

**Predmet C-184/23****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku u skladu s člankom 98. stavkom 1.  
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

22. ožujka 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

26. siječnja 2023.

**Tuženik i podnositelj revizije:**

Finanzamt T

**Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:**

S

**Predmet glavnog postupka**

Porez na promet – Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 – Ovlast država članica da kao jedinstvenog poreznog obveznika smatraju osobe s poslovnim nastanom na svojem državnom području koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama – Članak 6. stavak 2. točka (b) Direktive 77/388 – Izvršavanje javne ovlasti uz gospodarsku djelatnost

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

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Dovodi li pretpostavka prema kojoj se više osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388/EEZ do toga da usluge uz naknadu između tih osoba ne ulaze u

područje primjene sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) prema članku 2. točki 1. te direktive?

2. Ulaze li usluge uz naknadu između tih osoba doista u područje primjene sustava PDV-a, ako primatelj usluge nema (ili samo djelomično ima) pravo na odbitak pretporeza, jer inače postoji rizik od poreznih gubitaka?

### **Navedeni propisi prava Unije**

Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, osobito članak 2. točka 1. i članak 4. stavak 4. drugi podstavak

### **Navedeni nacionalni propisi**

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), osobito članak 2. stavak 2. točka 2. i članak 3. stavak 9.a točka 2.

### **Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka**

- 1 Tužitelj je zaklada javnog prava koja upravlja sveučilištem u okviru kojeg je i područje sveučilišne medicine. Porezni je obveznik i pruža usluge uz naknadu (pružanje medicinske skrbi pacijentima). Istodobno, kao pravna osoba javnog prava, obavlja funkcije javne vlasti (obrazovanje studenata) u pogledu kojih se ne smatra poreznim obveznikom.
- 2 Tužitelj je u skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a nositelj porezne grupe društva U-GmbH. Društvo U-GmbH pružalo je tužitelju, među ostalim, usluge čišćenja. Te su se usluge čišćenja odnosile na sve zgrade u okviru područja sveučilišne medicine, odnosno kako na prostore tog sektora namijenjene pružanju medicinske skrbi pacijentima (sobe pacijenata, hodnici i operacijske sale), koje su, slijedom toga, obuhvaćene tužiteljevom gospodarskom djelatnošću, koju obavlja kao porezni obveznik, tako i na prostore u kojima tužitelj izvršava javne ovlasti, to jest na prostore namijenjene obrazovanju studenata (predavaonice i laboratoriji), u pogledu kojih se ne smatra poreznim obveznikom.
- 3 Porezna uprava je nakon provedenog poreznog nadzora zaključila da tužiteljeve djelatnosti predstavljaju jedinstvenog poduzetnika. Porezna uprava je u tom pogledu smatrala da su se usluge čišćenja koje je pružalo društvo U-GmbH za potrebe javnih ovlasti pružale u okviru poreznog subjekta koji je postojao između tužitelja i društva U-GmbH. Usluge čišćenja služile su prema mišljenju porezne uprave neposlovnoj djelatnosti i predstavljale su besplatnu isporuku vrijednosti tužitelju u skladu s člankom 3. stavkom 9.a točkom 2. UStG-a (članak 6. stavak 2. točka (b) Direktive 77/388). Na temelju udjela površina očišćenih za potrebe

javnih ovlasti izračunala je veći porez na promet. Prigovor protiv te odluke nije prihvaćen.

- 4 Financijski sud prihvatio je tužbu. Postoji porezni subjekt koji u jednom poslovnom subjektu povezuje tužitelja kao nositelja porezne grupe i U-GmbH kao organsko društvo. Ta porezna grupa obuhvaća i područje tužiteljevih javnih ovlasti. Međutim, nisu ispunjeni uvjeti za besplatnu isporuku vrijednosti u skladu s člankom 3. stavkom 9.a točkom 2. UStG-a. Protiv te je odluke tuženik podnio reviziju sudu koji je uputio zahtjev.

### **Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

#### ***Zakonske odredbe nacionalnog prava***

- 5 Člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a prenosi se u nacionalno pravo članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 te propisuje da pravna osoba („organsko društvo”) integrirana u subjekt druge osobe („nositelj porezne grupe”) zbog financijskih, gospodarskih i organizacijskih veza, ne obavlja samostalno svoju gospodarsku djelatnost. U skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom 2. UStG-a, smatra se na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388 da se transakcije između organskog društva i nositelja porezne grupe pružaju kao u okviru jedinstvenog poreznog obveznika (članak 2. stavak 2. točka 2. treća rečenica UStG-a). Te takozvane unutarnje transakcije ne ulaze u područje primjene poreza. U spornom slučaju usluge čišćenja koje je društvo U-GmbH pružalo tužitelju predstavljaju takve unutarnje transakcije.

#### ***Nužnost drugog zahtjeva za prethodnu odluku***

- 6 Prvim zahtjevom za prethodnu odluku trebalo je razjasniti je li nacionalni sustav porezne grupe u skladu s pravom Unije i dolazi li do oporezivanja korištenja u privatne svrhe. Nakon što je Sud odgovorio na ta pitanja u svojoj presudi od 1. prosinca 2022., Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944), a sud koji je uputio zahtjev polazi od toga da je nacionalni sustav porezne grupe u skladu s pravom Unije te da u spornom slučaju ne dolazi do oporezivanja korištenja u privatne svrhe, na temelju te presude i presude od 1. prosinca 2022., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943) postavljaju se, međutim, sadašnja prethodna pitanja kojima treba razjasniti ulaze li unutarnje transakcije unutar PDV grupe u područje primjene sustava PDV-a zbog čega su oporezive.

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

- 7 Dvojbe o tome dovodi li pretpostavka da se više osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388 do toga da usluge uz naknadu između tih osoba ne ulaze u područje primjene sustava PDV-a (članak 2. točka 1. Direktive) proizlaze iz presude od 1. prosinca 2022., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).

- 8 Polazeći od utvrđenja da je u smislu članka 2. točke 1. Direktive 77/388 isporuka „oporeziva samo ako između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos” (presuda od 1. prosinca 2022., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, t. 77), valja „da bi se utvrdilo postojanje takvog pravnog odnosa između subjekta koji je član PDV grupe i ostalih njezinih članova, uključujući njezina nositelja, a za potrebe obračuna PDV- a na usluge koje je pružio taj subjekt, [...] provjeriti je li on obavljao samostalnu gospodarsku djelatnost” (*ibidem*, t. 78.). Ako stoga u konkretnom slučaju treba potvrditi da član obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost (*ibidem*, t. 79.), iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388 ne proizlazi da član koji nije nositelj porezne grupe ne obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost zbog svoje puke pripadnosti grupi (*ibidem*, t. 80.). Shodno tomu je Sud u ovom slučaju pošao od usluge društva U-GmbH pružene uz naknadu (presuda od 1. prosinca 2022., Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, t. 60. i sljedeća).

### ***Drugo prethodno pitanje***

- 9 Dvojbe ulaze li usluge uz naknadu između osoba povezanih prema članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive 77/388 doista u područje primjene sustava PDV-a, ako primatelj usluge nema (ili samo djelomično ima) pravo na odbitak pretporeza, jer inače postoji rizik od poreznih gubitaka, proizlaze iz toga da za određivanje nositelja porezne grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika grupe navedene u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive Sud zahtijeva da to određivanje ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka (presuda od 1. prosinca 2022., Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, t. 1. izreke). Pri tome Sud upućuje na to da nositeljeva obveza prijave obuhvaća usluge koje su pružili i primili svi članovi PDV grupe (*ibidem*, t. 51.). U tom se slučaju može raditi i o uslugama koje član PDV grupe pruža drugom članu.
- 10 Time se postavlja pitanje dovodi li neoporezivost takvih unutarnjih transakcija do rizika od poreznih gubitaka do kojih prema presudi od 1. prosinca 2022., Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944), ne smije doći. Radi njegova bi se razjašnjenja mogle međusobno usporediti dvije obveze obračuna PDV-a koje se odnose na pravni položaj sa i bez porezne grupe u skladu s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Direktive 77/388.

### ***Nerazjašnjenost u dosadašnjoj sudskoj praksi***

#### *Različita stajališta nezavisnih odvjetnika*

- 11 Više je nezavisnih odvjetnika u svojim mišljenjima zastupalo različita stajališta o tome ulaze li unutarnje transakcije između članova grupe u područje primjene poreza.
- 12 Prema jednom se stajalištu za transakcije uz naknadu između članova PDV grupe smatra da ih je obavila grupa i stoga ne postoje za potrebe PDV-a (mišljenje

nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetima Komisija/Irska od 27. studenoga 2012., C-85/11, EU:C:2012:753, t. 42., i Komisija/Švedska od 27. studenoga 2012., C-480/10, EU:C:2012:751, t. 40.; mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetima Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt od 26. ožujka 2015., C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, t. 49.). Prema drugom stajalištu, unutarnje transakcije između članova grupe ulaze u područje primjene poreza i stoga su oporezive (mišljenje nezavisne odvjetnice L. Medine od 27. siječnja 2022. u predmetu Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, t. 36. i sljedeća, i od 13. siječnja 2022. u predmetu Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, t. 64. i 73.).

### *Sudska praksa Suda*

- 13 Iz dosadašnje sudske prakse Suda ne proizlazi nedvosmislen odgovor o oporezivosti unutarnjih transakcija. On je, doduše, odlučio da je zakonodavac Unije, donošenjem članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388, želio omogućiti državama članicama da sustavno ne povezuju svojstvo poreznog obveznika s isključivim pravnim značenjem pojma neovisnosti zbog upravnog pojednostavljenja ili zbog izbjegavanja zlouporabe (presude od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37., i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 40.). Međutim, on se nije još na relevantan način bavio pitanjem ulaze li transakcije između članova grupe u područje primjene sustava PDV-a (vidjeti presude od 25. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, od 9. travnja 2013., Komisija/Irska, C-85/11, EU:C:2013:217, od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, EU:C:2013:263, od 17. rujna 2014., Skandia America [USA], Filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, od 18. studenoga 2020., Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, od 11. ožujka 2021., Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, i od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

### *Ocjena suda koji je uputio zahtjev*

#### *Tekst*

- 14 Prema tekstu članka 2. točke 1. Direktive 77/388, oporezivost transakcije ne treba razlikovati prema tome pruža li član grupe u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive uslugu uz naknadu trećoj osobi koja ne pripada grupi (vanjske transakcije) ili drugom članu grupe (unutarnje transakcije). To govori u prilog oporezivosti unutarnjih transakcija. Na temelju pravne posljedice pripadnosti jedinstvenom poreznom obvezniku koja je određena u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive može se pretpostaviti da u jednakoj mjeri postoji i oporezivost ili neoporezivost.

*Povijest nastanka*

- 15 Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive 77/388 omogućio je državama članicama da zadrže uređenja poput onog iz članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a, koja su u nacionalnom pravu postojala još prije usklađivanja. Stoga se u nacionalnoj sudskoj praksi i dalje polazilo od toga da unutarnje transakcije nisu oporezive. Doduše, izvorna svrha nacionalnog uređenja otpala je već 1968. uvođenjem novog sustava odbitka pretporeza u nacionalno pravo i stoga više nije mogla opravdati neoporezivost unutarnjih transakcija.

*Kontekst*

- 16 Prema kontekstu članka 2. točke 1. te članka 4. stavka 1. i stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388 članice obavljaju svoje unutarnje transakcije u okviru samostalne gospodarske djelatnosti, tako da oporezivost treba prihvatiti. Osim toga, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Direktive u vezi s njezinim člankom 4. stavkom 1. prvim podstavkom treba tumačiti na način da mu se protivi to da država članica razvrsta subjekte o kojima je riječ kao ovisne kada su oni financijski, gospodarski i organizacijski integrirani u poduzeće nositelja PDV grupe (presuda od 1. prosinca 2022., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, t. 81.).

*Ciljevi*

- 17 Ciljeve zadane člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Direktive 77/388 Sud vidi u tome „da [se] sustavno ne povezuju[e] svojstvo poreznog obveznika s pojmom „puke pravne neovisnosti” radi upravnog pojednostavljenja ili izbjegavanja zlouporabe kao što je, na primjer, podjela poduzeća na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava” (presuda od 1. prosinca 2022., Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, t. 43.).
- 18 Upravno pojednostavljenje u postupovnopravnom pogledu ne utječe na obvezu obračuna PDV-a koja postoji na temelju materijalnog prava. Stoga ono dovodi do toga da unutarnje transakcije između osoba međusobno povezanih u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Direktive 77/388 i dalje ulaze u područje primjene poreza. Upravno pojednostavljenje koje se odnosi na materijalno pravo dovodi u slučaju da postoji u okviru opće neoporezivosti unutarnjih transakcija do znatnih poreznih gubitaka. Ako bi u slučaju neoporezivosti trebalo praviti razliku prema tome postoji li za primatelja unutarnje transakcije pravo na odbitak pretporeza, to bi moglo proturječiti cilju upravnog pojednostavljenja jer bi se tada moralo odlučiti o raznovrsnim pitanjima o pravu na odbitak prema članku 17. Direktive 77/388 na koja je teško odgovoriti. U konačnici neoporezivost unutarnjih transakcija na temelju ovlaštenja u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Direktive može dovesti do različite primjene prava Unije u državama članicama, jer su samo neke države članice iskoristile to ovlaštenje. To bi u pojedinim granama moglo dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja na temelju poreznih propisa.

- 19 Cilj sprečavanja određenih zlouporaba kao što je, na primjer, podjela poduzeća na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava, ne opravdava neoporezivost unutarnjih transakcija. Nasuprot tome, opći pojam zlouporabe (vidjeti, primjerice, presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i sljedeće, i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 53. i 70.; vidjeti također presudu od 26. veljače 2019., T Danmark i Y Denmark, C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, t. 97.) mogao bi govoriti u prilog tomu da bi se unutarnje transakcije svakako trebale oporezovati u slučaju usluga uz naknadu članovima grupe koji nemaju pravo na odbitak pretporeza jer bi inače „porezna pogodnost” dobivena neoporezivanjem bila suprotna članku 17. stavku 2. Direktive 77/388.

RADNI DOKUMENT