



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

LAILE MEDINA,

predstavljeni 27. januarja 2022¹

Zadeva C-269/20

Finanzamt T

proti

S

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

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – DDV Skupine – Določitev člana DDV skupine kot davčnega zavezanca – Notranje storitve znotraj DDV skupine – Storitve, ki jih je opravil član DDV skupine, ki je nacionalna ustanova javnega prava – Storitve, opravljene brezplačno – Opravljanje javnih dejavnosti poleg gospodarske dejavnosti“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), se nanaša na razlago člena 4(4) ter člena 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive Sveta 77/388/EGS² in je bil vložen v okviru tožbe med S, ki je nacionalna ustanova javnega prava, in Finanzamt T (davčni urad T, Nemčija; v nadaljevanju: Finanzamt). Spor se nanaša: prvič, na določitev S (kot nadzorujoča družba), skupaj z družbo, ki zanjo opravlja čistilne storitve, kot enega davčnega zavezanca za davek na dodano vrednost (DDV) in, drugič, na vprašanje, ali se storitve, ki so bile opravljene brezplačno za namen, ki spada na področje javne dejavnosti S (in ki jih mora opravljati kot državni organ), lahko obdavčijo z DDV v skladu s členom 6(2), prvi stavek, točka (b), navedene direktive.

2. Te sklepne predloge je treba brati skupaj s sklepnimi predlogi, ki sem jih predstavila v vzporedni zadevi C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, in ki so bili predstavljeni 13. januarja 2022, in sicer zato, ker področje uporabe prvega vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je v obravnavani zadevi predložil peti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ustreza prvemu vprašanju za predhodno odločanje, ki ga je v zadevi C-141/20 predložil enajsti senat navedenega sodišča.

¹ Jezik izvornika: 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

I. Pravni okvir

3. Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES.³ Vendar se za postopek v glavni stvari še naprej uporablja *ratione temporis*.

4. Člen 2 Šeste direktive je določal, da so „[p]redmet davka na dodano vrednost [...]: 1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

5. Člen 4 navedene direktive 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.

5. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se ti organi štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

Države članice lahko štejejo dejavnosti teh organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti.“

6. Člen 6(2) Šeste direktive je določal, da se za opravljanje storitev za plačilo šteje:

„opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“.

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

7. S, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je nemška ustanova javnega prava in sponzor univerze, ki med drugim vključuje tudi medicinsko fakulteto. Je davčni zavezanec in opravlja storitve za plačilo (oskrba pacientov). Hkrati kot pravna oseba javnega prava opravlja javne naloge (izobraževanje študentov), za katere se ne šteje za davčnega zavezanca.

³ Direktiva z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006 L 347, str. 1).

8. Ustanova S je nadzorujoča družba (*Organträgerin*), ki zajema medicinsko fakulteto in družbo U-GmbH. S je zavezana za plačilo DDV za gospodarske dejavnosti, ki jih opravlja za plačilo, DDV pa je oproščena za dejavnosti, ki jih opravlja v okviru izvajanja svojih pristojnosti državnega organa.

9. Glede na dokaz, ki ga je predložil Finanzamt T in ki ni sporen, je S nadrejena družba družbe U-GmbH. Družba U-GmbH je za ustanovo S opravljala storitve čiščenja, zagotavljanja higiene in pralne storitve ter storitve prevoza pacientov. Storitve čiščenja je opravljala v prostorih ustanove S, to je v celotnem kompleksu medicinske fakultete, ki poleg bolniških sob vključuje hodnike in operacijske dvorane, predavalnice in laboratorije. Medtem ko so bolnišnični prostori namenjeni oskrbi pacientov in spadajo na področje gospodarskih dejavnosti ustanove S, pa se predavalnice, laboratoriji in podobni prostori uporabljajo za usposabljanje študentov ter zato spadajo na področje dejavnosti, ki jih ustanova S opravlja kot državni organ.

10. Delež čiščenih površin, ki je spadal na področje dejavnosti državnega organa, je znašal 7,6 %. Družba U-GmbH je za vse storitve čiščenja, ki jih je v zadevnem letu (2005) opravila za ustanovo S, prejela skupaj 76.085,48 EUR. Ustanova S je v obračunih DDV, ki so se nanašali na medicinske dejavnosti univerze, vse storitve, ki jih je zanj opravlja družba U-GmbH, obravnavala kot neoddavljive notranje storitve, opravljene v okviru enega samega subjekta za davčne namene (DDV skupine).

11. Finanzamt T je v prilagojeni davčni odmeri za leto 2005 (po opravljeni zunanji reviziji) izhajal iz tega, da gre pri dejavnostih ustanove S za enotno podjetje, za katero je treba predložiti skupen obračun DDV in torej izdati samo eno davčno odmero. Finanzamt T je pri tem štel, da so bile storitve čiščenja, ki jih je družba U-GmbH opravila v okviru dejavnosti ustanove S kot državnega organa, opravljene v okviru enotnega subjekta za davčne namene (DDV skupine). Storitve čiščenja so podpirale dejavnost, opravljeno „za druge namene kot za namene [lastne] dejavnosti“, in tako je ustanovi S nastala brezplačna prepustitev v skladu s členom 3(9a), točka 2, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UstG) (s katerim je bil v nemško nacionalno pravo prenesen člen 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive). Ker je skupno plačilo za storitve čiščenja, ki jih je družba U-GmbH opravila za ustanovo S, v spornem letu znašalo 76.065,48 EUR, je Finanzamt T upošteval, da je delež površine, namenjen za dejavnosti, ki jih je ustanova S opravljala kot državni organ, znašal 7,6 % vse čiščene površine, in izračunal, da čiščenju površin, uporabljenih za dejavnosti državnega organa, ustreza znesek 5.782,50 EUR. Potem ko je Finanzamt T odštel pribitek dobička, ki ga je ocenil na 525,66 EUR, je obdavčljivi znesek brezplačne prepustitve določil na 5257 EUR in s tem prometni davek povečal za 841,12 EUR.

12. Ugovor, ki ga je ustanova S vložila proti zadevni odmeri, je isti finančni urad zavrnil. Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče, Spodnja Saška, Nemčija) pa je v postopku na prvi stopnji tožbi ustanove S ugodilo. Po mnenju navedenega sodišča ni sporno, da ustanova S kot nadzorujoča družba in U-GmbH kot članica skupine tvorita en sam subjekt za davčne namene (DDV skupino). DDV skupina je zajemala tudi dejavnosti, ki jih je ustanova S opravljala kot državni organ. Pogoji za brezplačno prepustitev iz člena 3(9a), točka 2, UstG niso bili podani.

13. Predložitvena odločba je bila sprejeta v okviru revizijskega postopka (*Revision*), ki jo je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) v postopku v glavni stvari vložil Finanzamt T.

14. V tem postopku je peti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ti vprašanji:

- „1. Ali je treba pooblastilo, ki je za države članice določeno v členu 4(4), drugi pododstavek [šeste direktive], da lahko kot enega davčnega zavezanca obravnavajo osebe s sedežem na njihovem ozemlju, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, izvajati na način:
- (a) da do obravnavanja kot enega davčnega zavezanca pride pri eni od teh oseb, ki je davčni zavezanec za vse transakcije teh oseb, ali pa način,
 - (b) da mora obravnavanje kot enega davčnega zavezanca nujno – s čimer se vzame v zakup tudi občutni izpad davčnih prihodkov – voditi k DDV skupini, ločeni od med seboj tesno povezanih oseb, pri kateri gre za fiktivni subjekt, ki se ustanovi posebej za namene DDV?
2. Če je ustrezen odgovor na prvo vprašanje naveden pod točko (a): ali iz sodne prakse Sodišča glede drugih namenov kot namenov lastne dejavnosti v smislu člena 6(2) [Šeste direktive] (sodba z dne 12. februarja 2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), izhaja, da pri davčnem zavezancu, ki:
- (a) na eni strani opravlja gospodarsko dejavnost in pri tem opravlja storitve za plačilo v smislu člena 2, točka 1, [Šeste direktive], in
 - (b) na drugi strani hkrati opravlja dejavnost, za katero je zadolžen v okviru javne oblasti (oblastvena dejavnost), za katero v skladu s členom 4(5) [Šeste direktive] ne šteje za davčnega zavezanca,
- za opravljanje brezplačne storitve s področja njegove gospodarske dejavnosti za področje njegove oblastvene dejavnosti ne pride do obdavčenja v skladu s členom 6(2), prvi stavek, točka (b), [Šeste direktive]?”

III. Analiza

A. Povzetek stališč strank

1. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

15. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica kot davčnega zavezanca za DDV ne določi DDV skupine (*Organkreis*), temveč člana te skupine, to je nadzorujočo družbo (*Organträger*).

16. Nemška vlada glede prvega vprašanja za predhodno odločanje navaja podobne argumente stališča, kot jih je v vzporedni zadevi C-141/20.⁴ V bistvu trdi, da je možnost, ki je za države članice določena v členu 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, da lahko kot enega davčnega zavezanca obravnavajo osebe s sedežem na njihovem ozemlju, ki so kljub temu, da so pravno

⁴ Glej povzetek teh stališč v mojih sklepnih predlogih v navedeni zadevi, točke od 24 do 28.

neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, mogoče izvajati tako, da se obravnavanje kot en davčni zavezanec nanaša (le) na eno od teh oseb (to je nadzorujočo družbo), ki je davčna zavezanka za vse transakcije teh oseb.

17. Komisija v analizi prvega vprašanja za predhodno odločanje navaja enake argumente, kot jih je v vzporedni zadevi C-141/20. V bistvu trdi, da člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje nacionalnim določbam, ki določajo, da postane davčni zavezanec skupine le nadzorujoča družba DDV skupine, ne pa preostali člani.

2. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

18. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je, kar zadeva subjekt, ki opravlja, prvič, gospodarske dejavnosti, za katere je davčni zavezanec, in drugič, dejavnosti državnega organa, za katere je oproščen DDV v skladu s členom 4(5) Šeste direktive, mogoče brezplačno opravljanje storitev, ki spadajo na področje njegove gospodarske dejavnosti in so namenjene za področje njegove dejavnosti državnega organa, obdavčiti v skladu s členom 6(2) Šeste direktive.

19. Nemška vlada meni, da je na to vprašanje treba odgovoriti pritrdilno. Ta vlada v bistvu trdi, da je, kar zadeva davčnega zavezanca, ki po eni strani opravlja gospodarsko dejavnost in izvaja storitve za plačilo v smislu člena 2(1) Šeste direktive, hkrati pa opravlja kot državni organ dejavnosti, v zvezi s katerimi se skladu s členom 4(5) navedene direktive ne šteje za davčnega zavezanca, mogoče brezplačno opravljanje storitev s področja gospodarske dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca obdavčiti v skladu s členom 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive.

20. Nemška vlada v nasprotju s pristopom iz člena 6(2), prvi stavek, točka (a), Šeste direktive zlasti trdi, da bi bilo treba šteti, da „negospodarske“ potrebe spadajo v okvir izraza „za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“ v smislu člena 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive in da morajo zato spadati na področje uporabe zadevne določbe.

21. Nemška vlada v zvezi s tem trdi, da njen pristop ni v nasprotju s sodno prakso Sodišča v zvezi z izrazom „za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“ iz sodb, ki se nanašajo na člen 6(2), prvi stavek, točka (a), v povezavi s členom 17(2) Šeste direktive.⁵

22. Nemška vlada podredno, v primeru da obdavčenje brezplačne prepustitve s členom 6(2), točka (b), prvi stavek, Šeste direktive ni dovoljeno, trdi, da je obdavčenje vsekakor upravičeno za storitve, opravljene v okviru dejavnosti iz negospodarske sfere subjekta, kot je ustanova S, v skladu s členom 6(2), drugi stavek, navedene direktive, v skladu s katerim se države članice lahko odločijo za odstopanje od določb zadevne direktive.

23. Komisija meni, da odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje ni potreben, saj predložitvenemu sodišču pri odločanju o zadevi v postopku v glavni stvari ne bi koristil.

⁵ Sklicuje se na sodbi z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), in z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

B. Presoja

24. Obravnavana zadeva za Sodišče odpira dve glavni vprašanji: (i) vprašanje, koga določiti kot davčnega zavezanca DDV skupine v skladu s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive (prvo vprašanje za predhodno odločanje), in (ii) vprašanje, kako za namene DDV obravnavati storitve pravne osebe, ki deluje na javnem in zasebnem področju, kadar ta oseba z drugo osebo tvori enoten subjekt za davčne namene (DDV skupino). Predvsem se postavlja vprašanje, ali storitve čiščenja, ki jih član DDV skupine opravlja za organ javnega prava, katerega dejavnosti niso obdavčljive – organ, ki je sam član in nadzorujoča družba zadevne DDV skupine – pomenijo: (a) neobdavčljive notranje storitve v okviru zadevne DDV skupine ali (b) storitev, opravljeno „brezplačno“ (brezplačna prepustitev), v zvezi s katero je bilo treba plačati DDV (drugo vprašanje za predhodno odločanje).

1. Glede prve zadeve (prvo vprašanje za predhodno odločanje)

25. Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na določitev enega samega davčnega zavezanca izmed članov DDV skupine v skladu s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive. To vprašanje v bistvu ustreza prvemu vprašanju, ki je bilo predloženo v predhodno odločanje v vzporedni zadevi C-141/20.

26. V svojih sklepnih predlogih, v navedeni vzporedni zadevi predstavljenih 13. januarja 2022, sem v bistvu pojasnila, da: (i) člani DDV skupine ne izgubijo statusa „davčnega zavezanca“, dokler ne prenehajo opravljati neodvisnih gospodarskih dejavnosti; (ii) države članice s tem, da opravijo izbiro, ki jim je zagotovljena s členom 4(4) Šeste direktive, in da določijo nekatere pogoje in pravila za DDV skupine, ne smejo bistveno spremeniti narave pojma DDV skupine in namena zadevne določbe. Dalje, pri prenosu zadevne direktive in pri določanju ureditve, s katero bodo uveljavljene pravice, ki za DDV skupine in osebe izhajajo iz člena 4(4), zakonodaje držav članic ne sme povzročati, da se nekaterim DDV skupinam in posameznikom, ki sicer izpolnjujejo povezane zahteve iz Šeste direktive, onemogoči uveljavljanje teh pravic (kar pravzaprav velja za zadevne osebe v obravnavani zadevi in tiste v zadevi C-141/20); (iii) namen člena 4(4), drugi pododstavek, je preprečevanje zlorab in boj proti davčnim utajam ter davčnim izogibanjem in poenostavitve upravnih postopkov tako, da se transakcije znotraj skupine oprostijo plačila DDV.

27. Zato sem v navedenih sklepnih predlogih predlagala, da bi bilo treba zadevno določbo Šeste direktive razlagati tako, da: (i) *dopušča*, da se tesno povezani subjekti, ki so člani DDV skupine, kar zadeva izpolnjevanje obveznosti v zvezi z DDV, obravnavajo kot en sam davčni zavezanec; vendar hkrati tako, da (ii) *nasprotuje* zakonodaji države članice (kot je člen 2(2), točka 2, UstG), ki kot predstavnika DDV skupine in davčnega zavezanca te skupine določi le člana, ki nadzoruje skupino – ki ima večino glasovalnih pravic in večinski delež v podrejeni družbi iz skupine davčnih zavezancev – medtem ko drugi člani skupine niso davčni zavezanci.

28. Enaka ugotovitev velja v obravnavani zadevi v delu, v katerem je upoštevna sporna določba nemškega prava enaka kot v zadevi C-141/20 (to je člen 2(2), točka 2, UstG).

29. Kot pojasnujem v vzporednih sklepnih predlogih, menim, da zgoraj navedena določba UstG s tem, da določa, da je davčni zavezanec nadzorujoča družba, očitno presega poenostavitve obdavčevanja povezanih družb. To besedilo UstG ne upošteva, prvič, neodvisne pravne osebnosti povezanih družb, in drugič, njihovih morebitnih posebnosti kot subjektov javnega prava (kot je ustanova S v postopku v glavni stvari). Poleg tega zgoraj navedena določba UstG omejuje svobodo davčne skupine (DDV skupine), da določi svojega predstavnika.

30. Kot je opozorila Komisija, je cilj upravne poenostavitve, ki se poskuša doseči s členom 4(4) Šeste direktive, določiti davčnega zavezanca za občevanje z davčnimi organi, ki mora predložiti davčni obračun in plačati DDV. Tako DDV skupina v smislu zadevne določbe tvori enega davčnega zavezanca, ki je odgovoren za predložitev davčnega obračuna skupine, vendar se pri tem davčna obveznost drugih članov skupine ne odpravi.

31. S, ki je nemška ustanova javnega prava, in družba U-GmbH sta bili povezani v enoten subjekt za davčne namene (DDV skupino).

32. Člen 2(2), točka 2, UstG določa, da pravna oseba (nadzorovana družba), ki je finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje druge osebe (nadzorujoča družba), *svoje gospodarske dejavnosti ne opravlja samostojno*. V nemškem pravu je nadzorovana družba, ki je sicer, če se obravnava samostojno, davčni zavezanec, zaradi teh povezav v končni fazi obravnavana kot del nadzorujoče družbe (podobno kot hčerinska družba).

33. Ta preudarek vpliva tako na dejavnosti, ki se opravljajo med nadzorovano družbo in nadzorujočo družbo, kot tudi na dejavnosti, ki jih ti družbi opravljata za tretje stranke; v skladu z nemškim pravom za davčnega zavezanca, zavezanega za plačilo DDV za zadevne transakcije, ne šteje nadzorovana družba, temveč nadzorujoča družba skupine.

34. Tukaj se sklicujem na svoje sklepne predloge v vzporedni zadevi C-141/20 (točke od 71 do 80), kjer sem predstavila praktičen primer, ki prikazuje, zakaj člen 2(2), točka 2, UstG pomeni nepravilen prenos Šeste direktive.

35. Kot je opozorila Komisija, v dejanskem položaju zadeve v postopku v glavni stvari člen 2(2), točka 2, UstG povzroča dodatne težave glede na Šesto direktivo. V obravnavani zadevi je ustanova S, ki je nadzorujoča družba, državni organ, ki opravlja dejavnosti, nekatere od katerih so obdavčljive, druge pa ne. Nadzorovana družba U-GmbH opravlja storitve čiščenja, ki so predmet DDV, tako za obdavčljive kot tudi za neobdavčljive dejavnosti zadevnega državnega organa. Ker se uporablja člen 2(2), točka 2, UstG, nadzorovana družba, ki se tako ne šteje več za davčnega zavezanca, temveč zgolj za hčerinsko družbo, ne more več obračunati DDV za svoje dejavnosti, ki so sicer obdavčljive.

36. Štejemo, da je čistilna družba U-GmbH kot neodvisen davčni zavezanec v svoj davčni obračun vnesla DDV, obračunan za storitve, opravljene za obdavčljive in neobdavčljive dejavnosti ustanove S. Ta državni organ dejansko ne more odbiti DDV, ki je bil obračunan za storitve, opravljene za njegove neobdavčljive dejavnosti.⁶

37. Davčni obračun, predložen za DDV skupino, bi moral biti zbir vseh posameznih davčnih obračunov za vsakega člana skupine. Tako storitev, opravljenih v skladu s členom 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive, ni več treba ločeno vknjižiti, saj so zadevne storitve opravljene kot brezplačna prepustitev. Če se torej čistilna družba v nemškem pravu šteje za hčerinsko družbo državnega organa, bi moral biti DDV v zvezi z blagom, kupljenim zaradi opravljanja storitev čiščenja, sorazmeren negospodarskim dejavnostim državnega organa.

38. Iz tega sledi, da nemške določbe ne pomenijo le poenostavitve, temveč ustvarjajo dodatno davčno breme za osebe in DDV skupine ter so nezdržljive s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

⁶ Člen 6(2)(b) Šeste direktive.

39. Če izključna davčna obveznost nadzorujoče družbe za nadzorovane družbe v skladu s členom 2(2), točka 2, UstG ni mogoča, ker krši pravo Unije, potem morajo nadzorovane družbe plačati davek na svoje transakcije.

40. Kot je opozorilo predložitveno sodišče,⁷ če se ugotovi, da ustanova S (nadzorujoča družba) in U-GmbH (nadzorovana družba) ne sestavljata *Organschaft* (DDV skupine), bi morala družba U-GmbH plačati DDV za dejavnosti, ki jih na primer opravlja za državni organ ali za druga podjetja, ki niso upravičena do odbitka.

41. Nazadnje bi želela obravnavati – kot je bilo opozorjeno v doktrini – nekoliko presenetljivo⁸ formulacijo prvega vprašanja za predhodno odločanje in predložitvene odločbe, s katero predložitveno sodišče (peti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče)) svari, da je v primeru, da se na prvo vprašanje odgovori tako, kot predlaga v točki (b) (to je, da se odgovori tako, kot predlagam v teh sklepnih predlogih), treba „vz[eti] v zakup tudi občutni izpad davčnih prihodkov“, saj „ima odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje velik pomen ne le za zadevni primer, temveč tudi za davčne prihodke Nemčije“ in „bi odgovor na [zadevno] vprašanje, predlagan v točki (b), precej vplival v davčnem smislu“.

42. Zadošča navesti, da so se v nacionalni sodni praksi, sodni praksi Unije (na primer v sodbi z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrts* (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496) ter v doktrini več let navajali precejšnji dvomi glede združljivosti nemške ureditve DDV skupin s Šesto direktivo.⁹ Tako je imela Nemčija dovolj časa, da sprejme ukrepe v zvezi s težavami, opredeljenimi glede njene ureditve DDV skupin. Država članica nikakor ne more ostati pasivna ter prezreti take sodne prakse in doktrine, potem pa trditi, da bi, če bo Sodišče ugotovilo, da je njena zakonodaja nezdružljiva s pravom Unije, izgubila znatne davčne prihodke.¹⁰ Nemčija je sicer že napravila vsaj nekaj konkretnih korakov v pravo smer reforme ureditve DDV skupin).¹¹

43. Zato menim, da bi bilo treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje v bistvu odgovoriti tako, kot se v tem vprašanju predlaga v točki (b), to je, da je treba možnost, ki je za države članice določena v členu 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, izvajati na način, da mora obravnavanje kot enega davčnega zavezanca voditi k skupini za DDV, ki je ločena od med seboj tesno povezanih oseb in ki pomeni fiktivni subjekt posebej za za namene DDV.

2. Druga zadeva (drugo vprašanje za predhodno odločanje)

44. Predložitveno sodišče je odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje pogojilo s pritrdilnim odgovorom na prvo vprašanje za predhodno odločanje¹² in hkrati izključilo možnost, da nemški enotni subjekt za davčne namene šteje za združljivega s Šesto direktivo, če je

⁷ Glej točko 28 predložitvene odločbe.

⁸ Glej na primer Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, NWB KAAAH-56792, razdelek II.

⁹ Glej opombo 8 (nacionalna sodna praksa) in opombo 9 (doktrina) mojih vzporednih sklepnih predlogov v zadevi C-141/20.

¹⁰ Poleg tega je mogoče razbrati analogijo z ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero „se zmanjšanja davčnih prihodkov ne da obravnavati kot nujnega razloga v javnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki načeloma nasprotuje temeljni svoboščini utemeljitvi ukrepa, ki je načeloma v nasprotju s temeljno svoboščino“. Glej sodbo z dne 7. septembra 2004, *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, točka 49).

¹¹ Posebna zvezna in deželna (*Länder*) delovna skupina za „Reformo DDV skupine (*Organschaft*)“ je že končala svoje delo. Glej <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (April 2021).

¹² Drugo vprašanje za predhodno odločanje se začne „Če je ustrezen odgovor na prvo vprašanje naveden pod točko (a)“, glej točko 14 teh sklepnih predlogov.

odgovor na prvo vprašanje nikalen. Iz tega sledi, da je glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje, odgovor na drugo vprašanje hipotetičen in ni potreben za rešitev zadeve v postopku v glavni stvari.

45. Vendar bom zaradi celovitosti podala naslednje komentarje glede drugega vprašanja za predhodno odločanje.

46. Predložitveno sodišče želi s tem vprašanjem v bistvu izvedeti,¹³ ali je v zadevi v postopku v glavni stvari ustanova S (kot državni organ) mogoče obdavčiti v skladu s členom 6(2) Šeste direktive.

47. Prvič, Sodišče je v sodbi z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 38; imenovana tudi „sodba VNLTO“), pojasnilo, da „namen člena 6(2), prvi stavek, točka (a), [Šeste direktive] torej ni, da bi uvedel pravilo, na podlagi katerega bi se lahko štelo, da so transakcije, za katere se sistem DDV ne uporablja [kot so negospodarske transakcije¹⁴], izvedene za „druge namene“ kot za namene dejavnosti podjetja v smislu te določbe. Taka razlaga bi namreč povzročila, da bi člen 2, točka 1, te direktive izgubil smisel.“

48. Menim, da ta ugotovitev *mutatis mutandis* velja v zvezi s členom 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive.

49. Drugič, upoštevati je treba, da se člen 6(2) prvi stavek, točka (b), Šeste direktive nanaša le na storitve, opravljene „brezplačno“, ki jih je treba za namene DDV šteti za dobave, opravljene za plačilo.¹⁵

50. Vendar iz predložitvene odločbe izhaja, da je v zadevi v postopku v glavni stvari družba U-GmbH od ustanove S za zadevno leto za storitve čiščenja prejela plačilo – tako v okviru njene gospodarske kot tudi njene dejavnosti državnega organa.¹⁶

51. Kot je namreč na prvi stopnji v postopku v glavni stvari odločilo Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče, Spodnja Saška), so storitve, ki so opravljene „za druge namene“ kot za namene dejavnosti, v skladu s členom 6(2), prvi stavek, točka (b), Šeste direktive tiste storitve, ki jih davčni zavezanec opravi *za svojo zasebno rabo* ali za zasebno rabo svojih zaposlenih.

52. Področje dejavnosti podjetja pa spada med *negospodarske dejavnosti v ožjem smislu* (in ne med „druge namene“ kot za namene dejavnosti), kadar, kot je to v obravnavani zadevi, pravna oseba javnega prava opravlja storitev, ki spada na področje dejavnosti državnega organa.

53. Iz tega sledi, da se člen 6(2) prvi stavek, točka (b), Šeste direktive nikakor ne uporablja za dejavnosti, ki jih ustanova S opravlja kot državni organ, to je za njene negospodarske dejavnosti.

¹³ Glej povzetek drugega vprašanja za predhodno odločanje v točki 18 teh sklepnih predlogov.

¹⁴ Glej sodbi z dne 13. marca 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 30), in z dne 15. septembra 2016, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, točka 30 in navedena sodna praksa).

¹⁵ Sodba z dne 20. januarja 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 24).

¹⁶ Glej točki 10 in 11 teh sklepnih predlogov.

IV. Predlog

54. Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

Prvo vprašanje:

Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) dopušča, da se subjekti – ki so sicer pravno neodvisni, vendar so finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezani – kot DDV skupina obravnavajo kot en sam davčni zavezanec za namene obveznosti v zvezi z DDV.

Vendar zgoraj navedena določba Šeste direktive ne nasprotuje temu, da vsak član zadevne DDV skupine še naprej ostane neodvisen davčni zavezanec.

Ista določba Šeste direktive pa nasprotuje nacionalnim določbam, ki določajo, da je le nadzorujoča družba DDV skupine davčni zavezanec te DDV skupine, preostali člani skupine pa se ne obdavčijo.

Drugo vprašanje:

Iz odgovora na prvo vprašanje sledi, da na drugo vprašanje ni treba odgovoriti. Vsekakor pa se člen 6(2), prvi stavek, točka (b), zadevne direktive za dejavnosti, ki jih ustanova S opravlja kot državni organ, to je za njene negospodarske dejavnosti, ne uporablja.