

**Predmet C-269/20****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

18. lipnja 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

7. svibnja 2020.

**Tuženik i podnositelj revizije:**

Finanzamt T

**Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:**

S

**Predmet glavnog postupka**

Porez na promet – članak 4. stavak 4. drugi podstavak 2. Direktive 77/388 – ovlast država članica da kao jedinstvenog poreznog obveznika smatraju osobe s poslovnim nastanom na svojem državnom području koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama – članak 6. stavak 2. točka (b) Direktive 77/388 – izvršavanje javne ovlasti uz gospodarsku djelatnost

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Treba li ovlast država članica predviđenu člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet da kao

jedinstvenog poreznog obveznika smatraju osobe s poslovnim nastanom na svojem državnom području koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama izvršavati na način

a) da se jedinstvenim poreznim obveznikom smatra jedna od tih osoba koja je porezni obveznik u pogledu svih transakcija tih osoba ili na način

b) da postupanje s tim osobama kao s jedinstvenim poreznim obveznikom nužno mora dovesti do PDV grupacije različite od usko povezanih osoba koja je fiktivan subjekt osnovan posebno u svrhu PDV-a, a time i do znatnih poreznih gubitaka?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje navedeno pod točkom a): proizlazi li iz sudske prakse Suda Europske unije koja se odnosi na neposlovne svrhe u smislu članka 6. stavka 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet (presuda Suda VNLTO od 12. veljače 2009., C-515/07, EU:C:2009:88) da u slučaju poreznog obveznika

a) koji, s jedne strane, obavlja gospodarsku djelatnost pružanjem usluga uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet, a,

b) s druge strane, istodobno obavlja djelatnost kao javno tijelo (javna ovlast) u pogledu koje se ne smatra poreznim obveznikom u skladu s člankom 4. stavkom 5. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet,

nije potrebno u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom (b) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet oporezivati pružanje besplatne usluge iz područja njegove gospodarske djelatnosti za područje njegove javne ovlasti?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, osobito članak 4. stavak 4. drugi podstavak i članak 6. stavak 2.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članak 11.

## Navedene nacionalne odredbe

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), posebice članak 2. stavak 2. točka 2. i članak 3. stavak 9.a

Abgabenordnung (Porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO), članak 73. prva rečenica

## Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Tužitelj je zaklada javnog prava koja upravlja sveučilištem u okviru kojeg je i područje sveučilišne medicine. Porezni je obveznik i pruža usluge uz naknadu (pružanje medicinske skrbi pacijentima). Istodobno, kao pravna osoba javnog prava, obavlja funkcije javne vlasti (obrazovanje studenata) u pogledu kojih se ne smatra poreznim obveznikom.
- 2 Tužitelj je u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a nositelj integrirane grupe društva U-GmbH. Društvo U-GmbH pružalo je tužitelju, među ostalim, usluge čišćenja. Te su se usluge čišćenja odnosile na sve zgrade u okviru područja sveučilišne medicine, odnosno kako na prostore tog sektora namijenjene pružanju medicinske skrbi pacijentima (sobe pacijenata, hodnici i operacijske sale), koje su, slijedom toga, obuhvaćene tužiteljevom gospodarskom djelatnošću, koju obavlja kao porezni obveznik, tako i na prostore u kojima tužitelj izvršava javne ovlasti, to jest na prostore namijenjene obrazovanju studenata (predavaonice i laboratoriji), u pogledu kojih se ne smatra poreznim obveznikom.
- 3 Porezna uprava je nakon provedenog poreznog nadzora zaključila da tužiteljeve djelatnosti predstavljaju jedinstvenog poduzetnika. Porezna uprava je u tom pogledu smatrala da su se usluge čišćenja koje je pružalo društvo U-GmbH za potrebe javnih ovlasti pružale u okviru poreznog subjekta koji je postojao između tužitelja i društva U-GmbH. Usluge čišćenja služile su prema mišljenju porezne uprave neposlovnoj djelatnosti izvan poslovanja i predstavljale su besplatnu isporuku vrijednosti tužitelju u skladu s člankom 3. stavkom 9.a točkom 2. UStG-a (članak 6. stavak 2. točka (b) Direktive 77/388). Na temelju udjela površina očišćenih za potrebe javnih ovlasti izračunala je porez na promet uvećan za 841,12 eura. Prigovor protiv te odluke nije prihvaćen.
- 4 Financijski sud prihvatio je tužbu. Presudio je da postoji porezni subjekt koji u jednom poslovnom subjektu povezuje tužitelja kao nositelja integrirane grupe i U-GmbH kao organsko društvo. Navodi da taj porezni subjekt obuhvaća i područje tužiteljevih javnih ovlasti. Međutim, smatrao je da nisu ispunjeni uvjeti za besplatnu isporuku vrijednosti u skladu s člankom 3. stavkom 9.a točkom 2. UStG-a. Tuženik je sudu koji je uputio zahtjev podnio reviziju protiv te odluke.

## Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

### *Prvo prethodno pitanje*

#### *Nacionalni pravni propis*

- 5 **Člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a** prenosi se u nacionalno pravo članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 te propisuje da pravna osoba („organsko društvo”) integrirana u subjekt druge osobe („nositelj integrirane grupe”) zbog financijskih, gospodarskih i organizacijskih veza, ne obavlja samostalno svoju gospodarsku djelatnost. U skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a, smatra se na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka 2. Direktive 77/388 da se transakcije između organskog društva i nositelja integrirane grupe pružaju kao u okviru jedinstvenog poreznog obveznika (članak 2. stavak 2. točka 2. treća rečenica UStG-a). Te takozvane unutarnje transakcije ne ulaze u područje primjene poreza. U spornom slučaju usluge čišćenja koje je društvo U-GmbH pružalo tužitelju predstavljaju takve unutarnje transakcije. **Člankom 73. prvom rečenicom AO-a** predviđa se odgovornost organskog društva za svojstvo nositelja integrirane grupe kao poreznog obveznika i poreznu obvezu koja iz toga proizlazi.

#### *Dvojbe u pogledu tumačenja prava Unije koje je potrebno pojasniti*

- 6 Sud koji je uputio zahtjev u načelu smatra da na prvo prethodno pitanje valja odgovoriti u skladu s mogućnošću navedenom u točki a). Međutim, dvojbe u pogledu pravilnog tumačenja prava Unije postoje jer je, osobito s obzirom na presudu od 17. rujna 2014., Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 28.), koja se odnosi na PDV grupaciju, potrebno pojasniti dopuštaju li odredbe Direktive državi članici da kao poreznog obveznika odredi člana PDV grupacije (nositelj integrirane grupe), umjesto PDV grupaciju (članovi integrirane grupe). U tom je pogledu sud koji je uputio zahtjev već postavio prethodno pitanje Sudu (predmet C-141/20).

#### *Tekst i svrha članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388*

- 7 Postupanje kao s jedinstvenim poreznim obveznikom, koje je propisano tekstem članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388, ostvaruje se grupiranjem usko povezanih osoba. U prilog tomu također govori cilj upravnog pojednostavljenja koji se nastoji postići tom odredbom, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda (presuda od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37.). Nacionalnim pravom pojednostavljuje se primjena prava PDV-a na način da se u članku 2. stavku 2. točki 2. trećoj rečenici UStG-a uređuje postupanje s više osoba kao s jedinstvenim poreznim obveznikom i, prema tome, usmjerava oporezivanje na jednu od tih osoba, koja je u svakom slučaju porezni obveznik.

*Odgovor na prvo prethodno pitanje u skladu s mogućnošću navedenom u točki b)*

- 8 Ako se na prvo prethodno pitanje odgovori u skladu s mogućnošću navedenom u točki b), ne postoji **porezni subjekt** između tužitelja, kao nositelja integrirane grupe, i društva U-GmbH, kao organskog društva, a primjena članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388 *a priori* je isključena u predmetnom sporu. U-GmbH bi se s obzirom na nepostojanje poreznog subjekta smatrao samostalnim poreznim obveznikom koji je tužitelju pružio usluge koje bi u tom slučaju ulazile u područje primjene poreza i u pogledu kojih bi društvo U-GmbH bilo porezni obveznik. Osnivanje **PDV grupacije** nije predviđeno nacionalnim pravom za spornu godinu, kao, uostalom, ni do danas. Takva PDV grupacija i solidarna odgovornost usko povezanih osoba ne može se uvrstiti u nacionalno pravo ni tumačenjem članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a.
- 9 Odgovor na prvo pitanje je, osim predmetnog spora, od velike važnosti za porezne prihode u Njemačkoj s obzirom na to da se svi nositelji integriranih grupa u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a oporezuju u iznosu od 10 % ukupnih poreznih prihoda ostvarenih od poreza na promet u Njemačkoj.
- 10 Ako se na prvo prethodno pitanje odgovori u skladu s mogućnošću navedenom u točki b), to posljedično dovodi do znatnih poreznih posljedica jer u tom slučaju ne bi postojali **ni porezni dug nositelja integrirane grupe**, koji bi se radi osporavanja poreznog duga koji je dužan platiti na temelju članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a mogao pozvati na neusklađenost te odredbe s pravom Unije, zbog čega transakcije organskog društva, u najmanju ruku, više ne bi bile oporezive, **ni porezna obveza PDV grupacije ili njezinih članova**, s obzirom na to da nacionalni zakonodavac to nije uredio, a nije moguća izravna primjena prava Unije na štetu „fiktivnog” te time, bez zakonskog uređenja, nepostojećeg subjekta, **kao ni porezna obveza organskog društva**, koja, neovisno o članku 73. prvoj rečenici AO-a (s obzirom na to da je njime predviđena odgovornost „organskog društva”), može nastati na temelju članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a.
- 11 Do poreznih gubitaka koji bi tako nastali došlo bi i primjenom Direktive 2006/112 jer njezin članak 11. u biti odgovara članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive 77/388.

### ***Drugo prethodno pitanje***

#### *Definicija poreznog obveznika*

- 12 Aktivnost poreznog obveznika u svojstvu poreznog obveznika jest gospodarska aktivnost iz članka 4. stavka 1. Direktive 77/388. Tu aktivnost obilježava činjenica da porezni obveznik obavlja ili namjerava isporučiti isporuke ili usluge uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Direktive 77/388 (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 21.).

*Pravna osoba kao porezni obveznik*

- 13 Poput fizičke osobe, pravna osoba može obavljati i djelatnosti koje nisu gospodarske. Sud ih kvalificira kao „negospodarske djelatnosti” (presuda od 12. veljače 2009., Verening Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 (u daljnjem tekstu: presuda VNLTO), t. 35. i 36.). Pravna osoba javnog prava, poput tužitelja, može također djelomično biti porezni obveznik, ali također može obavljati djelatnosti koje ima kao javno tijelo (aktivnosti tijela javne vlasti koje ne utječu na tržišno natjecanje), tako da u tom pogledu ne postoji gospodarska aktivnost.

*Članak 6. stavak 2. Direktive 77/388 i presuda VNLTO*

- 14 Članak 6. stavak 2. Direktive 77/388 sadržava upotrebom poslovne robe iz točke (a) i besplatnim pružanjem usluga iz točke (b) dva elementa. Međutim, isključivo se točkom (a) u pogledu prava na odbitak upotrijebljene robe postavlja dodatni uvjet uz onaj prema kojem se roba ili usluge moraju upotrijebiti u određene svrhe.
- 15 Ako pravna osoba kupi robu i za potrebe svoje gospodarske djelatnosti kao porezni obveznik i za svoje „negospodarske djelatnosti” te, na primjer, u idealne svrhe, Sud ne daje pravnoj osobi pravo da u cijelosti odbije pretporez, za razliku od pojedinačnog poduzetnika (vidjeti presudu VNLTO, t. 37. do 39.). Sud u tom pogledu zanemaruje situaciju iz članka 6. stavka 2. točke (a) Direktive 77/388 zbog toga što korištenje „negospodarske djelatnosti” ne predstavlja korištenje u svrhe koje nisu poslovnog karaktera u smislu te odredbe. Sud je u presudi VNLTO presudio da članak 6. stavak 2. točka (a) i članak 17. stavak 2. Direktive 77/388 nisu primjenjivi na korištenje robe i usluga namijenjenih poduzetniku za potrebe transakcija različitih od onih oporezovanih poreznog obveznika, tako da se ne može odbiti PDV koji se duguje na stjecanje navedene robe i usluga korištenih u takvim transakcijama.
- 16 U ovom se predmetu u tom pogledu postavlja pitanje odnosi li se ta sudska praksa Suda isključivo na opseg odbitka ulaznog PDV-a ili ta sudska praksa vrijedi i u okviru samostalne primjene članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388, koja nije povezana s odbijanjem ulaznog PDV-a. To bi imalo za posljedicu da se, čak i u svrhu primjene članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388, „negospodarska djelatnost” ne bi trebala smatrati „neposlovnom” i ta se odredba ne treba primijeniti na besplatno pružanje usluga za potrebe idealne djelatnosti ili javne vlasti.

*Zahtjev u pogledu sustavnog oporezivanja*

- 17 Na primjer, ako porezni obveznik koristi osoblje zaposleno u svrhu svoje gospodarske aktivnosti za pružanje usluga u druge svrhe, postavlja se pitanje može li postojati razlika u oporezivanju između poreznih obveznika koji su fizičke osobe i poreznih obveznika koji su pravne osobe.

- 18 Sud koji je uputio zahtjev smatra da, ako je porezni obveznik fizička osoba koja upravlja, na primjer, društvom za čišćenje i upotrebljava osoblje svojeg poduzeća za pružanje usluga čišćenja u svrhu privatnog života u njegovu privatnom stanu, to znači da porezni obveznik besplatno pruža usluge za svoje privatne potrebe u smislu članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388.
- 19 Ako je porezni obveznik pravna osoba koja također upravlja društvom za čišćenje korištenjem osoblja svojeg poduzeća radi čišćenja prostora namijenjenih obavljanju javne vlasti, kao u ovom slučaju, valja se zapitati može li, kao u slučaju korištenja u privatne svrhe pojedinačnog poduzetnika, to također dovesti do primjene članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388, s obzirom na to da se usluge koju obavlja taj porezni obveznik mogu isporučivati u neposlovne svrhe.
- 20 Primjena članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388 može se sa stajališta poreznog sustava prihvatiti u oba slučaja. U skladu s tom odredbom, upotrebu „negospodarske djelatnosti” koja se može koristiti u području javnih ovlasti pravne osobe javnog prava treba smatrati uporabom u neposlovne svrhe u smislu članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388. Međutim, to bi se moglo smatrati protivnim prethodno navedenoj presudi VNLTO, s obzirom na to da se, valja podsjetiti, ta presuda odnosi na odbitak ulaznog PDV-a i, prema tome, upitno je je li mjerodavna i u okviru samostalne primjene članka 6. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388 koja nije povezana s odbitkom plaćenog ulaznog PDV-a.

RADNI DOKUMENT