Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 1. ožujka 2017.[1]

Predmet C-326/15

„DNB Banka” AS

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Administratīvā apgabaltiesa (regionalni upravni sud, Latvija))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112/EZ – Izuzeće za usluge nezavisnih grupa koje one pružaju svojim članovima – Izravni učinak direktive – Definicija ‚nezavisne grupe osoba’”

I – Uvod

1. Sud se u latvijskom zahtjevu za prethodnu odluku bavi člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Ova je odredba jedno od izuzeća reguliranih pravom Unije o PDV-u koja još nisu u potpunosti razjašnjena. U zadnjih se nekoliko desetljeća do sada Sud tek tri puta bavio njome i njezinim brojnim kriterijima[3]. Međutim, trenutačno su pred Sudom u tijeku četiri predmeta[4] koja se odnose se na različite aspekte tog izuzeća.

2. Ovaj bi postupak prije svega mogao biti od temeljne važnosti za njegovo osobno područje primjene. S druge strane, u sličnom je predmetu Aviva[5] prvenstveno potrebno odlučiti o širini područja primjene u materijalnom smislu (proširenje i na osiguranja) i u prostornom smislu (proširenje na tzv. prekogranične grupe) članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u te na koji se način utvrđuje nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja.

3. Razlog izuzeća jest odluka zakonodavca Unije o tome da se poduzetnicima koji pružaju izuzete usluge, npr. liječnicima ili školama, u načelu ne priznaje pravo na odbitak. Na taj se način pružene usluge tih poduzetnika doduše ne oporezuju, ali se istovremeno plaća PDV na primljene usluge. To u konačnici dovodi samo do djelomičnog izuzeća usluga za konačnog potrošača jer se u pravilu prilikom izračuna cijene uzima u obzir PDV koji se ne odbija, čime ga primatelj usluga tako ne snosi izravno, već neizravno.

1 Izvorni jezik: njemački

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Presude od 15. lipnja 1989., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), i od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713)

4 Osim ovog postupka postoje sljedeći predmeti C-274/15 (Komisija/Luksemburg), C-605/15 (Aviva) i C-616/15 (Komisija/Njemačka).

5 Broj predmeta Suda: C-605/15

4. Izostanak odbitka za tog poduzetnika ima za posljedicu da bi nabavka (oporezivih) dijelova usluga, a koje bi se također mogle samostalno pružati, mogla negativno utjecati na formiranje cijene u visini dijela PDV-a koji se ne odbija. Tako, primjerice, upošljavanje privatnog detektiva od osiguravajućeg društva ima za posljedicu snošenje troškova u visini osobnih troškova, dok upošljavanje vanjskog detektiva snošenje troškova u visini njegovih osobnih troškova i odgovarajućeg iznosa PDV-a. Tako u pravilu postoji ekonomski interes da se te usluge obavljaju samostalno, a ne da se nabavljaju od drugog poduzetnika uz plaćanje PDV-a. U konačnici je u važećem sustavu PDV-a riječ o stvaranju izuzeća koje ne uključuje odbitak za izuzetog poduzetnika kao krajnjeg korisnika. Jednako kao što predmetni korisnik nije obvezan plaćati PDV, tako ne može ni zahtijevati odbitak, posebno kada pruža naplatne usluge ili prodaje robu.

5. Međutim, za izuzetog poduzetnika također mogu postojati slučajevi kada je gospodarski opravdano ili je iz razloga tržišnog natjecanja čak potrebno da se pojedini dijelovi usluga ne pružaju samostalno, već zajedno s drugim izuzetim poduzetnikom. Tako je primjereno da, primjerice, troškove središta za obradu podataka dijeli više institucija socijalnog osiguranja. U takvim slučajevima članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u pod određenim uvjetima izuzima također usluge grupe pružene svojim članovima. Stoga isključenje odbitka ne utječe na cijene, čime se ostavlja jednakim opseg izuzeća za krajnjeg potrošača. Naime, iz tog razloga opseg ne ovisi o tome je li usluga pružena u potpunosti samostalno od strane izuzetog poduzetnika ili zajednički od strane tog i drugih izuzetih poduzetnika.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

6. U Uniji se PDV ubire prema Direktivi o PDV-u. Prema članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u porezu, između ostaloga, podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

7. Međutim, prema članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive o PDV-u države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije od PDV-a:

„isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja” [6].

B – Nacionalno pravo

8. Latvijsko pravo u vrijeme na koje se odnosi glavni postupak nije sadržavalo propis koji bi služio za prenošenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

III – Glavni postupak

9. Glavni se postupak odnosi na PDV koji latvijska kreditna institucija DNB Banka AS duguje za 2009. i 2010. godinu.

6 Ovaj propis odgovara odredbi članka 13. dijela A stavka 1. točke (f) Šeste Direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o prometnim davanjima – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstveni temelj za ocjenjivanje koja je u međuvremenu prestala važiti (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). U ovom je predmetu također potrebno uzeti u obzir sudsku praksu Suda u vezi s tom direktivom.

10. DNB Banka dio je DNB-Koncerna. U navedenim je godinama DNB Banka pružala navodno izuzete financijske usluge i primala različite usluge od drugih koncerna društava kojima DNB Banka, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, očigledno duguje porez u svojstvu primateljice usluga. U pogledu njih je sporno jesu li one oslobođene od poreza prema članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive o PDV-u. Pri tome se posebice radilo o sljedećem:

– financijskim uslugama društva majke DNB Nord AS sa sjedištem u Danskoj;

– informatičkim uslugama danskog sestrinskog (povezanog) društva DNB Nord IT AS;

– prosljeđivanju softverskih licenci u zamjenu za raspodjelu troškova koje je društvo baka DNB Bank ASA sa sjedištem u Norveškoj nabavilo od treće osobe.

11. Danska društva koncerna DNB Nord i DNB Nord IT od DNB Banke kao naknadu za pružanje usluga dodatno su zaračunala dodatni porez od 5 %. Pri tome je u svakom slučaju DNB Nord IT mogao istaknuti ulazni porez za pružanje usluga u Danskoj. Danske su vlasti pošle od toga da te usluge nisu izuzete od poreza.

IV – Postupak pred Sudom

12. Administratīvā apgabaltiesa (regionalni upravni sud, Latvija) koji se sada bavi ovim predmetom, uputio je Sudu 1. srpnja 2015. prema članku 267. UFEU-a sljedeća pitanja:

1. Može li postojati nezavisna grupa osoba u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive kad njezini članovi imaju poslovne nastane u različitim državama članicama Europske unije, u kojima je navedena odredba Direktive prenesena uz različite uvjete koji su međusobno nespojivi?

2. Može li država članica ograničiti pravo poreznog obveznika da koristi izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive kad je porezni obveznik ispunio sve uvjete za primjenu izuzeća u svojoj državi članici, dok je u nacionalnim zakonodavstvima država članica drugih članova grupe navedena odredba prenesena s ograničenjima koja umanjuju mogućnost poreznih obveznika iz drugih država članica da u vlastitoj državi članici primijene odgovarajuće izuzeće od poreza na dodanu vrijednost?

3. Je li dopušteno primijeniti izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive na usluge u državi članici primatelja usluga, obveznika poreza na dodanu vrijednost, kad je pružatelj usluga, također obveznik poreza na dodanu vrijednost, u drugoj državi članici primijenio porez na dodanu vrijednost na te usluge u skladu s općim uređenjem, odnosno smatrajući da se porez na dodanu vrijednost za takve usluge duguje u državi članici njihova primatelja, u skladu s člankom 196. Direktive?

4. Treba li „nezavisnu grupu osoba” u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive smatrati zasebnom pravnom osobom, čije se postojanje mora dokazati pomoću posebnog sporazuma o osnivanju nezavisne grupe osoba?

   Ako je odgovor na ovo pitanje da se nezavisna grupa ne treba smatrati zasebnim subjektom, treba li nezavisnu grupu osoba smatrati grupom povezanih poduzetnika u kojoj oni, u sklopu svoje uobičajene ekonomske aktivnosti, međusobno pružaju usluge potpore za obavljanje svojih komercijalnih aktivnosti te može li se postojanje takve grupe dokazati pomoću sklopljenih ugovora o uslugama ili dokumentacijom o cijenama prijenosa?

5. Može li država članica ograničiti pravo poreznog obveznika da koristi izuzeće od poreza na dodanu vrijednost predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive kad je porezni obveznik na transakcije primijenio dodatni porez u skladu sa zakonodavstvom u području izravnog oporezivanja države članice u kojoj ima poslovni nastan?

6. Je li izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive primjenjivo na usluge koje se primaju iz trećih zemalja? Drugim riječima, može li član nezavisne grupe osoba, u smislu navedene odredbe direktive, koji unutar grupe pruža usluge drugim njezinim članovima, biti porezni obveznik iz treće zemlje?

13. O tim su pitanjima pisano mišljenje dali DNB Banka, Helenska Republika, Republika Latvija, Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Mađarska, Republika Poljska, Portugalska Republika, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske te Europska komisija. Na raspravi od 30. lipnja 2016. sudjelovale su DNB Banka, Republika Latvija, Savezna Republika Njemačka, Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska, Ujedinjena Kraljevina i Komisija.

V – Pravna ocjena

14. Kako je sud koji je uputio zahtjev naveo, u latvijskom je pravu tek nakon 1. siječnja 2014. donesena odredba za prenošenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Međutim, sud koji je uputio zahtjev polazi od toga da je članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u proizvodio prije tog trenutka izravan učinak u korist DNB Banke. Radi odlučivanja u glavnom postupku stoga smatra potrebnim tumačenje te odredbe.

A – Izravni učinak izuzeća

15. Najprije je potrebno preispitati pretpostavku suda koji je uputio zahtjev o izravnom učinku članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

16. Prema ustaljenoj sudskoj praksi pojedinci se izravno mogu pozvati na odredbu direktive koju država članica nije prenijela u nacionalno pravo, ako je odredba sadržajno bezuvjetna i dovoljno jasna [7].

17. Prema ustaljenoj sudskoj praksi odredba prava Unije sadržajno je bezuvjetna ako određuje obvezu koja nije povezana ni sa kakvim uvjetom i za njezinu provedbu ili učinak nije potrebna nikakva daljnja mjera tijela Unije ili države članice [8].

18. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u prije svega je sadržajno bezuvjetna u mjeri u kojoj državama članicama ne ostavlja izbor hoće li to izuzeće predvidjeti u nacionalnom pravu, već ih na to obvezuje [9].

19. Međutim, Sud je nedavno u jednoj presudi prvi put negirao sadržajnu bezuvjetnost odredbe Direktive o PDV-u uz obrazloženje da ona zahtijeva, iako to njezin tekst izričito ne predviđa, daljnju konkretizaciju kroz nacionalne pravne propise [10].

7 Vidjeti, između ostalog, presude od 19. siječnja 1982., Becker, 8/81 (EU:C:1982:7, t. 25.), od 22. lipnja 1989., Costanzo, 103/88 (EU:C:1989:256, t. 29.), od 10. rujna 2002., Kügler, C-141/00 (EU:C:2002:473, t. 51.), i od 7. srpnja 2016., Ambisig, C-46/15 (EU:C:2016:530, t. 16.); vidjeti presudu od 4. prosinca 1974., Van Duyn, 41/74 (EU:C:1974:133, t. 12.).

8 Vidjeti između ostalog presude od 23. veljače 1994., Comitato di coordinamento per la difesa della cava i dr., C-236/92 (EU:C:1994:60, t. 9.), od 26. listopada 2006., Pohl-Boskamp, C-317/05 (EU:C:2006:684, t. 41.), od 1. srpnja 2010., Gassmayr, C-194/08 (EU:C:2010:386, t. 45.), od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13 (EU:C:2014:328, t. 32.), i od 7. srpnja 2016., Ambisig, C-46/15 (EU:C:2016:530, t. 17.).

9 Vidjeti u tom smislu o drugom izuzeću presudu od 28. studenoga 2013., MDDP, C-319/12 (EU:C:2013:778, t. 49.).

10 Presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 50.)

20. Savezna Republika Njemačka točno je navela da je za prenošenje potrebno ispitivanje i izbor dopuštenih sektora od strane nacionalnog zakonodavca. Predmetna nadležna nacionalna tijela nisu u mogućnosti odlučiti je li u svakom pojedinačnom slučaju došlo do narušavanja tržišnog natjecanja koje isključuje izuzeće. Iz tog razloga nije moguć izravni učinak članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

21. Navedena odluka Suda odnosi se na odredbu (članak 11. Direktive o PDV-u) koja implicira izbor država članica, a prilikom čije je primjene potrebno doraditi više neodređenih pravnih pojmova. Međutim, to nije slučaj s izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

22. (Negativni) kriterij „narušavanje tržišnog natjecanja" je utoliko „samo" neodređeni pravni pojam u pogledu kojeg je potrebno, prema mišljenju Suda, ispitati može li grupa biti sigurna da će i bez izuzeća zadržati svoje članove [11]. To se ispitivanje mora provesti u svakom pojedinačnom slučaju i ne može se unaprijed odrediti apstraktno za pojedine sektore. Slijedom navedenog, odredba ne otvara nacionalnom zakonodavcu apstraktan manevarski prostor te je članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u u tom pogledu također bezuvjetan.

23. Odredba treba biti dovoljno određena da bi imala izravni učinak. Prema sudskoj praksi to je slučaj „ako ona nedvosmislenim riječima utvrđuje obvezu" [12]. Tekst direktive za to mora biti dovoljno jasan [13].

24. Kao što je prethodno pojašnjeno, (negativni) kriterij „narušavanja tržišnog natjecanja" je „samo" jedan neodređeni pravni pojam, čije se pretpostavke trebaju ispitati. Utoliko je tekst direktive također dovoljno jasan.

25. Pored toga, Sud je već potvrdio izravni učinak u vezi s člankom 13. stavkom 1. Direktive o PDV-u koji također uvjetuje oporezivanje javnopravnog tijela, između ostaloga, nastankom narušavanja tržišnog natjecanja [14]. Nije u suprotnosti s njezinim izravnim učinkom i kada takva pretpostavka zahtijeva ocjenu gospodarskih čimbenika [15].

26. Nadalje, Ujedinjena Kraljevina želi prije svega osporiti izravni učinak članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, iz razloga što bi države članice trebale donijeti daljnje odredbe o pravnom obliku grupe i pretpostavkama za članstvo.

27. Međutim takvo mišljenje također ne mogu prihvatiti. Doista se ne može izravno primijeniti odredba direktive koja državama članicama daje široki manevarski prostor. Međutim, kriterij za izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne ostavlja nikakav prostor državama članicama u pogledu pravnog oblika grupe i pretpostavaka za članstvo.

11 Vidjeti presudu od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 59.).

12 Presude od 23. veljače 1994., Comitato di coordinamento per la difesa della cava i dr., C-236/92 (EU:C:1994:60, t. 10.), od 17. rujna 1996., Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio i dr., C-246/94 do C-249/94 (EU:C:1996:329, t. 19.), od 29. svibnja 1997., Klattner, C-389/95 (EU:C:1997:258, t. 33.), i od 1. srpnja 2010., Gassmayr, C-194/08 (EU:C:2010:386, t. 45.)

13 Vidjeti, između ostaloga, presude od 25. siječnja 1983., Smit Transport, 126/82 (EU:C:1983:14, t. 11.), od 4. prosinca 1997., Kampelmann i dr., C-253/96 do C-258/96 (EU:C:1997:585, t. 38.), od 9. rujna 2004., Meiland Azewijn, C-292/02 (EU:C:2004:499, t. 61.), od 19. prosinca 2012., Orfey, C-549/11 (EU:C:2012:832, t. 53.), i od 6. listopada 2015., T-Mobile Czech Republic i Vodafone Czech Republic, C-508/14 (EU:C:2015:657, t. 53.).

14 Vidjeti podstavak 2. odredbe, koji odgovara članku 4. stavku 5. podstavku 2. Šeste direktive.

15 Vidjeti presude od 17. listopada 1989., Comune di Carpaneto Piacentino i dr. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 32. i 33.) te od 8. lipnja 2006., Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, t. 31.) o članku 4. stavku 5. podstavku 2. Šeste direktive.

28. U tom smislu propis ne sadržava ni eksplicitno ovlaštenje država članica za utvrđivanje definicija, niti ono implicitno proizlazi iz predmetnog nacionalnog građanskog prava. Prema ustaljenoj sudskoj praksi potrebno je u okviru, između ostaloga, izuzeća koja su sada utvrđena u članku 132. Direktive o PDV-u, spriječiti primjenu sustava PDV-a koja se razlikuje od jedne do druge države članice [16]. Jednako tako kao što se kod članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u prema ustaljenoj sudskoj praksi pojam vlasništva ne smije odnositi na oblike koji postoje u nacionalnom pravu [17], ne smije se ni za definiciju grupe i pretpostavki za članstvo pozivati na nacionalno pravo.

29. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u udovoljava tako zahtjevu određenosti te je također dostatno precizan za stvaranje izravnog učinka [18].

30. Budući da je sukladno tomu članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u (sadržajno) bezuvjetan i dostatno određen, on proizvodi izravan učinak.

B – Prethodna pitanja pojedinačno

1. Četvrto prethodno pitanje: definicija nezavisne grupe

31. Od ukupno šest prethodnih pitanja prvo će se odgovoriti na četvrto pitanje jer je ono u ovom slučaju od primarne važnosti za područje primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

32. Naime, sud koji je uputio zahtjev svojim četvrtim prethodnim pitanjem želi znati mora li nezavisna grupa osoba u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u biti samostalni pravni subjekt ili također može, kao što je slučaj u glavnom postupku, nastati iz koncerna društava čija si društva međusobno pružaju usluge.

33. U tom smislu potrebno je prvo utvrditi da grupa u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) 132. Direktive o PDV-u mora kao takva biti porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive o PDV-u.

34. Naime, Sud je već sukladno tomu u pogledu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u utvrdio da iz razloga neophodno potrebnog uskog tumačenja izuzeća iz prava o PDV-u [19] tumačenje te odredbe koje prelazi njezin nedvosmislen tekst nije u skladu sa svrhom te odredbe [20]. Iz teksta proizlazi da navedena grupa ispunjava kriterij „nezavisna” i kao takva pruža usluge te je se stoga treba razlikovati u pogledu PDV-a od njezinih članova.

35. Budući da se tako izuzeće primjenjuje samo na usluge koje pruža sama grupa, a ne njezini članovi, ona mora biti porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive o PDV-u. U suprotnom prema članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u ne bi postojale oporezive usluge grupe koje bi se mogle izuzeti. Oporezive su samo one usluge koje pruža ”porezni obveznik kao takav”.

16 Vidjeti, između ostalog, presude od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 15.), od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 15.), od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12 (EU:C:2013:95, t. 17.), i od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, t. 17.).

17 Vidjeti, između ostalog, presude od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 7.), od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 62.), i od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 51.).

18 Vidjeti presudu od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 58. do 65.).

19 Vidjeti o tom načelu koje je nakon toga ponavljano u ustaljenoj sudskoj praksi primjerice presude od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, t. 19.), od 16. rujna 2004., Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, t. 25.), i do 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, t. 18.).

20 Presuda od 15. lipnja 1989., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, t. 13. i 14.) o članku 13. dijelu A stavku 1. točki (f) Šeste direktive.

36. Bilo bi drugačije kada bi cilj članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u bio zaštititi opseg poreznog oslobođenja odnosno neoporezivanja aktivnosti članova grupe, u kojem sama suradnja takvih poreznih obveznika (ili također onih izuzetih od poreza) ne bi imala za posljedicu daljnje opterećenje PDV-om. To bi onda moglo objasniti zbog čega grupa mora pružati članovima usluge koje su izravno potrebne za obavljanje neoporezovane aktivnosti, a smije tražiti samo točnu naknadu odnosnih udjela u troškovima tih usluga.

37. Ipak, tekst članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, koji treba usko tumačiti, jednostavno govori o pružanju od strane grupe usluga koje se trebaju izuzeti, a koje su, kako sam navela u mišljenju u predmetu Komisija/Luksemburg [21], oporezive samo ako se pružaju od strane poreznog obveznika u smislu članka 9. Direktive o PDV-u.

38. Međutim, nezavisna grupa ne mora biti pravna osoba. Naime, Sud je u više navrata potvrdio da vlastita pravna osobnost nije pretpostavka da bi se netko smatrao poreznim obveznikom u smislu članka 9. Direktive o PDV-u [22]. U tu je svrhu odlučujuće samo obavlja li osoba odnosno grupa osoba ili kapitala gospodarsku aktivnost „samostalno" u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.

39. Sud se u svojoj sudskoj praksi u vezi s kriterijem samostalnosti prema članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u do sada bavio različitim situacijama u kojima je uvijek bilo upitno je li neka osoba ili skupina imovine bila podređena u odnosu na drugog poreznog obveznika, te time nesamostalno obavljala aktivnost izravno ili na odgovarajući način primjenjujući članak 10. Direktive o PDV-u. Tema je bila samostalnost osobe naspram njezina nalogodavca [23], samostalnost članova društava naspram društva [24] i samostalnost organizacijskih jedinica naspram samoj organizaciji [25].

40. Upravo posljednje navedena sudska praksa o organizacijskim jedinicama primjenjiva je na ovaj slučaj. Naime, grupa bi u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u trebala nuditi svojim članovima zajedničku strukturu suradnje [26], koja je stoga organizacijski nezavisna. Sud je organizacijskim jedinicama negirao samostalnost posebno u slučajevima kada ne mogu raspolagati vlastitom imovinom [27]. Koncern kao takav, dakle grupa više samostalnih društava samo prema udjelima koji među njima postoje, ne može raspolagati vlastitom imovinom. Koncern kao takav time u biti ne predstavlja poreznog obveznika u smislu članka 9. stavka 1., niti stoga može biti nezavisna grupa u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

41. To se tumačenje potvrđuje postojanjem posebne odredbe članka 11. Direktive o PDV-u. Sukladno njemu države članice mogu „smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama". Sama bi ta odredba trebala poslužiti tomu da se povezana društva smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom te da se slijedom toga usluge unutar koncerna oslobode od plaćanja PDV-a.

21 Vidjeti moje mišljenje od 6. listopada 2016. u predmetu C-274/15, t. 49. i dalje.

22 Vidjeti presude od 27. siječnja 2000., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, t. 8.), i do 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 28.); vidjeti u tom smislu također presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 37.), u mjeri u kojoj se čini primjenjivom na članak 9. Direktive o PDV-u.

23 Presude od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161), od 25. srpnja 1991., Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), i od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska (C-154/08, EU:C:2009:695)

24 Presude od 27. siječnja 2000., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), i od 18. listopada 2007., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615)

25 Presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), odnosno od 17. rujna 2014., Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), o podružnici društva, te od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), o općinskom tijelu

26 Presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37.)

27 Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika Jääskinena u predmetu Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, br. 46.) te presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 38.); vidjeti usto presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 37.), i od 17. rujna 2014., Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 26.), koje se usredotočuju na vlastiti kapital društva.

42. Pod određenim se okolnostima samostalno društvo s više imatelja udjela unutar nekog koncerna zaista može kvalificirati kao nezavisna grupa. Izuzeće se tada odnosi samo na usluge nekog društva kada ih pružaju svojim imateljima udjela jer članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u oslobađa samo one usluge koje grupa pruža svojim članovima, a ne obrnuto. Međutim, takve usluge nisu predmet glavnog postupka, tako da je u tom smislu suvišno daljnje ispitivanje.

43. Iz tog se razloga izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne primjenjuje *a priori* na slučaj kao što je onaj iz glavnog postupka jer nezavisna grupa ne pruža usluge svojim članovima u smislu kriterija iz odredbe.

44. Kao odgovor na četvrto prethodno pitanje potrebno je sukladno tomu utvrditi da nezavisna grupa osoba u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) nije pravna osoba, ali mora biti porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u. Tu pretpostavku koncern koji se sastoji od povezanih društava kao takav ne ispunjava.

2. Prvo, drugo, treće i šesto prethodno pitanje: primjena na „prekograničnu" grupu

45. Sud koji je uputio zahtjev prvim, drugim, trećim i šestim prethodnim pitanjem želi u konačnici znati može li se i pod kojim uvjetima izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u primijeniti i na prekograničnu grupu.

46. Polazi se od pretpostavke, kako je i Savezna Republika Njemačka prikazala, da se izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u uopće ne primjenjuje na poduzetnike koji pružaju izuzete financijske usluge u smislu članka 135. Direktive o PDV-u. Kako sam objasnila u svojem mišljenju u predmetu Aviva [28], to nije slučaj. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u se zbog svojeg položaja unutar strukture akta te zbog svoje povijesti nastanka odnosi samo na grupe poreznih obveznika koje prema članku 132. Direktive o PDV-u obavljaju samo neoporezive transakcije. U to ne spadaju financijske usluge.

47. Neovisno o tome također se iz Direktive o PDV-u ne može zaključiti da porezno izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ima prekograničnu primjenu. To proizlazi, kao što sam obrazložila u svojem mišljenju u predmetu Aviva [29], već iz Šeste direktive. Nadalje, to također proizlazi iz poteškoća kod ocjenjivanja kriterija iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u od strane više država članica. U konačnici bi porezni prihod neke države članice ovisio o (promjenjivim) okolnostima i ocjenama koje nisu provjerljive u drugim državama članicama (ili čak trećim zemljama). To bi stvaralo ogromne praktične probleme, kršilo načelo Unije o isključivoj nadležnosti oporezivanja država članica na njihovu području [30] te bi posljedično također moglo opravdati moguću povredu temeljnih sloboda primjenom Direktive o PDV-u.

3. Peto prethodno pitanje: dodatni porezni troškovi u iznosu od 5 %

48. Sud koji je uputio zahtjev petim prethodnim pitanjem želi u biti znati vrijedi li izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u također onda kada je porezni obveznik sukladno zahtjevu iz propisa o izravnom oporezivanju države članice u kojoj ima sjedište izračunao cijenu za svoje usluge na način da je uz nastale troškove dodatno zaračunao dodatni porez – u konkretnom slučaju u visini od 5 %.

28 Vidjeti moje današnje mišljenje u predmetu C-605/15, t. 19. i dalje.

29 Vidjeti moje današnje mišljenje u predmetu C-605/15, t. 36. i dalje.

30 Općenito o načelu teritorijalnosti vidjeti presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 46.), od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, t. 82. i dalje), presudu od 5. srpnja 2012., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 45. i 46.), o načelu teritorijalnosti u pravu o PDV-u vidjeti također presudu od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 42.).

49. Prema članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive o PDV-u dolazi do izuzeća za usluge neke grupe samo pod uvjetom da grupa od svojih članova potražuje „samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima”.

50. Ako se u ovom slučaju utvrdi da se potražuje više od troškova u smislu te odredbe, kako je naveo sud koji je uputio zahtjev, taj uvjet kriterija za izuzeće stoga nije ispunjen.

51. Situacija bi bila drugačija kada bi pojam troškova iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u također obuhvaćao troškovni element prihoda poduzetnika, koji je moguće vidljiv u obliku dodatnog poreza na stvarni trošak pružanja usluga. Međutim, to je vrlo dvojbeno. To je tumačenje prije svega suprotno tekstu odredbe na gotovo svim jezicima. „Naknada”[31] ili čak povrat novca[32] odnosno povratna naknada[33] u redovitoj jezičnoj uporabi obuhvaća samo navedeno, nikakav prihod. Osim toga, uzimanje u obzir prihoda poduzetnika u tom kontekstu nije u skladu sa svrhom izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, koju sam razložila u svojem mišljenju u predmetu Aviva[34]. Ona se sastoji u proširenju jednog drugog izuzeća na preliminarni stadij jer porezni obveznici međusobno surađuju iz razloga tržišnog natjecanja. Shvaćanje prihoda poduzetnika kao troškovnog elementa grupe ne ide u prilog otklanjanju negativnosti tržišnog natjecanja.

52. Stoga je na peto pitanje potrebno odgovoriti da se članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u ne primjenjuje ako je usluga plaćena protuuslugom koja prelazi iznos nastalih troškova. To je također slučaj kada se prema zahtjevu iz propisa o izravnom oporezivanju plaća samo paušalni dodatni porez.

VI – Prijedlog odluke

53. U svjetlu navedenog predlažem Sudu da na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Administratīvā apgabaltiesa (regionalni upravni sud, Latvija) skupno odgovori na sljedeći način:

1. Nezavisna grupa osoba u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) ne mora biti pravna osoba, ali mora biti porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u. Koncern povezanih društava kao takav ne ispunjava tu pretpostavku.

2. Članak 132. stavak 1. točka (f) u ovom kontekstu obuhvaća samo grupe poreznih obveznika koje obavljaju izuzete transakcije prema članku 132. stavku 1. Direktive o PDV-u. Stoga se članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u ne primjenjuje na grupe poduzeća koje pružaju financijske usluge.

3. Nezavisna grupa osoba može pružati izuzete usluge samo onim članovima na koje se primjenjuje isti, odnosno njezin pravni poredak.

4. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u ne primjenjuje se ako je usluga plaćena protuuslugom koja prelazi iznos nastalih troškova. To je također slučaj kada se prema zahtjevu propisa o izravnom oporezivanju plaća samo paušalni dodatni porez.

31 Engleski: „exact reimbursement”, francuski: „remboursement exact”, švedski: „ersättning”, španjolski: „reembolso exacto”; latvijski: „precīzi atmaksāt”, poljski: „zwrotu przypadającej”

32 Nizozemski: „terugbetaling”

33 Talijanski: „rimborso”, bugarski: „възстановяване […] разходи”, vidjeti, kako se čini, širu dansku verziju: „godtgørelse” koja se ustredotočuje na „naknadu štete”.

34 Vidjeti moje današnje mišljenje u predmetu C-605/15, t. 20. i 21.