

Zadeva C-269/20**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

18. junij 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

7. maj 2020

Tožena stranka in revident:

Finanzamt T

Tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

S

Predmet postopka v glavni stvari

Prometni davek – Člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 – Pooblastilo držav članic, 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 – Člen 6(2)(b) Direktive 77/388 – Opravljanje oblastvene dejavnosti poleg gospodarske dejavnosti

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ali je treba pooblastilo, ki je za države članice določeno v členu 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, 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 en davčni zavezanec pride pri eni od teh oseb, ki je davčni zavezanec za vse transakcije teh oseb, ali pa način,

(b) da mora obravnavanje kot en davčni zavezanec nujno – s čimer se vzame v zakup tudi občutni izpad davčnih prihodkov – voditi k skupini za DDV, 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 Evropske unije glede drugih namenov kot namenov lastne dejavnosti v smislu člena 6(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (sodba Sodišča Evropske unije VNLTO z dne 12. februarja 2009 – 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 Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, 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 Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih 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)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih?

Navedene določbe prava Unije

Šesta 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, zlasti člena 4(4), drugi pododstavek, in 6(2)

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, člen 11

Navedene nacionalne določbe

Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, Nemčija; v nadaljevanju: UStG), zlasti člena 2(2), točka 2, in 3(9a)

Abgabenordnung (davčni zakonik, Nemčija; v nadaljevanju: AO), prvi stavek člena 73

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka je ustanova javnega prava in nosilka univerze, ki pokriva tudi področje univerzitetne medicine. Je davčni zavezanec in opravlja storitve za plačilo (oskrba pacientov). Hkrati kot pravna oseba javnega prava opravlja oblastvene naloge (izobraževanje študentov), za katere ne šteje za davčnega zavezanca.
- 2 Tožeča stranka je v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG nosilka integrirane skupine (*Organträgerin*) družbe U-GmbH. Družba U-GmbH je za tožečo stranko med drugim opravljala storitve čiščenja. Te storitve čiščenja so zadevale celoten kompleks zgradb za področje univerzitetne medicine, torej tako prostore za področje, namenjeno oskrbi pacientov (bolniške sobe, hodnike in operacijske dvorane), ki ga je zato treba pripisati področju gospodarske dejavnosti tožeče stranke, na katerem deluje kot davčni zavezanec, kot tudi prostore za področje opravljanja oblastvenih nalog tožeče stranke, to pomeni prostore, uporabljene za izobraževanje študentov (predavalnice in laboratorije), za katerega ne šteje za davčnega zavezanca.
- 3 Finančni urad je po opravljeni zunanji reviziji izhajal iz tega, da gre pri obratih tožeče stranke za enotno podjetje. Finančni urad je pri tem štel, da so bile storitve čiščenja, ki jih je družba U-GmbH opravila za področje oblastvenih nalog, opravljene v okviru davčne enote (*Organshaft*), obstoječe med tožečo stranko in družbo U-GmbH. Po mnenju finančnega urada so storitve čiščenja služile drugim namenom kot pa namenom lastne dejavnosti in so pri tožeči stranki povzročile brezplačno prepustitev v skladu s členom 3(9a), točka 2, UStG (člen 6(2)(b) Direktive 77/388). Finančni urad je na podlagi deleža čiščenih površin, ki je odpadel na področje oblastvenih nalog, izračunal za 841,12 EUR višji prometni davek. Proti temu vložen ugovor ni bil uspešen.
- 4 Finanzgericht (finančno sodišče) je tožbi ugodilo. Šlo naj bi za davčno enoto, ki tožečo stranko kot nosilko integrirane skupine in družbo U-GmbH kot integrirano družbo (*Organgesellschaft*) združuje v eno podjetje. Ta davčna enota naj bi obsegala tudi področje oblastvenih nalog tožeče stranke. Pogoji za brezplačno prepustitev v skladu s členom 3(9a), točka 2, UStG pa naj ne bi bili podani. Tožena stranka to izpodbija z revizijo, vloženo na predložitveno sodišče.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

Nacionalna zakonska ureditev

- 5 Člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 je v nacionalno pravo prenesen s **členom 2(2), točka 2, UStG**, ki določa, da pravna oseba („integrirana družba“), ki je finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje druge osebe („nosilke integrirane skupine“), svoje gospodarske dejavnosti ne opravlja samostojno. Transakcije med integrirano družbo in nosilko integrirane skupine v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 veljajo za opravljene v okviru enega davčnega zavezanca (člen 2(2), točka 2, tretji stavek, UStG). Te tako imenovane notranje transakcije ne spadajo na področje uporabe davka. V obravnavanem primeru gre pri storitvah čiščenja, ki jih je za tožečo stranko opravila družba U-GmbH, za take notranje transakcije. **Prvi stavek člena 73 AO** glede vloge nosilke integrirane skupine kot davčnega zavezanca in iz tega izhajajočega davčnega dolga nosilke integrirane skupine določa odgovornost integrirane družbe.

Dvomi glede razlage prava Unije, ki jih je treba razjasniti

- 6 Predložitveno sodišče načelno meni, da je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti v smislu alternative (a). Dvomi glede pravilne razlage prava Unije pa obstajajo zato, ker je – zlasti ob upoštevanju sodbe z dne 17. septembra 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 28), glede „skupine za DDV“ – treba razjasniti, ali določbe zadevne direktive državi članici dopuščajo, da namesto skupine za DDV (vseh podjetij davčne enote) kot davčnega zavezanca določi člana te skupine za DDV (nosilko integrirane skupine). Predložitveno sodišče je Sodišču v zvezi s tem v predhodno odločanje že predložilo vprašanje (zadeva C-141/20).

Besedilo in namen člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388

- 7 Obravnavanje kot en davčni zavezanec, kot to zahteva besedilo člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388, je uresničeno z osredotočenjem na eno od med seboj tesno povezanih oseb. V prid temu govori tudi namen poenostavitve upravnih postopkov, ki se zasleduje s to določbo, kakor to izhaja iz sodne prakse Sodišča (sodba z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37). Nacionalno pravo poenostavlja uporabo zakonodaje o DDV, s tem ko v členu 2(2), točka 2, tretji stavek, UStG ureja obravnavanje več oseb kot enega davčnega zavezanca in s tem obdavčenje koncentrira pri eni od teh oseb, ki je tako ali tako davčni zavezanec.

Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje v skladu z alternativno (b)

- 8 Če je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti v skladu z alternativno (b), potem ne obstaja **davčna enota** med tožečo stranko kot nosilko integrirane skupine in družbo U-GmbH kot integrirano družbo in uporaba člena 6(2)(b) Direktive 77/388 v obravnavanem primeru že od vsega začetka ne pride v poštev. Brez obstoja davčne enote bi bilo treba družbo U-GmbH šteti za samostojnega davčnega zavezanca, ki je za tožečo stranko opravil storitve, ki bi potem spadale na področje uporabe davka in za katere bi bila družba U-GmbH davčni zavezanec. Oblikovanja **skupine za DDV** nacionalno pravo za sporno leto in tudi sicer do danes ne predvideva. Taka skupina za DDV z odgovornostjo tesno med seboj povezanih oseb kot solidarnih dolžnikov se iz nacionalnega prava tudi ne more izpeljati z razlago člena 2(2), točka 2, UStG.
- 9 Odgovor na prvo vprašanje ima, ne glede na konkretni obravnavani primer, velik pomen za davčne prihodke v Nemčiji, saj celokupnost nosilk integriranih skupin v smislu člena 2(2), točka 2, UStG opravi davčna plačila v obsegu 10 % celotnih davčnih prihodkov iz prometnega davka v Nemčiji.
- 10 Če je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti v skladu z alternativno (b), ima to temu ustrezno pomembne fiskalne učinke, saj v tem primeru ne bi obstajal **ne davčni dolg nosilke integrirane skupine** – ki bi lahko davčni dolg, ki odpade nanjo v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG, izpodbijala s sklicevanjem na to, da je ta določba v nasprotju s pravom Unije, in ji potem ne bi bilo treba več obdavčiti vsaj transakcij integrirane družbe – **ne davčni dolg skupine za DDV ali članov skupine** – ker nacionalni zakonodajalec v zvezi s tem ni sprejel nobenih določb in neposredna uporaba prava Unije v breme „fiktivne“ in s tem brez zakonske podlage tudi neobstoječe tvorbe ni možna – **pa tudi ne davčni dolg integrirane družbe** – ki ne glede na prvi stavek člena 73 AO (ker je tam predvidena le odgovornost kot „integrirane družbe“) lahko obstaja na podlagi uporabe člena 2(2), točka 2, UStG.
- 11 K takim izpadom davčnih prihodkov bi prišlo tudi z uporabo Direktive 2006/112, saj njen člen 11 v bistvenem ustreza členu 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje*Opredelevitev davčnega zavezanca*

- 12 Pri dejavnosti davčnega zavezanca v njegovi vlogi davčnega zavezanca gre za gospodarsko dejavnost, navedeno v členu 4(1) Direktive 77/388. Za to dejavnost je značilno, da davčni zavezanec dobavi blago ali opravi storitve za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Direktive 77/388 ali to namerava storiti (sodba z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 21).

Pravna oseba kot davčni zavezanec

- 13 Pravna oseba lahko – prav tako kot fizična oseba – opravlja tudi dejavnosti, ki niso gospodarske. Sodišče te dejavnosti opredeljuje kot „negospodarsko dejavnost“ (sodba z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [v nadaljevanju: sodba VNLTO], točki 35 in 36). Tudi pravna oseba javnega prava – kakršna je tožeča stranka – je lahko na nekem delnem področju davčni zavezanec, ob tem pa opravlja tudi dejavnosti, za katere je zadolžena v okviru javne oblasti (brez relevantnosti z vidika konkurence) (oblastvene dejavnosti), tako da v tem pogledu ne gre za gospodarsko dejavnost.

Člen 6(2) Direktive 77/388 in sodba VNLTO

- 14 Člen 6(2) Direktive 77/388 z uporabo blaga, pripisanega podjetju, v točki (a) in brezplačnim opravljanjem storitev v točki (b) vsebuje dva dejanska stana. Le točka (a) pa s pravico do odbitka vstopnega davka v zvezi z uporabljenim blagom poleg pogoja, da mora do uporabe blaga ali storitve priti za določene namene, določa še dodatni pogoj.
- 15 Če pravna oseba pridobi blago tako za namene njene gospodarske dejavnosti kot davčni zavezanec kot tudi za njeno „negospodarsko dejavnost“ in na primer za idejne namene, ji Sodišče, drugače kakor samostojnemu podjetniku, ne priznava odbitka vstopnega davka v celoti (glej sodbo VNLTO, točke od 37 do 39). Sodišče v tem pogledu zanika dejanski stan člena 6(2)(a) Direktive 77/388 z obrazložitvijo, da uporaba za „negospodarske dejavnosti“ ni uporaba za druge namene kot namene lastne dejavnosti v smislu te določbe. Sodišče je v sodbi VNLTO razsodilo, da se člena 6(2)(a) in 17(2) Direktive 77/388 ne nanašata na uporabo blaga in storitev, ki so del poslovnih sredstev podjetja, za transakcije, ki niso obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, pri čemer pa DDV, ki je dolgovan zaradi pridobitve tega blaga in teh storitev v zvezi s temi transakcijami, ni odbiten.
- 16 V obravnavani zadevi se v tem pogledu postavlja vprašanje, ali ta sodna praksa Sodišča zadeva le obseg odbitka vstopnega davka, ali pa je ta sodna praksa veljavna tudi pri samostojni uporabi člena 6(2)(b) Direktive 77/388 zunaj konteksta odbitka vstopnega davka. Zadnje navedeno bi povzročilo, da bi bilo treba tudi za uporabo člena 6(2)(b) Direktive 77/388 „negospodarsko dejavnost“ šteti za dejavnost „za druge namene kot za namene lastne dejavnosti“ in se ta določba ne bi uporabljala za brezplačno storitev za namene idejne ali oblastvene dejavnosti.

Zahteva po pravičnem sistemskem obdavčenju

- 17 Če davčni zavezanec na primer osebje, zaposleno za njegovo gospodarsko dejavnost, uporabi za opravljanje storitev za druge namene, se postavlja vprašanje,

ali lahko pri davčnih zavezancih, ki so fizične osebe, in davčnih zavezancih, ki so pravne osebe, pride do različnih posledic obdavčenja.

- 18 Če je davčni zavezanec fizična oseba, ki ima na primer čistilni servis, in osebje svojega podjetja uporabi za to, da za namene njenega zasebnega življenja opravlja storitve čiščenja v njenem zasebnem stanovanju, to po mnenju predložitvenega sodišča vodi do brezplačnega opravljanja storitev s strani davčnega zavezanca za njegovo zasebno rabo v smislu člena 6(2)(b) Direktive 77/388.
- 19 Če gre pri davčnem zavezancu za pravno osebo, ki ima prav tako čistilni servis in pri tem osebje svojega podjetja uporabi za to, da tako kot v obravnavanem primeru čisti prostore, ki se uporabljajo za oblastvene naloge, se postavlja vprašanje, ali to – kakor pri uporabi za zasebne namene samostojnega podjetnika – prav tako vodi do uporabe člena 6(2)(b) Direktive 77/388, saj gre v takem primeru lahko za brezplačno opravljanje storitve s strani davčnega zavezanca za druge namene kot za namene njegove dejavnosti.
- 20 Z vidika sistematičnosti obdavčenja bi bilo morda treba v obeh primerih pritrditi uporabi člena 6(2)(b) Direktive 77/388. V skladu s tem bi bilo treba uporabo za „negospodarsko dejavnost“, pri kateri gre lahko za uporabo za področje oblastvenih nalog pravne osebe javnega prava, šteti za uporabo za druge namene kot za namene lastne dejavnosti v smislu člena 6(2)(b) Direktive 77/388. To pa bi se lahko štelo za protislovno s sodbo VNLTO, pri čemer je bila ta sodba, kakor je že bilo navedeno, sprejeta v zvezi z odbitkom vstopnega davka in se zato postavlja vprašanje, ali je upoštevana tudi v okviru samostojne uporabe člena 6(2)(b) Direktive 77/388 brez zveze z odbitkom vstopnega davka.