

Zadeva C-141/20

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

23. marec 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

11. december 2019

Tožena stranka in vlagateljica revizije:

Finanzamt Kiel

Tožeča stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Predmet postopka v glavni stvari

Davek na dodano vrednost – Direktiva 77/388 – Možnost odstopanja države članice od pravne posledice, določene v členu 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 – Možnost posameznika, da se sklicuje na to, da je pravna posledica na podlagi nacionalnega prava v nasprotju s pravom Unije – Merila, ki jih je treba uporabiti pri preverjanju potrebnosti nacionalnega odstopanja – Pravica držav članic, da tako odstopanje utemeljujejo s členom 4(1) ali (4), prvi pododstavek, Direktive 77/388

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje

- držav članic o prometnih davkih (Direktiva 77/388/EGS) razlagati tako, da dovolita državi članici, da namesto skupine za namene DDV (vseh podjetij davčne enote) kot davčnega zavezanca določi člana te skupine za namene DDV (nosilko integrirane skupine)?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali se je glede tega mogoče sklicevati na člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) Direktive 77/388/EGS?
 3. Ali je treba pri preverjanju, ki ga je treba opraviti v skladu s točko 46 sodbe Sodišča Evropske unije Larentia + Minerva z dne 16. julija 2015 (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 44 in 45), ali je zahteva po finančni vključenosti iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV) dopusten ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem, uporabiti stroga ali široka merila?
 4. Ali je treba člen 4(1) in (4), prvi pododstavek, Direktive 77/388/EGS razlagati tako, da državi članici dopušča, da na podlagi tipizacije za osebo šteje, da ni neodvisna v smislu člena 4(1) Direktive 77/388/EGS, če je v podjetje drugega gospodarskega subjekta (nosilke integrirane skupine) finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena tako, da lahko nosilka integrirane skupine pri njej uveljavlja svojo voljo in s tem prepreči, da bi imela zadevna oseba drugačno voljo?

Navedene določbe prava Unije

Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost, zlasti Priloga A, točka 2

Šesta direktiva Sveta 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 in 21

Navedene nacionalne določbe

Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, v nadaljevanju: UStG), zlasti člen 2

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Predmet spora med strankama je, ali je leta 2005 (sporno leto) med A kot nosilko integrirane skupine in tožečo stranko kot integrirano družbo obstajala davčna enota za namene DDV.

- 2 Tožeča stranka je družba z omejeno odgovornostjo. Njena družbenika sta A (ki ima 51-odstotni delež) in C e. V. (ki ima 49-odstotni delež). A je oseba javnega prava. C e. V. je registrirano društvo. Edini direktor tožeče stranke je bil v spornem letu E, ki je bil hkrati edini direktor A in predsednik upravnega odbora C e. V..
- 3 Tožena stranka je med davčnim nadzorom pri tožeči stranki ugotovila, da tožeča stranka in A v spornem letu nista sestavljala davčne enote, ker tožeča stranka ni bila finančno vključena v podjetje osebe javnega prava A. A naj bi imela z 51 % sicer večinski delež v kapitalu tožeče stranke, vendar naj na podlagi določil v družbeni pogodbi ne bi imela večine glasovalnih pravic in naj tako ne bi mogla uveljavljati sklepov pri tožeči stranki.
- 4 Finanzgericht (finančno sodišče) je ugodilo tožbi, vloženi zoper to odločbo. Tožena stranka je zoper to sodbo vložila revizijo pri predložitvenem sodišču.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

Presoja na podlagi nacionalnega prava

- 5 Na podlagi nacionalnega prava bi bila revizija utemeljena, ker ne gre za finančno vključenost v obliki večine glasovalnih pravic, ki je na podlagi člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG med drugim potrebna za davčno enoto.

Vprašanja za predhodno odločanje

Vprašanja za predhodno odločanje v zvezi s členom 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388

- 6 Sodišče je v sodbi Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) v točki 2 izreka med drugim presodilo, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi nacionalna ureditev možnost ustanovitve skupine za namene DDV, kot je določena v navedeni določbi, pridržala samo subjektom, ki so podrejeno povezani z nosilko te integrirane skupine, razen če bi ta zahteva pomenila ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem, kar mora preveriti nacionalno sodišče.
- 7 Predložitveno sodišče meni, da ni jasno, ali – in v primeru pritrdilnega odgovora, pod katerimi pogoji – lahko država članica odstopa od pravne posledice, določene v členu 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388. Iz tega izhaja **prvo vprašanje za predhodno odločanje**.
- 8 Na podlagi navedb Sodišča v točkah 41 in 42 sodbe Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) je mogoče, da je bilo v spornem letu z odstopanjem od člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 zaradi preprečevanja zlorab ali

boja proti goljufijam in davčnim izogibanjem kot davčnega zavezanca dopustno določiti drug subjekt in ne skupine za namene DDV.

- 9 Temu bi lahko nasprotovali sodba Skandia America (USA) z dne 17. septembra 2014 (C-7/13, EU:C:2014:2225), v skladu s katero je skupina za namene DDV, če obstaja, dolžna plačati DDV, in točka 20 sodbe Amplisientifica in Amplifin z dne 22. maja 2008 (C-162/07, EU:C:2008:301), v skladu s katero člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 nujno predpostavlja, da nacionalna ureditev, sprejeta zaradi prenosa, določi, da je za davek zavezan zgolj en subjekt.
- 10 Poleg tega bi lahko pravici držav članic, da namesto davčnega zavezanca, ki ga določa pravo Unije, kot osebo, ki je dolžna plačati davek, določijo drugo osebo, nasprotoval člen 21(1)(a) Direktive 77/388. Ta člen ne določa take pravice. V skladu s členom 21(3) Direktive 77/388 je zgolj mogoče določiti, da so druge osebe solidarno odgovorne za plačilo DDV.
- 11 Prav tako ni mogoče ugotoviti, kako bi se lahko s tem, da bi se za osebo, ki je dolžna plačati davek, namesto skupine za namene DDV štelo člana te skupine, preprečevalo zlorabe ali borilo proti goljufijam in davčnim izogibanjem. Zato je vprašljivo, ali ta utemeljitveni razlog sploh omogoča odstopanje.
- 12 Če bi Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo, da pravo Unije državam članicam ne dopušča, da bi namesto skupine za namene DDV kot davčnega zavezanca določile člana te skupine, po mnenju predložitvenega sodišča poleg tega ni jasno, ali se lahko posameznik sklicuje na to, da je pravna posledica na podlagi nacionalnega prava v nasprotju s pravom Unije. Iz tega izhaja **drugo vprašanje za predhodno odločanje**.
- 13 Argument proti taki pravici posameznika je, da je Sodišče v točki 3 izreka svoje sodbe Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) presodilo, da ni mogoče šteti, da ima člen 4(4) Direktive 77/388 neposredni učinek, na podlagi katerega bi lahko davčni zavezanci uveljavljali ugodnosti proti svoji državi članici v primeru, ko zakonodaja zadnjenavedene ne bi bila skladna s to določbo in je ne bi bilo mogoče razlagati v skladu z njo.
- 14 Vendar točka 20 sodbe Amplisientifica in Amplifin (EU:C:2008:301) morda omogoča drugačen sklep (glej točko 9 zgoraj).
- 15 Poleg tega bi se lahko posameznik morda skliceval na člen 21(1)(a) Direktive 77/388, saj določitev drugega davčnega zavezanca pomeni določitev druge osebe, ki je dolžna plačati davek.
- 16 Prav tako pri preverjanju, ali je nacionalni pogoj finančne vključenosti potreben v smislu točk 45 in 46 sodbe Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), na podlagi prava Unije ni jasno, kako stroga merila je treba uporabiti pri preverjanju potrebnosti nacionalnega odstopanja. Na to se nanaša **tretje vprašanje za predhodno odločanje**.

- 17 Na podlagi nacionalnega prava lahko nosilka integrirane skupine namreč svoje pravice v zvezi z obveznostjo plačila davka integrirane družbe uveljavlja s pomočjo tožbe zoper to družbo. Zato bi se lahko nacionalna ureditev, če bi se uporabila stroga merila, izkazala za nepotrebno.
- 18 Predložitveno sodišče je upoštevalo, da je Sodišče preverjanje, ki ga je treba opraviti, v točki 46 sodbe Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) naložilo nacionalnim sodiščem. Vendar lahko preverjanje, ki ga mora opraviti, opravi šele, ko bo Sodišče presodilo, kakšna merila je treba uporabiti pri preverjanju potrebnosti.
- 19 Sodišče je v sodbi Komisija/Švedska z dne 25. aprila 2013 (C-480/10, EU:C:2013:263) navedlo, da Komisiji ni uspelo prepričljivo prikazati, da ukrep, ki ga je sprejela Kraljevina Švedska, v zvezi z bojem proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka ni utemeljen. To bi bil lahko argument za to, da je treba možnost odstopanja držav članic razumeti zelo široko.
- 20 Sicer pa Sodišče v okviru načela sorazmernosti v ustaljeni sodni praksi pri preverjanju aktov Unije ali držav članic kot odločilno upošteva, ali ureditev presega to, kar je (nujno) potrebno za doseganje zastavljenega cilja (glej na primer sodbe Di Maura z dne 23. novembra 2017, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 25; Avon Cosmetics z dne 14. decembra 2017, C-305/16, EU:C:2017:970, točka 44; Menci z dne 20. marca 2018, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 46 in naslednje in točka 52; EN.SA. z dne 8. maja 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33, in A-PACK CZ z dne 8. maja 2019, C-127/18, EU:C:2019:377, točki 26 in 27). To bi bil lahko argument za to, da morajo biti, da je mogoče ukrep šteti za potreben, izpolnjene bolj stroge ali zelo stroge zahteve.
- 21 Vendar je treba morda upoštevati, da člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 pomeni odstopanje od načela iz člena 4(1) Direktive 77/388. Odstopanja od odstopanj, ki z odstopanjem od določbe o odstopanju pomenijo vrnitev k splošni ureditvi, je treba tudi pri členu 4 Direktive 77/388 razlagati široko, ne pa ozko (glej sodbi Isle of Wight Council in drugi z dne 16. septembra 2008, C-288/07, EU:C:2008:505, točka 60, in SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft z dne 4. junija 2009, C-102/08, EU:C:2009:345, točki 67 in 68), kar je ponovno argument za to, da je treba preverjanje potrebnosti opraviti na podlagi bolj širokih meril.
- 22 Poleg tega je treba pojasniti, v kolikšni meri je mogoče pri preverjanju upoštevati načelo pravne varnosti ali cilj poenostavitve upravnih postopkov. Sodišče ju v točki 46 sodbe Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) ni omenilo; poleg tega je treba upoštevati, da cilj davčne enote na podlagi nacionalnega prava ni poenostavitev upravnih postopkov, ampak preprečevanje nepotrebne papirologije v gospodarstvu.
- 23 Poleg tega se predložitveno sodišče nagiba k stališču, da z načelom pravne varnosti in ciljem davčne enote načeloma ni mogoče upravičiti vsebinskih zahtev

glede vključenosti. Če namreč na primer kot pogoja za finančno vključenost ne bi zahtevali večine glasovalnih pravic, ampak bi zadostoval večinski delež, bi bilo mogoče za ta element ugotoviti, da je vsaj tako pravno varen kot večina glasovalnih pravic. Cilj poenostavitve upravnih postopkov oziroma preprečevanje nepotrebne papirologije v gospodarstvu bi bil prav tako dosežen.

Vprašanje za predhodno odločanje v zvezi s členom 4(1) in (4), prvi pododstavek, Direktive 77/388

- 24 Predložitvenemu sodišču se zdi potrebno postaviti še eno vprašanje za predhodno odločanje v zvezi s členom 4(1) in (4), prvi pododstavek, Direktive 77/388, saj nacionalni pristop za utemeljitev davčne enote namreč pojmovno, sistematično in zgodovinsko izhaja iz elementa neodvisnosti in bi bil zato lahko na podlagi člena 4(1) ali (4), prvi pododstavek, Direktive 77/388 upravičen tudi kot dopustna razlaga oziroma tipizacija. Iz tega izhaja četrto vprašanje za predhodno odločanje, ki ga predložitveno sodišče postavlja povsem neodvisno od prvega, drugega in tretjega vprašanja za predhodno odločanje.
- 25 Nemška davčna enota je prvotno temeljila na domnevi, da integrirana družba „nima lastne volje“. Predložitveno sodišče meni, da je prvotna utemeljitev, da gre za odvisnost, če ni „lastne volje“, precej podobna preudarkom Sodišča pri preverjanju neodvisnosti v sodbah Gmina Wrocław z dne 29. septembra 2015 (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 30 in naslednje) in Saudacor z dne 29. oktobra 2015 (C-174/14, EU:C:2015:733, točke 60, 63 in 67). V teh dveh sodbah je Sodišče za bistvena dejavnika štelo podrejeni položaj (glej sodbo Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, točke 33, 34 in 36) in institucionalno povezavo (sodba Saudacor, EU:C:2015:733, točka 67).
- 26 Tudi pri preverjanju, ali je fizična oseba neodvisna v smislu člena 4(1) in (4), prvi pododstavek, Direktive 77/388, gre za „podrejenost“ (glej sodbe Heerma z dne 27. januarja 2000, C-23/98, EU:C:2000:46, točka 18; van der Steen z dne 18. oktobra 2007, C-355/06, EU:C:2007:615, točka 18 in naslednje, in IO z dne 13. junija 2019, C-420/18, EU:C:2019:490, točke 32, 38 in 39).
- 27 Predložitveno sodišče meni, da ob upoštevanju sodbe Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, točka 35) ni izključeno, da (zelo strogih) meril glede podrejenosti, ki jih mora izpolnjevati davčna enota v Nemčiji, v pravu Unije sicer ni mogoče utemeljiti s členom 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388, utemeljiti pa jih je mogoče s členom 4(1) in členom 4(4), prvi pododstavek, te direktive. Morda člen 4(1) ali člen 4(4), prvi pododstavek, Direktive dopuščata, da Nemčija za integrirano družbo – kot je določena v členu 2(2), točka 2, UStG – ker je podrejena nosilki integrirane skupine, šteje, da ni neodvisna v smislu člena 4(1) Direktive.
- 28 V zvezi s tem ni jasno, ali države članice lahko določijo, v katerih primerih je treba po navadi zavzeti stališče, da oseba „nima lastne volje“ in zato ni neodvisna

v smislu člena 4(1) Direktive 77/388. Tako se ravna v členu 2(2), točka 2, prvi stavek, veljavnega nemškega UStG.

- 29 Sodišče je že priznalo legitimnost cilja zakonodajalca, da sprejme splošna pravila, ki jih lahko gospodarski subjekti preprosto uporabljajo, pristojni nacionalni organi pa preprosto nadzirajo, čeprav so ta pravila nujno približek (glej sodbi Sopora z dne 24. februarja 2015, C-512/13, EU:C:2015:108, točki 35 in 36, in RPO z dne 7. marca 2017, C-390/15, EU:C:2017:174, točke 57, 58, 60). Ker gre pri določitvi, kdo je davčni zavezanec, za predpise, ki sprožijo finančne posledice, mora biti prizadetim, preden sklenejo posel, omogočeno prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga (glej sodbi Halifax in drugi z dne 21. februarja 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 72, in Teleos in drugi z dne 27. septembra 2007, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 48).
- 30 Zato je mogoče, da je tipizacija neobstoja neodvisnosti, ki jo je izvedla Nemčija, v skladu s pravom Unije dopustna. Če bi namreč nemška sodišča preverjanje, ali pravna oseba nima lastne volje in zato ob upoštevanju vseh okoliščin ni neodvisna, ki je potrebno na podlagi člena 4(1) Direktive 77/388, opravila, ne da bi upoštevala zakonsko določene elemente, delujoče osebe morda zaradi tega ne bi mogle prepoznati obsega svojih davčnih obveznosti.
- 31 Predložitveno sodišče se zaveda, da gre pri elementu neodvisnosti iz člena 4(1) Direktive 77/388 za pojem prava Unije, zaradi česar se postavlja vprašanje, ali je do morebitne možnosti tipizacije upravičen tudi nacionalni zakonodajalec.
- 32 Argument za to bi bila lahko sistematična razlaga, saj je v skladu s členom 4(4), prvi pododstavek, Direktive 77/388 prav tako bistvena „podrejenost“, pri čemer podrejenost pomeni, da oseba ni neodvisna. Pri tem bi šlo lahko za splošno pravno razlogovanje.
- 33 Poleg tega bi bila lahko argument za to zgodovinska razlaga: na podlagi Priloge A, točka 2, k Direktivi 67/228 bi bilo mogoče sklepati, da je bila davčna enota primer neobstoječe neodvisnosti. Zdi se, da je bil namen Priloge A k Direktivi 67/228, med drugim, v pravu Unije ustvariti pravno podlago za nemško ureditev davčne enote. To bi bilo lahko pomembno tudi še danes.
- 34 Nazadnje člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 ne nasprotuje tej razlagi; zlasti ima določba še vedno svoj namen: skupna obdavčitev članov skupine za namene DDV iz te določbe in nemška davčna enota se namreč tako vsebinsko kot tudi glede pravnih posledic zelo razlikujeta.