Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

1. prosinca 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 4. stavak 4. drugi podstavak – Porezni obveznici – Mogućnost država članica da jedinstvenim poreznim obveznikom smatraju subjekte koji su neovisni s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama (‚PDV grupa') – Nacionalni propis koji određuje nositelja PDV grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika – Pojam ‚bliska povezanost financijskim vezama' – Nužnost da nositelj, uz većinski udio, ima i većinsko pravo glasa – Nepostojanje – Ocjena neovisnosti gospodarskog subjekta na temelju standardiziranih kriterija – Doseg"

U predmetu C-141/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 11. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 23. ožujka 2020., u postupku

Finanzamt Kiel

protiv

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb (izvjestitelj), T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, B. Richter, *Rechtsanwalt*,

– za njemačku vladu, J. Möller, S. Eisenberg i S. Heimerl, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Gentilija, *avvocato dello Stato*,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i R. Pethke, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 13. siječnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavaka 1. i 4. te članka 21. stavka 1. točke (a) i članka 21. stavka 3. Šeste direktive 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 (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2000/65/EZ od 17. listopada 2000. (SL 2000., L 269, str. 44.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Kiel (Porezna uprava u Kielu, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i Norddeutsche Gesellschafta für Diakonie mbH (u daljnjem tekstu: društvo NGD mbH), u vezi s oporezivanjem tog društva porezom na dodanu vrijednost (PDV) za porezno razdoblje 2005.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je od 1. siječnja 2007. stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, imajući u vidu datum nastanka činjenica u glavnom postupku, na njega se nastavlja primjenjivati Šesta direktiva.

4 Članak 4. Šeste direktive određivao je:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

[…]

4. Pojam ‚samostalno' korišten u stavku 1. isključuje iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos podređenosti u pogledu uvjeta rada, primitaka od rada i odgovornosti poslodavca.

Podložno savjetovanju predviđenom u članku 29., svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na području države koje su

neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

[…]" [neslužbeni prijevod]

5 Članak 21. Šeste direktive, naslovljen „Osobe koje su dužne platiti porez", u verziji koja proizlazi iz njezina članka 28.g, propisivao je:

„1. Prema unutarnjem sustavu, sljedeće su osobe dužne platiti [PDV]:

(a) porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga, osim u slučajevima iz točaka (b) i (c).

[…]

3. U situacijama navedenima u stavcima 1. i 2. države članice mogu odrediti da je za plaćanje poreza umjesto osobe koja ga je dužna platiti solidarno odgovorna druga osoba.

[…]" [neslužbeni prijevod]

Njemačko pravo

6 U članku 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG), propisuje se:

„(1) Poduzetnik je onaj koji samostalno obavlja neku industrijsku, trgovačku, obrtničku ili profesionalnu djelatnost. Poduzeće podrazumijeva sve industrijske, trgovačke ili profesionalne djelatnosti poduzetnika. Pod industrijskom, trgovačkom ili profesionalnom djelatnošću podrazumijeva se svaka trajna djelatnost koja se obavlja radi stjecanja prihoda, čak i u nedostatku namjere stjecanja dobiti ili ako skupina osoba obavlja svoje djelatnosti samo u odnosu na svoje članove.

(2) Industrijska, trgovačka, obrtnička ili profesionalna djelatnost ne obavlja se samostalno:

[…]

2. kada ukupne stvarne okolnosti pokazuju da je pravna osoba financijski, gospodarski i organizacijski integrirana u poduzeće nositelja grupe (porezna grupa). Učinci porezne grupe ograničavaju se na interne isporuke između sastavnih jedinica poduzeća u toj državi. Te sastavne jedinice trebaju se smatrati jednim poduzećem. Ako se upravni odbor nositelja grupe nalazi u inozemstvu, ekonomski najvažnija poslovna jedinica poduzeća u toj državi smatra se poduzetnikom.

[…]"

7 U skladu s člankom 13.a stavkom 1. tog zakona:

„Porez je dužan platiti:

1. u slučajevima iz članka 1. stavka 1. točke 1. i članka 14.c stavka 1., poduzetnik;

[…]”

8 U članku 73. Abgabenordnunga (Porezni zakonik), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: AO), određuje se:

„Organski povezano društvo dužno je platiti nositeljeve poreze za koje je, u poreznom smislu, relevantna porezna grupa koju čine. […]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 NGD mbH društvo je s ograničenom odgovornošću osnovano u skladu s njemačkim pravom na temelju javnobilježničkog akta od 29. kolovoza 2005., čiji članovi – A, javnopravno tijelo i C e.V., registrirana udruga – drže udjele od 51 % odnosno 49 %. Tijekom 2005. godine direktor tog društva ujedno je bio i direktor tijela A te izvršni predsjednik udruge C e.V.

10 U skladu s člankom 7. stavkom 2. statuta društva NGD mbH, kojim se uređuju sastav skupštine i glasačka prava:

„Skupštinu čine članovi odbora za djelatnosti podrške tijela A i članovi glavnog odbora udruge C e.V. Svaki član raspolaže sa sedam glasova i imenuje do sedam svojih predstavnika u skupštini, koji za to društvo djeluju isključivo na dobrovoljnoj osnovi. Ne dirajući time u odredbe koje slijede, svaki predstavnik ima jedan glas i izjašnjava se u skladu sa svojom stručnom ocjenom, pri čemu u tom pogledu nije vezan uputama člana koji ga je imenovao.

Iznimka od navedenog vrijedi isključivo za odluke koje se izravno odnose na udjele koje je svaki od članova stavio na raspolaganje društvu. U tom slučaju glasanje se može obaviti samo skupno, za člana, pri čemu su predstavnici vezani uputama člana koji ih je imenovao. Ako se predstavnici ne mogu sporazumjeti oko načina glasovanja, smatra se da je sedam glasova za tog člana dano na način na koji je glasala većina predstavnika koje je on imenovao”.

11 Na sjednici skupštine održanoj 1. prosinca 2005. odlučeno je da se izmijeni statut društva NGD mbH i da se tekst njegova članka 7. stavka 2. drugog podstavka oblikuje na sljedeći način:

„Iznimka od navedenog vrijedi isključivo za odluke koje se izravno odnose na udjele koje je svaki od članova stavio na raspolaganje društvu odnosno za odluke za koje neki od članova zatraži skupno glasovanje. U tom slučaju glasovanje se može obaviti samo skupno, za člana, pri čemu su predstavnici vezani uputama člana koji ih je imenovao. Ako se predstavnici ne mogu sporazumjeti oko načina glasovanja, smatra se da je sedam glasova za tog člana dano na način na koji je glasala većina predstavnika koje je on imenovao. U slučaju skupnog glasovanja, glasovi se vrednuju u skladu s udjelom u društvu”.

12 Međutim, u skladu s pojašnjenjima koja je dao sud koji je uputio zahtjev, navedena izmjena stupila je na snagu tek nakon sjednice skupštine održane 9. prosinca 2010., kada je tako izmijenjeni statut potvrđen novim javnobilježničkim aktom i upisan u registar trgovačkih društava.

13 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi to da je u okviru revizije društva NGD mbH koju je proveo vanjski revizor on zaključio da u poreznom razdoblju o kojem je riječ navedeno društvo nije bilo financijski integrirano s nositeljem A. Stoga se nije moglo smatrati da ti subjekti čine „poreznu grupu" u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a, kojemu je cilj u njemačkom pravu provesti mogućnost predviđenu u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive.

14 Taj je zaključak bio motiviran činjenicom da, s obzirom na odredbe članka 7. statuta društva NGD mbH, ni u njegovoj prvotnoj ni izmijenjenoj verziji, tijelo A nije imalo većinsko pravo glasa, zbog čega nije moglo nametati odluke spomenutom društvu, čak i bez obzira na to što je držalo većinski udio od 51 % u kapitalu društva. Slijedom navedenog, promet koji je ostvarilo to društvo po redovnoj poreznoj stopi u poslovanju s trećima, na temelju usluga koje je pružilo tijelo A treba, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, zaračunati društvu NGD mbH, u njegovu svojstvu „poduzetnika" u smislu članka 2. stavka 1. UStG-a.

15 Porezna je uprava odlukom od 30. svibnja 2014. prihvatila zaključak vanjskog revizora.

16 Budući da je prigovor društva NGD mbH na tu odluku odbijen odlukom Porezne uprave od 3. veljače 2017., navedeno je društvo podnijelo tužbu protiv te odluke.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Financijski sud Schleswig-Holsteina, Njemačka) prihvatio je tužbu presudom od 6. veljače 2018. i ocijenio da je ispunjen uvjet koji se tiče financijske integracije s nositeljem A kako na temelju izmijenjene tako i na temelju prvotne verzije statuta društva NGD mbH, koja je bila na snazi u spornom poreznom razdoblju.

18 U tom pogledu spomenuti je sud zaključio da iz sudske prakse Suda proizlazi da odnos podređenosti društva organski integriranog s nositeljem nije nužan uvjet za stvaranje grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama (u daljnjem tekstu: PDV grupa) (presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 44. i 45.) i da stoga zahtjev koji je postavila porezna uprava, a koji se odnosi na to da nositelj mora, uz većinski udio u kapitalu, imati i većinsko pravo glasa u ostalim subjektima koji su članovi porezne grupe, prelazi ono što je nužno za postizanje ciljeva namijenjenih sprečavanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja.

19 Porezna uprava podnijela je protiv te presude kasacijsku žalbu (*Revision*) Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka), ističući postojanje povrede članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a, koja se temelji na nepostojanju financijske integracije društva NGD mbH s nositeljem A.

20 Sud koji je uputio zahtjev najprije naglašava to da bi kasacijska žalba (*Revision*) bila osnovana da se glavni postupak mora ocjenjivati isključivo s obzirom na primjenjivo nacionalno pravo, imajući u vidu činjenicu da se u tom pravu kvalifikacija porezne grupe uvjetuje financijskom integracijom, koja zahtijeva da nositelj ima većinsko pravo glasa. Navedeni sud pojašnjava da se, čak i nakon presude od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496), u skladu sa sudskom praksom Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), nastavlja postavljati zahtjev utemeljen na članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici UStG-a, koji se tiče odnosa nadređenosti i podređenosti i koji se sada kvalificira kao „integracija uz prava intervencije".

21 Nadalje, iz sudske prakse Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) proizlazi to da se u nacionalnom pravu porezni dug prenosi na nositelja, koji mora moći osigurati to da se promet koji je ostvario svaki od subjekata koji su članovi porezne grupe pravilno oporezuje. Na taj način nositelj mora djelovati kao onaj koji ubire PDV u pogledu svih usluga koje ti subjekti pružaju trećim osobama i jedini je koji može sastaviti poreznu prijavu za sve spomenute subjekte.

22 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev naglašava da u okviru ispitivanja koje je dužan provesti na temelju članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a mora uzeti u obzir i primijeniti *per se* okolnost da se, u skladu s tom odredbom, za gospodarske i profesionalne djelatnosti subjekata integriranih s nositeljem porezne grupe, koji su njezini članovi, ne smatra da se obavljaju samostalno. Na taj način, ukupan promet koji su ostvarili navedeni subjekti pripisuje se nositelju, koji je dužan platiti PDV na taj ukupan promet.

23 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji o sukladnosti nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku s člankom 4. stavkom 4. prvim podstavkom Šeste direktive, kako ga tumači Sud, s obzirom na, među ostalim, zahtjev koji se tiče odnosa nadređenosti i podređenosti, sadržan u tom propisu.

24 Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da iz sudske prakse Suda proizlazi da je u slučaju ocjene o postojanju PDV grupe potonja ta koja je dužna platiti PDV na promet koji su ostvarili svi njezini članovi (presude od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 20. i od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 29., 35. i 37. te izreka), izjednačavanje navedene grupe s jedinstvenim poreznim obveznikom u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive isključuje mogućnost da njezini članovi, uključujući i nositelja, nastave podnositi prijave PDV-a i poistovjećivati se s pojedinačnim poreznim obveznicima.

25 U slučaju da Sud mora odlučiti da se članku 4. stavku 4. Šeste direktive protivi praksa koja se sastoji od toga da se kao jedinstveni porezni obveznik odredi član PDV grupe, to jest njezin nositelj, a ne sâma ta grupa, postavlja se pitanje može li subjekt koji je njezin član istaknuti moguću neusklađenost nacionalnog prava s pravom Unije. U tom pogledu, iako podsjeća da iz presude od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496), proizlazi da članak 4. stavak 4. Šeste direktive nema izravan učinak, sud koji je uputio zahtjev pita se može li se spomenuti subjekt eventualno u tu svrhu pozvati na članak 21. stavak 1. točku (a) te direktive.

26 Navedeni sud usto dvoji o razini propisanih zahtjeva u okviru ocjene koju mora provesti kako bi utvrdio je li u ovom slučaju zadovoljen kriterij financijske integracije na temelju članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a. Konkretno, on se pita treba li taj kriterij tumačiti na način da se njime zahtijeva da nositelj porezne grupe, uz većinski udio u kapitalu subjekata koji su njezini članovi, ima i većinsko pravo glasa u njima.

27 Taj sud naglašava, s tim u vezi, da – u skladu s primjenjivim nacionalnim pravilima – nositelj porezne grupe može, po potrebi, pred sudom istaknuti svoje pravo da od ostalih njezinih članova zatraži novčanu naknadu kako bi osigurao da se u okviru postojećih odnosa unutar grupe porezni teret na ime PDV-a rasporedi među tim članovima na način koji odgovara prometu svakog od njih.

28 Sud koji je uputio zahtjev također dvoji o tome može li se njemački sustav porezne grupe (*Organschaft*) eventualno alternativno opravdati člankom 4. stavkom 1. Šeste direktive u vezi s njezinim člankom 4. stavkom 4. prvim podstavkom. Ako bi to bio slučaj, kasacijska žalba (*Revision*) porezne uprave bila bi osnovana, neovisno o odgovorima na prva tri prethodna pitanja.

29 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev u biti smatra da se ne može isključiti mogućnost da se odredbama navedenima u prethodnoj točki opravdaju vrlo strogi kriteriji koje, za potrebe ocjene postojanja porezne grupe, sadržava zahtjev podređenosti subjekata članova porezne grupe njezinu nositelju, propisan u njemačkom pravu.

30 Naime, s obzirom na činjenicu da se u skladu s primjenjivim nacionalnim pravilima smatra da ti subjekti nemaju vlastitu volju jer se nalaze u odnosu podređenosti prema nositelju porezne grupe čiji su članovi, treba smatrati da navedeni subjekti ne ispunjavaju uvjet neovisnosti u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, države članice imaju pravo zaključiti da se subjekti koji ne ispunjavaju kriterije neovisnosti ne mogu smatrati poreznim obveznicima te se njihov promet i, posljedično, odgovarajući PDV moraju pripisati nositelju, s obzirom na postojeći odnos podređenosti tih subjekta potonjemu.

31 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome jesu li države članice doista ovlaštene da utvrde, razvrstavanjem, slučajeve u kojima valja smatrati da subjekti o kojima je riječ nemaju vlastitu volju te stoga nisu neovisni u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive.

32 S tim u vezi, on pojašnjava da njemačko ustavno pravo daje nacionalnom zakonodavcu takvu ovlast razvrstavanja, koja se opravdava činjenicom da, s obzirom na to da utvrđivanje svojstva poreznog obveznika podrazumijeva financijske troškove, subjekti kojima se priznaje to svojstvo moraju moći sa sigurnošću znati koje su njihove porezne obveze. Nadalje, razvrstavanje koje na taj način provodi njemački zakonodavac može se opravdati tumačenjem članka 4. stavka 4. prvog podstavka Šeste direktive izvedenim s obzirom na kontekst i povijest nastanka te odredbe.

33 Kada je riječ o potonjem, sud koji je uputio zahtjev smatra da valja uzeti u obzir, osim toga, činjenicu da je Prilog A Drugoj direktivi Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., L 71, str. 1303.) [neslužbeni prijevod] navodno poslužio tomu da se u pravu Unije ozakoni već postojeći njemački sustav porezne grupe, kako bi ga ta država članica mogla zadržati.

34 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3. [Šeste direktive] tumačiti na način da te odredbe dopuštaju državi članici da umjesto PDV grupe (grupa koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom (‚*Organkreis*')) kao poreznog obveznika odredi člana te grupe (njezina nositelja)?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje niječan: je li u tom slučaju moguće pozivati se na članak 4. stavak 4. drugi podstavak u vezi s člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3. [Šeste direktive]?

3. Treba li prilikom ocjene koju je potrebno provesti u skladu s točkom 46. presude od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 44. i 45.), to jest ocjene toga čini li zahtjev financijske integracije sadržan u članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici [UStG-a] dopuštenu mjeru koja je nužna i primjerena za postizanje ciljeva namijenjenih sprečavanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja, primijeniti restriktivan ili ekstenzivan kriterij?

4. Treba li članak 4. stavak 1. i članak 4. stavak 4. prvi podstavak [Šeste direktive] tumačiti na način da te odredbe dopuštaju državi članici da smatra da neka osoba nije neovisna u smislu članka 4. stavka 1. te direktive ako je financijski, gospodarski i organizacijski tako integrirana u poduzeće drugog poduzetnika (nositelja grupe) da potonji u odnosu na tu osobu može ostvarivati svoju volju i time tu osobu spriječiti da u svojem postupanju odstupa od njega?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

35 Njemačka vlada ponajprije tvrdi da prvo, drugo i četvrto pitanje treba proglasiti nedopuštenima jer ta pitanja nisu relevantna za donošenje odluke u glavnom postupku, s obzirom na to da se on odnosi isključivo na to postoji li između društva NGD mbH i nositelja A dovoljna razina financijske integracije u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a u vezi s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive.

36 Spomenuta vlada smatra da se problematika koja je u osnovi ostalih prethodnih pitanja otvara isključivo u slučaju potvrdnog odgovora na to pitanje, što bi u biti značilo da navedena dva subjekta valja smatrati sastavnicama PDV grupe, što ta vlada osporava.

37 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru njegove suradnje s nacionalnim sudovima uspostavljene u članku 267. UFEU-a, isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, kad se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je u pravilu dužan odgovoriti na njih (vidjeti osobito presudu od 22. rujna 2016., Microsoft Mobile Sales International i dr., C-110/15, EU:C:2016:717, t. 18. i navedenu sudsku praksu).

38 Sud može odbiti odgovoriti na prethodno pitanje nacionalnog suda samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (vidjeti osobito presudu od 22. rujna 2016., Microsoft Mobile Sales International i dr., C-110/15, EU:C:2016:717, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

39 Međutim, to u ovom slučaju nije tako jer prvo, drugo i četvrto pitanje koja su postavljena Sudu i koja se, nadalje, tiču tumačenja prava Unije, nisu hipotetska te je utvrđena veza s činjeničnim stanjem glavnog postupka, s obzirom na to da se ta pitanja odnose na tumačenje odredbi prava Unije koje su od presudne važnosti za donošenje odluke u glavnom predmetu, kao što to izričito navodi sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci.

40 Konkretno, pitanje jesu li s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive usklađeni, s jedne strane, zahtjevi iz njemačkih propisa koji se tiču određivanja PDV grupe kao jedinstvenog poreznog obveznika i, s druge strane, način na koji se u tim propisima shvaća nepostojanje neovisnosti subjekata koji su članovi te grupe u odnosu na njezina nositelja relevantno je za donošenje odluke u glavnom postupku jer će o tome ovisiti treba li prihvatiti kasacijsku žalbu (*Revision*) porezne uprave.

41 Iz toga slijedi da su prvo, drugo i četvrto postavljeno pitanje dopušteni.

Meritum

Prvo pitanje

42 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da mu se protivi to da država članica kao jedinstvenog obveznika PDV-a odredi člana PDV grupe, to jest njezina nositelja, a ne sâmu tu grupu.

43 Valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom praksom Suda, pri tumačenju odredbe prava Unije u obzir treba uzeti ne samo njezin tekst nego i njezin kontekst te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti osobito presudu od 24. veljače 2022., Airhelp (Kašnjenje zamjenskog leta), C-451/20, EU:C:2022:123, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

44 U tom pogledu, iz teksta članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive proizlazi da on dopušta svakoj državi članici da više subjekata smatra jedinstvenim poreznim obveznikom kada oni imaju poslovni nastan na državnom području te iste države članice i kada su, iako neovisni s pravnog stajališta, međusobno blisko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. U skladu s tekstom tog članka, nema drugih uvjeta za njegovu primjenu. U njemu se ne predviđa ni mogućnost da države članice gospodarskim subjektima odrede neke druge uvjete za stvaranje PDV grupe (vidjeti u tom smislu presudu od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

45 Provedba sustava uspostavljenog u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive podrazumijeva to da se u nacionalnim propisima donesenima na temelju te odredbe omogući subjektima koji su povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama to da se prestanu smatrati različitim obveznicima PDV-a i da se prema njima postupa kao prema jedinstvenom poreznom obvezniku. Na taj način, kada država članica primjenjuje spomenutu odredbu podređeni subjekt odnosno subjekti, u smislu te iste odredbe, ne mogu se smatrati različitim poreznim obveznicima u smislu članka 4. stavka 1. Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

46 Iz toga proizlazi da izjednačavanje s jedinstvenim poreznim obveznikom na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive isključuje mogućnost da članovi PDV grupe nastave odvojeno podnositi prijave tog poreza i poistovjećivati se – unutar i izvan svoje grupe – s poreznim obveznicima s obzirom na to da je isključivo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi navedene prijave. Prema tome, navedena odredba, u situaciji u kojoj je država članica

primjenjuje, nužno podrazumijeva to da se nacionalnim propisom za prenošenje osigura jedinstvenost poreznog obveznika i grupi dodijeli samo jedan PDV broj (presuda od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19. i 20.).

47 Iz toga slijedi da u takvoj situaciji treba smatrati da usluge koje je treća osoba pružila članu PDV grupe nisu, u svrhu obračuna tog poreza, pružene tom članu, nego PDV grupi kojoj on pripada (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2020., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

48 Kada je riječ o kontekstu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, ni iz te odredbe ni iz sustava uspostavljenog tom direktivom ne proizlazi to da je riječ o iznimnoj ili posebnoj odredbi koju bi trebalo usko tumačiti. Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, uvjet koji se tiče postojanja bliske povezanosti financijskim vezama ne može se usko tumačiti (vidjeti po analogiji, kada je riječ o članku 11. Direktive o PDV-u, presude od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 36. i od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 45.).

49 Kada je riječ o ciljevima koji se nastoje postići člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, valja podsjetiti najprije na to da iz obrazloženja prijedloga Komisije [COM(73) 950 final) koji je doveo do donošenja Šeste direktive proizlazi da je zakonodavac Unije, donošenjem te odredbe, želio omogućiti državama članicama da sustavno ne povezuju 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 (vidjeti u tom smislu presude od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37. i navedenu sudsku praksu i od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

50 U tom pogledu, iako u Šestoj direktivi nisu postojale – sve do stupanja na snagu trećeg podstavka njezina članka 4. stavka 4., koji je unesen Direktivom Vijeća 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. o izmjenama Direktive 77/388/EEZ u pogledu određenih mjera za pojednostavljenje postupka obračuna poreza na dodanu vrijednost i za borbu protiv utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja te o ukidanju određenih odluka kojima se odobravaju izuzeća (SL 2006., L 221, str. 9.) [neslužbeni prijevod] – izričite odredbe koje bi države članice ovlašćivale na donošenje potrebnih mjera u borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja, ta okolnost nije ih onemogućavala u tome da, prije tog stupanja snagu, donose spomenute mjere s obzirom na to da je borba država članica protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja cilj koji Šesta direktiva priznaje i potiče, čak i u uvjetima nepostojanja izričitog ovlaštenja zakonodavca Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

51 Na taj način, u okviru primjene članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive države članice mogu, koristeći se svojom marginom prosudbe, uvesti određena ograničenja u primjenu sustava PDV grupe pod uvjetom da su ona u skladu s ciljevima te direktive namijenjenima sprečavanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

52 U ovom slučaju, iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev i njemačke vlade proizlazi ponajprije to da je njemački zakonodavac iskoristio mogućnost koju mu pruža članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive, i to posredstvom članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a, koji predviđa mogućnost stvaranja „poreznih grupa”.

53 Nadalje, iz tih istih pojašnjenja proizlazi da u njemačkom pravu – iako se nositelj PDV grupe smatra jedinstvenim poreznim obveznikom te grupe u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive – članak 73. AO-a propisuje da organski povezano društvo može, ovisno o slučaju, biti dužno platiti poreze ostalih članova svoje porezne grupe, uključujući i njezina nositelja, za koje je, u poreznom smislu, relevantna porezna grupa koju čine.

54 Naposljetku, iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi to da se, na temelju njemačkog prava, subjekt koji je član PDV grupe može smatrati financijski integriranim s poduzetnikom nositelja, u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a u vezi s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, samo ako potonji može nametnuti svoju volju, što zahtijeva da u odnosu na spomenutog subjekta ima i većinski udio i većinsko prava glasa.

55 Kada je riječ, najprije, o pitanju protivi li se članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive njemačka praksa koja se sastoji od toga da se kao jedinstveni porezni obveznik odredi član PDV grupe, to jest njezin nositelj, a ne sâma ta grupa, valja pojasniti da, iako je Sud u biti odlučio, u presudama od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19. i 20.) te od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 34., 35. i 37.), da je PDV grupa, kao porezni obveznik, dužna platiti PDV, točno je da, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 79. svojeg mišljenja, ako nekoliko pravno neovisnih članova PDV grupe zajedno čini jedinstvenog poreznog obveznika, mora postojati jedan predstavnik, koji preuzima obveze u vezi s PDV-om koje grupa ima prema poreznim tijelima. Međutim, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive ne sadržava nijednu odredbu koja se tiče određivanja predstavnika PDV grupe odnosno oblika u kojem on preuzima obveze poreznog obveznika te grupe.

56 U tom pogledu te neovisno o mogućnosti da se predvidi to da jedan od članova predstavlja PDV grupu, ciljevi navedeni u točki 49. mogu opravdati to da se kao jedinstveni porezni obveznik odredi nositelj PDV grupe ako on može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su njezini članovi, čime se osigurava pravilna naplata PDV-a.

57 Međutim, još je potrebno to da okolnost da ulogu jedinstvenog poreznog obveznika, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, obavlja nositelj PDV grupe, koji je predstavlja, a ne sâma ta grupa, ne dovede do rizika od poreznih gubitaka.

58 Iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev, kako su navedena u točki 27. ove presude, kao i iz pojašnjenja koja je njemačka vlada pružila u svojim pisanim očitovanjima, proizlazi to da, čim obveza prijave koju ima taj nositelj obuhvaća usluge koje su pružili i primili svi članovi te grupe i čim porezni dug koji iz toga proizlazi uključuje sve navedene usluge, rezultat je jednak onom koji bi se postigao da je sâma PDV grupa obveznik plaćanja tog poreza.

59 Iz navedenih pojašnjenja proizlazi i to da unatoč tomu što, na temelju njemačkog prava, sve obveze na ime PDV-a padaju na spomenutog nositelja, u njegovu svojstvu predstavnika PDV grupe pred poreznim tijelima, ta se tijela mogu, po potrebi, obratiti ostalim subjektima koji su članovi navedene grupe, oslanjajući se na članak 73. AO-a.

60 S obzirom na prethodna razmatranja, valja smatrati da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da država članica kao jedinstvenog obveznika PDV-a odredi člana PDV grupe, to jest njezina nositelja, a ne sâmu tu grupu, ako navedeni nositelj može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su članovi te grupe te pod uvjetom da to određivanje ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka.

Drugo pitanje

61 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se smatrati da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive u vezi s njezinim člankom 21. stavkom 1. točkom (a) i člankom 21. stavkom 3. ima izravan učinak koji poreznim obveznicima omogućava da se na tu odredbu pozovu u odnosu na vlastitu državu članicu u slučaju da njezino zakonodavstvo nije usklađeno s tim odredbama te se ne može tumačiti u skladu s potonjima. Sud koji je uputio zahtjev postavlja drugo pitanje samo u slučaju da se na prvo pitanje odgovori tako da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da mu se protivi to da država članica kao jedinstvenog obveznika PDV-a odredi člana PDV grupe, to jest njezina nositelja, a ne sâmu tu grupu.

62 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, ne treba odgovoriti na to drugo pitanje.

Treće pitanje

63 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji mogućnost da subjekt o kojemu je riječ s poduzetnikom nositelja stvori PDV grupu uvjetuje time da navedeni nositelj ima u spomenutom subjektu, uz većinski udio u kapitalu, i većinsko pravo glasa.

64 Ponajprije valja istaknuti to da uvjet iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive – prema kojemu je stvaranje PDV grupe podređeno postojanju bliske povezanosti osoba o kojima je riječ financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama – treba biti određen na nacionalnoj razini, tako da je ta odredba uvjetna jer podrazumijeva intervenciju nacionalnih odredbi koje određuju stvarni opseg takve povezanosti (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 50.).

65 Međutim, za ujednačenu primjenu Šeste direktive važno je to da se pojam „bliska povezanost financijskim vezama”, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka te direktive, tumači autonomno i ujednačeno. Potreba takvog tumačenja nalaže se unatoč činjenici da je sustav koji je uspostavljen tim člankom fakultativan za države članice, kako bi se, prilikom njegove primjene, izbjegle razlike u provedbi tog sustava od jedne države članice do druge (vidjeti po analogiji presudu od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

66 U tom pogledu, kao što je naglašeno u točkama 44. i 51. ove presude, valja podsjetiti na to da iako se u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive izričito ne propisuje mogućnost da države članice gospodarskim subjektima odrede neke druge uvjete za stvaranje PDV grupe, one mogu, koristeći se svojom marginom prosudbe, uvesti određena ograničenja u primjeni sustava PDV grupe pod uvjetom da su ona u skladu s ciljevima te direktive namijenjenima sprečavanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova

plaćanja te da se poštuju pravo Unije i njegova opća načela, osobito načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti (vidjeti po analogiji presudu od 15. travnja 2021., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljenu, EU:C:2021:285, t. 57. i navedenu sudsku praksu).

67 Također valja podsjetiti na to da se, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 48. ove presude, uvjet koji se tiče postojanja bliske povezanosti financijskim vezama ne može usko tumačiti.

68 Konkretno, Sud je već ocijenio, uzimajući u obzir sam tekst članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, da samo narav bliskih veza koje povezuju subjekte unutar PDV grupe ne može, u odsutnosti svih drugih zahtjeva, dovesti do zaključka da je zakonodavac Unije namjeravao ograničiti primjenu sustava PDV grupe na subjekte koji su u odnosu podređenosti prema nositelju te grupe poduzetnika. Iako postojanje takva odnosa omogućava pretpostavku bliskih veza između subjekata o kojima je riječ, ono se, u načelu, ne može smatrati nužnim uvjetom za stvaranje PDV grupe. Drukčije bi bilo jedino u iznimnim slučajevima u kojima bi takav uvjet u nacionalnom kontekstu bio mjera koja je istodobno nužna i prikladna za postizanje ciljeva namijenjenih sprečavanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 44. i 45.).

69 Iz toga slijedi da zahtjev većinskog prava glasa, uz onaj koji se tiče većinskog udjela, koji se postavlja na temelju zahtjeva financijske integracije u smislu članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a, ne čini *a priori*, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, mjeru koja je nužna i prikladna za postizanje ciljeva namijenjenih sprečavanju nepravednih postupanja i zlouporaba odnosno borbi protiv utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja, tako da se navedeni zahtjev u biti ne može postaviti na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive.

70 U tim okolnostima nije nevažna činjenica da njemačka vlada, kao što to proizlazi iz njezina odgovora na pisana pitanja Suda, priznaje u biti da nijedan od zahtjeva navedenih u prethodnoj točki ove presude nije apsolutno nužan ako nositelj može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su članovi PDV grupe.

71 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji mogućnost da subjekt o kojemu je riječ s poduzetnikom nositelja stvori PDV grupu uvjetuje time da navedeni nositelj ima u spomenutom subjektu, uz većinski udio u kapitalu, i većinsko pravo glasa.

Četvrto pitanje

72 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 4. Šeste direktive u vezi s njezinim člankom 4. stavkom 1. prvim podstavkom tumačiti na način da mu se protivi to da država članica razvrstava subjekte o kojima je riječ kao ovisne kada su oni financijski, gospodarski i organizacijski integrirani u poduzeće nositelja PDV grupe.

73 Najprije valja podsjetiti na to da se u članku 4. stavku 1. Šeste direktive navodi da se poreznim obveznikom smatra osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2. tog članka.

74 U članku 4. stavku 4. prvom podstavku Šeste direktive pojašnjava se da pojam „samostalno” isključuje iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos podređenosti u pogledu uvjeta rada, primitaka od rada i odgovornosti poslodavca.

75 U stavku 4. drugom podstavku navedenog članka propisuje se da države članice mogu, podložno savjetovanju predviđenom u članku 29. Šeste direktive, smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na području države koje su „neovisne s pravnog stajališta”, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

76 Treba također podsjetiti na to da se, kao što je to Komisija istaknula u točki 3.2. prvom i drugom stavku svoje Komunikacije COM/2009/0325 *final*, stvaranjem PDV grupe na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive određeni broj blisko povezanih poreznih obveznika spaja u novog, jedinstvenog obveznika PDV-a. Osim toga, navedena je institucija pojasnila da je „PDV grupu moguće opisati kao ‚fikciju’ stvorenu za potrebe PDV-a, koja gospodarskom sadržaju daje prednost pred pravnim oblikom. PDV grupa je posebna vrsta poreznog obveznika koji postoji samo za potrebe PDV-a. Temelji se na stvarnim financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama između društava o kojima je riječ. Iako svaki član grupe zadržava vlastiti pravni oblik, samo za potrebe PDV-a, stvaranju PDV grupe daje se prednost pred pravnim oblicima priznatima u, primjerice, građanskom pravu ili pravu društava [neslužbeni prijevod]”.

77 Nadalje, iz ustaljene sudske prakse proizlazi to da je isporuka oporeziva samo ako između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

78 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, valja provjeriti je li on obavljao samostalnu gospodarsku djelatnost. U tom pogledu treba ispitati može li se navedeni subjekt smatrati neovisnim s obzirom na to da svoju djelatnost obavlja u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te snosi, među ostalim, gospodarski rizik povezan s njezinim obavljanjem (vidjeti po analogiji presude od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 25. i od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost člana nadzornog odbora), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

79 U ovom slučaju, iako je, u svojem svojstvu jedinstvenog poreznog obveznika i predstavnika PDV grupe, njezin nositelj A zadužen za podnošenje porezne prijave u ime svih subjekata koji su njezini članovi, uključujući i društvo NGD mbH, točno je da, kao što to proizlazi iz točke 27. i točaka 57. do 59. ove presude, ti subjekti sami snose gospodarske rizike povezane s obavljanjem vlastite gospodarske djelatnosti. Iz toga slijedi da za njih valja smatrati da obavljaju samostalnu gospodarsku djelatnost te ih stoga nije moguće razvrstati u „ovisne subjekte” u smislu članka 4. stavka 1. i članka 4. stavka 4. prvog podstavka Šeste direktive samo zbog njihove pripadnosti PDV grupi.

80 Osim toga, navedeno tumačenje potvrđuje činjenica da, iako iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive proizlazi to da subjekti koji mogu činiti PDV grupu moraju biti blisko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, u toj se odredbi ne propisuje da postojanje spomenute povezanosti isključuje samostalno obavljanje djelatnosti subjekta koji je

član grupe, a nije njezin nositelj. Na taj način, iz navedene odredbe ne proizlazi to da je spomenuti subjekt prestao – samo zbog svoje pripadnosti PDV grupi – obavljati samostalnu gospodarsku djelatnost u smislu članka 4. stavka 4. prvog podstavka te direktive.

81 S obzirom na prethodna razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste 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.

Troškovi

82 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2000/65/EZ od 17. listopada 2000.,**

   treba tumačiti na način da mu se:

   ne protivi to da država članica kao jedinstvenog poreznog obveznika grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, odredi nositelja te grupe ako potonji može nametnuti svoju volju ostalim subjektima koji su članovi te grupe te pod uvjetom da to određivanje ne dovodi do rizika od poreznih gubitaka.

2. **Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2000/65,**

   treba tumačiti na način da mu se:

   protivi nacionalni propis koji mogućnost da subjekt o kojemu je riječ s poduzetnikom nositelja stvori grupu sastavljenu od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, uvjetuje time da navedeni nositelj ima u spomenutom subjektu, uz većinski udio u kapitalu, i većinsko pravo glasa.

3. **Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2000/65, u vezi s člankom 4. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive 77/388, kako je izmijenjena,**

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 grupe sastavljene od osoba koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno blisko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Potpisi