



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 16. svibnja 2024.¹

Predmet C-184/23

**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) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 2. točka 1. i članak 4. stavak 4. drugi podstavak – Područje primjene PDV-a – Porezni obveznici – Ovlast država članica da kao jedinstvenog poreznog obveznika smatraju subjekte koji su, iako pravno samostalni, međusobno usko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama („PDV grupa“) – Usluge koje se uz naknadu pružaju između članova PDV grupe – Oporezivanje tih usluga – Primatelj usluge koji nema pravo na odbitak PDV-a – Rizik od poreznih gubitaka”

I. Uvod

1. Jesu li isporuke robe i usluga koje se uz naknadu izvršavaju između osoba koje su članovi PDV grupe² (takozvane „unutarnje transakcije“ PDV grupe) obuhvaćene područjem primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) i podliježu li po potrebi tom porezu? Je li odgovor na ovo pitanje drugačiji u slučaju da primatelj isporuke robe ili usluga nema (ili samo djelomično ima) pravo na odbitak pretporeza?

2. To su u biti pitanja koja Sud treba razmotriti u ovom predmetu koji se odnosi na zahtjev za prethodnu odluku koji je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) uputio u pogledu tumačenja članka 2. točke 1. i članka 4. stavka 4. drugog podstavka 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 razrezivanje³.

¹ Izvorni jezik: francuski

² Grupa koju čine osobe koje su neovisne s pravne točke gledišta, ali koje su međusobno financijski, gospodarski i organizacijski usko povezane (u daljnjem tekstu: PDV grupa).

³ SL 1977., L 145, str. 1., kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2000/65/EZ od 17. listopada 2000. (SL 2000., L 269, str. 44.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva)

3. Taj zahtjev za prethodnu odluku podnesen je u okviru spora koji je već doveo do prvog zahtjeva za prethodnu odluku na koji je Sud odgovorio u presudi od 1. prosinca 2022., Finanzamt T (Interne isporuke unutar PDV grupe) (C-269/20, u daljnjem tekstu: presuda Finanzamt T I, EU:C:2022:944.). Sud koji je uputio zahtjev nakon te je presude, kao i nakon one donesene istog dana u predmetu Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, u daljnjem tekstu: presuda Diakonie, EU:C:2022:943), imao dvojbe zbog kojih je odlučio uputiti novi zahtjev za prethodnu odluku.

4. Ovaj predmet Sudu daje priliku da, s jedne strane, pruži dodatna pojašnjenja o pravnom sustavu primjenjivom na PDV grupu, koji se već opsežno razmatrao u sudskoj praksi, te da, s druge strane, pojasni i doseg tih dviju presuda.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena od 1. siječnja 2007. Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost⁴ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Međutim, s obzirom na datum nastanka činjenica u glavnom postupku, na njega se nastavlja primjenjivati Šesta direktiva.

6. Člankom 2. Šeste direktive određivalo se:

„[PDV] plaća se na:

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

[...]” [neslužbeni prijevod]

7. Člankom 4. stavcima 1. i 4. Šeste direktive predviđalo se:

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

[...]

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

Podložno savjetovanju predviđenom u članku 29., svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na području države koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.” [neslužbeni prijevod]

⁴ SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

B. Njemačko pravo

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

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

[...]

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

[...].”

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

9. Činjenice u glavnom predmetu identične su onima navedenima u presudi Finanzamt T I⁵. Za potrebe ovog postupka mogu se sažeti kako slijedi.

10. S, njemačka zaklada javnog prava, upravlja medicinskim fakultetom u sklopu sveučilišta i društvom U-GmbH (u daljnjem tekstu: U-GmbH). Ta je zaklada obveznik PDV-a na usluge medicinske skrbi koje pruža uz naknadu, ali se ne smatra poreznim obveznikom u odnosu na djelatnosti obrazovanja koje obavlja u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti. Međutim, medicinske usluge izuzete su od PDV-a u skladu sa Šestom direktivom.

11. U poreznom razdoblju 2005. društvo U-GmbH pružalo je S-u, među ostalim, usluge čišćenja. Te su se usluge pružale za cijeli kompleks zgrade medicinskog fakulteta u sklopu sveučilišta, koji obuhvaća sobe za pacijente, hodnike i operacijske dvorane, dvorane za predavanja i laboratorije.

12. Budući da je bolnički prostor, kao takav, u mjeri u kojoj je posvećen skrbi pacijenata, obuhvaćen je gospodarskim djelatnostima koje obavlja S, u odnosu na koje je on obveznik PDV-a, dok dvorane za predavanja, laboratoriji i ostale prostorije služe obrazovanju studenata odnosno djelatnosti koju ta zaklada obavlja u sklopu izvršavanja svojih javnih ovlasti i u odnosu na koju se ne smatra obveznikom tog poreza.

13. Udio ukupne površine građevinskog kompleksa o kojem je riječ, u odnosu na koji se pružaju usluge čišćenja u vezi s djelatnostima koje S obavlja kao tijelo javne vlasti, bio je 7,6 % ukupne površine tog građevinskog kompleksa. Za te usluge društvo U-GmbH primilo je od S-a naknadu u ukupnom iznosu od 76 085,48 eura.

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

⁵ Vidjeti točke 11. do 19. te presude.

15. Usto, prema mišljenju porezne uprave, usluge čišćenja koje je primio S u području djelatnosti obuhvaćenih njegovim javnim ovlastima društvo U-GmbH pružilo mu je u sklopu porezne grupe (Organschaft) koju čine ti subjekti u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a, kojemu je cilj u njemačkom pravu provesti mogućnost predviđenu u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive da se jedinstvenim poreznim obveznikom smatraju članovi PDV grupe.

16. Porezna uprava je smatrala da usluge čišćenja koje se pružaju u vezi s djelatnostima javne vlasti stoga nisu oporezive, i da su one služile u svrhe koje nisu poslovnog karaktera i koje dovode do „besplatnog pružanja usluga, izjednačenog s pružanjem usluga uz naknadu”⁶ u korist S.

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

18. Nakon što je S-ov upravni prigovor protiv tog ispravljenog poreznog rješenja odbijen, on je podnio tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka), koji je tu tužbu prihvatio.

19. Porezna uprava podnijela je protiv te presude reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud), odnosno sudu koji je uputio zahtjev, koji je Sudu uputio zahtjev za prethodnu odluku na temelju kojeg je donesena presuda Finanzamt T I.

20. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je u sporu koji se pred trenutno njim vodi iznova potreban zahtjev za prethodnu odluku.

21. Naime, prema mišljenju tog suda, nakon presude Diakonie i, posebno, s obzirom na rasuđivanje iz točaka 77. do 80. te presude, i dalje postoji nesigurnost u pogledu pitanja dovodi li postojanje grupe od više osoba koje se smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive do toga da isporuke koje su uz naknadu pružene između tih osoba nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a na temelju članka 2. točke 1. te direktive. Ni u presudi Diakonie ni u sudskoj praksi Suda ne pruža se jasan odgovor u pogledu oporezivosti unutarnjih transakcija.

22. Navedeni sud smatra i da postoje dvojbe u pogledu pitanja trebaju li unutarnje transakcije u okviru PDV grupe doista biti obuhvaćene područjem primjene PDV-a ako primatelj usluge nema ili samo djelomično ima pravo na odbitak pretporeza, jer inače postoji rizik od poreznih gubitaka. Te dvojbe proizlaze iz presuda Finanzamt T I i Diakonie⁷ u kojima je Sud presudio da se članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive ne protivi organizacija PDV grupe kao što je ona o kojoj je riječ u njemačkom pravu, u okviru koje se nositelj određuje kao jedinstveni porezni obveznik, ali samo pod uvjetom da to ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka.

⁶ U skladu s člankom 3. stavkom 9.a točkom 2. UStG-a, u vezi s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) Šeste direktive.

⁷ Vidjeti točku 50. odnosno točku 57. tih presuda.

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

- „1. Dovodi li pretpostavka da se više osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka [Šeste direktive] do toga da isporuke usluge uz naknadu između tih osoba nisu obuhvaćene područjem primjene sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) u skladu s člankom 2. točkom 1. te direktive?
2. Jesu li usluge uz naknadu između tih osoba doista obuhvaćene područjem primjene sustava PDV-a, ako primatelj usluge nema (ili samo djelomično ima) pravo na odbitak pretporeza, jer inače postoji rizik od poreznih gubitaka?”

24. Pisana očitovanja Sudu podnijeli su S, njemačka vlada i Europska komisija.

IV. Analiza

25. Sud koji je uputio zahtjev svojim dvama pitanjima, koja, prema mojem mišljenju, valja ispitati zajedno, u biti pita treba li članak 2. točku 1. i članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da isporuke usluga uz naknadu između osoba koje su članovi PDV grupe, u skladu s potonjom odredbom, nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a i to, u svakom slučaju, ako primatelj usluge nema (ili samo djelomično ima) pravo na odbitak pretporeza, jer bi inače postojao rizik od poreznih gubitaka.

26. Stoga se dvama prethodnim pitanjima postavljenima u ovom predmetu želi provjeriti treba li unutarnje transakcije između članova PDV grupe smatrati transakcijama koje podliježu PDV-u. U tom pogledu, Sud još nije imao priliku izričito odlučiti o tom pitanju.

27. Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da dvojbe na kojima se temelje ta dva prethodna pitanja proizlaze iz dviju presuda koje je nedavno donio Sud, odnosno iz presuda Finanzamt T I i Diakonie. Pojašnjava i da, prema njegovoj ustaljenoj sudskoj praksi, unutarnje transakcije između članova PDV grupe nisu oporezive.

28. Međutim, iz tumačenja zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da taj sud smatra da bi za te unutarnje transakcije u pravu Unije trebalo smatrati da podliježu PDV-u. Suprotno tomu, tri stranke koje su podnijele očitovanja Sudu pak tvrde suprotno, odnosno da takve unutarnje transakcije nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

29. Odgovor na dva prethodna pitanja postavljena u ovom predmetu podrazumijeva pojašnjenje odnosa između, s jedne strane, članka 2. točke 1. Šeste direktive kojim se, u okviru te direktive, određuje područje primjene PDV-a i, s druge strane, članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive kojim se svakoj državi članici omogućuje da gospodarskim subjektima koji imaju poslovni nastan na državnom području te države članice dopusti stvaranje PDV grupe⁸. Utvrđivanje odnosa između tih dviju odredbi pretpostavlja njihovo tumačenje.

30. U tom kontekstu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pri tumačenju odredbi prava Unije u obzir treba uzeti ne samo njihov tekst nego i njihov kontekst te ciljeve propisa kojeg su dio⁹.

⁸ Te dvije odredbe sada odgovaraju članku 2. stavku 1. točkama (a) i (c) odnosno članku 11. Direktive o PDV-u.

⁹ Vidjeti, među ostalim, presude Finanzamt T I, t. 35. i Diakonie, t. 43.

31. Usto, iz zahtjeva za ujednačenu primjenu prava Unije kao i načela jednakosti proizlazi da pojmove iz odredbi prava Unije, kao što su odredbe relevantne u ovom predmetu, koje ne sadržavaju nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica za utvrđivanje njegova smisla i dosega, u pravilu treba autonomno i ujednačeno tumačiti u cijeloj Europskoj uniji¹⁰.

A. *Doslovno tumačenje relevantnih odredbi*

32. Sud koji je uputio zahtjev smatra da tekst relevantnih odredbi u ovom predmetu ide u prilog oporezivosti unutarnjih transakcija. To proizlazi iz okolnosti da se, kad je riječ o oporezivosti, u članku 2. točki 1. Šeste direktive ne pravi razlika između unutarnjih transakcija PDV grupe i usluga koje se uz naknadu pružaju trećim osobama. Prema mišljenju tog suda, na temelju tumačenja članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive može se, suprotno tomu, pretpostaviti i oporezivost i neoporezivost unutarnjih transakcija.

33. U tom pogledu, kad je riječ, kao prvo, o članku 2. Šeste direktive, u toj se odredbi, kao što je to prethodno navedeno, određuje područje primjene PDV-a¹¹. Njome se predviđa, među ostalim u njezinoj točki 1., da isporuke robe ili usluga uz naknadu unutar državnog područja države koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav podliježu PDV-u.

34. Usto, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je „isporuka oporeziva samo kada između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos tijekom kojeg su obavljene uzajamne isporuke”, pri čemu naknada koju primi izvođač predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge isporučene primatelju¹².

35. Stoga iz teksta članka 2. točke 1. Šeste direktive izričito proizlazi da, kako bi mogla biti obuhvaćena područjem primjene PDV-a, isporuku robe ili usluga o kojoj je riječ treba obaviti „porezni obveznik”. Iz toga slijedi, *a contrario*, da, ako isporuku robe ili usluga obavlja osoba koja nije kvalificirana kao „porezni obveznik”, ta isporuka ne podliježe PDV-u. Stoga je određivanje dosega pojma „porezni obveznik” od ključne važnosti za utvrđivanje eventualne oporezivosti određenih transakcija¹³.

36. Pojam „porezni obveznik” općenito se definira u članku 4. stavku 1. Šeste direktive, u skladu s kojim porezni obveznik znači svaka osoba koja „samostalno” provodi neku od gospodarskih aktivnosti iz stavka 2. tog članka, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

37. U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da je za osiguranje jedinstvene primjene Šeste direktive važno da se na pojam „porezni obveznik” definiran u glavi IV. te direktive primijeni autonomno i ujednačeno tumačenje¹⁴.

38. Kad je riječ, kao drugo, o članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive¹⁵, iz njegova teksta proizlazi da se tom odredbom dopušta svakoj državi članici da više subjekata smatra *jedinstvenim poreznim obveznikom* kada oni imaju poslovni nastan na državnom području te iste

¹⁰ Vidjeti u tom smislu presudu od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 33. i navedena sudska praksa).

¹¹ Članak 2. Šeste direktive jedini je članak glave II. te direktive, koja je naslovljena „Područje primjene”.

¹² Presuda od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International (C-165/17, EU:C:2019:58, t. 37. i navedena sudska praksa)

¹³ Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (C-87/23, EU:C:2024:222, t. 2.).

¹⁴ Vidjeti u tom smislu po analogiji presudu od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 34.).

¹⁵ Članak 4. Šeste direktive jedini je članak glave VI. te direktive, koja je naslovljena „Porezni obveznici”.

države članice i kada su, iako pravno samostalni, međusobno usko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. U skladu s tekstom tog članka, nema drugih uvjeta za njegovu primjenu, a ne predviđa se ni mogućnost da države članice gospodarskim subjektima odrede neke druge uvjete za stvaranje PDV grupe¹⁶.

39. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, provedba sustava uspostavljenog u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive podrazumijeva to da se u nacionalnim propisima donesenima na temelju te odredbe omogući subjektima koji su povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama to da se *prestanu smatrati različitim obveznicima* PDV-a i da se prema njima postupa kao prema jedinstvenom poreznom obvezniku. Na taj način, kada država članica primjenjuje tu odredbu, podređeni subjekt odnosno subjekti, u smislu navedene odredbe, *ne mogu se smatrati različitim poreznim obveznicima* u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive¹⁷.

40. Iz toga proizlazi, uvijek prema toj ustaljenoj sudskoj praksi, da izjednačavanje s jedinstvenim poreznim obveznikom na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive isključuje mogućnost da članovi PDV grupe nastave odvojeno podnositi prijave tog poreza i poistovjećivati se – *unutar i izvan svoje grupe* – s poreznim obveznicima s obzirom na to da je isključivo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi navedene prijave. Prema tome, navedena odredba, u situaciji u kojoj je država članica primjenjuje, nužno podrazumijeva to da se nacionalnim propisom za prenošenje osigura jedinstvenost poreznog obveznika i grupi dodijeli samo jedan PDV broj¹⁸.

41. Iz sudske prakse Suda na koju sam upravo podsjetio stoga proizlazi da se, kad nekoliko pravno samostalnih osoba stvori PDV grupu u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, te osobe prestaju smatrati različitim poreznim obveznicima te one zajedno čine jedinstvenog poreznog obveznika u svrhu PDV-a. Taj će jedinstveni porezni obveznik biti sama PDV grupa ili, ako se to predviđa relevantnim nacionalnim zakonodavstvom i kao što je to Sud pojasnio u presudama Finanzamt T I i Diakonie, jedan njezin član, odnosno nositelj te grupe ako taj nositelj može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su članovi navedene grupe i pod uvjetom da to što je određen kao jedinstveni obveznik PDV-a ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka¹⁹.

42. Iz činjenice da se PDV grupa smatra jedinstvenim poreznim obveznikom, na temelju teksta članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, proizlazi da za isporuke usluga koje je pružio treći u korist člana PDV grupe u svrhe PDV-a valja smatrati da nisu pružene u korist tog člana, nego cijele PDV grupe kojoj navedeni član pripada²⁰ i obrnuto²¹.

43. Na temelju doslovne analize dviju relevantnih odredbi koja je s obzirom na sudsku praksu Suda provedena u točkama 38. do 40. ovog mišljenja može se utvrditi odnos između tih dviju odredbi.

44. S jedne strane, ta analiza pokazuje da, u skladu s člankom 2. točkom 1. Šeste direktive, isporuku robe ili usluga, kako bi mogla biti obuhvaćena područjem primjene PDV-a, treba izvršiti „porezni obveznik”. S druge strane, pokazuje i da PDV grupa čini jedinstvenog poreznog

¹⁶ Vidjeti presude Finanzamt T I, t. 38. i Diakonie, t. 44. te navedenu sudsku praksu.

¹⁷ Vidjeti presude Finanzamt T I, t. 39. i Diakonie, t. 45. te navedenu sudsku praksu. Moje isticanje.

¹⁸ Vidjeti presude Finanzamt T I, t. 40. i Diakonie, t. 46. te navedenu sudsku praksu.

¹⁹ Vidjeti u tom smislu presude Finanzamt T I, t. 53. i Diakonie, t. 60. Vidjeti u tom pogledu i točku 89. ovog mišljenja.

²⁰ Vidjeti presude od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filijal Sverige (C-7/13, u daljnjem tekstu: presuda Skandia, EU:C:2014:2225, t. 29.) i od 18. studenoga 2020., Kaplan International colleges UK (C-77/19, EU:C:2020:934, t. 46.).

²¹ Presuda od 11. ožujka 2021., Danske Bank (C-812/19, EU:C:2021:196, t. 28.)

obveznika te da se subjekte koji pripadaju toj PDV grupi prestaje pojedinačno smatrati različitim poreznim obveznicima. Međutim, koordinacija koja je potrebna između tih dvaju utvrđenja ide u korist zajedničkom tumačenju dviju navedenih odredbi u smislu da unutarnje transakcije, odnosno isporuke koje se uz naknadu pružaju između članova PDV grupe, nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

45. Naime, suprotno bi rješenje, prema kojem isporuke koje jedan član PDV grupe pruža drugom članu iste PDV grupe (ili PDV grupi kao takvoj) čine transakcije koje podliježu PDV-u u skladu s člankom 2. točkom 1. Šeste direktive, podrazumijevalo da je taj član porezni obveznik u skladu s tom odredbom, što nije usklađeno s prirodom PDV grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika, kako proizlazi iz teksta članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive i iz ustaljene sudske prakse Suda navedene u točkama 38. do 40. ovog mišljenja.

46. Stvaranjem PDV grupe nastaje porezna obveza grupe te se ukida pojedinačna porezna obveza svakog od njezinih članova poreznih obveznika prije pridruživanja navedenoj grupi, a porezni tretman transakcija koje je grupa provela između vlastitih subjekata, ali i s trećim osobama, usporediv je s poreznim tretmanom jedinstvenog poreznog obveznika koji djeluje sâm²².

47. Iz toga slijedi da se za osobu koju se zbog pripadnosti PDV grupi prestane smatrati obveznikom PDV-a ne može smatrati da pojedinačno pruža oporezivu isporuku robe ili usluga ni izvan grupe, odnosno trećim osobama, ni izvan PDV grupe kojoj pripada, odnosno trećim osobama ni unutar PDV grupe kojoj pripada, odnosno drugim članovima te grupe. Izvan će se za potrebe PDV-a smatrati da je isporuku robe ili usluga pružio jedinstveni porezni obveznik, odnosno, u načelu, sama PDV grupa, koja će biti odgovorna za plaćanje s tim povezanog PDV-a²³. Unutar grupe se smatra da unutarnje transakcije provedene između članova grupe provodi grupa za vlastiti račun te one stoga ne postoje s gledišta PDV-a²⁴. Naime, one, kao (uzajamne) transakcije između subjekata koji su članovi jedinstvenog poreznog obveznika, za potrebe PDV-a čine neoporezive „unutarnje tokove”, za razliku od oporezivih transakcija izvršenih s trećim osobama²⁵.

48. Osim toga, takvo je tumačenje relevantnih odredbi, kao što to proizlazi iz njihove doslovne analize, u skladu s, s jedne strane, tumačenjem iz smjernica proizašlih sa 119. sjednice odbora za PDV od 22. studenoga 2021.²⁶, koje, iako nisu obvezujuće, prema sudskoj praksi Suda ipak predstavljaju pomoć u tumačenju Šeste direktive²⁷. S druge strane, ono je u skladu i s tumačenjem iz Komunikacije Komisije iz 2009. o PDV grupama²⁸.

49. Stoga zatim treba provjeriti je li tumačenje relevantnih odredbi koje proizlazi iz njihove doslovne analize, s obzirom na sudsku praksu Suda, potvrđeno njihovim kontekstualnim i teleološkim tumačenjem.

²² Mišljenja nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 42.) i u predmetu Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2012:751, t. 40)

²³ Vidjeti u tom smislu presude od 11. ožujka 2021., Danske Bank (C-812/19, EU:C:2021:196, t. 28.) i Skandia, t. 29.

²⁴ Mišljenja nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 42.) i u predmetu Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2012:751, t. 40.), kao i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u spojenim predmetima Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, t. 49.)

²⁵ Vidjeti u tom smislu po analogiji presudu od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International (C-165/17, EU:C:2019:58, t. 38.).

²⁶ Dokument B – taxud.c.l(2022)2315070-1034, osobito str. 24., t. 3.

²⁷ Vidjeti po analogiji rješenje od 29. listopada 2020., Weindel Logistik Service (C-621/19, EU:C:2020:889, t. 48.).

²⁸ Vidjeti točku 3.4.3. Komunikacije Vijeću i Europskom parlamentu o mogućnosti PDV grupe predviđene u članku 11. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a (COM(2009) 0325 final od 2. srpnja 2009.).

B. Kontekstualno tumačenje relevantnih odredbi

1. Kontekstualna analiza

50. Sud koji je uputio zahtjev smatra da kontekstualna analiza relevantnih odredbi također ide u prilog oporezivosti unutarnjih transakcija. Naime, članovi PDV grupe izvršavaju svoje unutarnje transakcije u okviru „samostalne gospodarske djelatnosti” u skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive. Odgovor koji je Sud dao na četvrto prethodno pitanje postavljeno u presudi Diakonie potvrđuje tu analizu.

51. Kako bi se odgovorilo na dvojbe koje je sud koji je uputio zahtjev izrazio u kontekstualnom smislu, valja razmotriti pitanje odnosa između, s jedne strane, uvjeta koji se odnosi na „samostalno” obavljanje gospodarske djelatnosti, na koji se upućuje u općoj definiciji poreznog obveznika predviđenoj u članku 4. stavku 1. Šeste direktive i, s druge strane, sustava PDV grupe kako proizlazi iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive.

52. U tom pogledu s kontekstualnog gledišta najprije valja istaknuti da je u Šestoj direktivi članak 4. jedini članak njezine glave IV. naslovljene „Porezni obveznici”. Kad je riječ o strukturi tog članka, njegov prvi stavak sadržava opću definiciju poreznog obveznika, dok se, kao što to pravilno ističe Komisija, u drugim odredbama taj pojam utvrđuje i specificira uključivanjem ili isključivanjem određenih slučajeva.

53. Konkretno, kad je riječ o uvjetu u skladu s kojim se gospodarska djelatnost mora obavljati „samostalno”, njegov je doseg pojašnjen u članku 4. stavku 4. prvom podstavku Šeste direktive na temelju kojeg pojam „samostalno” isključuje iz podlijevanja PDV-u zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu „ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos podređenosti u pogledu uvjeta rada, primitaka od rada i odgovornosti poslodavca”.

54. Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kad je riječ o kontekstu članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive, ni iz te odredbe ni iz sustava uspostavljenog navedenom direktivom ne proizlazi to da je riječ o iznimnoj ili posebnoj odredbi koju bi trebalo usko tumačiti. Stoga se uvjet koji se odnosi na postojanje uske povezanosti financijskim vezama ne može usko tumačiti²⁹.

55. Usto, Sud je izričito presudio da se autonomno i ujednačeno tumačenje pojma „porezni obveznik”, koji je naveden u točki 37. ovog mišljenja, nalaže i za tu odredbu iako je sustav koji se predviđa tom odredbom fakultativan za države članice kako bi se prilikom provedbe izbjegle razlike u primjeni tog sustava u različitim državama članicama³⁰.

56. Kad je riječ o specifikaciji općeg pojma „poreznog obveznika” (u smislu navedenom u točki 52. ovog mišljenja), iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, ona se sastoji od izričite odredbe prema kojoj se, kao što to proizlazi iz prethodno iznesene doslovne analize, ako su ispunjeni uvjeti koji se zahtijevaju tom odredbom, da PDV grupa na temelju *fictio iuris* čini jedinstvenog obveznika PDV-a. Taj „mehanizam” pretpostavlja da taj jedinstveni porezni obveznik zamjenjuje pojedinačne članove kao obveznik PDV-a, i to neovisno o tome obavljaju li ti članovi samostalno gospodarsku djelatnost u skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive.

²⁹ Vidjeti presude Finanzamt T I, t. 42. i Diakonie, t. 48. te navedenu sudsku praksu.

³⁰ Vidjeti u tom smislu po analogiji presudu od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 34.).

57. U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud u svojoj sudskoj praksi već imao priliku istaknuti da uvjet koji se odnosi na „samostalno” obavljanje gospodarske djelatnosti u svrhu kvalifikacije kao poreznog obveznika u skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive predstavlja različito pravno pitanje od pitanja uređenja PDV grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika i da ta dva pitanja nisu nužno međusobno povezana. U tom se kontekstu uostalom, prema mojem mišljenju, nalazi odgovor na četvrto prethodno pitanje koje je Sud dao u presudi Diakonie zbog koje su nastale dvojbe suda koji je uputio zahtjev. Stoga ću najprije ispitati prethodno navedenu sudsku praksu, a zatim analizirati relevantan dio presude Diakonie.

2. Sudska praksa koja se odnosi na odnos između uvjeta koji se odnosi na „samostalno” obavljanje gospodarske djelatnosti i sustava PDV grupe

58. Prvo prethodno pitanje koje je Sudu upućeno u predmetu u kojem je donesena presuda Skandia³¹ odnosilo se na to predstavljaju li isporuke usluga koje je izvršila glavna poslovna jedinica s poslovnim nastanom u trećoj zemlji svojoj podružnici s poslovnim nastanom u državi članici transakcije koje podliježu PDV-u kada je ta podružnica članica PDV grupe.

59. Općenito, prema sudskoj praksi Suda, glavna poslovna jedinica i podružnica čine samo jednog obveznika PDV-a, osim ako se ne dokaže da podružnica obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost³².

60. U tom kontekstu, Sud je stoga najprije analizirao je li u tom slučaju podružnica djelovala samostalno. Utvrdio je da to nije bio slučaj i da ta podružnica stoga nije sama mogla biti porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u³³.

61. Međutim, Sud je presudio da se, s obzirom na to da navedena podružnica pripada PDV grupi i stoga s drugim članovima te grupe čini jedinstvenog poreznog obveznika, koji je različit od glavne poslovne jedinice, za potrebe PDV-a ne može smatrati da se usluge koje glavna poslovna jedinica pruža svojoj podružnici, koja nije neovisna, a koja je član PDV grupe, pružaju podružnici, nego PDV grupi te stoga čine transakcije koje podliježu PDV-u³⁴.

62. Sud je potom potvrdio tu sudsku praksu u predmetu Danske Bank³⁵, u kojem je isto načelo primijenio na situaciju koju bi se moglo definirati „suprotnom”, a u kojoj je glavna poslovna jedinica bila član PDV grupe.

63. Ta sudska praksa pokazuje da, iako je „samostalno” obavljanje gospodarske djelatnosti, u skladu sa samim tekstom članka 4. stavka 1. Šeste direktive, nužan uvjet da bi se osobu moglo kvalificirati kao poreznog obveznika, to ipak ne znači da subjekt koji ne ispunjava taj uvjet ne može biti obuhvaćen područjem primjene PDV-a, s obzirom na to da pripada PDV grupi i da je stoga član jedinstvenog poreznog obveznika u skladu s člankom 4. stavkom 4. te direktive.

³¹ U tom se predmetu prethodno pitanje upućeno Sudu odnosilo na tumačenje članka 2. stavka 1. i članaka 9. i 11. Direktive o PDV-u.

³² Vidjeti presudu od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International (C-165/17, EU:C:2019:58, t. 35.).

³³ Vidjeti točku 26. presude Skandia.

³⁴ Vidjeti točke 28., 30. i 31. presude Skandia.

³⁵ Presuda od 11. ožujka 2021., Danske Bank (C-812/19, EU:C:2021:196, t. 17. do 35.)

64. Pitanje ispunjavanja uvjeta koji se odnosi na „samostalno” obavljanje gospodarske djelatnosti, navedenog u članku 4. stavku 1. navedene direktive, i pravne posljedice koje proizlaze iz pripadnosti PDV grupi stoga su dva različita pravna pitanja koja nisu nužno međusobno povezana. Slijedom toga, ispunjavanje ili neispunjavanje navedenog uvjeta nema nikakav utjecaj na te posljedice.

3. *Odgovor Suda na četvrto prethodno pitanje u presudi Diakonie*

65. Četvrto prethodno pitanje koje je Sud analizirao u presudi Diakonie treba ispitati upravo u tom kontekstu odnosa, odnosno napetosti, između uvjeta koji se odnosi na samostalnost gospodarske djelatnosti u skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive i pravnog sustava PDV grupe.

66. To je pitanje Sudu postavljeno u situaciji u kojoj se nacionalnim zakonodavstvom o kojem je bila riječ (i dalje njemačkom zakonodavstvu) predviđalo da jedinstveni obveznik PDV-a nije PDV grupa kao takva, nego njezin član, odnosno njezin nositelj kojem se pripisuje sav promet koji ostvaruju subjekti članovi PDV grupe i koji je obveznik plaćanja PDV-a koji odgovara tom ukupnom prometu³⁶.

67. Usto, u skladu s tim nacionalnim zakonodavstvom, za gospodarske i profesionalne djelatnosti subjekata integriranih u nositelja porezne grupe, koji su bili njezini članovi, nije se smatralo da se obavljaju samostalno³⁷ zbog odnosa nadređenosti i podređenosti koji se (sada) kvalificira kao „integracija uz prava intervencije” između nositelja i ostalih subjekata³⁸.

68. Sud koji je uputio zahtjev (isti kao onaj u ovom predmetu) u tom je kontekstu postavio, među ostalim, pitanje može li se subjekte koji su članovi PDV grupe razvrstati, „u blokovima”, kao ovisne za potrebe članka 4. stavka 1. Šeste direktive zbog tog odnosa podređenosti.

69. Taj je sud osobito pitao dopušta li se člankom 4. stavkom 1. i stavkom 4. *prvim podstavkom*³⁹ Šeste direktive državi članici da *kategorički* smatra da neka osoba nije neovisna u smislu članka 4. stavka 1. te direktive ako je ta osoba član PDV grupe u kojoj nositelj u odnosu na tu osobu može ostvarivati svoju volju i time tu osobu spriječiti da u svojem postupanju odstupa od njega.

70. Sud je u tom kontekstu presudio da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive u vezi s njezinim člankom 4. stavkom 1. prvim podstavkom treba tumačiti na način da mu se protivi to da država članica razvrsta subjekte o kojima je riječ kao ovisne kada su oni financijski, gospodarski i organizacijski integrirani u poduzeće nositelja PDV grupe.

71. Drugim riječima, Sud je presudio da se ne može smatrati da okolnost da je subjekt član PDV grupe automatski znači da taj subjekt ne obavlja „samostalno” gospodarske djelatnosti u skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive.

³⁶ Vidjeti točke 21. i 22. presude Diakonie.

³⁷ Vidjeti članak 2. stavak 2. točku 2. prvu rečenicu UStG-a. Vidjeti također točku 22. presude Diakonie.

³⁸ Vidjeti točku 20. presude Diakonie. Za detaljniji činjenični prikaz tog pitanja vidjeti i točku 85. i sljedeće točke zahtjeva za prethodnu odluku u tom predmetu.

³⁹ U tom je slučaju sud koji je uputio zahtjev želio doznati može li se prethodno navedeni uvjet koji se odnosi na podređenost subjekata članova porezne grupe (u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive) njezinu nositelju, propisan u njemačkom pravu, opravdati zajedničkim tumačenjem članka 4. stavaka 1. i 4. prvog podstavka Šeste direktive, „izjednačavanja” na neki način subjekata koji pripadaju PDV grupi sa zaposlenicima u skladu s potonjom odredbom. Vidjeti presudu Diakonie, t. 28. do 30.

72. Presudom Diakonie stoga se potvrđuje, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 58. do 64. ovog mišljenja, da su uvjet koji se odnosi na samostalno obavljanje gospodarske djelatnosti u skladu s člankom 4. stavkom 1. te direktive i posljedice koje proizlaze iz pripadnosti subjekta PDV grupi različita pravna pitanja i da ta pripadnost nema nikakav utjecaj na definiciju samostalne gospodarske djelatnosti u skladu s člankom 4. stavkom 1. navedene direktive.

73. Stoga se presudom Diakonie nipošto ne dovodi u pitanje uređenje PDV grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika na temelju razmatranja i sudske prakse koji su navedeni u točkama 38. do 42. ovog mišljenja, odnosno sudske prakse na koju se izričito upućuje u toj presudi. Iz toga slijedi da se navedenom presudom ne mogu dovesti u pitanje posljedice tog uređenja kako su navedene u točkama 43. do 47. ovog mišljenja u pogledu kvalifikacije PDV grupe i njezinih članova kao obveznika PDV-a ni izvan grupe ni unutar same grupe⁴⁰.

74. Osim toga, Sud u predmetu u kojem je donesena presuda Diakonie nije trebao razmatrati pitanje podliježu li unutarnje transakcije PDV grupe PDV-u ili ne pa stoga o njemu nije ni odlučio.

75. S obzirom na prethodnu kontekstualnu analizu i prethodno navedenu relevantnu sudsku praksu, iako osobe koje pripadaju PDV grupi obavljaju „samostalno” gospodarske djelatnosti u smislu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive, to nipošto ne utječe na okolnost da te osobe, zbog toga što pripadaju PDV grupi, za potrebe PDV-a zajedno čine jedinstvenog poreznog obveznika te ih se stoga prestaje smatrati različitim poreznim obveznicima u svrhu PDV-a, kako u pogledu vanjskih odnosa, tako i u pogledu unutarnjih odnosa PDV grupe.

76. Iz toga slijedi da, suprotno onomu što predviđa sud koji je uputio zahtjev, činjenica da članovi PDV grupe izvršavaju svoje unutarnje transakcije u okviru „samostalne gospodarske djelatnosti” u skladu s člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive ne ide u prilog tezi oporezivosti tih unutarnjih transakcija i ne može dovesti u pitanje tumačenje relevantnih odredbi iz točaka 43. do 47. ovog mišljenja.

C. Teleološko tumačenje relevantnih odredbi

77. Sud koji je uputio zahtjev smatra da se ciljevima koji se nastoje postići člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive ne bi smjelo zahtijevati neoporezivanje unutarnjih transakcija. *Postupovno* pojednostavnjenje kojim se zbog stvaranja PDV grupe nastoji ukinuti podnošenje nekoliko poreznih prijava ne bi smjelo utjecati na nastanak obveze obračuna poreza, tako da su unutarnje transakcije oporezive PDV-om. Suprotno tomu, ako je prethodno navedeno pojednostavnjenje *materijalne* prirode, to bi bilo razumljivo kad član grupe koji je primatelj unutarnje transakcije ima pravo na odbitak pretporeza, tako da se porezni dug i pravo na odbitak plaćenog pretporeza međusobno kompenziraju. Međutim, opće neoporezivanje unutarnjih transakcija, koje se primjenjuje i kad član grupe koji je primatelj unutarnje transakcije nema pravo na odbitak pretporeza, dovelo bi do poreznih gubitaka i, u konačnici, do neoporezivanja, a ne upravnog pojednostavnjenja. Neoporezivanje unutarnjih transakcija ne opravdava se ni ciljem sprečavanja određenih zlouporaba. Naprotiv, to što članovi grupe koji nemaju pravo na odbitak PDV-a imaju poreznu pogodnost moglo bi se smatrati zlouporabom.

⁴⁰ Pitanje obavlja li subjekt član PDV grupe samostalno gospodarsku djelatnost moglo bi, ovisno o slučaju, imati posljedice u okviru postojećih unutarnjih odnosa unutar PDV grupe kad je riječ o poreznom teretu koji snosi svaki od njezinih članova. Vidjeti u tom pogledu presudu Diakonie, t. 27.

78. Kako bi se odgovorilo na dvojbe koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev, valja utvrditi logiku, odnosno opravdanje mehanizma PDV grupe kako je predviđen člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive.

79. U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, kada je riječ o ciljevima koji se nastoje postići člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, Sud istaknuo da iz obrazloženja prijedloga Komisije koji je doveo do donošenja te direktive (COM(73) 950 *final*) proizlazi da je zakonodavac Unije, donošenjem te odredbe, želio omogućiti državama članicama da sustavno ne povezuju svojstvo poreznog obveznika s pojmom „puke pravne neovisnosti” radi upravnog pojednostavnjenja ili izbjegavanja zlouporabe kao što je, na primjer, podjela poduzeća na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava⁴¹.

80. Sud koji je uputio zahtjev izričito upućuje na tu sudsku praksu Suda, ali se usredotočuje isključivo na ciljeve upravnog pojednostavnjenja i sprečavanja zlouporabe. Međutim, kao što to proizlazi iz prethodne točke, mehanizmom PDV grupe najprije se državama članicama nastoji omogućiti da svojstvo poreznog obveznika sustavno ne povezuju s pojmom „puke pravne neovisnosti”. Stoga je izričito riječ o instrumentu kojim se državama članicama dopušta da pitanje oporezivosti PDV-om razlikuju od pitanja pravne organizacije poduzetnikâ.

81. U tom pogledu valja istaknuti da obveza plaćanja PDV-a može utjecati i stvarno utječe na strukturu i funkcioniranje gospodarskih subjekata⁴². Naime, ona može utjecati na organizacijske odluke poduzetnikâ. Stoga, poduzetnik može odlučiti hoće li internalizirati određene isporuke robe ili usluga pri unutarnjoj poslovnoj jedinici samom poduzetniku ili će ih eksternalizirati pravno odvojenom subjektu koji pripada grupi (primjerice društvu za proizvodnju ili pružanje usluga)⁴³. Stoga je moguće da pitanje jesu li aktivnosti određenog gospodarskog subjekta internalizirane ili eksternalizirane (unutar grupe) ne ovisi samo o operativnim ili gospodarskim razmatranjima, nego se njime mogu uzeti u obzir i posljedice koje proizlaze iz obveze plaćanja PDV-a.

82. Međutim, u načelu za potrebe PDV-a ne bi smjelo biti relevantno uzimanje u obzir okolnosti da je dio poduzetnikove djelatnosti eksternaliziran u zasebnom subjektu (moguće i zasebnom poreznom obvezniku) koji je član grupe ili da je obavlja unutarnja poslovna jedinica većeg poduzetnika. Naime, obveznika PDV-a određuje djelatnost, a ne pravni oblik⁴⁴.

83. Stoga primjena mehanizma PDV grupe državama članicama omogućuje smanjenje utjecaja poreza na način na koji se poduzetnici organiziraju. Mehanizmom PDV grupe stoga se promiče „organizacijska” porezna neutralnost time što se bez nepogodnosti s gledišta obveze plaćanja PDV-a omogućuje stvaranje prikladnih tržišnih struktura⁴⁵. Međutim, podložno razmatranjima navedenima u točki 85. ovog mišljenja, ta funkcija podrazumijeva neoporezivost unutarnjih transakcija grupe. Naime, prethodno navedena „organizacijska” porezna neutralnost može se zajamčiti samo ako je porezni sustav u pogledu PDV-a jednak u slučaju internalizacije ili eksternalizacije (unutar grupe) isporuke robe i usluga.

⁴¹ Vidjeti presude Finanzamt T I, t. 43. i Diakonie, t. 49. te navedenu sudsku praksu.

⁴² Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 49.)

⁴³ Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, t. 33.).

⁴⁴ Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 50.)

⁴⁵ Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 49.) i, u tom smislu, mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, t. 33.)

84. Utvrđenje da je cilj jamčenja „organizacijske” porezne neutralnosti temeljna funkcija na kojoj se zasniva mehanizam PDV grupe ne proizlazi samo iz teksta sudske prakse Suda navedene u točki 78. ovog mišljenja, nego i iz nastanka odredbe kojom je predviđen. Naime, pojam PDV grupe uveden je u pravo Unije Drugom direktivom 67/228/EEZ⁴⁶, na temelju njemačkog propisa koji se odnosi na „Organshaft”⁴⁷ čija je ključna bit, kao što na to podsjeća i sud koji je uputio zahtjev⁴⁸, bila neoporezivost unutarnjih transakcija kako bi se izbjeglo kumuliranje poreza. On se zatim razvio prilikom uzastopnih izmjena Šestom direktivom i, naposljetku, Direktivom o PDV-u⁴⁹.

85. Međutim, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev, funkcija kojom se nastoji zajamčiti „organizacijska” porezna neutralnost djelomično je izgubila važnost nakon uvođenja mogućnosti odbitka pretporeza. Naime, kad postoji ta mogućnost, porezni dug i pravo na odbitak unaprijed plaćenog PDV-a međusobno se kompenziraju, tako da, u slučaju kad je takav odbitak moguć, sustav PDV grupe nema materijalni doseg te je u biti opravdan postupovnim upravnim pojednostavnjenjem. U tom pogledu valja istaknuti da je to upravno pojednostavnjenje povoljno i za poreznu upravu jer joj omogućuje da izbjegne određeni broj nadzora.

86. Međutim, cilj jamčenja „organizacijske” porezne neutralnosti tog sustava i dalje u potpunosti vrijedi za poduzetnike koji nemaju pravo na odbitak pretporeza. Naime, tim poduzetnicima, ako je država članica o kojoj je riječ iskoristila mogućnost osnivanja PDV grupe i pod uvjetom da unutarnje transakcije nisu oporezive, svejedno je hoće li sami obavljati isporuke robe ili usluga ili će ih obavljati posredstvom ovisnog društva. Ni u jednom od ta dva slučaja te isporuke robe ili usluga neće se oporezivati PDV-om⁵⁰. Stoga upravo za te poduzetnike i dalje vrijedi opravdanje jamstvom „organizacijske” porezne neutralnosti. Slijedom toga, mehanizam PDV grupe za navedene poduzetnike nema samo postupovni doseg kao upravno pojednostavnjenje, nego zadržava i materijalni doseg⁵¹.

87. U tom je kontekstu relevantno podsjetiti na to da je veliko vijeće Suda u presudi od 9. travnja 2013., Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217), izričito smatralo da se na temelju nijednog elementa, osobito s obzirom na ciljeve odredbe Direktive o PDV-u kojom se predviđa PDV grupa, ne može smatrati da se osobe koje nisu porezni obveznici i stoga ne mogu obračunati PDV ne mogu uključiti u PDV grupu⁵².

88. Naposljetku, kad je riječ o riziku od navodnih poreznih gubitaka koje je naveo sud koji je uputio zahtjev, ističem sljedeće.

⁴⁶ Druga direktiva Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., L 71, str. 1303.)

⁴⁷ Tako je u obrazloženju te Druge direktive 67/228 bilo navedeno sljedeće: „The law currently in force in certain Member States treats persons who are independent from a juridical point of view, but organically interlinked by economic, financial or organization ties, as one single taxpayer, so that transactions among these persons do not constitute tax acts. In this view, firms forming an *Organshaft* are therefore, subject to the same fiscal conditions as an integrated firm which is one single juridical person”. Biltenu Europskih zajednica, Dodatak 5/65., osobito str. 20. (dostupno isključivo na engleskom jeziku).

⁴⁸ Vidjeti točku 47. i sljedeće točke odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku i osobito t. 54.

⁴⁹ Za činjenični prikaz nastanka odredbe prava Unije koja se odnosi na PDV grupu vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 29. do 36.), kao i Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, sv. 34., 2015.

⁵⁰ Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, t. 33., bilješka 13.).

⁵¹ Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, t. 33., bilješka 13.).

⁵² Kad je riječ o članku 11. Direktive o PDV-u, vidjeti konkretno točku 50. te presude.

89. Kao prvo, upućivanje na presude Finanzamt T I i Diakonie i njihove točke 50. odnosno 57. nije relevantno kako bi se potkrijepila teza o oporezivosti unutarnjih transakcija između članova PDV grupe u odnosu na rizik od poreznih gubitaka⁵³. Naime, s jedne strane, Sud u tim presudama uopće nije ispitao pitanje oporezivosti unutarnjih transakcija. S druge strane, iz teksta navedenih presuda zapravo postaje jasno da upućivanje Suda na rizik od poreznih gubitaka uopće nije općenito upućivanje, nego je ograničeno na pitanje dodjele uloge jedinstvenog poreznog obveznika, u okviru nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ, nositelju PDV grupe, a ne PDV grupi kao takvoj. Sud je smatrao da upravo takva dodjela ne smije dovesti do rizika od poreznih gubitaka. Iz toga proizlazi da bi ulogu jedinstvenog poreznog obveznika bilo moguće dodijeliti nositelju grupe samo ako, na temelju nacionalnog prava, takva dodjela dovodi do istog rezultata kao i kad bi se PDV grupu kao takvu smatralo jedinstvenim obveznikom PDV-a te stoga ne bi postojao rizik od toga da porezni prihodi povezani s uslugama koje članovi grupe pružaju i primaju ne budu obuhvaćeni. Valja utvrditi da to rasuđivanje nema nikakve veze s pitanjem oporezivosti unutarnjih transakcija PDV grupe.

90. Kao drugo, ističem da je Komisija u predmetu u kojem je donesena prethodno navedena presuda Komisija/Irska, kako bi dokazala povredu koju je stavljala na teret državi članici o kojoj je bila riječ, istaknula argumente koji su se temeljili na rizicima od poreznih gubitaka proizašlih iz mogućnosti da se osobe koje nisu porezni obveznici integriraju u PDV grupu, i da ti argumenti u biti su odgovarali dvojabama koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev⁵⁴. Međutim, Sud ih nije prihvatio te je odbio tužbu koju je podnijela Komisija, što dokazuje da je tu vrstu argumentacije već smatrao nerelevantnom.

91. Kao treće, sumnjam da u stvarnosti doista postoji rizik od poreznih gubitaka koje je naveo sud koji je uputio zahtjev. Naime, taj je sud ilustrira svoje dvojbe u pogledu postojanja tog rizika od poreznih gubitaka usporedio dva porezna potraživanja koja se odnose na pravni položaj s poreznom grupom i bez nje u skladu s člankom 4. stavkom 4. Šeste direktive⁵⁵. Međutim, s obzirom na točke 81. do 83. i 86. ovog mišljenja, član grupe koji prima unutarnju transakciju i koji nema pravo na odbitak PDV-a zapravo može odlučiti „internalizirati”, u okviru poduzetnikove unutarnje organizacijske jedinice, isporuku robe ili usluga koju primaju članovi PDV grupe, tako da bi ishod transakcije, s gledišta PDV-a, u svakom slučaju bio jednak. Tako primjerice u ovom slučaju bolnica o kojoj je riječ u glavnom postupku uvijek može zatražiti da usluge čišćenja obavlja unutarnja jedinica, umjesto da ih „eksternalizira” pravnom subjektu koji je član PDV grupe. S gledišta PDV-a, ništa se ne bi promijenilo. Kad ne bi postojao mehanizam PDV grupe bez oporezivanja internih isporuka, tu bi se bolnicu zapravo poticalo da to izabere kako ne bi morala platiti PDV. Međutim, u takvom slučaju ne bi bila zajamčena prethodno navedena „organizacijska” porezna neutralnost.

92. U tom smislu, ako za članove grupe koji nemaju pravo na odbitak PDV-a ne postoji porezna pogodnost, dvojbe suda koji je uputio zahtjev u pogledu cilja sustava PDV grupe da se spriječe određene zlouporabe nisu opravdane.

⁵³ Vidjeti točku 22. navedene presude.

⁵⁴ Presuda od 9. travnja 2013., Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 24.)

⁵⁵ Tako, prema bi mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iz prvog primjera usporedbe (nepostojanje porezne grupe/neoporezivost unutarnjih transakcija) postojalo porezno potraživanje koje ne dovodi do odbitka pretporeza. Suprotno tomu, u drugom je primjeru komparativne analize (porezna grupa čije se unutarnje transakcije ne oporezuju) odmah isključen nastanak poreznog potraživanja. Vidjeti točke 31. i 32. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

93. Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da se, suprotno onomu što smatra sud koji je uputio zahtjev, ciljevima koji se nastoje postići člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom, u vezi s člankom 2. točkom 1. Šeste direktive ne protivi tumačenje tih odredbi na način da unutarnje transakcije PDV grupe nisu oporezive PDV-om.

V. Zaključak

94. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori kako slijedi:

Članak 2. točku 1. i 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, kako je izmijenjena Direktivom 2000/65/EZ Vijeća od 17. listopada 2000.,

treba tumačiti na način da:

isporuke usluga uz naknadu između osoba koje su članovi grupe koju čine osobe koje su neovisne s pravne točke gledišta, ali koje su međusobno financijski, gospodarski i organizacijski usko povezane, u skladu s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2000/65, nisu obuhvaćene područjem primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV), čak ni ako primatelj usluge nema (ili samo djelomično ima) pravo na odbitak pretporeza.