Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. decembra 2022 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 4(4), drugi pododstavek – Davčni zavezanci – Možnost držav članic, da kot enega davčnega zavezanca obravnavajo subjekte, ki so kljub temu, da so pravno neodvisni, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezani (skupina za DDV) – Nacionalna ureditev, s katero je nosilec skupine za DDV določen kot en davčni zavezanec – Pojem ‚finančne tesne povezave' – Nujnost, da ima nosilec integrirane skupine poleg večinskega deleža tudi večino glasovalnih pravic – Neobstoj – Presoja neodvisnosti gospodarskega subjekta na podlagi standardiziranih meril – Obseg"

V zadevi C-141/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 11. decembra 2019, ki je na Sodišče prispela 23. marca 2020, v postopku

Finanzamt Kiel

proti

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, P. G. Xuereb (poročevalec), T. von Danwitz, A. Kumin, sodniki, in I. Ziemele, sodnica,

generalna pravobranilka: L. Medina,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za nemško vlado J. Möller, S. Eisenberg in S. Heimerl, agenti,

* Jezik postopka: nemščina.

– za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,

– za Evropsko komisijo A. Armenia in R. Pethke, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. januarja 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) in (4) ter člena 21(1)(a) in (3) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL 2000, L 269, str. 44) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Kiel (davčna uprava v Kielu, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (v nadaljevanju: NGD mbH) glede obdavčitve te družbe z davkom na dodano vrednost (DDV) za davčno leto 2005.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1). Vendar se glede na čas dejanskega stanja iz spora o glavni stvari za ta spor še naprej uporablja Šesta direktiva.

4 Člen 4 Šeste direktive je določal:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[…]

4. Uporaba besede ‚neodvisno‘ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

S pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

[…]“

5 Člen 21 Šeste direktive, naslovljen „Osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem“, je v različici, ki izhaja iz njenega člena 28g, določal:

„1. [DDV] po notranjem sistemu so dolžni plačati:

(a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen za primere iz (b) in (c).

[…]

3. V primerih iz odstavka 1 in 2 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka.

[…]“

Nacionalno pravo

6 Člen 2 Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„(1) Podjetnik je oseba, ki neodvisno opravlja poslovno ali poklicno dejavnost. Podjetje zajema vse poslovne ali poklicne dejavnosti podjetnika. Za poslovno ali poklicno dejavnost se šteje vsaka trajna dejavnost, ki se izvaja zaradi pridobivanja dohodkov, tudi če ni namenjena ustvarjanju dobička ali če skupina oseb svoje dejavnosti opravlja le v zvezi s svojimi člani.

(2) Poslovna ali poklicna dejavnost se ne opravlja neodvisno:

[…]

2. če je pravna oseba glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje nosilca integrirane skupine (davčna skupina). Učinki davčne skupine so omejeni na notranje storitve med sestavnimi deli podjetja v državi. Ti sestavni deli se obravnavajo kot eno podjetje. Če so upravne funkcije nosilca integrirane skupine v tujini, se za podjetnika šteje gospodarsko najpomembnejši del družbe v državi.

[…]“

7 Člen 13a(1) tega zakona določa:

„Zavezanec za plačilo davka v primerih

1. iz člena 1(1), točka 1, in člena 14c(1) je podjetnik;

[…]“

8 Člen 73 Abgabenordnung (davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: AO), določa:

„Integrirana družba jamči za plačilo davkov nosilca integrirane skupine, za katere je davčna skupina, ki jo sestavljata, davčno upoštevna. […]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 NGD mbH je družba z omejeno odgovornostjo po nemškem pravu, ustanovljena z notarskim zapisom z dne 29. avgusta 2005, katere družbenika, in sicer A, oseba javnega prava, in C e.V., registrirano društvo, imata v njej deleža v višini 51 % oziroma 49 %. E, poslovodja te družbe, je bil leta 2005 hkrati poslovodja osebe javnega prava A in izvršni predsednik društva C e.V.

10 Člen 7(2) statuta družbe NGD mbH, ki se nanaša na sestavo in glasovalno pravico v skupščini družbenikov, je določal:

„Skupščino družbenikov sestavljajo člani odbora socialne ustanove osebe javnega prava A in generalnega odbora društva C e.V. Vsak družbenik ima sedem glasov in v skupščino družbenikov imenuje do sedem zastopnikov, ki za to družbo delujejo izključno v častni funkciji. Ob upoštevanju naslednjih določb ima vsak zastopnik en glas in se odloča na podlagi lastne skrbne presoje, ne da bi bil pri tem vezan na navodila družbenika, ki ga je imenoval.

Izjema velja le za odločitve, ki se neposredno nanašajo na osnovna sredstva, ki jih je družbi dal na voljo vsak družbenik; v tem primeru se lahko glasovi oddajo le enotno za posameznega družbenika, zastopniki pa so vezani na navodila družbenika, ki jih je imenoval. Če zastopniki ne uspejo doseči soglasja, se za sedem glasov zadevnega družbenika šteje, da so oddani tako, kot je glasovala večina zastopnikov, ki jih je ta družbenik imenoval.“

11 Na skupščini družbenikov 1. decembra 2005 je bilo odločeno, da se status družbe NGD mbH spremeni in da se člen 7(2), drugi pododstavek, glasi:

„Izjema velja le za odločitve, ki se neposredno nanašajo na osnovna sredstva, ki jih je družbi dal na voljo vsak družbenik, ali za katere družbenik zahteva enotno glasovanje. V tem primeru se lahko glasovi oddajo le enotno za posameznega družbenika, zastopniki pa so vezani na navodila družbenika, ki jih je imenoval. Če zastopniki ne uspejo doseči soglasja, se za sedem glasov zadevnega družbenika šteje, da so oddani tako, kot je glasovala večina zastopnikov, ki jih je imenoval ta družbenik. Pri enotnem glasovanju se glasovi ocenjujejo glede na delež v družbi.“

12 Glede na pojasnila predložitvenega sodišča pa naj bi navedena sprememba začela učinkovati šele po skupščini družbenikov 9. decembra 2010, ko je bil za tako spremenjeni statut ponovno sestavljen notarski zapis in ko je bil vpisan v sodni register.

13 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je zunanji revizor med revizijo pri družbi NGD mbH menil, da ta družba v zadevnem davčnem letu ni bila finančno vključena v nosilko integrirane skupine A. Zato naj zanju ne bi bilo mogoče šteti, da tvorita „davčno skupino“ v smislu člena 2(2), točka 2, UStG, katerega namen je, da se v nemškem pravu uporabi možnost iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

14 Ta ugotovitev naj bi temeljila na tem, da oseba javnega prava A ob upoštevanju določb člena 7 statuta družbe NGD mbH, naj bo to v prvotni ali spremenjeni različici, ni imela večine glasovalnih pravic in torej navedeni družbi ni mogla naložiti odločitev, kar naj bi veljalo kljub temu, da je bila oseba javnega prava A v osnovnem kapitalu te družbe udeležena z večinskim 51 -odstotnim deležem. Zato naj bi bilo treba promet, ki ga je ta družba ustvarila po splošni stopnji s tretjimi osebami in ki izhaja iz storitev, opravljenih za A, obračunati pri družbi NGD mbH kot „podjetniku“ v smislu člena 2(1) UStG.

15 Davčna uprava je z odločbo z dne 30. maja 2014 sledila stališču zunanjega revizorja.

16 Ker je davčna uprava pritožbo, ki jo je družba NGD mbH vložila zoper to odločbo, z odločbo z dne 3. februarja 2017 zavrnila, je družba NGD mbH vložila tožbo zoper zadnjenavedeno odločbo.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Schleswig-Holstein, Nemčija) je tej tožbi s sodbo z dne 6. februarja 2018 ugodilo in odločilo, da je bil pogoj glede finančne vključenosti v nosilko integrirane skupine A izpolnjen tako na podlagi spremenjene različice statuta družbe NGD mbH kot tudi na podlagi prvotne različice tega statuta, ki je veljala v zadevnem davčnem letu.

18 V zvezi s tem je navedeno sodišče ugotovilo, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da razmerje podrejenosti organizacijsko integrirane družbe v razmerju do nosilca integrirane skupine ni nujen pogoj za obstoj skupine, ki jo sestavljajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane (v nadaljevanju: skupina za DDV) (sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 44 in 45), in da zato zahteva finančne uprave, da mora imeti nosilka integrirane skupine poleg večinske udeležbe tudi večino glasovalnih pravic v preostalih subjektih, ki so del davčne skupine, presega to, kar je potrebno za uresničevanje ciljev v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom.

19 Davčna uprava je zoper to sodbo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) vložila revizijo, v kateri se je sklicevala na kršitev člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, ker naj družba NGD mbH ne bi bila finančno vključena v nosilko integrirane skupine A.

20 Predložitveno sodišče, najprej, poudarja, da bi bila revizija, če bi bilo treba spor o glavni stvari presojati le glede na nacionalno pravo, ki se uporablja, utemeljena, ker bi bila v skladu s tem pravom opredelitev kot davčna skupina odvisna od pogoja, povezanega s finančno vključenostjo, s katerim bi se zahtevalo, da ima nosilec integrirane skupine večino glasovalnih pravic. Pojasnjuje, da naj bi tudi po sodbi Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496) v skladu s sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) na podlagi člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG še naprej veljala zahteva v zvezi z razmerjem nadrejenosti in podrejenosti, ki naj bi bilo od tedaj opredeljeno kot „vključenost s pravico do posredovanja“.

21 Dalje, iz sodne prakse Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) naj bi izhajalo, da se v nacionalnem pravu davčni dolg prenese na nosilca integrirane skupine, ki mora biti zmožen zagotoviti, da je promet, ki ga ustvari vsak od subjektov iz davčne skupine, pravilno obdavčen. Tako naj bi moral imeti nosilec integrirane skupine vlogo prejemnika DDV za vse storitve, ki jih ti subjekti opravijo za tretje osebe, in naj bi bil edini zmožen opraviti davčni obračun za vse navedene subjekte.

22 Nazadnje, to sodišče poudarja, da mora v okviru preizkusa, ki ga mora opraviti na podlagi člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, *per se* upoštevati okoliščino, da se v skladu s to določbo za poslovne in poklicne dejavnosti subjektov, ki so vključeni v nosilca davčne skupine, katere del so ti subjekti, ne šteje, da se opravljajo neodvisno. Tako naj bi se celoten promet, ki ga ustvarijo navedeni subjekti, pripisal nosilcu integrirane skupine, ki je oseba, ki je dolžna plačati DDV za ta celoten promet.

23 Vendar predložitveno sodišče dvomi o skladnosti nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari s členom 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive, kot ga razlaga Sodišče, in sicer zlasti ob upoštevanju zahteve v zvezi z razmerjem nadrejenosti in podrejenosti, ki izhaja iz te ureditve.

24 Natančneje, ker naj bi iz sodne prakse Sodišča izhajalo, da je skupina za DDV, kadar se ugotovi obstoj take skupine, oseba, ki je dolžna plačati DDV za promet, ki so ga ustvarili vsi njeni člani (sodbi z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točka 20, in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točke 29, 35 in 37 ter izrek), naj bi bilo s tem, da se taka skupina za DDV šteje za enega davčnega zavezanca v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, izključeno, da bi lahko člani te skupine, vključno z nosilcem integrirane skupine, še naprej izpolnjevali obračune DDV in bili identificirani kot posamični davčni zavezanci.

25 Če bi Sodišče presodilo, da člen 4(4) Šeste direktive nasprotuje praksi, v skladu s katero se kot en davčni zavezanec ne določi skupina za DDV, ampak njen član, to je nosilec integrirane skupine, bi se nato postavilo vprašanje, ali se lahko subjekt, ki je del te skupine, sklicuje na morebitno neskladnost nacionalnega prava s pravom Unije. V zvezi s tem se predložitveno sodišče ob opozorilu, da iz sodbe z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496), izhaja, da člen 4(4) Šeste direktive nima neposrednega učinka, sprašuje, ali se tak subjekt morda ne bi mogel za to opreti na člen 21(1)(a) te direktive.

26 Predložitveno sodišče se poleg tega sprašuje o ravni zahtev, ki veljajo v okviru presoje, ki jo mora opraviti, zato da ugotovi, ali je merilo finančne vključenosti na podlagi člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG v obravnavanem primeru izpolnjeno. Natančneje, sprašuje se, ali je treba to merilo razlagati tako, da se z njim zahteva, da ima nosilec davčne skupine poleg večinske udeležbe v subjektih, ki so del te skupine, v njih tudi večino glasovalnih pravic.

27 V tem okviru poudarja, da lahko nosilec davčne skupine v skladu z veljavnimi nacionalnimi pravili po potrebi v sodnem postopku v razmerju do preostalih članov te skupine uveljavlja obogatitveni zahtevek, da bi zagotovil, da v okviru notranjih razmerij, ki obstajajo v tej skupini, vsak od teh članov nosi davčno breme, ki ustreza prometu, za katerega je nastal DDV, ki ga je treba plačati za vsakega od njih.

28 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali bi bilo mogoče nemško ureditev davčne skupine (*Organschaft*) morda alternativno utemeljiti s členom 4(1) Šeste direktive v povezavi s členom 4(4), prvi pododstavek, te direktive. Če bi bilo tako, bi bila revizija davčne uprave utemeljena, in sicer ne glede na odgovore na prva tri postavljena vprašanja za predhodno odločanje.

29 Predložitveno sodišče v zvezi s tem v bistvu meni, da ni mogoče izključiti, da bi bilo mogoče zelo stroga merila zahteve po podrejenosti subjektov, ki sestavljajo davčno skupino, v razmerju do nosilca integrirane skupine, ki se v nemškem pravu zahteva za presojo obstoja davčne skupine, upravičiti na podlagi povezave določb, navedenih v prejšnji točki.

30 Ob upoštevanju dejstva, da se v skladu z nacionalnimi pravili, ki se uporabijo, šteje, da ti subjekti nimajo lastne volje, ker so v razmerju do nosilca davčne skupine, katere del so, podrejeni, naj bi bilo treba namreč šteti, da navedeni subjekti ne izpolnjujejo pogoja neodvisnosti v smislu člena 4(1) Šeste direktive. Države članice pa naj bi imele pravico šteti, da se subjekti, ki ne

izpolnjujejo meril neodvisnosti, ne morejo obravnavati kot davčni zavezanci, zaradi česar je treba njihov promet in zato ustrezen DDV pripisati nosilcu integrirane skupine, in sicer glede na razmerje podrejenosti, ki obstaja med zadnjenavedenim in temi subjekti.

31 Vendar predložitveno sodišče izraža dvome o tem, ali je državam članicam dejansko dopuščeno, da s tipizacijo natančno določijo primere, v katerih naj bi bilo treba šteti, da zadevni subjekti nimajo lastne volje in da zato niso neodvisni v smislu člena 4(1) Šeste direktive.

32 V zvezi s tem pojasnjuje, da nemško ustavno pravo nacionalnemu zakonodajalcu priznava tako pristojnost za tipizacijo, ki je utemeljena s tem, da ker določitev statusa davčnega zavezanca vključuje finančna bremena, subjekti, ki jim je pripisan ta status, ne bi smeli biti v negotovosti glede svojih davčnih obveznosti. Poleg tega naj bi bilo mogoče tipizacijo, ki jo je opravil nemški zakonodajalec, potrditi z razlago člena 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive, glede na kontekst in zgodovino nastanka te določbe.

33 V zvezi z zadnjenavedenim naj bi bilo treba poleg tega upoštevati dejstvo, da je bila Priloga A k Drugi direktivi Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303) domnevno namenjena temu, da se v pravu Unije zagotovi legitimnost že obstoječega nemškega sistema davčne skupine, da bi lahko ta država članica navedeni sistem ohranila.

34 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču postavilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) [Šeste direktive] razlagati tako, da državi članici dopuščata, da namesto skupine za DDV (vseh podjetij davčne enote (*Organkreis*)) kot davčnega zavezanca določi člana te skupine za DDV (nosilca integrirane skupine)?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali se je glede tega mogoče sklicevati na člen 4(4), drugi pododstavek, v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) [Šeste direktive]?

3. Ali je treba pri preverjanju, ki ga je treba opraviti v skladu s točko 46 sodbe z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 44 in 45), glede tega, ali je zahteva po finančni vključenosti iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, [UStG] dopusten ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti davčnim utajam in davčnim izogibanjem, uporabiti stroga ali široka merila?

4. Ali je treba člen 4(1) in (4), prvi pododstavek, [Šeste direktive] razlagati tako, da državi članici dopušča, da na podlagi tipizacije za osebo šteje, da ni neodvisna v smislu člena 4(1) te direktive, če je v podjetje drugega gospodarskega subjekta (nosilca integrirane skupine) finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena tako, da lahko nosilec integrirane skupine pri njej uveljavlja svojo voljo in s tem prepreči, da bi imela zadevna oseba drugačno voljo?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

35 Nemška vlada primarno trdi, da je treba prvo, drugo in četrto vprašanje razglasiti za nedopustna, ker niso upoštevna za rešitev spora o glavni stvari, saj gre v njem le za to, ali med družbo NGD mbH in nosilko integrirane skupine A obstaja zadostna finančna vključenost v smislu člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG z vidika člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

36 Samo če bi bil odgovor na to vprašanje pritrdilen, kar bi v bistvu pomenilo, da bi bilo treba za zgoraj navedena subjekta šteti, da tvorita skupino za DDV – kar ta vlada prereka – bi obstajale težave, na katere se nanašajo preostala vprašanja za predhodno odločanje.

37 Glede tega je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v okviru sodelovanja med njim in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po predhodni odločbi, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Zato Sodišče, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma mora odločiti (glej med drugim sodbo z dne 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International in drugi, C-110/15, EU:C:2016:717, točka 18 in navedena sodna praksa).

38 Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej med drugim sodbo z dne 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International in drugi, C-110/15, EU:C:2016:717, točka 19 in navedena sodna praksa).

39 V obravnavanem primeru pa ni tako, ker prvo, drugo in četrto vprašanje, ki se med drugim nanašajo na razlago prava Unije, nikakor niso hipotetična in je dokazana zveza z dejanskim stanjem spora o glavni stvari, saj se ta vprašanja nanašajo na razlago določb prava Unije, ki so za odločitev v postopku v glavni stvari odločilne, kot je predložitveno sodišče izrecno navedlo v svoji odločbi.

40 Natančneje, to, ali so na eni strani zahteve iz nemške ureditve glede določitve enega davčnega zavezanca iz skupine za DDV in na drugi strani način, na katerega se v tej ureditvi pojmuje neobstoj neodvisnosti subjektov, ki so del take skupine, v razmerju do nosilca navedene skupine, združljivi s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, je pomembno za rešitev spora o glavni stvari, saj je od tega odvisno, ali bo treba reviziji finančne uprave ugoditi.

41 Iz tega sledi, da so prvo, drugo in četrto postavljeno vprašanje dopustna.

Vsebinska presoja

Prvo vprašanje

42 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica kot enega zavezanca za plačilo DDV ne določi skupine za DDV, ampak člana te skupine, in sicer nosilca te skupine.

43 Opozoriti je treba, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je (glej med drugim sodbo z dne 24. februarja 2022, Airhelp (Zamuda nadomestnega leta), C-451/20, EU:C:2022:123, točka 22 in navedena sodna praksa).

44 V zvezi s tem iz besedila člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da ta dovoljuje vsaki državi članici, da več subjektov šteje za enega davčnega zavezanca, če imajo ti subjekti sedež na ozemlju te države članice in so, čeprav so pravno neodvisni, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezani. Iz besedila tega člena izhaja, da za njegovo uporabo ni potrebna izpolnitev drugih pogojev. Ne določa pa tudi možnosti, da države članice gospodarskim subjektom za oblikovanje skupine za DDV postavijo druge pogoje (glej v tem smislu sodbo z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 35 in navedena sodna praksa).

45 Za izvajanje ureditve, določene s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, se zahteva, da nacionalna ureditev, sprejeta na podlagi te določbe, omogoča, da se subjekti, ki so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezani, ne štejejo več za ločene zavezance za DDV, zato da jih je mogoče šteti za enega davčnega zavezanca. Kadar država članica tako uporabi navedeno določbo, subjekta ali subjektov, ki so podrejeni v smislu te določbe, ni mogoče šteti za davčnega zavezanca ali davčne zavezance v smislu člena 4(1) Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19 in navedena sodna praksa).

46 Iz tega izhaja, da izenačitev z enim davčnim zavezancem v skladu s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izključuje možnost, da bi člani skupine za DDV še naprej ločeno predložili obračun DDV ter da bi bili znotraj in zunaj svoje skupine identificirani kot davčni zavezanci, ker lahko le en davčni zavezanec predloži navedene davčne obračune. S to določbo se torej nujno zahteva, da se v primeru, da jo država članica uporabi, z nacionalno ureditvijo, sprejeto zaradi prenosa, določi, da je za davek zavezan zgolj en subjekt in da se skupini dodeli le ena številka DDV (sodba z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točki 19 in 20).

47 Iz tega izhaja, da je treba v takem položaju za storitve, ki jih opravi tretji v korist člana skupine za DDV, za namene DDV šteti, kot da niso bile opravljene v korist tega člana, ampak v korist skupine za DDV, ki ji ta član pripada (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, točka 46 in navedena sodna praksa).

48 V zvezi s kontekstom člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive je treba navesti, da niti iz te določbe niti iz sistema, uvedenega s to direktivo, ne izhaja, da gre pri tej določbi za določbo o odstopanju ali za posebno določbo, ki bi jo bilo treba razlagati ozko. Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, pogoja v zvezi z obstojem finančne tesne povezave ni mogoče razlagati ozko (glej po

analogiji v zvezi s členom 11 Direktive o DDV sodbi z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 36, in z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 45).

49 Najprej, v zvezi s cilji, ki jim sledi člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, je treba opozoriti, da je iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije (COM(73) 950 final), ki je pripeljal do sprejetja Šeste direktive, razvidno, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem te določbe državam članicam omogočiti, da 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 upravičeno do posebne obravnave (glej v tem smislu sodbi z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37 in navedena sodna praksa, ter z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 35 in navedena sodna praksa).

50 V zvezi s tem Šesta direktiva do začetka veljavnosti tretjega pododstavka njenega člena 4(4), ki izhaja iz Direktive Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL 2006, L 221, str. 9), ni vsebovala izrecnih določb, s katerimi bi bila državam članicam dana možnost, da sprejmejo ukrepe, ki so potrebni za preprečevanje davčne utaje ali izogibanja davkom, vendar zaradi te okoliščine državam članicam ni bila odvzeta možnost, da take ukrepe sprejmejo pred začetkom te veljavnosti, ker je boj držav članic proti goljufijam in izogibanju davkom cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja, tudi kadar ni izrecnega pooblastila zakonodajalca Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 42 in navedena sodna praksa).

51 Za uporabo člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive so tako lahko države članice, in sicer v okviru svoje diskrecijske pravice, za uporabo ureditve skupine za DDV določile nekatere omejitve, če so te ustrezale ciljema te direktive v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 41 in navedena sodna praksa).

52 V obravnavanem primeru iz pojasnil predložitvenega sodišča in nemške vlade izhaja, najprej, da je nemški zakonodajalec uporabil možnost, ki je dana s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, in sicer s členom 2(2), točka 2, UStG, ki določa možnost oblikovanja „davčnih skupin“.

53 Dalje, iz istih pojasnil izhaja, da v skladu z nemškim pravom, čeprav se nosilec skupine za DDV šteje za enega davčnega zavezanca v zvezi s to skupino v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, člen 73 AO določa, da lahko integrirana družba po potrebi jamči za plačilo davkov preostalih članov davčne skupine, katere del je, vključno z davki nosilca te skupine, za katere je davčna skupina, ki jo sestavljajo, davčno upoštevna.

54 Nazadnje, iz pojasnil predložitvenega sodišča izhaja, da je na podlagi nemškega prava za subjekt, ki je del skupine za DDV, mogoče šteti, da je finančno vključen v podjetje nosilca integrirane skupine v smislu člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG v povezavi s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, le, če lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo, za kar se zahteva, da ima v navedenem subjektu tako večinsko udeležbo kot tudi večino glasovalnih pravic.

55 Najprej, v zvezi z vprašanjem, ali člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje nemški praksi, v skladu s katero se kot en davčni zavezanec ne določi skupina za DDV, ampak njen član, to je nosilec integrirane skupine, je treba pojasniti, da je sicer Sodišče v sodbah z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točki 19 in 20), in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točke 34, 35 in 37), v bistvu razsodilo, da je skupina za DDV kot davčni zavezanec oseba, ki je dolžna plačati DDV, vendar mora – kot je generalna pravobranilka navedla v točki 79 sklepnih predlogov – kadar več pravno neodvisnih članov skupine za DDV skupaj sestavlja enega samega davčnega zavezanca, obstajati enoten glavni sogovornik, ki prevzame obveznosti skupine v zvezi z DDV v razmerju do davčnih organov. Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive pa ne vsebuje nobene določbe glede imenovanja zastopnika skupine za DDV niti glede oblike, v kateri ta prevzame obveznosti, ki jih ima taka skupina kot davčni zavezanec.

56 V zvezi s tem in neodvisno od možnosti določitve, da eden od članov zastopa skupino za DDV, bi bilo mogoče s cilji iz točke 49 utemeljiti, da se nosilec skupine za DDV določi kot en davčni zavezanec, kadar lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del te skupine, s čimer se omogoči zagotovitev pravilnega pobiranja DDV.

57 Ob tem je potrebno tudi, da okoliščina, da vloge enega davčnega zavezanca v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ne opravlja skupina za DDV, temveč nosilec te skupine, ne povzroči tveganja davčnih izgub.

58 Iz pojasnil predložitvenega sodišča, kot so navedena v točki 27 te sodbe, in nemške vlade v pisnem stališču pa je razvidno, da bi, ker obveznost predložitve obračuna DDV, ki jo ima ta nosilec integrirane skupine, zajema storitve, ki jih opravijo in prejmejo vsi člani te skupine, in ker davčni dolg, ki iz tega izhaja, zajema vse te storitve, to pripeljalo do enakega rezultata kot v primeru, da bi bila skupina za DDV zavezanka za plačilo tega davka.

59 Iz navedenih pojasnil prav tako izhaja, da naj bi bile na podlagi nemškega prava sicer vse obveznosti glede DDV naložene navedenemu nosilcu integrirane skupine kot zastopniku skupine za DDV pri davčnih upravah, vendar se lahko te davčne uprave po potrebi obrnejo na preostale subjekte, ki so del navedene skupine, in sicer ob sklicevanju na člen 73 AO.

60 Ob upoštevanju zgoraj navedenih elementov je treba ugotoviti, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica kot enega zavezanca za plačilo DDV ne določi skupine za DDV, ampak člana te skupine, in sicer nosilca te skupine, kadar lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del te skupine, in če ta določitev ne povzroči tveganja davčnih izgub.

Drugo vprašanje

61 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je mogoče šteti, da ima člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členom 21(1)(a) in (3) te direktive neposredni učinek, ki bi davčnim zavezancem omogočal, da se nanj sklicujejo v razmerju do svoje države članice, če zakonodaja zadnjenavedene ne bi bila skladna s tema določbama in je ne bi bilo mogoče razlagati v skladu z njima. Predložitveno sodišče drugo vprašanje postavlja le, če bi bil odgovor na prvo vprašanje, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica kot zavezanca za plačilo DDV ne določi skupine za DDV, ampak člana te skupine, in sicer nosilca te skupine.

62 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Tretje vprašanje

63 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero se možnost, da nek subjekt s podjetjem nosilca integrirane skupine tvori skupino za DDV, pogojuje s tem, da mora imeti ta nosilec v navedenem subjektu poleg večinske udeležbe v njegovem kapitalu tudi večino glasovalnih pravic.

64 Najprej je treba navesti, da se za pogoj iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, v skladu s katerim mora za oblikovanje skupine za DDV obstajati finančna, gospodarska in organizacijska tesna povezava med zadevnimi osebami, zahteva natančna določitev na nacionalni ravni, tako da je ta določba odvisna v delu, v katerem je zanjo potreben poseg nacionalnih določb, s katerimi se določi konkreten obseg teh povezav (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 50).

65 Vendar je treba zaradi enotne uporabe Šeste direktive pojem „finančna tesna povezava“ v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, te direktive razlagati avtonomno in enotno. Taka razlaga je potrebna kljub temu, da je za države članice ureditev iz te določbe izbirna, in sicer zato, da se prepreči, da bi med državami članicami ob uvedbi te ureditve obstajala razhajanja pri njeni uporabi (glej po analogiji sodbo z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 44 in navedena sodna praksa).

66 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav, kot je bilo poudarjeno v točkah 44 in 51 te sodbe, člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ne določa izrecno možnosti, da države članice gospodarskim subjektom za oblikovanje skupine za DDV postavijo druge pogoje, lahko te države članice, in sicer v okviru svoje diskrecijske pravice, za uporabo ureditve skupine za DDV določijo nekatere omejitve, če te ustrezajo ciljema te direktive v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom ter če se spoštuje pravo Unije in njegova temeljna načela, zlasti načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti (glej po analogiji sodbo z dne 15. aprila 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, neobjavljena, EU:C:2021:285, točka 57 in navedena sodna praksa).

67 Opozoriti je treba tudi, da v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 48 te sodbe, pogoja v zvezi z obstojem finančne tesne povezave ni mogoče razlagati ozko.

68 Natančneje, Sodišče je ob upoštevanju samega besedila člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive že pojasnilo, da zgolj tesna povezanost med subjekti iz skupine za DDV, kadar ne obstajajo nobene druge zahteve, ne more voditi do tega, da bi se štelo, da je zakonodajalec Unije imel namen upravičenost do ureditve skupine za DDV pridržati samo za subjekte, ki so v razmerju do nosilca zadevne integrirane skupine podjetij podrejeni. Čeprav je mogoče na podlagi obstoja takega razmerja podrejenosti domnevati tesnost povezanosti med zadevnimi subjekti, za ta obstoj načeloma ni mogoče šteti, da je nujen pogoj za oblikovanje skupine za DDV. Drugače bi bilo v izjemnih primerih, v katerih bi tak pogoj v določenem nacionalnem okviru pomenil ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje ciljev v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 44 in 45).

69 Iz tega sledi, da zahteva po večini glasovalnih pravic, ki obstaja poleg zahteve v zvezi z večinskim deležem in ki izhaja iz zahteve po finančni vključenosti v smislu člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, ni *a priori* – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje ciljev v zvezi s preprečevanjem zlorabnih praks in ravnanj oziroma v zvezi z bojem proti goljufijam in izogibanju davkom, tako da taka zahteva načeloma ne more biti določena na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

70 V tem okviru ni brez pomena, da nemška vlada, kot je razvidno iz njenega odgovora na pisna vprašanja Sodišča, v bistvu priznava, da nobena od dveh zahtev, navedenih v prejšnji točki te sodbe, ni absolutno potrebna, če lahko nosilec integrirane skupine uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del skupine za DDV.

71 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero se možnost, da nek subjekt s podjetjem nosilca integrirane skupine tvori skupino za DDV, pogojuje s tem, da mora imeti ta nosilec v navedenem subjektu poleg večinske udeležbe v njegovem kapitalu tudi večino glasovalnih pravic.

Četrto vprašanje

72 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(4) Šeste direktive v povezavi s členom 4(1), prvi pododstavek, te 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.

73 Najprej je treba opozoriti, da se v skladu s členom 4(1) Šeste direktive za davčnega zavezanca šteje oseba, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena.

74 Člen 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive natančneje določa, da pojem „neodvisno“ iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

75 Odstavek 4, drugi pododstavek, navedenega člena določa, da lahko države članice – pod pogojem posvetovanj iz člena 29 Šeste direktive – kot enega davčnega zavezanca obravnavajo osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so „pravno neodvisne“, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

76 Prav tako je treba opozoriti, kot je Komisija navedla v točki 3.2., prvi in drugi odstavek, Sporočila COM/2009/0325 final, da se z oblikovanjem skupine za DDV na podlagi člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nekateri ozko povezani davčni zavezanci združijo, da bi oblikovali novega enotnega zavezanca za DDV. Ta institucija je poleg tega pojasnila, da se „skupina za DDV lahko opiše kot ‚fikcija‘, ustvarjena za namene DDV, pri čemer ima gospodarski pomen prednost pred pravno obliko. Skupina za DDV je posebna vrsta davčnega zavezanca, ki obstaja samo za namene DDV. Temelji na dejanskih finančnih, gospodarskih in organizacijskih povezavah med družbami. Medtem ko vsak član ohrani lastno pravno obliko, ima skupina za DDV samo za namene DDV prednost pred pravno obliko v skladu z npr. civilnim pravom ali pravom družb.“

77 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je storitev obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 24 in navedena sodna praksa).

78 Da 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, je treba preveriti, ali navedeni subjekt opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost. V zvezi s tem je treba preučiti, ali je mogoče tak subjekt šteti za neodvisen, ker svoje dejavnosti opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter zlasti ker nosi ekonomsko tveganje, ki izhaja iz njegove dejavnosti (glej po analogiji sodbi z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 25, in z dne 13. junija 2019, OI (DDV – Dejavnost člana nadzornega sveta), C-420/18, EU:C:2019:490, točka 39 in navedena sodna praksa).

79 V obravnavanem primeru pa je sicer nosilka integrirane skupine A kot en davčni zavezanec in zastopnik skupine za DDV zadolžena za oddajo davčnega obračuna v imenu vseh subjektov, ki so del te skupine, vključno z družbo NGD mbH, vendar ti subjekti, kot je razvidno iz točk 27 in od 57 do 59 te sodbe, sami nosijo ekonomska tveganja, povezana z opravljanjem njihove gospodarske dejavnosti. Iz tega sledi, da je treba za te subjekte šteti, da opravljajo neodvisne gospodarske dejavnosti, tako da ne smejo biti s tipizacijo opredeljeni kot „subjekti, ki niso neodvisni“, v smislu člena 4(1) in (4), prvi pododstavek, Šeste direktive zgolj zato, ker so del skupine za DDV.

80 To razlago poleg tega potrjuje dejstvo, da čeprav iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da morajo med subjekti, ki lahko oblikujejo skupino za DDV, obstajati finančne, gospodarske in organizacijske tesne povezave, z njim ni določeno, da bi obstoj navedenih povezav povzročil, da subjekt iz skupine, ki ni nosilec integrirane skupine, gospodarske dejavnosti ne opravlja neodvisno. Tako iz navedene določbe ne izhaja, da bi ta subjekt prenehal opravljati neodvisne gospodarske dejavnosti v smislu člena 4(4), prvi pododstavek, te direktive zgolj zaradi pripadnosti skupini za DDV.

81 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive v povezavi s členom 4(1), prvi pododstavek, te 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.

Stroški

82 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000,

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje temu, da država članica kot enega davčnega zavezanca za skupino, ki jo sestavljajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, določi nosilca te skupine, kadar lahko ta nosilec uveljavlja svojo voljo pri preostalih subjektih, ki so del te skupine, in če ta določitev ne povzroči tveganja davčnih izgub.

2. **Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2000/65,**

je treba razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero se možnost, da nek subjekt s podjetjem nosilca integrirane skupine tvori skupino, ki jo sestavljajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, pogojuje s tem, da mora imeti ta nosilec v navedenem subjektu poleg večinske udeležbe v njegovem kapitalu tudi večino glasovalnih pravic.

3. **Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2000/65, v povezavi s členom 4(1), prvi pododstavek, Direktive 77/388, kakor je bila spremenjena,**

je treba 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, ki jo sestavljajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

Podpisi