

Zadeva C-184/23

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

Datum vložitve:

22. marec 2023

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

26. januar 2023

Tožena stranka in vlagateljica revizije:

Finanzamt T

Tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

S

Predmet postopka v glavni stvari

Davek na dodano vrednost – Člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 – Pooblastilo držav članic, da lahko kot enega davčnega zavezanca obravnavajo osebe s sedežem na njihovem ozemlju, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane – Člen 6(2)(b) Direktive 77/388 – Opravljanje oblastvene dejavnosti poleg gospodarske dejavnosti

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ali združitev več oseb v enega davčnega zavezanca na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388/EGS pomeni, da storitve, opravljene

med temi osebami za plačilo, niso predmet davka na dodano vrednost v smislu člena 2, točka 1, te direktive?

2. Ali so storitve, opravljene med temi osebami za plačilo, v vsakem primeru predmet davka na dodano vrednost, če prejemnik storitve nima pravice do odbitka vstopnega davka (ali jo ima le delno), saj sicer obstaja tveganje davčnih izgub?

Navedene določbe prava Unije

Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, zlasti člen 2, točka 1, in člen 4(4), drugi pododstavek

Navedene nacionalne določbe

Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, Nemčija; v nadaljevanju: UStG), zlasti člena 2(2), točka 2, in 3(9a), točka 2

Povzetek dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka je ustanova javnega prava in nosilka univerze, ki med drugim vključuje tudi medicinsko fakulteto. Je davčni zavezanec in opravlja storitve za plačilo (oskrba pacientov). Hkrati kot pravna oseba javnega prava opravlja oblastvene naloge (izobraževanje študentov), za katere ne šteje za davčnega zavezanca.
- 2 Tožeča stranka je v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG nosilka integrirane skupine (*Organträgerin*) družbe U-GmbH. Družba U-GmbH je za tožečo stranko med drugim opravljala storitve čiščenja. Te storitve čiščenja so zadevale celoten kompleks zgradb za področje univerzitetne medicine, torej tako prostore za področje, namenjeno oskrbi pacientov (bolniške sobe, hodnike in operacijske dvorane), ki ga je zato treba pripisati področju gospodarske dejavnosti tožeče stranke, na katerem deluje kot davčni zavezanec, kot tudi prostore za področje opravljanja oblastvenih nalog tožeče stranke, to pomeni prostore, uporabljene za izobraževanje študentov (predavalnice in laboratorije), za katerega ne šteje za davčnega zavezanca.
- 3 Finančni urad je po opravljeni zunanji reviziji izhajal iz tega, da gre pri obratih tožeče stranke za enotno podjetje. Finančni urad je pri tem štel, da so bile storitve čiščenja, ki jih je družba U-GmbH opravila za področje oblastvenih nalog, opravljene v okviru davčne enote (*Organshaft*), obstoječe med tožečo stranko in družbo U-GmbH. Po mnenju finančnega urada so storitve čiščenja služile drugim namenom kot pa namenom lastne dejavnosti in so pri tožeči stranki povzročile brezplačno prepustitev v skladu s členom 3(9a), točka 2, UStG (člen 6(2)(b)

Direktive 77/388). Finančni urad je na podlagi deleža čiščenih površin, ki je odpadel na področje oblastvenih nalog, izračunal za √ višji davek na dodano vrednost. Proti temu vložen ugovor ni bil uspešen.

- 4 Finanzgericht (finančno sodišče) je tožbi ugodilo. Šlo naj bi za davčno enoto, ki tožečo stranko kot nosilko integrirane skupine in družbo U-GmbH kot integrirano družbo (*Organgesellschaft*) združuje v eno podjetje. Ta davčna enota naj bi obsegala tudi področje oblastvenih nalog tožeče stranke. Pogoji za brezplačno prepustitev v skladu s členom 3(9a), točka 2, UStG pa naj ne bi bili podani. Tožena stranka to izpodbija z revizijo, vloženo na predložitveno sodišče.

Povzetek obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Nacionalna zakonska ureditev

- 5 Člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 je v nacionalno pravo prenesen s členom 2(2), točka 2, UStG, ki določa, da pravna oseba („integrirana družba“), ki je finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje druge osebe („nosilke integrirane skupine“), svoje gospodarske dejavnosti ne opravlja samostojno. Transakcije med integrirano družbo in nosilko integrirane skupine v skladu s členom 2(2), točka 2, UStG na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 veljajo za opravljene v okviru enega davčnega zavezanca (člen 2(2), točka 2, tretji stavek, UStG). Te tako imenovane notranje transakcije ne spadajo na področje uporabe davka. V obravnavanem primeru gre pri storitvah čiščenja, ki jih je za tožečo stranko opravila družba U-GmbH, za take notranje transakcije. √

Nujnost drugega predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 6 Namen prvega predloga za sprejetje predhodne odločbe je bil pojasniti, ali je nacionalna ureditev davčne enote v skladu s pravom Unije in ali gre za brezplačno prepuščeno vrednost. Potem ko je Sodišče na ti vprašanji odgovorilo v sodbi z dne 1. decembra 2022, Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944), in predložitveno sodišče izhaja iz tega, da je nacionalna ureditev davčne enote v skladu s pravom Unije in da v sporu ne gre za brezplačno prepuščeno vrednost, pa se na podlagi te sodbe in sodbe z dne 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943) postavljata predloženi vprašanji za predhodno odločanje, ki naj bi pojasnili, ali so transakcije znotraj skupine za DDV predmet davka na dodano vrednost in so zato obdavčljive.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 7 Dvom o tem, ali združitev več oseb v enega davčnega zavezanca na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 pomeni, da storitve, opravljene med temi osebami za plačilo, niso predmet davka na dodano vrednost (člen 2,

točka 1, Direktive), izhaja iz sodbe z dne 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).

- 8 Na podlagi ugotovitve, da je storitev v smislu člena 2, točka 1, Direktive 77/388 „obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje“ (sodba z dne 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, točka 77), je treba, „[d]a bi se ugotovilo tako pravno razmerje med subjektom, ki je del skupine za DDV, in preostalimi člani te skupine, vključno z nosilcem te skupine, zaradi obdavčitve storitev, ki jih je opravil ta subjekt, z DDV, [...] preveriti, ali navedeni subjekt opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost“ (op. cit., točka 78). Če je torej treba v obravnavanem primeru potrditi, da subjekt opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost (op. cit., točka 79), iz člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 ne izhaja, da subjekt, ki ni nosilec integrirane skupine, zgolj zato, ker pripada skupini, gospodarske dejavnosti ne opravlja neodvisno (op. cit., točka 80). V skladu s tem je Sodišče v obravnavani zadevi predpostavilo, da je družba U-GmbH opravila storitev za plačilo (sodba z dne 1. decembra 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, točki 60 in 61).

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 9 Dvom o tem, ali so storitve, opravljene za plačilo med osebami, povezanimi na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388, v vsakem primeru predmet davka na dodano vrednost, če prejemnik storitve nima pravice do odbitka vstopnega davka (ali jo ima le delno), saj sicer obstaja tveganje davčnih izgub, izhaja iz dejstva, da Sodišče glede določitve nosilca integrirane skupine kot enega samega davčnega zavezanca iz skupine, navedene v členu 4(4), drugi pododstavek, Direktive, predpostavlja, da ta določitev ne povzroči tveganja davčnih izgub (sodba z dne 1. decembra 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, točka 1 izreka). Pri tem Sodišče poudarja, da obveznost predložitve obračuna DDV, ki jo ima nosilec integrirane skupine, zajema storitve, ki jih opravijo in prejmejo vsi člani skupine za DDV (op. cit., točka 51). Pri tem lahko gre tudi za storitve, ki jih član skupine za DDV opravi za drugega člana.
- 10 Postavlja se torej vprašanje, ali neobdavčljivost takih notranjih transakcij vodi do tveganja davčnih izgub, do katerih v skladu s sodbo z dne 1. decembra 2022, Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944), ne sme priti. Za razjasnitev zadeve bi bilo treba primerjati dve obveznosti obračuna davka, od katerih se ena nanaša na pravni položaj brez davčne enote in druga na pravni položaj z davčno enoto v skladu s členom 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388.

Neobstoj pojasnila v obstoječi sodni praksi*Različna stališča generalnih pravobranilcev*

- 11 Več generalnih pravobranilcev je v svojih sklepnih predlogih izrazilo različna stališča o tem, ali notranje transakcije med člani skupine spadajo na področje uporabe davka.
- 12 Po enem od stališč je treba transakcije, opravljene med člani skupine za DDV za plačilo, obravnavati kot interne transakcije skupine in zato z vidika DDV ne obstajajo (sklepni predlogi generalnega pravobranilca Jääskinena z dne 27. novembra 2012, Komisija proti Irski, C-85/11, EU:C:2012:753, točka 42, in z dne 27. novembra 2012, Komisija proti Švedski, C-480/10, EU:C:2012:751, točka 40; sklepni predlogi generalnega pravobranilca Mengozzija z dne 26. marca 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:212, točka 49). Po drugem stališču bi morale notranje transakcije med člani skupine spadati na področje uporabe davka in bi zato morale biti obdavčljive (sklepni predlogi generalne pravobranilke Medina z dne 27. januarja 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, točki 36 in 37, in z dne 13. januarja 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, točki 64 in 73).

Sodna praksa Sodišča

- 13 Iz dosedanje sodne prakse Sodišča ni jasnega odgovora glede obdavčljivosti notranjih transakcij. Res je, da je razsodilo, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 državam članicam omogočiti, da lastnosti davčnega zavezanca ne vežejo vedno na neodvisnost, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja zlorab (sodba z dne 25. aprila 2013, Komisija proti Švedski, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37, in z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 40). Vendar se z vprašanjem, ali transakcije med člani skupine spadajo na področje uporabe davka, še ni ukvarjalo na način, ki je pomemben za odločitev (glej sodbe z dne 25. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, z dne 9. aprila 2013, Komisija proti Irski, C-85/11, EU:C:2013:217, z dne 25. aprila 2013, Komisija proti Švedski, EU:C:2013:263, z dne 17. septembra 2014, Skandia America [ZDA], Filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, z dne 18. novembra 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, z dne 11. marca 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, in z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

Presoja predložitvenega sodišča

Besedilo

- 14 V skladu z besedilom člena 2, točka 1, Direktive 77/388 se z vidika obdavčljivosti transakcije ne razlikuje med tem, ali član skupine v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, te direktive opravi storitev za plačilo za tretjo osebo, ki ni član skupine (zunanje transakcije), ali za drugega člana skupine (notranje transakcije). To govori v prid obdavčljivosti notranjih transakcij. Pravna posledica združevanja v enega davčnega zavezanca, kot je določena v členu 4(4), drugi pododstavek, Direktive, v enaki meri predpostavlja tako obdavčljivost kot neobdavčljivost.

Zakonodajna zgodovina

- 15 Člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 je državam članicam omogočil, da ohranijo ureditve, kot je določena v členu 2(2), točka 2, UStG, ki je v nacionalni zakonodaji obstajala že pred uskladitvijo. Zato je nacionalna sodna praksa še naprej predvidevala, da notranje transakcije niso obdavčljive. Vendar je prvotni namen nacionalne ureditve prenehal obstajati že leta 1968 z uvedbo novega sistema z odbitkom vstopnega davka v nacionalno pravo in tako ni mogel več upravičiti neobdavčljivosti notranjih transakcij.

Ozadje

- 16 Ob upoštevanju konteksta člena 2, točka 1, ter člena 4(1) in (4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 opravljajo člani notranje transakcije v okviru neodvisne gospodarske dejavnosti, zaradi česar je treba potrditi obdavčljivost. Poleg tega je treba člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 4(1), prvi pododstavek, Direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica na podlagi tipizacije opredeli, da nekateri subjekti niso neodvisni, kadar so ti subjekti finančno, gospodarsko in organizacijsko vključeni v nosilca skupine za DDV (sodba z dne 1. decembra 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, točka 81).

Cilji

- 17 Sodišče vidi cilje, ki jim sledi člen 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388, v tem, da se „lastnosti davčnega zavezanca ne vežejo vedno na pojem ‚neodvisnost, ki je zgolj pravna‘, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja nekaterih zlorab, kot je razdelitev enega podjetja na več ločenih davčnih zavezancev, zato da bi bilo lahko to podjetje upravičeno do posebne obravnave“ (sodba z dne 1. decembra 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, točka 43).
- 18 Poenostavitev upravnih postopkov s postopkovnega vidika ne vpliva na obveznost obračuna davka v skladu z materialnim pravom. To torej pomeni, da notranje

transakcije med povezanimi osebami v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive 77/388 še naprej spadajo na področje uporabe davka. Poenostavitev upravnih postopkov v zvezi z materialnim pravom, če ta pomeni splošno neobdavčljivost notranjih transakcij, vodi do znatnih davčnih izgub. Če bi se neobdavčljivost razlikovala glede na to, ali ima prejemnik notranje transakcije pravico do odbitka vstopnega davka, bi to lahko bilo v nasprotju s ciljem poenostavitve upravnih postopkov, saj bi bilo treba odločiti o več vprašanjih glede pravice do odbitka v skladu s členom 17 Direktive 77/388, na katere je pogosto težko odgovoriti. Nazadnje, neobdavčljivost notranjih transakcij na podlagi pooblastila iz člena 4(4), drugi pododstavek, Direktive lahko privede do različne uporabe prava Unije v državah članicah, saj je to pooblastilo uporabilo le nekaj držav članic. To bi lahko v posameznih sektorjih privedlo do izkrivljanja konkurence na podlagi davčne zakonodaje.

- 19 Cilj preprečevanja nekaterih zlorab, kot je razdelitev enega podjetja na več ločenih davčnih zavezancev, zato da bi bilo lahko to podjetje upravičeno do posebne obravnave, ne upravičuje neobdavčljivosti notranjih transakcij. Nasprotno pa bi lahko splošni pojem zlorabe (glej npr. sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 74 in naslednje, in z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točki 53 in 70; glej tudi sodbo z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark, C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135, točka 97) govoril v prid temu, da bi morale biti notranje transakcije v primeru storitev, ki se za plačilo opravijo za člane skupine, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, v vsakem primeru obdavčene, saj bi bila sicer „davčna prednost“, pridobljena z neobdavčljivostjo, v nasprotju s členom 17(2) Direktive 77/388.