja 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

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 tekстом 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; pojmova „*integriranost* organski povezanog društva u nositelja integrirane grupe” i „neovisni usko *povezani* subjekti” (ii.); kao 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.

¹⁵ Moje isticanje

¹⁶ Moje isticanje

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

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 grupe¹⁸ i cilj navedene odredbe¹⁹. Moguće je provesti analogiju sa sudskom praksom Suda²⁰ 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 to 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 prekoračile²¹.

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 počne djelovati, uključujući 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 pojedinačni porezni obveznici. Obveze u vezi s PDV-om opterećuju svaku osobu pojedinačno (to jest izvan konteksta PDV grupe). Institut PDV grupe uspostavljen člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive služi samo pojednostavljenju naplate PDV-a. U praksi bi se poreznom tijelu trebala podnijeti jedinstvena prijava PDV-a koja obuhvaća pojedinačne prijave svih poreznih obveznika koji pripadaju grupi.

1) Zakonodavna povijest

65. U točki 2. (koja se odnosi na članak 2., kako je glasilo u prijedlogu) Priloga A Komisijinu prijedlogu²² koji je doveo do usvajanja Druge direktive²³ zakonodavac Unije je utvrdio da, u skladu s tom direktivom, institut porezne grupe ne treba izjednačavati s nesamostalnosti.

66. Prema toj točki, „[i]zraz ‚za vlastiti račun’ osobito je namijenjen tomu da od oporezivanja izuzima zaposlenike koji su za svojeg poslodavca vezani ugovorom o radu, uključujući osobe koje rade iz vlastitog doma. Ta formulacija usto omogućuje državama članicama da osobe koje su međusobno pravno neovisne, ali su gospodarski, financijski ili organizacijski međusobno povezane, smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom, a ne zasebnim poreznim obveznicima. Međutim, država članica koja želi iskoristiti tu mogućnost mora provesti savjetovanje u skladu s člankom 13.” [neslužbeni prijevod].

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., „Organshaft – quo vadis?”, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, 2008., str. 179.

²² Prijedlog Druge direktive o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet u vezi sa strukturom i postupcima primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (koji je Komisija podnijela Vijeću) (COM(1965) 144 final)

²³ Druga direktiva Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Strukture i postupci primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., L 71, str. 1303.) [neslužbeni prijevod]

67. Točno je da je tada, prilikom usvajanja Druge direktive, cilj bio da se u okviru prava Unije priznaju propisi država članica, kao što je to njemački sustav jedinstvenih poreznih obveznika, kako bi se izbjegla nužnost stvaranja instituta PDV grupe u njemačkom pravu.

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

„Prema zakonima koji su trenutno na snazi u određenim državama članicama, osobe koje su međusobno pravno neovisne, ali su organski međusobno povezane gospodarskim, financijskim i organizacijskim vezama, smatra se jedinstvenim poreznim obveznikom, što znači da transakcije koje među sobom obavljaju načelno ne čine oporezive transakcije. S obzirom na to, poduzetnici koji čine ‚*Organshaft*’ podliježu istim poreznim uvjetima kao integrirani poduzetnik koji čini 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 članovi ‚*Organshafta*’ čine zasebne porezne obveznike.

U tim okolnostima, ne čini se osobito problematičnim to što neke države članice i dalje ‚*Organshaft*’ smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom, dok neke to ne smatraju. Međutim, u prvonavedenom slučaju odnosna država članica mora provesti prethodno savjetovanje u okviru kojeg bi se razmotrilo narušava li preporučeni model tržišno natjecanje među državama članicama [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 članka 4. Šeste direktive jasno proizlazi da institut porezne grupe dovodi do toga da članovi takve grupe prestaju samostalno obavljati gospodarske djelatnosti te se članku 4. stavku 1. te direktive ne protivi to da društvo zadrži svojstvo obveznika PDV-a čak 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 preproda društvu A po cijeni koštanja. Društvo A potom za 200 eura proda 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 cijelu grupu.

72. (i.) društvo B odbije 20 eura za robu kupljenu od trećih strana (minus 20 eura); (ii.) društvo B robu proda 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 20 eura); 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 proda društvu A svoju robu, PDV koji obračunava društvo B jednak je PDV-u koji društvo A može odbiti. Te transakcije stoga se ne uzimaju u obzir prilikom određivanja iznosa PDV-a koji plaća PDV grupa. U skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive, društvo A samostalno obavlja gospodarske djelatnosti. Ono je kao porezni obveznik primilo 40 eura na ime PDV-a. Proдалo 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. Društvo 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 (ukupan) 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 ni 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 primjeru (uopće) ne bi uzelo u obzir kao obveznik PDV-a. Jednostavno bi se smatralo društvom kćeri društva A. Međutim, društvo B kupuje robu kao porezni obveznik koji djeluje kao takav u skladu s člankom 2. stavkom 1. Šeste direktive. Društvo A bilo bi 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 to 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 čini 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 to 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 to 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 u odnosu prema poreznim tijelima.

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

81. Komisija u svojoj komunikaciji²⁴ naziva PDV grupe „fik[tivnim 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 to sâm sud koji je uputio zahtjev istaknuo, kao prvo, iz sudske prakse Suda očito je 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 cijeloj grupi dodijeli jedan PDV broj²⁵. 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 PDV²⁶.

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 to 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 direktivi²⁷.

86. Nadalje, smatram da navedena odredba UStG-a, s obzirom na to da predviđa da je nositelj integrirane grupe porezni obveznik, očito premašuje pojednostavljenje oporezivanja povezanih društava. Takvim pristupom u UStG-a jednostavno se zanemaruje, kao prvo, neovisna pravna osobnost povezanih društava i, kao drugo, njihove moguće posebnosti kao javnih tijela (to je u središtu mojeg usporednog mišljenja u predmetu C-269/20). Osim toga, navedena odredba UStG-a ograničava slobodu porezne (PDV) grupe da odredi svojeg predstavnika.

²⁴ Vidjeti točku 3.2. drugi podstavak Komunikacije Komisije (COM(2009)325 final).

²⁵ Presuda od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 20.)

²⁶ Presuda od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 29., 35. i 37. i izreka)

²⁷ Vidjeti bilješke 8. i 9. ovog mišljenja.

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 izuzeć[ima] 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 osobnosti 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 svoje 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 predstavnik 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 Unijinim pravilima o PDV grupama kako bi opravdala svoj sustav?

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

91. Kako je to 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”.

²⁸ Presuda od 3. travnja 2008., J. C. M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, t. 28. i navedena sudska praksa). Vidjeti također, 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)

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 članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive su sprečavanje 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 prijave PDV-a i plaćati PDV za račun grupe, a da se pritom ne isključi odgovornost ostalih članova te grupe za plaćanje poreza. Međutim, ta odredba ne govori ništa o solidarnoj odgovornosti članove te grupe. Međutim, u tom pogledu iz članka 21. stavka 1. točke (a) Šeste direktive jasno proizlazi da države članice mogu predvidjeti da za plaćanje PDV-a bude solidarno odgovoran subjekt različit od poreznog obveznika. Iz toga slijedi da za plaćanje PDV-a može solidarno odgovarati i član PDV grupe koji djeluje za njezin račun.

95. Kako to sud koji je uputio zahtjev ističe, članak 21. stavak 1. točka (a) Šeste direktive države članice samo ovlašćuje da odrede dodatne osobe koje mogu solidarno odgovarati za plaćanje PDV-a. On im ne omogućuje da, odstupajući od tog pravila, kao poreznog obveznika odrede osobu različitu od same PDV grupe. U tom smislu, iz sudske prakse proizlazi da države članice nemaju pravo dodavati dopunske uvjete članku 11. Direktive 2006/112 (te stoga ni članku 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 tumačiti na način da države članice, radi sprečavanja zlouporabe odnosno borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza, mogu kao člana PDV grupe koji će djelovati za račun te grupe odrediti samo njezina nositelja. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je uvjet u pogledu većinskog prava glasa bio namijenjen olakšavanju suradnje između članova PDV grupe kako bi se osiguralo da oni ispunjavaju svoje porezne obveze.

97. Smatram (kao i Komisija) da svrha uvjeta prema kojem nositelj grupe mora imati većinsko pravo glasa nije sprečavanje zlouporabe odnosno borba protiv utaje i izbjegavanja poreza.

98. Naime, kao prvo, kako je to Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Financijski sud Schleswiga-Holsteina) utvrdio u predmetnom slučaju, u glavnom postupku nije iznesen nijedan argument u vezi s mogućom opravdanosti tog uvjeta u okviru prava Unije, to jest nije navedeno na koji način on sprečava zlouporabu odnosno služi borbi protiv utaje i izbjegavanja poreza, te iz dokumenata pred sudom nije proizlazilo ništa što bi upućivalo na to da su društva koja su bila dio predmetne PDV grupe postupala na taj način.

99. Kao drugo, slažem se s navodom suda koji je uputio zahtjev da mu „nije jasno na koji način priznavanje statusa poreznog obveznika jednom [određenom] članu PDV grupe, umjesto [samoj] PDV grupi, može spriječiti zlouporabe ili služiti borbi protiv porezne prijevare ili utaje poreza, s obzirom na to da bi [...] svi članovi te grupe [ionako] solidarno odgovarali za plaćanje tog poreza. Stoga s razlogom valja dvojiti može li se odstupanje temeljiti na takvom opravdanju” (točka 56.

³² Vidjeti također presudu M-GmbH, t. 47.

³³ Vidjeti u tom pogledu presudu M-GmbH, t. 53.

odluke kojom je upućen zahtjev). Sud koji je uputio zahtjev usto u odluci kojom je taj zahtjev uputio ističe da, „u skladu s nacionalnim pravom, svrha instituta porezne grupe nije upravno pojednostavljenje, nego izbjegavanje nepotrebnog upravnog opterećenja u gospodarstvu”.

100. Naposljetku bih istaknula da je Sud već odbio slične načelne argumente, poput onih koje je njemačka vlada iznosila u predmetu M-GmbH, u kojem je presudio da cilj da se spriječi izbjegavanje poreza ne opravdava suviše restriktivna njemačka pravila o PDV grupama.

101. Naime, Sud je utvrdio da „za donošenje zaključka o postojanju zlorabe mora iz više objektivnih čimbenika proizlaziti da su dane transakcije u bitnome namijenjene ostvarenju porezne pogodnosti [...] te stoga opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza, u smislu članka 11. drugog stavka [Direktive 2006/112 (koji odgovara članku 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 njemačka pravila iz UStG-a predviđaju u odnosu na PDV grupe zapravo služe borbi protiv porezne prijevare ili utaje poreza. Slično predmetu M-GmbH, smatram da argumenti koje je njemačka vlada u tom pogledu iznijela u ovom predmetu nisu uvjerljivi.

IV. Zaključak

103. Predlažem da Sud na prvo i četvrto pitanje koja je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da omogućuje da se usko povezane osobe, koje su članovi PDV grupe, smatra jedinstvenim obveznikom PDV-a u svrhu ispunjavanja obveza u vezi s PDV-om.

Međutim, tu odredbu treba tumačiti na način da joj se protivi zakonodavstvo države članice prema kojem samo nositelj integrirane grupe, koji ima većinsko pravo glasa i većinski udio u kapitalu u organski povezanom društvu u grupi poreznih obveznika, može biti predstavnik PDV grupe i porezni obveznik za tu grupu, uz isključenje ostalih njezinih članova.

³⁴ Vidjeti presudu M-GmbH, t. 61. i navedenu sudsku praksu.