



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
LAILE MEDINA,
predstavljeni 13. januarja 2022¹

Zadeva C-141/20

Finanzamt Kiel

proti

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – DDV – Skupine za DDV – Določitev člana skupine za DDV kot davčnega zavezanca – Gospodarske dejavnosti, ki se opravljajo neodvisno – Sodba v zadevi Larentia + Minerva (C-108/14 in C-109/14)“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) se nanaša na razlago člena 4(1) in (4) ter člena 21(1)(a) in (3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS.² Nastal je v okviru tožbe med Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (v nadaljevanju: NGD) in Finanzamt Kiel (davčni urad, Kiel, Nemčija; v nadaljevanju: Finanzamt) glede določitve skupine za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) kot davčnega zavezanca.

2. Skupine za DDV so pravna fikcija za DDV v skladu s Šesto direktivo in jih je mogoče samostojno obravnavati enako kot enega samega davčnega zavezanca, registriranega za DDV. Namenjene so poenostavitvi izpolnjevanja obveznosti v zvezi z DDV (to je znatni olajšavi poročanja o DDV skupin družb, ki lahko tako predložijo enoten konsolidiran obračun DDV, ki zajema dejavnosti vseh članov skupine) in boju proti davčni zlorabi. Poleg tega se DDV ne obračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve med člani skupine.

3. Vendar je bila nemška ureditev skupin za DDV v akademskem komentarju opisana kot podobna pravljicam bratov Grimm: „[ta ureditev] spominja na zastrupljeno jabolko, ki ga je zlobna kraljica dala ljubki Sneguljčici. Čeprav so bile skupine za DDV zasnovane kot olajševalni ukrep, so postale osrednja točka revizij nemških davčnih organov, [...] pripeljale so do številnih sodnih postopkov, [...] kar je povzročilo birokratski labirint za davčne zavezance, ki se pogosto počutijo izgubljene, ko se sprašujejo, ali bo njihova domnevna skupina za DDV prestala revizijo“.³

¹ Jezik izvirmika: angleščina.

² Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 338, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

³ Müller-Lee, J., Imhof, P., „VAT group requirements: a German fairy tale“, *International Tax Review*, str. 48. V zvezi s skupinami za namene DDV na splošno, glej publikacijo: Pfeiffer, S., „VAT Grouping from a European Perspective“, *IBFD Doctoral Series*, zv. 34, 2015.

4. Te sklepne predloge je treba brati skupaj z drugimi sklepnimi predlogi, ki jih predstavljam v vzporedni zadevi, C-269/20, Finanzamt T, in sicer zato, ker področje uporabe prvega vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je v obravnavani zadevi predložil XI. senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ustreza prvemu vprašanju za predhodno odločanje, ki ga je v zadevi C-269/20 predložil V. senat tega sodišča.

I. Pravni okvir

A. Pravo Evropske unije

5. Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES.⁴ Vendar se za postopek v glavni stvari še naprej uporablja *ratione temporis*.

6. Člen 4 Šeste direktive, naslovljen „Davčni zavezanci“, je določal:

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

[...]

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

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

[...].“

7. Člen 21 Šeste direktive, naslovljen „Osebe, ki so dolžne plačati davek“, je med drugim določal:

„1. Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni plačati: (a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen za primere iz (b) in (c).

[...]

3. V primerih iz odstavka 1 in 2 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka.

[...].“

⁴ Direktiva z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006 L 347, str. 1).

B. Nacionalno pravo

8. Člen 2 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Podjetniki, podjetja“, določa:

„(1) Podjetnik je oseba, ki neodvisno opravlja poslovno ali poklicno dejavnost. Podjetje zajema vse poslovne ali poklicne dejavnosti podjetnika. Za poslovno ali poklicno dejavnost se šteje vsaka trajna dejavnost, ki se izvaja zaradi pridobivanja dohodkov, tudi če ni namenjena ustvarjanju dobička ali če skupina oseb svoje dejavnosti opravlja le v zvezi s svojimi člani.

(2) Poslovna ali poklicna dejavnost se ne opravlja samostojno:

[...]

2. če je pravna oseba glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje nosilke integrirane skupine ([davčna skupina,] *Organschaft*). Učinki davčne skupine so omejeni na notranje storitve med sestavnimi deli podjetja v [Nemčiji]. Ti sestavni deli se obravnavajo kot eno podjetje. Če so upravne funkcije nosilke integrirane skupine v tujini, se za podjetnika šteje gospodarsko najpomembnejši del družbe v [Nemčiji].

[...].“

II. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9. Predmet spora med strankama je, ali je leta 2005 (sporno leto) med družbo A kot nosilko integrirane skupine in NGD, ki je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, kot integrirano družbo obstajala skupina za DDV.

10. NGD je družba z omejeno odgovornostjo, ki je oseba nemškega prava, ustanovljena z notarsko listino z dne 29. avgusta 2005. Njena družbenika sta družba A (ki ima 51-odstotni delež) in društvo C e. V. (ki ima 49-odstotni delež). A je oseba javnega prava, C e. V. pa je registrirano društvo. V spornem letu je bil edini direktor družbe NGD E, ki je bil hkrati edini direktor družbe A in član upravnega odbora C e. V.

11. Pred ustanovitvijo družbe NGD sta bili Finanzamt predloženi dve različici družbene pogodbe, da bi se ta opredelil glede obstoja ureditve davčne skupine med družbo A in društvom C e. V. Finanzamt je družbo NGD obvestil, da je samo druga različica zadevne družbene pogodbe izpolnjevala veljavne pogoje v zvezi s finančno vključenostjo. Vendar je bila družba NGD ustanovljena na podlagi prve različice družbene pogodbe. Druga različica družbene pogodbe je bila pripravljena v obliki notarske pogodbe in vpisana v poslovni register šele leta 2010.

12. Revizor je med davčnim nadzorom pri družbi NGD ugotovil, da družbi NGD in A v spornem letu nista sestavljali skupine za DDV, ker družba NGD ni bila finančno vključena v podjetje A. Družba A je sicer imela 51-odstotni večinski delež v osnovnem kapitalu NGD, vendar na podlagi določb iz družbene pogodbe ni imela večine glasovalnih pravic in tako pri družbi NGD ni mogla uveljavljati svojih sklepov.

13. Družba NGD je 30. decembra 2013 predložila obračun DDV za leto 2005. V tem obračunu je pridržala stališče do izida morebitnega naknadnega nadzora v zvezi z vprašanjem, ali je z družbo A tvorila en sam subjekt za davčne namene.

14. Finanzamt je z odločbo z dne 30. maja 2014 potrdil stališče zunanjega revizorja in zato zavrnilo pridržek glede naknadnega nadzora.

15. Ugovor, ki ga je zoper to odločbo vložila družba NGD, je Finanzamt 3. februarja 2017 zavrnil kot neutemeljen z obrazložitvijo, da družbi NGD in A nista sestavljali davčne skupine, ker ni bilo finančne vključenosti.

16. Vendar je pritožbi, ki jo je zoper zadevno odločbo vložila družba NGD ugodilo Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (finančno sodišče, Schleswig-Holstein, Nemčija) s sodbo z dne 6. februarja 2018, s katero je bil znesek DDV, zahtevan od zadevne družbe, določen na 0 EUR. Glede na ugotovitve tega sodišča je bil pogoj glede finančne vključenosti v povezavi z A kot nosilko integrirane skupine izpolnjen tudi v prvi različici družbene pogodbe družbe NGD, ki je veljala v spornem davčnem letu. Finanzamt naj bi tako napačno ugotovil, da davčna skupina ni obstajala. V zvezi s tem se je zadevno sodišče sklicevalo na točki 44 in 45 sodbe z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496; v nadaljevanju: sodba v zadevi Larentia + Minerva). To sodišče je zato razsodilo, da je Finanzamt z zahtevo, da mora imeti nosilka integrirane skupine poleg večinskega deleža tudi večino glasovalnih pravic v NGD, presegel to, kar je bilo potrebno za uresničevanje ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti davčnim utajam in davčnim izogibanjem.

17. Finanzamt je zoper to sodbo vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija, to je predložitveno sodišče).

18. Bundestfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki je zasedalo v XI. senatu, je na začetku navedlo, da bi bila pritožba utemeljena, če bi se spor o glavni stvari presojal zgolj ob upoštevanju veljavnega nacionalnega prava. To pa zato, ker je tipizacija davčne skupine odvisna od pogoja, vezanega na finančno vključenost, ki od nosilke integrirane skupine zahteva, da ima večino glasovalnih pravic. Zakonodaja po izreku sodbe v zadevi Larentia + Minerva ni bila spremenjena. V skladu z nemškim pravom mora biti še vedno izpolnjena zahteva po razmerju nadrejenosti nosilke integrirane skupine in podrejenosti integrirane družbe, ne glede na pojasnilo, ki ga je v zvezi s tem v navedeni sodbi podalo Sodišče.

19. Predložitveno sodišče ob upoštevanju teh dejavnikov postavlja vprašanje, prvič, ali je nemška ureditev davčne skupine združljiva s pravom Unije, in zlasti, ali je pogoj finančne vključenosti, kot ga zahteva člen 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, kot tak še vedno mogoče ohraniti.⁵ Drugič, sprašuje, ali je nemško ureditev davčne skupine mogoče utemeljiti s povezanim branjem člena 4(1) Šeste direktive in člena 4(4), prvi pododstavek, te direktive.⁶

⁵ Te teme so predmet prvih treh vprašanj za predhodno odločanje.

⁶ To vprašanje je bilo postavljeno v okviru četrtega vprašanja za predhodno odločanje.

20. V teh okoliščinah je XI. senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) [Šeste direktive] razlagati tako, da državi članici dopuščata, da namesto skupine za DDV (vseh podjetij davčne enote) kot davčnega zavezanca določi članico te skupine za DDV (nosilko integrirane skupine)?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali se je glede tega mogoče sklicevati na člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) [Šeste direktive]?
3. Ali je treba pri preverjanju, ki ga je treba opraviti v skladu s [sodbo v zadevi Larentia + Minerva, točki 44 in 45] glede tega, ali je zahteva po finančni vključenosti iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, [UStG] dopusten ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti davčnim utajam in davčnim izogibanjem, uporabiti stroga ali široka merila?
4. Ali je treba člen 4(1) in (4), prvi pododstavek, [Šeste direktive] razlagati tako, da državi članici dopušča, da na podlagi tipizacije za osebo šteje, da ni neodvisna v smislu člena 4(1) [te direktive], če je v podjetje drugega gospodarskega subjekta (nosilke integrirane skupine) finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena tako, da lahko nosilka integrirane skupine pri njej uveljavlja svojo voljo in s tem prepreči, da bi imela zadevna oseba drugačno voljo?“

III. Analiza

21. V skladu z zaprosilom Sodišča se bom osredotočila le na prvo in četrto vprašanje za predhodno odločanje.

A. Povzetek stališč strank

22. Pisna stališča so predložile družba NGD, nemška in italijanska vlada ter Evropska komisija.

1. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

23. Družba NGD meni, da je predložitveno sodišče pravilno opozorilo, da je preverjanje, ki ga je treba opraviti v skladu s točkama 45 in 46 sodbe v zadevi Larentia + Minerva – zaradi ugotovitve, ali je pogoj finančne vključenosti iz nemškega prava potreben in ustrezen za uresničevanje ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem – upoštevno le, če člen 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG ni v nasprotju s pravom Unije (s tem, da davčnega zavezanca določi z odstopanjem od prava Unije). Če naj bi se sprejel ta pristop, bi bilo treba revizijo, ki jo je vložil Finanzamt, takoj zavrniti z utemeljitvijo, da zadevna določba ni združljiva s pravom Unije.

24. Nemška vlada izpodbija dopustnost prvega vprašanja za predhodno odločanje. Trdi, da to vprašanje ni pomembno za izid spora o glavni stvari, ki se v bistvu nanaša na vprašanje, ali obstaja zadostna finančna vključenost v razmerju med družbama NGD in A kot nosilko integrirane skupine.

25. Podredno navaja stališča o vprašanju, ki se nanaša na združljivost nacionalne ureditve davčne skupine (Organschaft) s pravom Unije, in o vprašanju, ki se nanaša na zakonitost te ureditve, v skladu s katero se specifični član skupine za DDV določi kot en sam davčni zavezanec, ki zastopa to skupino.

26. Prvič, v zvezi s prvonavedenim vprašanjem v zgornji točki nemška ureditev ene same davčne enote, določena v členu 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, vsekakor ustreza ureditvi iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) te direktive, v skladu s katero morajo biti vsi člani skupine za DDV obravnavani kot en sam davčni zavezanec in predložiti skupni obračun DDV. Dejstvo, da v skladu z nacionalnim pravom te vloge nima sama davčna skupina (skupina za DDV), temveč nosilka integrirane skupine, ne povzroča posledic v smislu združljivosti s pravom Unije.

27. Drugič, v zvezi z drugonavedenim vprašanjem iz točke 25 teh sklepnih predlogov, nemška vlada poudarja, da uvedba ureditve obdavčitve prek skupine za DDV za države članice ni obvezna in da so podrobna pravila za ureditev delovanja takega sistema prepuščena njihovi prosti presoji.

28. To stališče potrjuje tudi zgodovina priprave Šeste direktive. Poleg tega je določitev nosilke integrirane skupine kot enega samega davčnega zavezanca ustrezna, saj je kot hierarhično nadrejeni organ edini subjekt, ki lahko zagotovi dejansko izpolnitev davčnih obveznosti za celotno skupino. Nikakor ni razlike v davčni obremenitvi, če se kot en sam davčni zavezanec določi skupina za DDV ali nosilka integrirane skupine.

29. Italijanska vlada v bistvu trdi, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da lahko države članice kot enega samega davčnega zavezanca obravnavajo družbo, ki se šteje za ločeno, čeprav je s finančnega, gospodarskega in organizacijskega vidika tesno povezana z drugimi družbami, kadar je to utemeljeno s preudarki, povezanimi s ciljem preprečevanja davčnih goljufij, davčnih utaj in davčnih izogibanj.

30. Komisija v bistvu meni, da je – čeprav je nosilka integrirane skupine za DDV lahko davčni zavezanec in edina kontaktna oseba zadevne skupine – zahteva iz nemškega prava, da mora imeti nosilka integrirane skupine večino glasovalnih pravic v zadevni skupini, v nasprotju s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

2. Četrto vprašanje za predhodno odločanje

31. Družba NGD meni, da bilo treba na četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti nikalno, to je, da Šesta direktiva državam članicam ne dopušča, da na podlagi tipizacije določijo, da nekatere enote niso neodvisne, kadar so finančno, gospodarsko in organizacijsko vključene v nosilko integrirane skupine za DDV.

32. Nemška vlada predvsem trdi, da tudi četrto vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno, ker ne omogoča ugotovitve, ali je zahteva po finančni vključenosti izpolnjena v položaju, kot je v obravnavani zadevi, v katerem nosilka integrirane skupine kljub večinskemu deležu nima večine glasovalnih pravic. Zato po njenem mnenju to vprašanje ni odločilno za rešitev spora o glavni stvari.

33. Ta vlada podredno meni, da bi bilo treba v primeru ugotovitve Sodišča, da je to vprašanje dopustno, nanj odgovoriti pritrdilno. To pa zato, ker člen 4(1) Šeste direktive in člen 4(4), prvi pododstavek, te direktive državi članici dopuščata, da na podlagi tipizacije za osebo šteje, da ni

neodvisna v smislu člena 4(1) te direktive, če je ta subjekt finančno, gospodarsko in organizacijsko vključen v drugo družbo (nosilko integrirane skupine), tako da lahko zadnjenavedena pri njem uveljavlja svojo voljo in s tem prepreči, da bi ravnal kako drugače. Nemška vlada v zvezi s tem dodaja, da imajo države članice pri prenosu te določbe določeno diskrecijsko pravico pri določanju stopnje neodvisnosti subjekta, ki opravlja gospodarsko dejavnost.

34. Italijanska vlada v bistvu trdi, da četrto vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno, saj ni povezano z dejanskim stanjem zadeve v postopku v glavni stvari. Če pa bi se štel za dopustno, bi se odgovor moral glasiti, da se za člen 4(1) Šeste direktive ne more šteti, da lahko za subjekt, ki pravno neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, prepreči, da bi se štel za davčnega zavezanca, čeprav je finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezan z drugim subjektom, tako da v razmerju do tega subjekta nastane položaj odvisnosti ali gospodarske vključenosti.

35. Komisija je vsa vprašanja za predhodno odločanje obravnavala skupaj, tako da glede tega vprašanja ni predložila ločenih stališč.

B. Presoja

1. Dopustnost

36. Nemška vlada izpodbija dopustnost prvega in četrtega vprašanja za predhodno odločanje (glej točki 24 in 32 teh sklepnih predlogov), medtem ko italijanska vlada meni, da četrto vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno.

37. Menim, da je treba te trditve zavrnil. Prvič, odgovori na vprašanja za predhodno odločanje so očitno potrebni za rešitev zadeve v postopku v glavni stvari. Drugič, dejstvo, da sta dva senata Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče; XI. senat v obravnavani zadevi in V. senat v zadevi C-269/20) predložila diametralno različni razlagi upoštevni določb Šeste direktive,⁷ kaže na resnično potrebo po tem, da Sodišče zagotovi smernice glede zadevnih določb. To je razvidno tudi iz znatnega razhajanja nacionalne sodne prakse navedenih dveh senatov tako visoke sodne instance (zlasti glede tega, kako bi bilo treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izvajati v nacionalnem pravu). To je poudarjeno tudi v akademskem komentarju, ki ga Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) navaja v zadevnih dveh predlogih za sprejetje predhodne odločbe.

2. Vsebinska presoja

38. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) te direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica kot davčnega zavezanca za DDV ne določi same skupine za DDV (Organkreis), temveč člana te skupine, natančneje nosilko integrirane skupine (Organträger).

⁷ Glej, *ex multis*, Geraats, M., „Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19“, *Steueranwaltsmagazin*, št. 3, 2021, str. 87.

39. Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(1) Šeste direktive v povezavi s členom 4(4), prvi pododstavek, te direktive razlagati tako, da državi članici dopušča, da na podlagi tipizacije določi, da nekateri subjekti niso neodvisni, kadar so finančno, gospodarsko in organizacijsko vključeni v nosilko integrirane skupine za DDV.

40. Ti vprašanji je ustrezno obravnavati skupaj, podlago, na kateri temeljita, pa bom analizirala v treh korakih. V prvem koraku bodo predstavljeni pogoji, ki jih pravo Unije določa glede oblikovanja skupine za DDV. V drugem koraku bom obravnavala pravila, ki se nanašajo na status skupine v smislu DV in njenih članov, potem ko je ta skupina ustanovljena in deluje, vključno s tem, kakšno je razmerje skupine do davčnih organov in kateri član mora poravnati dolgovani DDV za skupino. Končala bom s tretjim korakom, v katerem bom preučila, ali lahko nemška vlada odstopa od pravil prava Unije glede skupin za DDV, da ohrani svojo ureditev skupin za DDV.

a) Uvodne pripombe

41. V skladu s trdnimi ugotovitvami predložitvenega sodišča v predložitveni odločbi je razlogovanje za utemeljitev obstoja davčne skupine v Nemčiji konceptualno in zgodovinsko ter z vidika splošne ureditve nemške zakonodaje povezano z značilno neodvisnostjo pri opravljanju gospodarske dejavnosti.

42. V nemški sodni praksi⁸ in akademskih komentarjih je bilo več let zaslediti precejšnje dvome o združljivosti zadevnih določb UStG s Šesto direktivo.⁹ Kot bodo pokazali moji sklepni predlogi, so bili ti dvomi upravičeni.

43. Nekaj sodne prakse Sodišča, ki je upoštevna za obravnavano zadevo, se nanaša na člen 11 Direktive 2006/112, saj besedilo člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ustreza tej določbi.

44. Najprej je treba opozoriti, da je treba pri določitvi področja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njeno sobesedilo in njene cilje.¹⁰

b) Prvi korak: pogoji, ki jih pravo Unije določa glede skupin za DDV

45. Besedilo člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive se glasi: „[s] pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane“.

⁸ Glej Geraats, M., *op. cit.*, str. 87. To se v določeni meri odraža tudi v predlogih za sprejetje predhodne odločbe, v zvezi s katerimi sta bili sprejeti sodba Larentia + Minerva ter sodba z dne 15. aprila 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; v nadaljevanju: sodba v zadevi M-GmbH).

⁹ Predložitveno sodišče navaja Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, str. 120 in 126. Navedem lahko tudi Stadie v Rau/Dürrwächter (ur.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, julij 2011, točki 915 in 993; Reiss v Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, točki 98.6 in 98.17; Klenk v Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG, točka 89, Korn v Bunjes, UStG, § 2 UStG, 2013, točka 110; Scharpenberg v Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG, točka 325; Radeisen v Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 2 UStG, 2011, točka 179; Meyer v Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG, 2011, točka 64; Korf, *MwStR*, 2016, str. 257, in Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, str. 297, 299 in 302. Glej tudi Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

¹⁰ Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 23 in navedena sodna praksa).

46. Na splošno Šesta direktiva daje državam članicam precej omejene smernice o tem, kako izvajati ureditev skupin za DDV v nacionalni zakonodaji. Številne podrobnosti so prepuščene prosti presoji držav članic, zaradi česar je ogrožena enotna uporaba DDV po vsej Evropski uniji. Direktiva 2006/112 tega položaja ni izboljšala. Dejansko so bila med državami članicami ugotovljena precejšnja odstopanja.¹¹

47. Natančneje, v zvezi z nemško zakonodajo (UStG) je problematično zlasti dejstvo, da v skladu s Šesto direktivo neodvisne družbe, ki so za namene DDV tesno medsebojno povezane, zgolj zaradi te povezave, ne izgubijo statusa davčnega zavezanca. Posledica koncepta skupine za DDV nikakor ni ta, da se vsak davčni zavezanec v tej skupini nadomesti z enim samim članom te skupine.

1) Sobesedilo in besedilo spornih določb

48. Sodišče je že pojasnilo, da „[i]zrazi, uporabljeni v členu 4(1), prvi pododstavek, Šeste direktive in v členu 9(1) [Direktive 2006/112], zlasti izraz ‚vsaka oseba‘, pojem ‚davčni zavezanec‘ opredeljujejo široko, s poudarkom na neodvisnosti pri opravljanju ekonomske dejavnosti, tako da se vse osebe, fizične ali pravne, javnega in zasebnega prava, in tudi subjekti, ki nimajo pravne osebnosti, ki pa objektivno izpolnjujejo merila iz te določbe, štejejo za zavezance za plačilo DDV“.¹²

49. Poleg tega mora zadevna oseba delovati v svojem imenu, za svoj račun in na svojo lastno odgovornost ter nositi ekonomsko tveganje, ki je neločljivo povezano z dejavnostmi, ki jih kjer koli neodvisno opravlja.¹³

50. Prav tako člen 4(1) Šeste direktive določa, da „davčni zavezanec“ kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

51. Ker člen 4(1) Šeste direktive in člen 4(4), prvi pododstavek, te direktive opredelujeta področje uporabe izraza „neodvisno opravlja [...] gospodarsko dejavnost“,¹⁴ sklic na koncept skupine za DDV v členu 4(4), drugi pododstavek, zahteva, da se ta koncept razume kot dajanje konkretne oblike konceptu *neodvisnega* opravljanja gospodarske dejavnosti.

52. Drugače povedano, člen 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive podrobneje opredeljuje izraz „neodvisno“ in se potem v drugem odstavku sklicuje na koncept skupine za DDV, katerega izvajanje je bilo prepuščeno državam članicam prek njihovih diskrecijskih izvajalskih pooblastil.

53. Z vključitvijo koncepta skupine za DDV v člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive se zahteva, da se ta koncept razume na način, ki je v skladu s splošno shemo te direktive, in sicer tako, da se z njim zagotovi oprijemljivost koncepta neodvisnosti. V skladu s členom 4(4) te direktive je tudi pravno neodvisne osebe mogoče obravnavati skupaj kot enega samega davčnega zavezanca, kadar davčna obveznost sicer ne bi mogla biti utemeljena s členom 4(1) navedene direktive, ker te osebe niso zadostno povezane med seboj.

¹¹ Glej Gryziak, B., „VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis“, *International VAT Monitor*, 2021, str. 205. Glej Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz člena 11 Direktive Sveta 2006/112/ES [prej člen 4(4) Šeste direktive] o skupnem sistemu [DDV] (COM(2009) 325 final, str. 1).

¹² Sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 27 in navedena sodna praksa); moj poudarek.

¹³ Glej v tem smislu sodbi z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, točka 18), in z dne 18. oktobra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, točka 23).

¹⁴ Moj poudarek.

54. Dalje, treba je primerjati besedilo upoštevni določb UStG in Šeste direktive.

55. Glede člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG ta določba ne upošteva dejstva, da člen 4(4) Šeste direktive ne določa dodatnih pogojev glede statusa davčnega zavezanca različnih članov skupine za DDV. Poleg tega zadnjenavedena določba ne zahteva, da je član, ki deluje v imenu in za račun te skupine, izključno matična družba, ki ima večinski delež in večino glasovalnih pravic, oziroma dejansko ne postavlja nobenih drugih pogojev glede njegove pravne sposobnosti, lastništva ali pravic, ki so neločljivo povezane z lastništvom pravne osebe.

56. Člen 4(4) Šeste direktive, drugi pododstavek, določa, da „lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane“.

57. Medtem ko člen 2(2), točka 2, UStG določa, da se „[p]oslovna ali poklicna dejavnost [...] ne opravlja samostojno: [...] 2. če je *pravna oseba*[(i)] glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko *vkjučena*[(ii)] v *podjetje nosilke integrirane skupine*[(iii)] (*Organshaft*). Učinki davčne skupine so omejeni na notranje storitve med sestavnimi deli podjetja v [Nemčiji]. Ti sestavni deli se obravnavajo kot eno podjetje [...]“¹⁵

58. Jasno je, da je nemški ukrep za prenos Šeste direktive preveč omejevalen, saj določa, da je skupina za DDV (in zaradi tega prenosa nosilka integrirane skupine) edini davčni zavezanec, medtem ko je člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive bolj splošen, saj dopušča le, da se enega samega davčnega zavezanca štejejo osebe, ki so sicer neodvisne, vendar med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezane.

59. Besedilo člena 4(4) Šeste direktive se dejansko glasi: „vsaka država članica [*lahko*] obravnava kot enega davčnega zavezanca[(iii)] osebe[(i)] s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, *med seboj* finančno, gospodarsko in organizacijsko *tesno povezane*[(ii)]“.¹⁶

60. Iz besedilne analize so razvidne razlike med: „pravno osebo“ in „osebo“(i);¹⁷ „*vključenostjo* integrirane družbe v nosilko integrirane skupine“ in „*med seboj tesno povezanimi* neodvisnimi pravnimi subjekti“(ii) ter „izključno nosilko integrirane skupine“ in „skupino za namene DDV“ kot enim samim davčnim zavezancem (iii).

61. Iz vseh treh elementov zgornje primerjave, to je primerjave med nemškimi določbami in dejanskim besedilom Šeste direktive, je razvidno, da UStG presega tisto, kar določa Šesta direktiva.

62. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da države članice, če opravijo izbiro, ki jim je dana v členu 4(4) Šeste direktive, in določijo nekatere pogoje in podrobna pravila za skupine za DDV, ne smejo bistveno spremeniti narave koncepta skupine za DDV¹⁸ in namena zadevne določbe.¹⁹ Mogoča analogija s sodno prakso Sodišča,²⁰ saj zakonodaja države članice pri prenosu Šeste direktive in opredelitvi podrobnih pravil za učinek pravic, ki jih lahko skupine za DDV uveljavljajo iz člena 4(4) te direktive, ne sme povzročiti, da bi se nekaterim skupinam za DDV in

¹⁵ Moj poudarek.

¹⁶ Moj poudarek.

¹⁷ Glej sodbo, točki 45 in 46.

¹⁸ Glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 34), in z dne 5. julija 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, točka 34).

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

²⁰ Glej po analogiji sobo z dne 26. junija 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, točka 52 in naslednje).

osebam, ki bi sicer izpolnjevale ustrezne pogoje iz te direktive, odvzela upravičenost do teh pravic (kar dejansko velja za osebe iz te zadeve in zadeve C-269/20). Kot je navedeno v akademskem komentarju, bi morale države članice, kadar uresničijo možnost skupine za DDV, upoštevati obseg preostale zakonodajne svobode, ki jim je zagotovljena v skladu s to direktivo, da je ne presežejo.²¹

63. Dejansko se je dejstvo, da sta UStG in nacionalna sodna praksa preveč omejevalna, že pokazalo v drugem položaju, ki se je nanašal na skupine za DDV: Sodišče je, potem ko mu je bila obravnavana zadeva predložena v predhodno odločanje, imelo priložnost razsoditi, da je UStG nezakonito preprečeval partnerstvom, ki niso izključno osebe, ki so finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine, da bi bila član skupine za DDV. To je bil predmet sodbe v zadevi M-GmbH.

c) Drugi korak: pravila, ki se nanašajo na status skupine za DDV in njenih članov, potem ko je ta skupina ustanovljena in deluje, vključno s tem, kakšno je razmerje skupine do davčnih organov

64. Iz pravil iz Šeste direktive, ki se nanašajo na status skupine za DDV in njenih članov, izhaja, da davčni zavezanci, ki so del skupine za DDV, tudi posamično ostajajo davčni zavezanci. Obveznosti v zvezi z DDV obstajajo neodvisno za vsako osebo (to pomeni zunaj okvira skupine za DDV). Skupina za DDV, ustanovljena na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, je namenjena zgolj poenostavitvi obravnavanja DDV. V praksi bi moral davčni organ prejeti en sam obračun DDV, ki je skupek posamičnih obračunov za vsakega davčnega zavezanca, ki je del skupine.

1) Zakonodajna zgodovina

65. V točki 2 (ki se sklicuje na člen 2, kakor je razviden iz predloga) Priloge A k predlogu Komisije,²² ki je bil podlaga za sprejetje Druge direktive,²³ je zakonodajalec Unije določil, da se ureditve davčne skupine ne bi smele šteti za enake pomanjkanju neodvisnosti.

66. V tej točki je navedeno, da je „izraz ‚neodvisno‘ [...] namenjen predvsem preprečitvi obdavčitve prejemnikov plač, ki jih na delodajalca veže pogodba o delu, vključno z osebami, ki delajo od doma. To besedilo vsaki državi tudi pušča svobodo, da oseb, ki so s pravnega vidika neodvisne, vendar med seboj gospodarsko, finančno ali organizacijsko povezane, ne obravnava kot ločenih davčnih zavezancev, temveč kot enega samega zavezanca. Vendar mora država članica, ki predlaga sprejetje takega obravnavanja, začeti posvetovanja v skladu s členom 13“.

67. Ob sprejetju Druge direktive je bil sicer cilj, da se na podlagi prava Unije ustvari pravna podlaga za pravila držav članic, kot je nemška ureditev, ki se nanaša na enotne subjekte za davčne namene, da bi se izognilo potrebi po oblikovanju koncepta skupine za DDV v nemškem pravu.

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

²² Predlog za Drugo direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih v zvezi s strukturo in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (ki ga je Komisija predložila Svetu) (COM(1965) 144 final).

²³ Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303).

68. V zgoraj navedenem predlogu Komisije za Drugo direktivo je bilo pod naslovom „v zvezi s členom 2“ pojasnjeno naslednje:

„V skladu z zakoni, ki trenutno veljajo v nekaterih državah članicah, se osebe, ki so pravno neodvisne, vendar med seboj gospodarsko, finančno in organizacijsko organsko povezane, štejejo za enega samega davčnega zavezanca, zaradi česar transakcije, ki se opravljajo med njimi, na splošno niso obdavčljive. Ob upoštevanju navedenega za podjetja, ki sestavljajo ‚Organschaft‘, torej veljajo enaki davčni pogoji kot za integrirano podjetje, ki je ena sama pravna oseba.

Omeniti je treba, da če se sistem DDV uporablja pravilno, zgoraj navedena davčna ureditev ne ponuja konkurenčnih prednosti v primerjavi z davčnim sistemom, ki člane ‚Organschaft‘ obravnava kot ločene davčne zavezance.

V teh okoliščinah ni videti nobene večje pomanjkljivosti za tiste države članice, ki ‚Organschaft‘ v nasprotju z drugimi še naprej štejejo za enega samega davčnega zavezanca. Vendar morajo v prvonavedenem primeru zadevne države članice opraviti predhodna posvetovanja, da se glede priporočene ureditve preuči, ali ne povzroča izkrivljanja konkurence med državami članicami [COM(65) 144 final, str. 7 in 8].“

69. Druga direktiva je bila nadomeščena s Šesto direktivo in te trditve so ostale veljavne (kot so poleg tega še vedno veljavne v skladu z Direktivo 2006/112, s katero je bila nato nadomeščena Šesta direktiva).

70. Iz zakonodajne zgodovine člena 4 Šeste direktive jasno izhaja, da koncept ureditev davčne skupine za njene člane ne pomeni, da morajo prenehati opravljati neodvisne gospodarske dejavnosti, člen 4(1) te direktive pa družbi ne preprečuje, da ostane davčni zavezanec za DDV, tudi če je pod nadzorom ali v lasti druge družbe.

2) *Praktičen primer skupine za DDV*

71. V tem smislu je poučen poenostavljen primer skupine za DDV s samo dvema članoma, ki ga je predstavila Komisija. Družba A obvladuje družbo B; družba B kupi blago od tretjih strank, ki so davčni zavezanci, v znesku 100 EUR, od česar je mogoče odbiti 20 EUR DDV (po 20-odstotni stopnji DDV). Družba B proda blago družbi A po neto ceni. Potem družba A proda blago po ceni 200 EUR fizičnim osebam, ki niso davčne zavezanke, in obračuna 40 EUR DDV. DDV, ki ga morajo plačati različne družbe, ki sestavljajo skupino za DDV, se v primeru enega plačila za skupino obračuna, kot sledi.

72. (i) Družba B je odbila 20 EUR za blago, kupljeno od tretjih strank (minus 20 EUR); (ii) družba B proda blago po neto ceni družbi A in prejme 20 EUR (plus 20 EUR); (iii) družba A v računovodske evidence vnese nakup blaga, ki ga je kupila od družbe B, in odbije 20 EUR (minus 20 EUR); družba A vnese v računovodske evidence DDV, obračunan za ponovno prodajo blaga tretjim strankam ($200 \times 20\% = 40$, torej plus 40 EUR). Iz tega sledi, da skupni znesek DDV, ki ga mora plačati skupina za DDV, znaša 20 EUR.

73. Družba A poravnava davčne obveznosti članov skupine za DDV in plača DDV, ki ga dolguje skupina. Transakcije med davčnimi zavezanci, navedenimi v točkah (ii) in (iii), se v celoti izničijo. Ko družba B proda blago družbi A, je DDV, ki ga zaračuna družba B, enak DDV, ki ga družba A lahko odbije. Te transakcije se tako v znesku DDV, ki ga mora plačati skupina za DDV, ne upoštevajo. V skladu s členom 4(1) Šeste direktive družba A neodvisno opravlja gospodarske

dejavnosti. Kot davčna zavezanica je družba A prejela 40 EUR DDV. Blago je prodala končnim potrošnikom in v zvezi s to pridobitvijo je lahko odbila vstopni davek v znesku 20 EUR. Za to transakcijo mora družba A plačati DDV v znesku 20 EUR. Od družbe B se plačila DDV za transakcijo ponovne prodaje ne zahteva, ker je bila ta opravljena po neto ceni.

74. Vsi člani skupine za DDV so solidarno odgovorni za dolgovani DDV skupine, čeprav v praksi le član, ki je glavni sogovornik, plača (skupni) znesek dolgovanega DDV. Glede skupine za DDV Šesta direktiva ne ureja porazdelitve odgovornosti – v zvezi z dolgovanim zneskom DDV skupine – med člani ali podrobnih pravil glede te odgovornosti.

75. V skladu s sistemom DDV, ki ga določa Šesta direktiva, je vsak davčni zavezanec odgovoren za svoje obveznosti glede DDV. Ker v skladu s pravili iz člena 4(4) Šeste direktive člani skupine za DDV ne izgubijo statusa posamičnega davčnega zavezanca, razdelitev obveznosti v zvezi z DDV med člani skupine za DDV ureja nacionalno pravo glede pogodb in nepogodbene odgovornosti.

76. Nasprotno kot pri ureditvi o skupinah za DDV, ki jo določa Šesta direktiva, pa ureditev iz člena 2(2), točka 2, UStG določa, da se člani skupine za DDV ne štejejo več za davčne zavezanca – čeprav še naprej prodajajo blago in opravljajo storitve za plačilo ter to počnejo neodvisno in čeprav je vsak od njih davčni zavezanec, ki deluje kot tak v smislu člena 2 Šeste direktive.

77. S tega vidika se strinjam z mnenjem Komisije, da v takem nacionalnem sistemu družba B iz zgornjega primera (sploh) ne bi bila upoštevana kot davčni zavezanec za DDV. Obravnavana bi bila preprosto kot podružnica družbe A. Vendar družba B kupuje blago kot davčni zavezanec, ki deluje kot tak v skladu s členom 2(1) Šeste direktive. Družba A bi bila edini davčni zavezanec v skupini za DDV. Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive pa ne dopušča, da se družba B kot član skupine za DDV ne šteje več za davčnega zavezanca, ker nadaljuje neodvisno opravljanje gospodarskih dejavnosti v smislu člena 4(1) te direktive.

78. Zato se je treba zavedati, da člani skupine za DDV ne izgubijo statusa „davčnega zavezanca“, dokler ne prenehajo opravljati neodvisnih gospodarskih dejavnosti. Kot sem opozorila zgoraj, člen 4(1) Šeste direktive ne izključuje, da družba ostane davčni zavezanec v položaju, ko jo ima pod nadzorom oziroma v celotni ali delni lasti druga družba.

79. Kadar več pravno neodvisnih članov skupine za DDV skupaj sestavlja enega samega davčnega zavezanca, mora obstajati enoten glavni sogovornik, ki prevzame obveznosti skupine v zvezi z DDV v razmerju do davčnih organov. To nalogo bi lahko izvajala nosilka integrirane skupine (kot določa nemško pravo). Vendar menim (tako kot Komisija), da je zahteva iz nemškega prava, da mora imeti nosilka integrirane skupine, da bi šlo za skupino za DDV, večino glasovalnih pravic in večinski delež v integrirani družbi znotraj skupine za DDV, v nasprotju s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

80. Kot je bilo navedeno zgoraj, lahko nosilka integrirane skupine izpolnjuje davčne obveznosti različnih davčnih zavezancev v skupini za DDV. Vendar Šesta direktiva ne določa nobene obveznosti, da mora biti samo nosilka integrirane skupine za DDV glavni sogovornik, ki skupino zastopa v razmerju do davčnih organov. V poenostavljenem primeru, navedenem v točkah 71 in 73 zgoraj, je na primer možno, da ima družba B večja likvidnostna sredstva. Zato je drugim članom skupine, ki imajo morda na voljo manj likvidnostnih sredstev, v interesu, da

dolgovani DDV za skupino plača družba B. Dejansko je mogoče tudi skleniti pogodbeni dogovor med člani skupine v zvezi z nadomestilom, ki se plača glavnemu sogovorniku za delovanje v razmerju do davčnih organov.

3) Zahteve prava Unije glede tega, kdo je davčni zavezanec v skupini za DDV

81. Komisija v Sporočilu²⁴ imenuje skupine za DDV „fikcij[ske subjekte]“.

82. Zato ima predložitveno sodišče prav, kot bo prikazano, ko za neupoštevno šteje dejstvo, da nemški zakonodajalec skupine za DDV še ni določil kot oblike družbe v skladu z nacionalno zakonodajo.

83. Preudarek, ki ga je Komisija navedla v zgornjem dokumentu za razpravo – v skladu s katerim „se skupina za DDV lahko opiše kot ‚fikcija‘, ustvarjena za namene DDV, pri čemer ima gospodarski pomen prednost pred pravno obliko. Skupina za DDV je posebna vrsta davčnega zavezanca, ki obstaja samo za namene DDV. Temelji na dejanskih finančnih, gospodarskih in organizacijskih povezavah med družbami. Medtem ko vsak član ohrani lastno pravno obliko, ima skupina za DDV samo za namene DDV prednost pred pravno obliko v skladu z npr. civilnim pravom ali pravom družb. [...]“ – namreč pravilno potrjuje primarnost prava EU na področju DDV pred nacionalnim civilnim pravom ali pravom družb (tako meni tudi predložitveno sodišče, glej točko 58 predložitvene odločbe).

84. Kot je najprej navedlo samo predložitveno sodišče, iz sodne prakse Sodišča jasno izhaja, da se mora, kadar država članica uporabi pooblastilo iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, z nacionalno ureditvijo, sprejeto zaradi prenosa, določiti, da je za davek zavezan zgolj en subjekt in da se skupini dodeli le ena številka DDV.²⁵ Čeprav iz te sodne prakse ne izhaja, da mora to biti točno določena oseba, je Sodišče kljub vsemu pozneje navedlo, da je za DDV odgovorna sama skupina za DDV, kadar ta obstaja.²⁶

85. Tako je davčni zavezanec, ki je v skladu s pravom Unije odgovoren za zadevni davek, sama skupina za DDV in ne le nosilka integrirane skupine, to je določen član skupine, kot to velja v nemškem pravu. Dejansko je bilo v precejšnjem delu nemškega akademskega davčnega komentarja opozorjeno, da je zaradi tega člen 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG v nasprotju s Šesto direktivo.²⁷

86. Poleg tega menim, da zgoraj navedena določba UStG s tem, da določa, da je davčni zavezanec nosilka integrirane skupine, očitno presega poenostavitev obdavčevanja povezanih družb. Ta ubeseditev UStG ne upošteva, prvič, neodvisne pravne osebnosti povezanih družb, in drugič, njihovih morebitnih posebnosti kot subjektov javnega prava (to je razvidno iz mojih vzporednih sklepnih predlogov, predstavljenih v zadevi C-269/20). Poleg tega zgoraj navedena določba UStG omejuje svobodo ureditve davčne skupine (skupine za DDV), da določi svojega predstavnika.

²⁴ Glej točko 3.2, drugi pododstavek, Sporočila Komisije (COM(2009) 325 final).

²⁵ Sodba z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 20).

²⁶ Sodba z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točke 29, 35 in 37 ter izrek).

²⁷ Glej opombi 8 in 9 teh sklepnih predlogov.

4) *Morebitna kršitev načela davčne nevtralnosti*

87. Člen 2(2), točka 2, UStG je verjetno tudi v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, iz katerega izhaja, „da morajo imeti subjekti možnost izbrati organizacijsko obliko, ki jim iz strogo ekonomskega stališča najbolj ustreza, ne da bi tvegali, da so njihove transakcije izključene iz oprostitev, ki je določena v [...] Šest[i] direktiv[i]“.²⁸

88. Sodišče je dejansko odločilo, da sta za DDV „identiteta [subjektov] [...] in pravna oblika [...] načeloma nepomembni“,²⁹ razen če ni v Šesti direktivi ali sodni praksi določeno drugače.

89. V tem okviru se strinjam z generalnim pravobranilcem P. Mengozzijem: „[T]ežko vidim, v čem bi bilo razlikovanje glede na pravno obliko ali obstoj statusa pravne osebe podjetij potrebno in ustrezno za preprečevanje davčne utaje in izogibanja davku [...], tako razlikovanje je po mojem mnenju tudi v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti [...]. Če so gospodarskim subjektom te prednosti odvzete zaradi pravne oblike, v okviru katere eden od teh subjektov opravlja svojo dejavnost, to torej pomeni različno obravnavo podobnih transakcij, ki so si torej konkurenčne, pri čemer se ne upošteva, da je značilnost zavezanca za DDV ravno gospodarska dejavnost in ne pravna oblika. [...] Mehanizem združevanja za namene DDV bi moral spodbujati davčno nevtralnost z odražanjem gospodarske realnosti [...] ne bi smel voditi do vzpostavitve umetnega razlikovanja glede na pravno obliko, ki jo gospodarski subjekti uporabljajo za opravljanje svoje dejavnosti.“³⁰ Zato menim, da podobno kot pri zgornjih pogojih, ki se nanašajo na pravno obliko in osebnost, očitno pogoji, kot jih v obravnavani zadevi nalaga UStG (ko se za predstavnika skupine za DDV in davčnega zavezanca te skupine določi le nosilka integrirane skupine, ki ima v večino glasovalnih pravic in večinski delež v integrirani družbi znotraj te skupine, medtem ko so drugi člani skupine iz tega izključeni), presegajo tisto, kar je potrebno in ustrezno za doseganje ciljev Šeste direktive.

d) Tretji korak: ali lahko nemška vlada svojo ureditev utemelji s sklicevanjem na izjemo v skladu s pravili prava Unije o skupinah za DDV?

90. Splošno pravilo prava Unije je, da mora biti davčni zavezanec oseba, opredeljena v Šesti direktivi, zato bom preučila, ali nemški ukrepi, ki določajo, da je le nosilka integrirane skupine lahko tista oseba, ki je odgovorna za plačilo davka, prispevajo k preprečevanju davčnih praks, ki pomenijo zlorabo.

91. Kot je Sodišče opozorilo v sodbi v zadevi Larentia + Minerva (točka 40), „[i]z obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije (COM(73) 950 final),^[31] na podlagi katerega je bila sprejeta Šesta direktiva, izhaja, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem člena 4(4), drugi pododstavek, te direktive, državam članicam omogočiti, da lastnosti davčnega zavezanca ne vežejo vedno na neodvisnost, ki je zgolj pravna, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja zlorab, kot je na primer razdelitev enega podjetja na več ločenih davčnih zavezancev, zato da bi bilo lahko upravičeno do posebne obravnave“.

²⁸ Sodba z dne 3. aprila 2008, J. C. M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, točka 28 in navedena sodna praksa). Glej tudi na primer sodbi z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20), in z dne 23. oktobra 2003, Komisija/Nemčija (C-109/02, EU:C:2003:586, točka 23).

²⁹ Glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, The Rank Group (C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 46). Glej tudi sodbo z dne 17. februarja 2005, Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točka 25).

³⁰ Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija, predstavljene 26. marca 2015, v zadevi Larentia + Minerva (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:212, točke od 80 do 83).

³¹ Predlog Komisije za Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL 1973, C 80, str. 1).

92. Poleg tega je Sodišče odločilo, „da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi nacionalna ureditev možnost ustanovitve skupine oseb za namene DDV, kot je določena v navedeni določbi, pridržala samo subjektom, ki imajo status pravne osebe in so podrejeno povezani z nosilko te integrirane skupine, razen če bi ti zahtevi pomenili ukrepa, ki sta potrebna in ustrezna za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti [davčnim utajam] in davčnim izogibanjem“ (točka 46 sodbe v zadevi Larentia + Minerva).³²

93. Člen 4(4) Šeste direktive je namenjen preprečevanju zlorab ali boju proti davčnim utajam in davčnim izogibanjem ter poenostavitvi upravnih postopkov s tem, da se transakcije znotraj skupine oprostijo plačila DDV.

94. Tako je cilj navedene določbe določiti enega samega davčnega zavezanca skupine za DDV, ki mora izpolniti davčno napoved in plačati DDV v imenu te skupine, ne da bi se odpravila davčna obveznost drugih članov te skupine. Vendar ta določba ne vsebuje nobene navedbe glede solidarne odgovornosti posameznih članov tega konzorcija. V tem smislu pa iz člena 21(1)(a) Šeste direktive jasno izhaja, da lahko države članice določijo, da namesto davčnega zavezanca nekdo drug solidarno odgovarja za plačilo DDV. Iz tega sledi, da je lahko za plačilo tega davka solidarno odgovoren tudi član skupine za DDV, ki deluje v imenu te skupine.

95. Kot je opozorilo predložitveno sodišče, člen 21(1)(a) Šeste direktive državam članicam dovoljuje le, da kot solidarno odgovorne za plačilo DDV imenujejo dodatne osebe. Ne dopušča jim odstopanja, da kot osebo, ki je odgovorna za ta davek, imenujejo koga drugega kot samo skupino za DDV. Dejansko iz sodne prakse izhaja, da države članice nimajo pravice, da bi v člen 11 Direktive 2006/112 (in posledično člen 4(4) Šeste direktive) vključile dodatne pogoje.³³

96. Dalje, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali je treba pristop Sodišča v sodbi v zadevi Larentia + Minerva razlagati tako, da lahko države članice zaradi preprečevanja zlorab ali boja proti davčnim utajam in davčnim izogibanjem kot člana skupine za DDV, ki deluje v imenu te skupine, imenujejo le nosilko integrirane skupine. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je bil pogoj, ki se nanaša na lastništvo glasovalnih pravic, namenjen olajšanju sodelovanja članov skupine za DDV zaradi zagotovitve, da ti izpolnijo davčne obveznosti.

97. Menim (tako kot Komisija), da pogoj, ki se nanaša na to, da ima ta nosilka integrirane skupine večino glasovalnih pravic, ni namenjen preprečevanju zlorab ali boju proti davčnim utajam in davčnim izogibanjem.

98. Dejansko, prvič, kot je v tej zadevi presodilo Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (finančno sodišče, Schleswig-Holstein), v postopku v glavni stvari ni bila predstavljena nobena trditev glede domnevne utemeljitve v skladu s pravom Unije, to je glede preprečevanja zlorab ali boja proti davčnim utajam ali davčnim izogibanjem, in dokumenti, predloženi zadevnemu sodišču, niso vsebovali ničesar, kar bi razkrilo tako ravnanje družb, ki so del zadevne skupine za DDV.

99. Drugič, strinjam se s predložitvenim sodiščem, ko navaja, da „ne vidi, kako bi se lahko dejstvo, da se [konkreten] član skupine za DDV šteje za davčnega zavezanca namesto [same] skupine za DDV, uporabilo za preprečevanje zlorab oziroma boj proti davčnim goljufijam ali davčnim utajam, glede na to, da [...] bi bili člani te skupine [vsekakor] odgovorni za zadevni davek kot

³² Glej tudi sodbo v zadevi M-GmbH (točka 47).

³³ Glej v tem smislu sodbo v zadevi M-GmbH (točka 53).

solidarni dolžniki. Zato je utemeljen dvom, ali taka utemeljitev dopušča odstopanje“ (točka 56 predložitvene odločbe). Predložitveno sodišče v tej predložitveni odločbi tudi opozarja, da „v skladu z nacionalnim pravom ureditev davčne skupine ni namenjena iskanju upravne poenostavitve temveč izogibanju nepotrebnemu upravnemu delu v gospodarstvu“.

100. Nazadnje, poudarila bi, da je Sodišče podobne splošne trditve, kot jih je predstavila nemška vlada, že zavrnilo v sodbi v zadevi M-GmbH, ko je presodilo, da preveč omejevalne nemške ureditve skupin za DDV ni mogoče utemeljiti s ciljem preprečevanja davčnih izogibanj.

101. Dejansko je Sodišče presodilo, da „mora biti za ugotovitev obstoja zlorabe iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti [...], zato tveganje za davčno goljufijo ali davčno utajo v skladu s členom 11, drugi pododstavek [Direktive 2006/112 (ki ustreza členu 4(4) Šeste direktive)], ne more biti samo teoretično“.³⁴

102. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da so pri dokazovanju, da so omejevalni pogoji, ki jih skupinam za DDV v nemški ureditvi nalaga UStG, dejansko namenjeni boju proti davčnim goljufijam ali davčnim utajam, potrebne posebne utemeljitve. Podobno kot v zadevi M-GmbH menim, da trditve nemške vlade v zvezi s tem v obravnavani zadevi niso prepričljive.

IV. Predlog

103. Sodišču predlagam, naj na prvo in četrto vprašanje za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da dopušča, da se tesno povezani subjekti, ki so člani skupine za DDV, obravnavajo kot en sam davčni zavezanec za izpolnjevanje obveznosti v zvezi z DDV.

Vendar je treba to določbo razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki kot predstavnika skupine za DDV in davčnega zavezanca te skupine določi le člana, ki nadzoruje skupino – ki ima večino glasovalnih pravic in večinski delež v integrirani družbi znotraj skupine davčnih zavezancev – medtem ko so drugi člani skupine iz tega izključeni.

³⁴ Glej sodbo v zadevi M-GmbH (točka 61 in navedena sodna praksa).