

Predmet C-141/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

23. ožujka 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

11. prosinca 2019.

Tuženik i podnositelj revizije:

Finanzamt Kiel

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Predmet glavnog postupka

Porez na promet – Direktiva 77/388 – Pravo države članice da odstupa od pravne posljedice predviđene člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Direktive 77/388 – Mogućnost pojedinca da se pozove na neusklađenost nacionalne pravne posljedice s pravom Unije – Kriterij koji treba primijeniti prilikom ocjene nužnosti nacionalnog odstupanja – Pravo država članica da takvo odstupanje temelje na članku 4. stavku 1. ili stavku 4. prvom podstavku Direktive 77/388

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i stavkom 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na

- poreze na promet (Direktiva 77/388/EEZ) tumačiti na način da te odredbe dopuštaju državi članici da umjesto PDV grupe (integrirane grupe) kao poreznog obveznika odredi člana PDV grupe (nositelja integrirane grupe)?
2. Ako je odgovor na 1. pitanje niječan: može li se u tom slučaju pozivati na članak 4. stavak 4. drugi podstavak u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i stavkom 3. Direktive 77/388/EEZ?
 3. Treba li prilikom ocjene koju je potrebno provesti u skladu s točkom 46. presude Suda Larentia + Minerva od 16. srpnja 2015. – C-108/14 i C-109/14 (EU:C:2015:496, točka 44. i sljedeća), s obzirom na činjenicu je li zahtjev financijske integracije sadržan u članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) dopuštena nužna i odgovarajuća mjera za postizanje ciljeva sprječavanja nepravednog postupanja i zlouporabe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, primijeniti restriktivan ili ekstenzivan kriterij?
 4. Treba li članak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak Direktive 77/388/EEZ tumačiti na način da te odredbe dopuštaju državi članici da na temelju provedenog utvrđenja uobičajeno smatra da neka osoba nije samostalna u smislu članka 4. stavka 1. Direktive 77/388/EEZ ako je financijski, gospodarski i organizacijski tako integrirana u poduzeće drugog poduzetnika (nositelja integrirane skupine) da nositelj integrirane skupine u odnosu na tu osobu može ostvarivati svoju volju i time tu osobu spriječiti u donošenju drukčije odluke?

Navedene odredbe prava Unije

Druga direktiva Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost, posebno Prilog A. točka 2.

Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, posebno članci 4. i 21.

Navedena nacionalna pravila

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), posebno članak 2.

Kratak prikaz činjenica i postupka

- 1 Stranke se spore o tome je li tijekom 2005. (sporna godina) postojala porezna grupa u smislu poreza na promet između subjekta A kao nositelja integrirane grupe i tužitelja kao organski povezanog društva.
- 2 Tužitelj je društvo s ograničenom odgovornošću. Članovi tog društva su A (51 %) i C e. V. (49 %). A je javnopravno tijelo. C e. V. je registrirana udruga. Jedini direktor tužitelja sporne je godine bila osoba E, koja je ujedno bila i jedini direktor javnopravnog tijela A te izvršni predsjednik uprave udruge C e. V.
- 3 U okviru poreznog nadzora provedenog nad tužiteljem, tuženik je došao do zaključka da sporne godine između tužitelja i subjekta A nije postojala porezna grupa jer je nije postojala financijska integracija tužitelja u poduzeće subjekta A. Premda je subjekt A s 51 % imao većinski udio u temeljnom kapitalu tužitelja, zbog pravila iz društvenog ugovora nije imao većinsko pravo glasa i time nije mogao ostvarivati svoje odluke u odnosu na tužitelja.
- 4 Finanzgericht (Financijski sud) prihvatio je tužbu koja je potom podnesena. Protiv te je odluke tuženik podnio reviziju pred sudom koji je uputio zahtjev.

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Ocjena u skladu s nacionalnim pravom

- 5 Revizija je prema nacionalnom pravu osnovana jer ne postoji financijska integracija u obliku većinskog prava glasa koja se, među ostalim, zahtijeva za poreznu grupu u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a.

O prethodnim pitanjima

Prethodna pitanja koja se odnose na članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388

- 6 Sud je u presudi Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) u točki 2. izreke, među ostalim, odlučio da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 treba tumačiti na način da se protivi tomu da nacionalni propis osigurava mogućnost uspostavljanja skupine osoba koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom, kako je predviđeno tom odredbom, samo tijelima koja su s nositeljem integrirane grupe povezana odnosom podređenosti, osim ako taj zahtjev predstavlja nužnu i odgovarajuću mjeru za postizanje ciljeva sprječavanja nepravednog postupanja i zlorabe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

- 7 Sa stajališta suda koji je uputio zahtjev dvojbeno je pitanje može li država članica, i ako da, pod kojim uvjetima, odstupiti od pravne posljedice naložene u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive 77/388. Iz toga proizlazi **prvo prethodno pitanje**.
- 8 Na temelju navoda Suda u točkama 41. i 42. presude Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) sporne bi godine moglo biti dopušteno da se odstupajući od članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388 iznimno odredi drugi porezni obveznik koji je različit od porezne grupe kako bi se spriječila nepravedna postupanja i zlouporabe ili se borilo protiv utaje ili izbjegavanja poreza.
- 9 Protiv takvog shvaćanja mogla bi govoriti presuda Skandia America (SAD) od 17. rujna 2014. – C-7/13 (EU:C:2014:2225) prema kojoj porez na dodanu vrijednost duguje PDV grupa, ako takva grupa postoji, kao i točka 20. presude Ampliscientifica i Amplifin od 22. svibnja 2008. – C-162/07 (EU:C:2008:301), prema kojoj članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 nužno zahtijeva da nacionalno pravilo doneseno u svrhu prijenosa te odredbe u nacionalno zakonodavstvo predviđa samo jednog poreznog obveznika.
- 10 Osim toga, članak 21. stavak 1. točka (a) Direktive 77/388 mogao bi govoriti protiv prava države članice da umjesto poreznog obveznika određenog u skladu s pravom Unije kao osobu odgovornu za poreznu obvezu odredi neku drugu osobu. Takvo pravo ne proizlazi iz navedenog članka. Članak 21. stavak 3. Direktive 77/388 dopušta samo da se druge osobe odrede kao solidarni dužnici.
- 11 Isto tako, nije razvidno u kojoj bi mjeri za sprječavanje nepravednog postupanja i zlouporabe ili borbu protiv utaje ili izbjegavanja poreza moglo biti korisno ako bi se umjesto PDV grupe osobom odgovornom za poreznu obvezu smatrao član grupe. Stoga je dvojbeno dopušta li to opravdanje uopće neko odstupanje.
- 12 Ako prema odgovoru Suda na prvo prethodno pitanje u skladu s pravom Unije ne bi bilo dopušteno da država članica kao poreznog obveznika umjesto PDV grupe odredi člana grupe, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev dvojbeno je i pitanje može li se pojedinac pozivati na neusklađenost nacionalne pravne posljedice s pravom Unije. Iz toga proizlazi **drugo prethodno pitanje**.
- 13 Protiv takvog prava govori činjenica da je Sud u točki 3. izreke svoje presude Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) odlučio da se ne može smatrati da članak 4. stavak 4. Šeste direktive 77/388 ima izravan učinak koji omogućuje poreznim obveznicima tražiti primjenu tog članka protiv njihove države članice u slučaju u kojem zakonodavstvo potonje nije spojivo s tom odredbom i ne može se tumačiti na način koji je s njom sukladan.
- 14 Međutim, iz točke 20. presude Ampliscientifica i Amplifin (EU:C:2008:301) mogao bi se izvesti drukčiji zaključak (vidjeti točku 9. ovog zahtjeva).

- 15 Osim toga, pojedinac bi se možda mogao pozivati na članak 21. stavak 1. točku (a) Direktive 77/388, jer iz određivanja nekog drugog poreznog obveznika proizlazi određivanje neke druge osobe odgovorne za poreznu obvezu.
- 16 Nadalje, u okviru ocjene nužnosti nacionalnog uvjeta financijske integracije u smislu točke 45. i sljedeće točke presude Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) prema pravu Unije dvojbena je koliko restriktivan mora biti kriterij koji se primjenjuje prilikom ocjene nužnosti nacionalnog odstupanja. Na to se odnosi **treće prethodno pitanje**.
- 17 Prema nacionalnom pravu, nositelj integrirane grupe svoja prava u kontekstu obveze plaćanja poreza za organski povezano društvo može, naime, ostvariti pomoću tužbe podnesene protiv tog društva. Stoga bi nacionalno pravilo u slučaju restriktivnijeg stajališta moglo biti nepotrebno.
- 18 Sud koji je uputio zahtjev ne zanemaruje činjenicu da je Sud u točki 46. svoje presude Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) ocjenu koju je potrebno provesti nametnuo nacionalnim sudovima. Međutim, sud koji je uputio zahtjev tu ocjenu koju je dužan provesti može poduzeti tek kada je odlučeno koji se kriterij treba primijeniti prilikom ocjene nužnosti.
- 19 U presudi Komisija/Švedska od 25. travnja 2013. – C-480/10 (EU:C:2013:263) Sud je naveo da Komisija nije uvjerljivo dokazala da mjera koju je Kraljevina Švedska poduzela u pogledu borbe protiv utaje poreza i izbjegavanja poreza nije bila osnovana. To bi moglo ići u prilog vrlo ekstenzivnom razumijevanju mogućnosti odstupanja kojom raspoložu države članice.
- 20 Osim toga, Sud u okviru načela proporcionalnosti u ustaljenoj sudskoj praksi prilikom preispitivanja postupaka Unije ili država članica utvrđuje premašuje li neko pravilo ono što je (nužno) potrebno za postizanje namjeravanog cilja (vidjeti primjerice presude Di Maura od 23. studenoga 2017. – C-246/16, EU:C:2017:887, t. 25.; Avon Cosmetics od 14. prosinca 2017. – C-305/16, EU:C:2017:970, t. 44.; Menci od 20. ožujka 2018 – C-524/15, EU:C:2018:197, t. 46. i sljedeće, 52.; EN.SA. od 8. svibnja 2019. – C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.; A-PACK CZ od 8. svibnja 2019. – C-127/18, EU:C:2019:377, t. 26. i 27.). To bi pak prije moglo ići u prilog primjeni restriktivnih pa do vrlo restriktivnih zahtjeva u pogledu nužnosti.
- 21 No, možda bi trebalo uzeti u obzir činjenicu da je članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 iznimka od načela članka 4. stavka 1. Direktive 77/388. Protu-iznimke, koje odstupajući od iznimaka rezultiraju općim pravilom moraju se i u slučaju članka 4. Direktive 77/388 tumačiti široko, a ne usko (vidjeti presude Isle of Wight Council i dr. od 16. rujna 2008. – C-288/07, EU:C:2008:505, t. 60.; SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft od 4. lipnja 2009. – C-102/08, EU:C:2009:345, t. 67. i sljedeća), što pak govori u prilog ekstenzivne ocjene nužnosti.

- 22 Nadalje, potrebno je pojasniti, u kojoj se mjeri prilikom ispitivanja u obzir može uzeti načelo pravne sigurnosti ili cilj upravnog pojednostavljenja. Sud u točki 46. svoje presude *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) to nije naveo; osim toga, porezna grupa prema nacionalnom pravu ne služi upravnom pojednostavljenju nego izbjegavanju nepotrebnih administrativnih poslova u gospodarstvu.
- 23 Sud koji je uputio zahtjev sklon je, osim toga, mišljenju da načelo pravne sigurnosti kao i cilj porezne grupe u načelu ne mogu opravdati materijalne zahtjeve u pogledu integracije. Naime, ako se, primjerice, za financijsku integraciju ne bi zahtijevalo većinsko pravo glasa, nego bi bio dovoljan većinski udio, tada bi se to obilježje moglo utvrditi barem s jednakom pravnom sigurnošću kao i većinsko pravo glasa. Time bi se isto tako ostvarilo upravno pojednostavljenje, odnosno izbjegavanje nepotrebnih administrativnih poslova u gospodarstvu.

Prethodno pitanje koje se odnosi na članak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak Direktive 77/388

- 24 Sudu koji je uputio zahtjev čini se potrebnim postaviti daljnje prethodno pitanje koje se odnosi na članak 4. stavak 1. i stavak 4. prvi podstavak Direktive 77/388 jer se nacionalni pristup uspostavljanju porezne grupe pojmovno, sustavno i povijesno temelji na obilježju samostalnosti i stoga bi na temelju članka 4. stavka 1. ili 4. prvog podstavkom Direktive 77/388 taj pristup mogao biti i opravdan u smislu dopuštenog tumačenja, odnosno provedenog utvrđivanja. Iz toga slijedi **četvrto prethodno pitanje** koje se postavlja sasvim neovisno o prethodnim pitanjima 1. do 3.
- 25 Njemački pojam porezne grupe počivao je prvotno na pretpostavci da organski povezano društvo „nema vlastitu volju”. Prvotno obrazloženje da je u slučaju nedostatka „vlastite volje” riječ o nesamostalnosti prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev ukazuje na jasnu analogiju s iskazanim razmišljanjima Suda prilikom utvrđivanja samostalnosti u presudama *Gmina Wrocław* od 29. rujna 2015. – C-276/14 (EU:C:2015:635, t. 30. i sljedeće) i *Saudacor* od 29. listopada 2015. – C-174/14 (EU:C:2015:733, t. 60., 63. i 67.). U tim je presudama Sud svoje stajalište temeljio na postojećem odnosu podređenosti (vidjeti presudu *Gmina Wrocław*, EU:C:2015:635, t. 33., 34. i 36.) kao i na organskoj vezi (presuda *Saudacor*, EU:C:2015:733, t. 67.).
- 26 Prilikom ocjene je li fizička osoba samostalna u smislu članka 4. stavka 1. i stavka 4. prvog podstavka Direktive 77/388 isto je tako riječ o „podređenosti” (vidjeti presude *Heerma* od 27. siječnja 2000. – C-23/98, EU:C:2000:46, t. 18., *van der Steen* od 18. listopada 2007. – C-355/06, EU:C:2007:615, t. 18. i sljedeće, i *IO* od 13. lipnja 2019. – C-420/18, EU:C:2019:490, t. 32., 38. i sljedeća).
- 27 Uzimajući u obzir presudu *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635, t. 35), sa stajališta suda koji je uputio zahtjev nije isključeno da se opravdanje za (vrlo restriktivne) kriterije podređenosti koji se zahtijevaju za postojanje porezne grupe koje je

- postavila Njemačka u skladu s pravom Unije ne nalazi u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive 77/388, nego u članku 4. stavku 1. i članku 4. stavku 4. prvom podstavku te direktive. Moguće je da članak 4. stavak 1. ili članak 4. stavak 4. prvi podstavak te direktive dopuštaju da Njemačka organski povezano društvo, kao što je to predviđeno člankom 2. stavkom 2. br. 2 UStG-a, zbog podređenosti nositelju integrirane grupe ne smatra samostalnim u smislu članka 4. stavka 1. te direktive.
- 28 Pritom je dvojbeno je li državama članicama dopušteno odrediti u kojim se slučajevima uobičajeno treba smatrati da neka osoba „nema vlastitu volju” i time da nije samostalna u smislu članka 4. stavka 1. Direktive 77/388. Na taj se način postupa u članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici aktualnog njemačkog UStG-a.
- 29 Sud je priznao da uspostava općih pravila koja gospodarski subjekti mogu lako primijeniti, a nadležna nacionalna tijela jednostavno nadzirati, za zakonodavca predstavlja legitiman cilj čak i ako su ta pravila povezana s određenom nepreciznošću (vidjeti presude Sopora od 24. veljače 2015. – C-512/13, EU:C:2015:108, t. 35. i 36., kao i RPO od 7. ožujka 2017. – C-390/15, EU:C:2017:174, t. 57. i sljedeća, t. 60.). Budući da je prilikom utvrđivanja činjenice tko je porezni obveznik riječ o pravilu koje može imati učinak financijskog opterećenja, te osobe prije sklapanja posla moraju moći točno poznavati opseg nametnutih im obveza (vidjeti presude Halifax i dr. od 21. veljače 2006. – C-255/02, EU:C:2006:121, t. 72., kao i Teleos i dr. od 27. rujna 2007. – C-409/04, EU:C:2007:548, t. 48.).
- 30 Utvrđivanje nepostojanja samostalnosti koje provodi Njemačka stoga bi moglo prema pravu Unije biti dopušteno. Naime, ako bi njemački sudovi ocjenu činjenice da pravna osoba nema vlastitu volju te je stoga prema ukupnoj slici odnosa nesamostalna, a koja se zahtijeva na temelju članka 4. stavka 1. Direktive 77/388, proveli bez povezivanja sa zakonski definiranim obilježjima, takvo bi postupanje moglo rezultirati time da se osobe koje djeluju u pogledu svojih poreznih obveza dovedu u nesiguran položaj.
- 31 Sud koji je uputio zahtjev ne zanemaruje činjenicu da je u slučaju obilježja samostalnosti iz članka 4. stavka 1. Direktive 77/388 riječ o pojmu prava Unije, što pak otvara pitanje ima li možda i nacionalni zakonodavac pravo na utvrđivanje obilježja.
- 32 U prilog tomu moglo bi ići sustavno tumačenje jer se članak 4. stavak 4. prvi podstavak Direktive 77/388 također temelji na „odnosu podređenosti”, pri čemu podređenost ukazuje na nedostatak samostalnosti. Stoga bi to mogao biti izraz općeg pravnog koncepta.
- 33 Osim toga, u prilog takvom shvaćanju moglo bi ići i povijesno tumačenje: iz točke 2. Priloga A. Direktivi 67/228 mogao bi se izvesti zaključak da je porezna grupa bila slučaj nepostojanja samostalnosti. Čini se da je Prilog A. Direktivi 67/228 služio tomu da se, među ostalim, pravilo kojim se uređuje porezna grupa u

Njemačkoj opravda u okviru prava Unije. Takvo bi stajalište i danas moglo biti relevantno.

- 34 Naposljetku, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 nije protivan takvom tumačenju; a naročito to pravilo ne gubi svoju svrhu: naime, između tim pravilom predviđenog zajedničkog oporezivanja članova PDV grupe i njemačke porezne grupe postoje znatne razlike kako u činjeničnom pogledu tako i u pogledu pravnih posljedica.

RADNI DOKUMENT