

**Zadeva C-868/19****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

27. november 2019

**Predložitveno sodišče:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

21. november 2019

**Tožeča stranka:**

M-GmbH

**Tožena stranka:**

Finanzamt für Körperschaften

**Predmet postopka v glavni stvari**

Direktiva 2006/112 – Člen 11 – Dopustnost omejitve osebnega področja uporabe člena 11(1) z nacionalno določbo – Pogoji za utemeljitev take določbe v skladu s členom 11(2)

**Predmet in pravna podlaga predloga**

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

**Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali je treba člen 11(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) razlagati tako, da nasprotuje določbi člena 2(2), točka 2, Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, Nemčija; v nadaljevanju: UStG), če je z njo osebni družbi (v obravnavanem primeru: GmbH & Co. KG), katere družbeniki poleg nosilke integrirane skupine (*Organträger*) niso

le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine, preprečeno, da bi bila integrirana družba (*Organgesellschaft*) v okviru davčne enote (*Organschaft*)?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje pritrdilen:
- a) Ali je treba člen 11(2) Direktive o DDV – ob upoštevanju načela sorazmernosti in nevtralnosti – razlagati tako, da se z njim lahko utemelji izključitev takih osebnih družb, kakršna je navedena v prvem vprašanju za predhodno odločanje, iz davčne enote, ker za osebne družbe za sklenitev in spremembo družbenih pogodb v skladu z nacionalnim pravom ni predpisana obličnost in v primeru zgolj ustnih dogovorov v posameznih primerih lahko pri dokazovanju obstoja finančne vključenosti integrirane družbe obstajajo težave?
  - b) Ali uporabi člena 11(2) Direktive o DDV nasprotuje, če nacionalni zakonodajalec namena preprečevanja davčnih utaj ali izogibanja plačilu davka ni izrazil že pri sprejetju ukrepa?

#### **Navedene določbe prava Unije**

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

#### **Navedene nacionalne določbe**

Umsatzsteuergesetz (UStG), zlasti člen 2

#### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Tožeča stranka je univerzalna pravna naslednica družbe PD GmbH & Co. KG. V upoštevnem obdobju so njeni družbeniki bili družba A-GmbH kot komplementar ter družba D-GbR, g. C, g. D, g. E in družba M-GmbH kot komanditisti. V skladu z družbeno pogodbo je imel vsak družbenik en glas; v nasprotju s tem je družba M-GmbH imela šest glasov. Vsi sklepi družbe so bili, razen nekaterih maloštevilnih izjem, sprejeti z navadno večino.
- 2 Komplementar družbe PD GmbH & Co. KG in družba M-GmbH sta imeli v upoštevnem obdobju istega poslovanja. Družbi PD GmbH & Co. KG in M-GmbH sta bili poleg tega tesno storitveno povezani.
- 3 Po tem, ko družba PD GmbH & Co. KG za mesec december 2017 pri toženi stranki ni vložila napovedi DDV, je ta ocenila davčno osnovo z odločbo z dne 9. maja 2018 in hkrati določila pribitek zaradi zamude. Po ugovoru, s katerim ni uspela, je družba PD GmbH & Co. KG proti temu vložila tožbo na predložitveno sodišče.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 4 Tožeča stranka meni, da sta družba PD GmbH & Co. KG in družba M-GmbH od decembra 2017 naprej tvorili davčno enoto v smislu člena 2(2), točka 2, UStG. To naj bi povzročilo, da naj bi bilo treba vse transakcije in zneske vstopnega davka za december 2017 pripisati družbi M-GmbH in ne družbi PD GmbH & Co. KG, pri čemer naj bi sporno davčno napoved morala oddati prva navedena družba.
- 5 Tožena stranka nasprotno meni, da decembra 2017 družbi PD GmbH & Co. KG in M-GmbH nista tvorili davčne enote. Družba PD GmbH & Co. KG naj ne bi bila finančno vključena v družbo M-GmbH. Ta finančna vključenost naj bi v skladu z nacionalnim pravom predpostavljala, da so družbeniki osebne družbe poleg nosilke integrirane skupine le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine. V skladu s tem naj v osebni družbi, ki naj bi se finančno vključila, ne bi mogle biti udeležene fizične osebe. Ker so komanditisti družbe PD GmbH & Co. KG poleg družbe M-GmbH tudi fizične osebe, naj njena finančna vključitev ne bi bila možna.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

#### ***Presoja spora na podlagi nacionalnega prava***

- 6 V sporu se postavlja vprašanje, ali so izpolnjeni pogoji za obstoj davčne enote v smislu člena 2(2), točka 2, UStG. Tedaj podjetnik ne bi bila družba PD GmbH & Co. KG, temveč nosilka integrirane skupine (tukaj: družba M-GmbH), tako bi bila le družba M-GmbH zavezana oddati napoved DDV za mesec december 2017.
- 7 V členu 2(2), točka 2, UStG je določeno: „*Obrtna, gospodarska ali poklicna dejavnost se ne opravlja samostojno, [...] če je pravna oseba glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje nosilke integrirane skupine (davčna enota). Učinki davčne enote so omejeni na notranje storitve med podružnicami v državi. Te podružnice se obravnava kot eno podjetje.*“
- 8 V skladu s tem so integrirane družbe lahko le „pravne osebe“. V okviru teleološke ekstenzije je V. senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija; v nadaljevanju: BFH) odločil, da tudi osebne družbe pridejo v poštev kot integrirane družbe, če so njihovi družbeniki poleg nosilke integrirane skupine le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine. To ne morejo biti fizične osebe.
- 9 Ker so bili družbeniki družbe PD GmbH & Co. KG tudi fizične osebe, bi bilo treba tožbo v skladu z nacionalnim pravom zavrniti, čeprav so bili – poleg nesporno obstoječe gospodarske in organizacijske vključenosti družbe PD GmbH & Co. KG – izpolnjeni preostali pogoji za njeno finančno vključitev. Ta finančna vključitev namreč terjaja, da lahko nosilka integrirane skupine svojo voljo uveljavlja prek večinskih sklepov v integrirani družbi. Ta pogoj je v

obravnavanem primeru izpolnjen, saj je družba M-GmbH kot nosilka integrirane skupine imela večino glasov za sprejemanje sklepov skupščine družbenikov družbe PD GmbH & Co. KG (šest glasov od enajstih) in je s tem lahko uveljavljala svojo voljo v družbi PD GmbH & Co. KG.

### *Presoja spora na podlagi prava Unije*

- 10 Predložitveno sodišče dvomi o tem, ali je rezultat, do katerega se pride na podlagi nacionalnega prava, združljiv z zahtevami člena 11 Direktive o DDV.

#### *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

- 11 V skladu s sodno prakso Sodišča člen 11(1) Direktiva o DDV ne določa izrecne možnosti, da bi države članice gospodarskim subjektom postavile druge pogoje za ustanovitev skupine za namene DDV; države članice zlasti ne morejo zahtevati, da so lahko samo subjekti, ki imajo status pravne osebe, člani skupine za namene DDV (glej sodbe z dne 16. julija 2015, C-108/14 in C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, točka 38; z dne 25. aprila 2013, C-480/10, Komisija/Švedska, EU:C:2013:263, točka 35, in z dne 9. aprila 2013, C-85/11, Komisija/Irska, EU:C:2013:217, točka 36). Iz obrazložitve v sodbi Larentia + Minerva bi lahko izhajalo, da države članice pri prenosu v nacionalno zakonodajo lahko omejijo zahteve iz člena 11(1) Direktive o DDV le, če so izpolnjeni pogoji iz člena 11(2) Direktive o DDV ali če je Sodišče državam članicam priznalo možnost podrobnejše opredelitve. Sodišče pa državam članicam glede osebnega področja uporabe ni priznalo take možnosti podrobnejše opredelitve. Iz tega bi lahko izhajalo, da je omejitev osebnega področja uporabe člena 11(1) Direktive o DDV možna le v primerih iz člena 11(2) Direktive o DDV.
- 12 Med senati BFH, pristojnimi za vprašanja DDV, pa obstajajo različna pravna stališča o tem, kako je treba izvajati zahteve Sodišča iz sodbe Larentia + Minerva.
- 13 XI. senat BFH je zahteve Sodišča v sodbi Larentia + Minerva štel kot nujno zavezujoče. Ustrezno navedbam Sodišča člen 11 Direktive o DDV razlaga tako, „da nasprotuje temu, da bi nacionalna ureditev možnost ustanovitve skupine oseb za namene davka na dodano vrednost, ki jo je mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca, kot je določena v navedeni določbi, pridržala samo subjektom, ki imajo status pravne osebe in so podrejeno povezani z nosilko te integrirane skupine, razen če bi ti zahtevi pomenili ukrepa, ki sta potrebna in ustrežna za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem, kar mora preveriti nacionalno sodišče“ (sodba z dne 16. julija 2015, C-108/14 in C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, točka 2 izreka). Iz tega bi lahko izhajalo, da XI. senat vsako omejitev pojma „integrirane družbe“ v členu 2(2), točka 2, UStG, ki je odvisna od pravne oblike, šteje za nezdržljivo s členom 11(1) Direktive o DDV, če niso izjemoma izpolnjeni pogoji iz člena 11(2).

- 14 Nasprotno V. senat BFH meni, da je omejitev pojma „oseb“ v členu 11(1) Direktive o DDV v smislu, navedenem zgoraj v točki 7, potrebna iz razlogov pravne varnosti. Ta bi bila ogrožena, če bi se osebne družbe nujno morale šteti za člane integrirane družbe v smislu člena 2(2), točka 2, UStG. Osebne družbe naj bi se v razmerju do pravnih oseb v skladu z nacionalnim pravom, kar zadeva pravno varnost, razlikovale po določljivosti razmerij glasovalnih pravic, ki naj bi bila pomembna za presojo finančne vključenosti, zahtevane s členom 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG.
- 15 Predložitveno sodišče dvomi, ali je tako sklicevanje na načelo pravne varnosti, kot ga pozna pravo Unije, ob upoštevanju sodbe Larentia + Minerva dopustno za omejitev osebnega področja uporabe člena 11(1) Direktive o DDV.
- 16 Po eni strani je verjetno Sodišče presojo možnosti omejitve pojma „oseb“ v členu 11(1) Direktive o DDV že dokončno opravilo s sklepom, da je taka omejitev možna le v primerih iz člena 11(2) (glej zgoraj, točka 10). S tem je Sodišče verjetno tudi že dokončno odločilo o tem, ali je omejitev možna zgolj s sklicevanjem na načelo pravne varnosti.
- 17 Po drugi strani se država članica ne sme sklicevati na določbe, prakso ali stanje notranjega pravnega reda, da bi upravičila neizpolnjevanje obveznosti, ki jih nalaga pravo Unije (tako izrecno sodba z dne 12. novembra 2019, C-261/18, Komisija/Irska, EU:C:2019:955, točka 89). Ravno to pa bi se zgodilo, če bi – kakor navaja V. senat BFH – nacionalno pravo družb omogočalo omejitev zahtev iz člena 11(1) Direktive o DDV.
- 18 Ne glede na to pa verjetno v primeru osebnih družb kršitev načela pravne varnosti, iz katere izhaja V. senat BFH, tako ali tako ni podana.
- 19 Pri tem je treba po eni strani upoštevati, da namen načela pravne varnosti v okviru prava Unije ni varstvo upravnih organov pri uporabi določb, temveč varstvo davčnega zavezanca, ki mu določba nalaga obveznost. To načelo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča zahteva, da se pravice, ki jih imajo posamezniki na podlagi prava Unije, izvajajo dovolj natančno, jasno in predvidljivo, da se zadevnim osebam omogoči, da se natančno seznanijo s svojimi pravicami in obveznostmi ter ukrepajo v skladu z njimi in se po potrebi na njih sklicujejo pred nacionalnimi sodišči (glej sodbo z dne 7. oktobra 2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, točka 25 in tam navedena sodna praksa). Davčni zavezanec pa je seznanjen s tem, ali so v primeru osebnih družb izpolnjeni pogoji finančne vključenosti, tako da ni v položaju pravne negotovosti.
- 20 Po drugi strani bi lahko obstajal dvom glede domneve, da so ustni dogovori – ki so dopustni le pri osebnih družbah, ne pa pri pravnih osebah – bolj pravno negotovi kot pa pisni in da gre zato za kršitev načela pravne varnosti, saj bi vodila do tega, da ustni dogovori v okviru prava o DDV kratko malo ne bi bili upoštevni. Tak daljnosežen sklep pa iz načela pravne varnosti v okviru prava Unije verjetno ne more izhajati.



*Točka (a) drugega vprašanja za predhodno odločanje*

- 21 Sodišče je odločilo, da se ukrepi v smislu člena 11(2) Direktive o DDV lahko sprejmejo le ob spoštovanju prava Unije in da države članice lahko le s tem pridržkom zaradi preprečevanja davčnih utaj ali izogibanja plačilu davka omejijo uporabo ureditve iz člena 11(1) Direktive o DDV (glej sodbo z dne 25. aprila 2013, C-480/10, Komisija/Švedska, EU:C:2013:263, točka 38). Drugo vprašanje za predhodno odločanje zadeva razlago tega pridržka.
- 22 Zahteve, ki jih je določil V. senat BFH, bi lahko bile v nasprotju z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti, kot ju pozna pravo Unije.
- 23 Načelo sorazmernosti predpostavlja, da je nacionalni ukrep primeren za doseg zasledovanega cilja in ne presega tistega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja. Zlasti se ne sme uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Unije (glej sodbo z dne 27. septembra 2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, točka 26 in tam navedena sodna praksa).
- 24 Načelo davčne nevtralnosti zlasti nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV obravnavajo različno (glej sodbo z dne 29. novembra 2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, točka 32 in tam navedena sodna praksa).
- 25 Predložitveno sodišče glede na navedeno dvomi o tem, ali izključitev osebnih družb, katerih družbeniki poleg nosilke integrirane skupine niso le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine, iz davčne enote pomeni sorazmerno omejitev načela nevtralnosti. Glede opravljanja transakcij namreč med osebnimi družbami, katerih družbeniki so poleg nosilke integrirane skupine le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine, na eni strani, in osebnimi družbami, pri katerih položaj ni tak, na drugi strani, z vidika prava o DDV ni razlik. Poleg tega sta obe kategoriji družb pri opravljanju enakih transakcij v neposrednem konkurenčnem razmerju.
- 26 Predložitveno sodišče se poleg tega sprašuje, ali ukrep države članice v smislu člena 11(2) Direktive o DDV, ki povzroči splošno izključitev osebnih družb, katerih družbeniki poleg nosilke integrirane skupine niso le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine, iz davčne enote, presega tisto, kar je nujno potrebno za doseg cilja preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davka. Ni izključeno, da obstajajo milejša zakonska sredstva, ki na prav tako primeren način nudijo varstvo pred davčnimi utaji in izogibanji plačilu davka. Tako bi bilo na primer možno, da bi se učinke davčne enote dopustilo le na predlog ali po odobritvi finančne uprave.
- 27 Na koncu je treba še cilj, ki se zasleduje (preprečevanje davčnih utaj in izogibanja plačilu davka), presojati v razmerju do omejitev načela nevtralnosti. Pri tem je treba upoštevati, da nemška določba določa splošno izključitev osebnih družb,

katerih družbeniki poleg nosilke integrirane skupine niso le osebe, ki so v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG finančno vključene v podjetje nosilke integrirane skupine, kot integriranih družb, ne da bi bilo pri tem bistveno, ali so v posameznem primeru pogoji finančne vključenosti sporni ali težko ugotovljivi. Poleg tega uveljavljanje člena 11(2) Direktive o DDV na koncu temelji le na domnevi, da so ustni dogovori bolj pravno negotovi kot pa pisni in da zaradi tega obstaja nevarnost davčnih utaj ali izogibanja plačilu davka. Ta domneva pa je prav tako sporna (glej zgoraj, točka 19). Poleg tega je treba upoštevati, da – za razliko od na primer dobav znotraj Skupnosti ali izvoza – v primeru davčne enote ne gre za čezmejni položaj, pri katerem bi morda lahko obstajale posebne težave pri ugotavljanju dejanskega stanja. Učinki davčne enote so namreč omejeni na notranje storitve med podružnicami v državi (člen 2(2), točka 2, drugi stavek, UStG). To ustreza zahtevi prava Unije v členu 11(1) Direktive o DDV.

*Točka (b) drugega vprašanja za predhodno odločanje*

- 28 Poleg tega je sporno, ali mora zakonodajalec ukrepe, ki jih zahteva člen 11(2) Direktive o DDV, sprejeti z razvidnim namenom, da so primerni in potrebni za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja plačilu davka, oziroma ali zadošča, da je ukrep – ne glede na namen, ki ga je zasledoval zakonodajalec – objektivno primeren in potreben za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja plačilu davka.
- 29 Besedilo člena 11(2) Direktive o DDV („sprejme [...] ukrepe[,] s katerimi“) kaže na to, da mora biti preprečevanje davčnih utaj in izogibanja plačilu davka nameravana posledica zakonodajnega ukrepa. To potrjujeta angleška in francoska različica člena 11(2).
- 30 Pri uvedbi omejitve pravne oblike za integrirane družbe, kakor je določena v členu 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, pa zakonodajalec ni zasledoval namena preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davka. Kakor izhaja iz zakonodajnega gradiva, je omejitev namreč temeljila na domnevi, da osebne družbe zaradi svoje civilnopravne strukture niso primerne za vključenost v nosilko integrirane skupine. Tudi v okviru poznejših sprememb UStG tak namen ni bil omenjen.
- 31 Poleg tega naknadna razširitev namena ni združljiva z besedilom člena 11(2) Direktive o DDV. To potrjuje tudi dejstvo, da člen 11(1) Direktive o DDV pred uvedbo določbe države članice o davčni enoti predvideva posvetovanje s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost. Ta zahteva glede posvetovanja bi bila brez pomena, če bi se nacionalni zakonodajalec lahko naknadno skliceval na namen preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davka.