

**Predmet C-868/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.  
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

27. studenoga 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

21. studenoga 2019.

**Tužitelj:**

M-GmbH

**Tuženik:**

Finanzamt für Körperschaften

**Predmet glavnog postupka**

Direktiva 2006/112 – Članak 11. – Dopuštenost ograničenja osobnog područja primjene članka 11. stavka 1. nacionalnim propisom – Uvjeti opravdanosti takvog propisa na temelju članka 11. drugog stavka.

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

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Treba li članak 11. prvi stavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) tumačiti na način da mu se protivi odredba članka 2. stavka 2. točke 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu

na promet, u daljnjem tekstu: UStG) ako se tom odredbom društvu osoba (u ovom slučaju: GmbH & Co. KG) u kojem, osim nositelja integrirane grupe, članovi nisu samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe zabrani da bude organski povezano društvo u okviru porezne grupe koja se temelji na porezu na promet?

2. Ako je odgovor na prvo prethodno pitanje potvrđan:

- (a) Treba li članak 11. drugi stavak Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir načelo proporcionalnosti i načelo neutralnosti, tumačiti na način da se njime može opravdati isključenje iz porezne grupe na temelju poreza na promet društava osoba poput onih koja se navode u prvom prethodnom pitanju, s obzirom na to da, kada je riječ o društvima osoba, u pogledu sklapanja i izmjene društvenih ugovora u nacionalnom pravu ne postoji obavezan oblik i da u pogledu isključivo usmenih sporazuma u pojedinačnim slučajevima može doći do poteškoća u dokazivanju postojanja financijske integracije organski povezanog društva?
- (b) Protivi li se primjeni članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u činjenica da nacionalni zakonodavac nije imao namjeru spriječiti utaje ili izbjegavanja poreza već u trenutku donošenja mjere?

#### **Navedene odredbe prava Unije**

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

#### **Navedene nacionalne odredbe**

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet), osobito članak 2.

#### **Kratki prikaz činjenica i postupka**

- 1 Tužitelj je sveopći pravni sljednik društva PD GmbH & Co. KG. Njegov je član u relevantnom razdoblju bilo društvo A-GmbH kao komplementar te društvo D-GbR, osoba C, osoba D, osoba E i društvo M-GmbH kao komanditori. U skladu s društvenim ugovorom, svaki je član društva imao jedan glas; za razliku od toga, društvo M-GmbH imalo je šest glasova. Osim u nekoliko iznimaka, sve odluke društva donesene su običnom većinom.
- 2 Komplementar društva PD GmbH & Co. KG i društvo M-GmbH u relevantnom su razdoblju imali istog direktora. Osim toga, postojale su složene okolnosti pružanja usluga između društva PD GmbH & Co. KG i društva M-GmbH.

- 3 Budući da društvo PD GmbH & Co. KG tuženiku nije dostavilo pretprijavu poreza na promet za prosinac 2017., tuženik je u odluci od 9. svibnja 2018. procijenio porezne osnovice i istodobno utvrdio zatezne kamate. Nakon neuspješnog prigovora, društvo PD GmbH & Co. KG protiv te je odluke podnijelo tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

### **Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 4 Tužitelj tvrdi da su društvo PD GmbH & Co. KG i društvo M-GmbH od prosinca 2017. činili poreznu grupu u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a. To ima za posljedicu da se sve transakcije i iznosi pretporeza za prosinac 2017. ne trebaju pripisati društvu PD GmbH & Co. KG, nego društvu M-GmbH i da je potonje društvo trebalo dostaviti prethodno navedenu pretprijavu.
- 5 Suprotno tomu, tuženik smatra da u prosincu 2017. društvo PD GmbH & Co. KG i društvo M-GmbH nisu činili poreznu grupu. Nedostaje financijska integracija društva PD GmbH & Co. KG u društvo M-GmbH. U skladu s nacionalnim pravom, uvjet za tu financijsku integraciju jest to da su članovi društva osoba uz nositelja integrirane grupe samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe. Posljedično, članovi društva koje treba financijski integrirati ne mogu biti fizičke osobe. Budući da su komanditori društva PD GmbH & Co. KG osim društva M-GmbH i fizičke osobe, njihova financijska integracija nije moguća.

### **Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

#### ***Ocjena spora u skladu s nacionalnim pravom***

- 6 U sporu se postavlja pitanje jesu li ispunjeni uvjeti koji se odnose na poreznu grupu u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a. U tom slučaju poduzetnik ne bi bilo društvo PD GmbH & Co. KG, nego nositelj integrirane grupe (u ovom slučaju: društvo M-GmbH), tako da bi samo društvo M-GmbH bilo obvezno predati poreznu prijavu u pogledu poreza na promet za prosinac 2017.
- 7 U članku 2. stavku 2. točki 2. UStG-a navodi se: „*Industrijska, trgovačka, obrtnička ili profesionalna djelatnost ne obavlja se samostalno [...] kada ukupne stvarne okolnosti pokazuju da je pravna osoba financijski, gospodarski i organizacijski integrirana u poduzeće nositelja integrirane grupe (porezna grupa). Učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između poslovnih jedinica poduzeća u toj državi. Ove poslovne jedinice trebaju se smatrati jednim poduzećem.*”
- 8 U skladu s time, samo „pravne osobe” mogu biti organski povezana društva. U okviru teleološkog proširivanja, V. sudsko vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) odlučilo je da se i društva osoba mogu smatrati organski povezanim društvima ako su njihovi članovi, osim nositelja integrirane

grupe, samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u društvo nositelja integrirane grupe. One ne mogu biti fizičke osobe.

- 9 Budući da je među članovima društva PD GmbH & Co. KG bilo i fizičkih osoba, tužbu bi u skladu s nacionalnim pravom trebalo odbiti iako su, uz gospodarsku i organizacijsku integraciju društva PD GmbH & Co. KG koja je nesporna, bili ispunjeni ostali uvjeti za financijsku integraciju tog društva. Financijska integracija, naime, podrazumijeva da nositelj integrirane grupe u organski povezano društvo može nametati svoju volju većinom glasova. To je ovdje slučaj jer je društvo M-GmbH u svojstvu nositelja integrirane grupe imalo većinu glasova u skupštini članova društva PD GmbH & Co. KG (šest od jedanaest glasova) i stoga je moglo nametati svoju u volju u društvu PD GmbH & Co. KG.

### ***Ocjena spora u skladu s pravom Unije***

- 10 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome je li zaključak koji proizlazi iz nacionalnog prava u skladu sa zahtjevima članka 11. Direktive o PDV-u.

### ***Prvo prethodno pitanje***

- 11 Prema sudskoj praksi Suda, člankom 11. prvim stavkom Direktive o PDV-u izričito se ne predviđa mogućnost državama članicama da nametnu druge uvjete gospodarskim subjektima kako bi mogli uspostaviti PDV grupu i države članice osobito ne mogu zahtijevati da samo tijela koja imaju pravnu osobnost smiju biti članovi grupe PDV-a (vidjeti presude od 16. srpnja 2015., C-108/14 i C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, t. 38., od 25. travnja 2013., C-480/10, Komisija/Švedska, EU:C:2013:263, t. 35. i od 9. travnja 2013., C-85/11, Komisija/Irska, EU:C:2013:217, t. 36.). Iz obrazloženja presude Larentia + Minerva može se zaključiti da države članice mogu ograničiti zahtjeve iz članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u prilikom prenošenja te odredbe u nacionalno pravo samo ako su ispunjeni uvjeti iz članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u ili ako je Sud državama članicama dodijelio ovlast da pojašne odredbu. Međutim, što se tiče osobnog područja primjene, Sud nije državama članicama dodijelio takvu ovlast pojašnjavanja. Iz toga se može zaključiti da je ograničenje osobnog područja primjene članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u moguće samo u slučajevima iz članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u.
- 12 Međutim, među sudskim vijećima Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) koja su nadležna za pitanja u pogledu poreza na promet postoje različita pravna mišljenja o tome kako valja provoditi zahtjeve Suda iz presude Larentia + Minerva.
- 13 XI. sudsko vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) smatralo je zahtjeve Suda iz presude Larentia + Minerva u potpunosti obvezujućima. U skladu s pojašnjenjima Suda, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) tumači članak 11. Direktive o PDV-u na način „*da se protivi tomu da nacionalni propis osigurava*

*mogućnost uspostavljanja skupine osoba koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom, kako je predviđeno navedenom odredbom, samo tijelima koja imaju pravnu osobnost i koja su s nositeljem integrirane grupe povezana odnosom podređenosti, osim ako ta dva zahtjeva uspostavljaju nužne i odgovarajuće mjere 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” (presuda od 16. srpnja 2015., C-108/14 i C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, t. 2. izreke). Iz toga se može zaključiti da XI. sudsko vijeće svako ograničenje sastavnog elementa kao što je organski povezano društvo, a koje ovisi o pravnom obliku i koje se predviđa člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a smatra nespojivim s člankom 11. Direktive o PDV-u, osim ako su iznimno ispunjeni uvjeti iz članka 11. drugog stavka.*

- 14 Suprotno tomu, V. sudsko vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) smatra da se ograničenje pojma „osobe” iz članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u u smislu koji je opisan u točki 7. zahtjeva iz razloga pravne sigurnosti. Ta bi se sigurnost ugrozila kada bi se društva osoba nužno morala smatrati organski povezanim društvima u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a. Naime, u skladu s nacionalnim pravom, između društava osoba i pravnih osoba postoji razlika kad je riječ o odredivosti odnosa u pogledu glasačkih prava koji su relevantni za ocjenu financijske integracije u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a na način kojim se jamči pravna sigurnost.
- 15 Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu dopuštenosti takve primjene načela pravne sigurnosti prava Unije u svrhu ograničavanja osobnog područja primjene članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u, s obzirom na presudu Larentia + Minerva.
- 16 S jedne strane, ispitivanje mogućnosti ograničavanja pojma „osobe” iz članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u koje je proveo Sud vjerojatno se već definitivno izvršilo nakon što je donesen zaključak da je takvo ograničenje moguće samo u slučajevima iz članka 11. drugog stavka (vidjeti točku 10. ovog zahtjeva). Time je Sud vjerojatno već donio definitivnu odluku i o tome je li ograničenje moguće isključivo na temelju primjene načela pravne sigurnosti.
- 17 S druge strane, nije dopušteno da se država članica poziva na odredbe, prakse ili situacije iz svojeg unutarnjeg pravnog poretka kako bi opravdala nepoštovanje obveza koje proizlaze iz prava Unije (to se, na primjer, izričito navodi u presudi od 12. studenoga 2019., C-261/18, Komisija/Irska, EU:C:2019:955, t. 89.). Međutim, to bi bio slučaj kada bi se, kao što to pretpostavlja V. sudsko vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), nacionalnim pravom društava omogućilo ograničenje zahtjeva iz članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u.
- 18 Neovisno o tome, povreda načela pravne sigurnosti za koju Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) pretpostavlja da se dogodila ionako ne bi trebala postojati u slučaju društava osoba.

- 19 Pritom s jedne strane valja uzeti u obzir da načelo pravne sigurnosti prava Unije nema za cilj zaštititi administraciju u pogledu primjene pravnih pravila, nego poreznog obveznika na kojeg se to pravilo primjenjuje. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, to načelo zahtijeva da se prava dodijeljena pojedincima pravom Unije provode dovoljno precizno, jasno i predvidljivo, kako bi se osobama o kojima je riječ omogućilo da točno utvrde svoja prava i obveze i postupaju u skladu s njima te da se na njih, ako je to potrebno, pozovu pred nacionalnim sudovima (vidjeti presudu od 7. listopada 2019., C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, t. 25. i navedenu sudsku praksu). Međutim, kad je riječ o društvima osoba porezni obveznik zna jesu li ispunjeni uvjeti financijske integracije, tako da za njega nema pravne nesigurnosti.
- 20 S druge strane, čini se dvojbena pretpostavka da su usmeni sporazumi, koji su dopušteni samo u pogledu društava osoba, ali ne i u pogledu pravnih osoba, u pravnom smislu nesigurniji od pisanih sporazuma i da stoga predstavljaju povredu načela pravne sigurnosti jer bi ta pretpostavka dovela do toga da usmeni sporazumi nemaju nikakvu važnost u pogledu poreza na promet. Međutim, takav široki zaključak ne može se izvesti iz načela pravne sigurnosti prava Unije.

*Točka (a) drugog prethodnog pitanja*

- 21 Sud je presudio da se mjere u smislu članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u mogu donijeti samo uz poštovanje prava Unije i da su samo pod tim uvjetom države članice slobodne ograničiti primjenu odredbe predviđene u članku 11. prvom stavku Direktive o PDV-u kako bi suzbile utaje ili izbjegavanja poreza (vidjeti presudu od 25. travnja 2013., C-480/10, Komisija/Švedska, EU:C:2013:263, t. 38.). Drugo prethodno pitanje odnosi se na tumačenje tog uvjeta.
- 22 Moguće je da su zahtjevi koje je postavilo V. sudsko vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) protivni načelima prava Unije, odnosno načelima proporcionalnosti i neutralnosti.
- 23 Načelom proporcionalnosti pretpostavlja se da je nacionalna mjera prikladna za postizanje zadanog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje. Međutim, ta se mjera, među ostalim, ne smije primijeniti na način da dovede u pitanje neutralnost PDV-a koja predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog relevantnim pravom Unije (vidjeti presudu od 27. rujna 2007., C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, t. 26. i navedenu sudsku praksu).
- 24 Načelom porezne neutralnosti koje je svojstveno sustavu PDV-a osobito se zabranjuje da se s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije različito postupa u pogledu pitanja ubiranja PDV-a (vidjeti presudu od 29. studenoga 2018., C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

- 25 S obzirom na te okolnosti, sud koji je uputio zahtjev dvoji oko pitanja predstavlja li isključenje iz porezne grupe na temelju poreza na promet društava osoba u kojima, osim nositelja integrirane grupe, članovi nisu samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe proporcionalno ograničenje načela neutralnosti. Naime, što se tiče izvršavanja transakcija, u pogledu poreza na promet nema razlika između, s jedne strane, društava osoba u kojima su, osim nositelja integrirane grupe, članovi samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe i, s druge strane, društva osoba u pogledu kojih to nije slučaj. Osim toga, u slučaju izvršavanja transakcija iste vrste, ta su društva međusobno u izravnom tržišnom natjecanju.
- 26 Usto, sud koji je uputio zahtjev dvoji prekoračuje li mjera države članice, u smislu članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u, koja dovodi do općeg isključenja iz integrirane grupe društava osoba u kojima, osim nositelja integrirane grupe, članovi nisu samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe, ono što je nužno za postizanje cilja sprečavanja utaje i izbjegavanja poreza. Čini se da nije isključeno da postoje blaža zakonodavna sredstva kojima se također na primjeren način pruža zaštita od utaje i izbjegavanja poreza. Tako se, na primjer, može omogućiti da učinci porezne grupe nastupe samo na zahtjev ili nakon odobrenja porezne uprave.
- 27 Naposljetku, cilj koji se želi postići (sprječavanje utaje i izbjegavanja poreza) jest ocjena ograničenjâ načela neutralnosti. Pritom valja uzeti u obzir činjenicu da se njemačkim propisom predviđa opće isključenje društava osoba u kojima, osim nositelja integrirane grupe, članovi nisu samo osobe koje su u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a financijski integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe, u svojstvu organski povezanih društava a da pritom nije važno jesu li u pojedinačnom slučaju uvjeti financijske integracije sporni ili ih je teško identificirati. Osim toga, primjena članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u naposljetku se temelji samo na pretpostavci da su usmeni sporazumi u pravnom smislu nesigurniji od pisanih sporazuma i da uzrokuju opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza. Međutim, ta je pretpostavka dvojbena (vidjeti točku 19. ovog zahtjeva). Treba dodati da za razliku od, na primjer, isporuka unutar Zajednice ili isporuka za izvoz, u pogledu porezne grupe nije riječ o situaciji s prekograničnim elementom u kojoj možda postoje posebne poteškoće prilikom utvrđivanja činjenica. Naime, učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između poslovnih jedinica poduzeća u toj državi (članak 2. stavak 2. točka 2. druga rečenica UStG-a). To odgovara zahtjevu prava Unije navedenom u članku 11. prvom stavku Direktive o PDV-u.

*Točka (b) drugog prethodnog pitanja*

- 28 Osim toga, dvojbeno je treba li zakonodavac mjere koje se zahtijevaju u članku 11. drugom stavku Direktive o PDV-u donijeti s jasnom namjerom da one

budu prikladne i nužne za postizanje cilja sprečavanja utaje i izbjegavanja poreza ili je dovoljno da je mjera, neovisno o tome koji cilj zakonodavac želi postići, objektivno prikladna i nužna za sprečavanje utaje i izbjegavanja poreza.

- 29 Tekst članka 11. drugog stavka Direktive o PDV-u („*donijeti [...] mjere za*”) upućuje na to da sprečavanje utaje i izbjegavanja poreza mora biti ciljane posljedica zakonodavne mjere. To potvrđuju engleska i francuska jezična verzija članka 11. drugog stavka.
- 30 Međutim, prilikom uvođenja ograničenja u pogledu pravnog oblika kad je riječ o organski povezanim društvima predviđenima člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a, zakonodavac nije nastojao ostvariti svrhu sprečavanja utaje i izbjegavanja poreza. Naprotiv, kao što to proizlazi iz pripremnih akata, to se ograničenje temeljilo na pretpostavci da društva osoba zbog svoje građanskopravne strukture nisu prikladna za integraciju u poduzeće nositelja integrirane grupe. Prilikom kasnijih izmjena UStG-a također se nije uzimala u obzir takva svrha.
- 31 Tomu treba dodati da naknadno dopunjavanje svrhe nije u skladu s tekstem članka 11. stavka 2. Direktive o PDV-u. Tomu u prilog govori i činjenica da se člankom 11. prvim stavkom Direktive o PDV-u prije uvođenja propisa države članice o poreznoj grupi predviđa konzultiranje Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost. Taj zahtjev u pogledu konzultiranja bio bi ugrožen kada bi se nacionalni zakonodavac naknadno mogao pozvati na svrhu sprečavanja utaje i izbjegavanja poreza.