Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 26. marts 2015 [1]

Forenede sager C-108/14 og C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
mod
Finanzamt Nordenham (sag C-108/14)
og
Finanzamt Hamburg-Mitte
mod
Marenave Schiffahrts AG (sag C-109/14)

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag — moder(holding)selskab, som har modtaget momspligtige tjenesteydelser med henblik på erhvervelse af egenkapital anvendt til at sikre andele i to datterselskaber, som moderselskabet senere, mod vederlag, har leveret tjenesteydelser til — nationale lovforskrifter, som begrænser muligheden for afgiftsmæssig indlemmelse til juridiske personer, som er i et finansielt, økonomisk og organisatorisk underordnelsesforhold«

I – **Indledning**

1. De foreliggende præjudicielle spørgsmål fra Bundesfinanzhof (Tyskland), drejer sig i alt væsentligt for det første om metoden til beregning af fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt af to holdingselskaber i forbindelse med erhvervelsen af kapitalandele i andre selskaber, som disse holdingselskaber griber ind i administrationen af, og for det andet om, hvorvidt artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [2], er til hinder for en skattelovgivning, der forbyder personselskaber at deltage som »underordnede« enheder i en momsgruppe i denne artikels forstand.

2. Disse spørgsmål er rejst i to sager mellem dels Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (herefter »Larentia + Minerva«) og Finanzamt Nordenham (sag C-108/14), dels Finanzamt Hamburg-Mitte og Marenave Schiffahrts AG (herefter »Marenave«) (sag C-109/14) [3].

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 145, s. 1. Da de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted før den 1.1.2007, datoen, hvor Rådets direktiv 2006/112/EF af 18.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) trådte i kraft, finder dette ikke anvendelse i sagen.

3 — Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 26.3.2014 er disse sager blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

3. I den første sag besidder Larentia + Minerva som kommanditist 98% af andelene i to datterselskaber, der er oprettet som kommanditselskaber med et anpartsselskab som eneste komplementar (GmbH & Co. KG), og som hver driver et fartøj. Desuden leverer Larentia + Minerva, som »ledelsesholdingselskab«, administrative og kommercielle tjenesteydelser mod vederlag.

4. Vedrørende disse momspligtige tjenesteydelser foretog Larentia + Minerva fuldt fradrag af den indgående moms, som selskabet havde erlagt for erhvervelsen, fra tredjemand, af kapital, der blev brugt til at finansiere selskabets erhvervelse af kapitalandele i datterselskaberne, samt de tjenesteydelser, bl.a. administrative og rådgivningsmæssige, det ydede disse datterselskaber.

5. Finanzamt Nordenham (skatte- og afgiftsmyndigheden i Nordenham) godtog kun en mindre del af dette fradrag, nemlig 22%, idet størstedelen af udgifterne forbundet med erhvervelsen af andelene i datterselskaberne blev tilskrevet holdingselskabets ikke-erhvervsmæssige virksomhed, der består i at eje andele i datterselskaberne, som ikke giver ret til at fradrage indgående afgift. Den ændrede momsansættelse for 2005 af 24. september 2007 blev anfægtet af Larentia + Minerva for Niedersächsisches Finanzgericht (skattedomstolen i Niedersachsen), som afviste klagen. Larentia + Minerva indbragte derefter sagen for Bundesfinanzhof (forbundsfinansdomstolen) under en revisionsappel.

6. I den anden sag forhøjede Marenave sin kapital i 2006, og omkostningerne ved aktieemissionen i forbindelse med denne forhøjelse medførte en momsbetaling på 373 348,57 EUR.

7. Dette selskab erhvervede samme år, som holdingselskab, andele i fire skibskommanditselskaber, som er personselskaber, og som det, mod vederlag, deltog i administrationen af. Af den moms, som vedrørte indtægten fra dette ledelseshverv i 2006, fradrog selskabet bl.a. hele momsbeløbet på 373 347,57 EUR som indgående moms.

8. Ved afgørelse af 15. januar 2009 afviste Finanzamt Hamburg-Mitte (skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamburg-Mitte) dette fradrag med den begrundelse, at selskabet ikke reelt havde grebet ind i datterselskabernes administration. Finanzgericht Hamburg-Mitte gav imidlertid selskabet medhold i dets anke af denne afgørelse og accepterede det fulde fradrag, som Marenave havde foretaget. Finanzamt Hamburg-Mitte forelagde Bundesfinanzhof en revisionsappel til prøvelse af dommen afsagt af Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. I de to sager, som den har fået forelagt, vurderer den forelæggende ret, at de tjenesteydelser, som holdingselskaberne har erhvervet, er benyttet til såvel økonomisk som ikke-økonomisk virksomhed og kun giver ret til fradrag, for så vidt som omkostningerne hertil skal henføres til holdingselskabernes økonomiske virksomhed. Den forelæggende ret mener følgelig ikke, at selskaber har ret til at fradrage de fulde beløb, idet den dog spørger, om de principper, som ligger til grund for Domstolens dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), ikke er til hinder for denne konklusion. Den forelæggende ret har dog ikke stillet Domstolen et direkte spørgsmål herom. I dens første præjudicielle spørgsmål anmoder den nemlig blot om præciseringer vedrørende den metode til beregning af fradrag af indgående moms, som giver mulighed for objektivt at afspejle, hvilken del af de oppebårne udgifter der i holdingselskabernes tilfælde reelt skal henføres til henholdsvis økonomisk og ikke-økonomisk virksomhed. For det andet – såfremt løsningen på spørgsmålet om holdingselskabernes fradrag af indgående moms skal findes under hensyntagen til de afgiftspligtige udgående transaktioner fra datterselskaberne til tredjemand – er den forelæggende ret i tvivl om anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, om momsgrupper, som for første gang er gjort gældende af Larentia + Minerva og af Marenave i forbindelse med revisionsappellen. I denne henseende ønsker den oplyst, hvorvidt den nationale ret er i overensstemmelse med denne bestemmelse, idet den navnlig ikke lader personselskaber være omfattet af en sådan ordning, og hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i benægtende fald kan påberåbes direkte af de afgiftspligtige.

10. På denne baggrund har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i begge sager:

»1) Efter hvilken beregningsmetode skal et holdingselskabs [delvise] fradrag af [moms] på indgående ydelser i forbindelse med tilvejebringelse af kapital til erhvervelse af andele i datterselskaber beregnes, når holdingselskabet senere (som påtænkt fra start) leverer forskellige [moms]pligtige tjenesteydelser til disse selskaber?

2) Er bestemmelsen i [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit, [...] til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter (for det første) kun en juridisk person – og derimod ikke et personselskab – kan indlemmes i en anden skattepligtigs virksomhed (såkaldt »Organträger«), og hvorefter det (for det andet) kræves, at den pågældende juridiske person finansielt, økonomisk og organisatorisk (idet der består et over- og underordnelsesforhold) »er indlemmet i »Organträgerens« virksomhed«?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, kan en skattepligtig person påberåbe sig [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit [...]?«

11. Der er indgivet skriftlige bemærkninger til disse spørgsmål af Larentia + Minerva, Marenave, den tyske regering, Irland, den østrigske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen. Bortset fra den østrigske regering, som ikke var repræsenteret under den mundtlige forhandling, blev disse interesserede parter, samt den polske regering, hørt under retsmødet den 7. januar 2015.

II – **Bedømmelse**

A – *Det første præjudicielle spørgsmål*

12. Som anført i punkt 9 i dette forslag til afgørelse, forudsætter den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål, at de to holdingselskaber i hovedsagen kun kan foretage delvis fradrag af moms, for så vidt som omkostningerne ved erhvervelsen af andele i datterselskaberne for Larentia + Minervas vedkommende og omkostningerne ved aktieemissionen for Marenaves vedkommende primært vedrører holdingselskabernes ikke-økonomiske virksomhed, nemlig at erhverve og besidde/administrere andele i deres respektive datterselskaber.

13. På dette grundlag anmoder den forelæggende ret Domstolen om at præcisere, hvilken metode der bør anvendes til beregningen, med henblik på så objektivt og ensartet som muligt at opdele den indgående afgift, når et holdingselskabs udgifter vedrører både dets økonomiske og ikke-økonomiske virksomhed,

14. Hvis man skulle begrænse sig strengt til besvarelsen af dette spørgsmål, mener jeg ligesom alle de interesserede parter, som er indtrådt i denne sag, at Domstolen burde erklære sig ude af stand til at give flere retningslinjer om en sådan beregningsmetode end dem, der allerede fremgår af dens nuværende praksis.

15. Det skal nemlig bemærkes, at Domstolen vedrørende et lignende spørgsmål, som den var blevet forelagt i sag Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), fastslog, at bestemmelserne i sjette direktiv ikke indeholder regler, der omhandler de metoder eller kriterier, som medlemsstaterne skal anvende, når de udsteder regler om opdeling af den moms, der er erlagt i tidligere omsætningsled, alt efter om de tilsvarende udgifter vedrører økonomisk virksomhed eller ikke-økonomisk virksomhed, da sjette

direktivs regler om fradrag af indgående moms udelukkende er knyttet til økonomisk virksomhed [4].

16. Når sjette direktiv ikke indeholder de nødvendige oplysninger for sådanne talmæssige opgørelser, tilkommer det således medlemsstaterne, under udøvelse af deres skønsbeføjelser, at fastsætte hertil egnede metoder og kriterier under hensyn til dette direktivs formål og opbygning og navnlig under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet [5].

17. Domstolen fastslog således, at medlemsstaterne under udøvelsen af denne skønsbeføjelse bør sikre, at der kun foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til det beløb, der vedrører transaktioner, som giver ret til fradrag, idet de påser, at beregningen af pro rata-satsen mellem den økonomiske virksomhed og den ikke-økonomiske virksomhed objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af de to former for virksomhed. Inden for de samme rammer er medlemsstaterne dog beføjede til at anvende en passende fordelingsnøgle, hvad enten den er baseret på investeringens eller på transaktionens art (som var anført af den nationale ret i Securenta-sagen) uden at være forpligtede til kun at anvende en enkelt af disse metoder [6].

18. Domstolen bekræftede denne vurdering i præmis 42 og 47 i dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), hvor den i alt væsentligt fastslog, at uanset hvilke beregningsmetoder medlemsstaterne har valgt eller anvendt, skal disse metoder objektivt afspejle, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til henholdsvis den økonomiske og den ikke-økonomiske virksomhed.

19. I de foreliggende sager har den forelæggende ret anført, at den tyske lovgiver indtil nu ikke har indført en fordelingsnøgle af den art, som Domstolen omtalte i Securenta-dommen, hvilket skaber en stor retlig usikkerhed, som det ifølge den forelæggende ret tilkommer Domstolen at afhjælpe.

20. Jeg mener ikke, at Domstolen kan imødekomme denne opfordring, dels på grund af respekten for medlemsstaternes residualkompetence, dels af praktiske grunde, der er knyttet til de faktiske omstændigheders forskellighed og kompleksitet, som ikke tillader Domstolen at anbefale en metode eller en fordelingsnøgle frem for en anden.

21. Af tilsvarende grunde kan den omstændighed, at en national lovgiver endnu ikke har valgt en metode, men – som den forelæggende ret og den tyske regering i sine skriftlige indlæg har fremhævet – har overladt dette skøn til de afgiftspligtige og afgiftsmyndighederne, afhængig af de faktiske omstændigheder i de pågældende sager, kan heller ikke foranledige Domstolen til at anse sig for at være beføjet til at træde i denne lovgivers sted.

22. Derimod tilkommer det de nationale domstole at efterprøve, ud fra de situationer, der forelægges for dem, om den eller de beregningsmetoder, som er anvendt af den afgiftspligtige eller eventuelt den nationale afgiftsmyndighed, objektivt afspejler, hvilken del af de indgående udgifter der reelt skal henføres til den afgiftspligtiges henholdsvis økonomiske og ikke-økonomiske virksomhed.

23. I de foreliggende tilfælde tilkommer det således den forelæggende ret at efterprøve, hvorvidt den metode, som afgiftsmyndigheden anser for korrekt, dvs. ifølge den forelæggende rets oplysninger fordelingsnøglen baseret på investeringens art, opfylder dette formål.

24. Jeg sætter imidlertid spørgsmålstegn ved udgangspunktet for den forelæggende rets argumenter, for så vidt som den mener, at de to holdingselskaber udøver dels økonomisk, dels ikke-økonomisk virksomhed.

4 — Jf. i denne retning dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 33).

5 — Ibidem, præmis 34-36.

6 — Ibidem, præmis 37 og 38.

25. Dette er ikke bare et spørgsmål om bedømmelsen af de faktiske omstændigheder i tvisterne i hovedsagen, som naturligvis udelukkende henhører under den forelæggende rets kompetence inden for rammerne af samarbejdet i henhold til artikel 267 TEUF.

26. Som Larentia + Minerva og Marenave har bemærket, er der nemlig grund til at spørge, om holdingselskabernes indgriben i administrationen af datterselskaberne ikke burde føre til den konklusion – navnlig ifølge principperne i dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) – at holdingselskaberne udelukkende udøver økonomisk virksomhed og således ikke nogen form for ikke-økonomisk virksomhed. Dette ville ifølge disse parter indebære, at de ville have ret til fuldt fradrag af indgående moms vedrørende de ydelser, som var leveret til disse holdingselskaber i forbindelse med erhvervelsen af andele i deres datterselskaber.

27. Domstolen sondrer i sin praksis med hensyn til behandlingen af holdingselskabers moms mellem to situationer, afhængig af om selskaberne griber ind i administrationen af deres datterselskaber eller ikke.

28. Holdingselskaber i den første kategori er dem, hvis formål kun er at besidde eller administrere andele i andre selskaber, uden at de leverer disse nogen ydelser mod vederlag, og således uden at de direkte eller indirekte griber ind i administrationen af andre virksomheder – bortset fra at udøve de rettigheder, som de har i egenskab af aktionærer.

29. Disse holdingselskaber er ikke momspligtige i sjette direktivs artikel 4's forstand og har således ikke ret til fradrag i henhold til dette direktivs artikel 17. I henhold til retspraksis skal erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele nemlig ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, som indebærer, at den, der udøver virksomheden, bliver afgiftspligtig. Det forhold i sig selv, at der besiddes kapitalinteresser i andre virksomheder, er nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet[7].

30. Domstolen har imidlertid gentagne gange fastslået, at »[*d]ette [...] dog ikke [gælder*], når holdingselskabet samtidig med besiddelsen af kapitalinteresserne direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteressen har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager«[8]. Ifølge Domstolen er et holdingselskabs indgriben i administrationen af selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, nemlig en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til direktivets artikel 2, såsom holdingselskabets levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser til dets datterselskaber[9].

31. Det fremgår af den forelæggende rets kategorisering af holdingselskaber, at disse betegnes »ledelsesholdingselskaber«.

32. Det er i dette tilfælde ubestridt, at de to holdingselskaber, som tvisterne i hovedsagen vedrører, tilhører denne anden kategori og således er undergivet moms for de ydelser, de leverer mod vederlag til deres datterselskaber.

7 — Jf. bl.a. domme Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 19) og Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 32).

8 — Jf. bl.a. domme Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 14), Floridienne og Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 18), Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 20), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 30) og Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 33) (min fremhævelse).

9 — Domme Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 22) og Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 34).

33. Den forelæggende ret medgiver i øvrigt, at disse holdingselskaber har ret til fradrag af den indgående moms på de tjenesteydelser, de har erhvervet fra andre virksomheder i forbindelse med kapitaltransaktionerne i deres datterselskaber. Den forelæggende ret mener imidlertid, at der kun bør foretages et delvist fradrag. De ydelser, som holdingselskaberne har modtaget i forbindelse med erhvervelsen af kapitalandele, har nemlig først og fremmest vedrørt en ikke-økonomisk virksomhed hos holdingselskaberne, dvs. erhvervelsen og besiddelsen af deres respektive andele i deres datterselskabers kapital, som ikke er afgiftspligtig.

34. I denne henseende skal jeg for det første bemærke, at den forelæggende ret ikke anfører, at disse tjenesteydelser alene vedrørte besiddelsen af andele i andre datterselskaber, hvis administration holdingselskaberne ikke griber ind i, hvilket ikke kan anses for økonomisk virksomhed, og som netop ville indebære en pligt til at fordele den indgående moms på holdingselskabernes økonomiske og ikke økonomiske virksomhed.

35. For det andet mener jeg, at den logik, som ligger til grund for Domstolens praksis med hensyn til sondringen mellem holdingselskaber, der griber ind i, og holdingselskaber, der ikke griber ind i administrationen af deres datterselskaber, har konsekvenser for henførelsen af omkostningerne forbundet med holdingselskabernes indgående kapitaltransaktioner på deres udgående økonomiske virksomhed.

36. I Cibo Participations-dommen, der drejede sig om en situation svarende til tvisterne i hovedsagen, fastslog Domstolen nemlig, at de udgifter, som er afholdt af et holdingselskab, som griber ind i et datterselskabs administration, til de forskellige tjenesteydelser, det har erhvervet i forbindelse med overtagelse af kapitalandele i dette datterselskab, indgår i den afgiftspligtiges generalomkostninger og *dermed* er elementer i prisen for dets produkter. Disse tjenesteydelser har følgelig en direkte og umiddelbar forbindelse med hele holdingselskabets økonomiske virksomhed [10].

37. Da Domstolen ikke kunne forbigå, at et sådant holdingselskab i sagens natur ligeledes administrerede andele, som ikke indebærer en økonomisk virksomhed, indebærer dommen i denne sag for det første, at de udgifter, som er afholdt af holdingselskabet med henblik på at erhverve andele i dets datterselskaber, udelukkende er knyttet til holdingselskabets økonomiske virksomhed og ikke – heller ikke delvist – til dets ikke-økonomiske virksomhed, der består i administration af andelene, og for det andet at holdingselskabet i princippet må fradrage det samlede momsbeløb, som er erlagt i forbindelse med transaktionerne.

38. Denne vurdering bekræftes af præmis 34 i Cibo Participations-dommen, hvor Domstolen henviser til fradragsordningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, som udelukkende finder anvendelse på opdelingen af momsen på indgående transaktioner, der er anvendt til at udøve såvel økonomisk virksomhed, der giver ret til fradrag, som virksomhed, der ikke giver ret hertil, dvs. moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til økonomisk virksomhed [11].

39. De omkostninger i forbindelse med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som griber ind i administrationen af datterselskaberne i Domstolens praksis' forstand, vedrører således holdingselskabets økonomiske virksomhed. Momsen på disse omkostninger kan følgelig fradrages fuldt ud i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, medmindre de udgående økonomiske transaktioner er fritaget for moms i medfør af sjette direktiv. I så fald foretages fradraget efter pro rata-metoden, som er fastsat i det samme direktivs artikel 17, stk. 5 [12]. Efter min opfattelse er det sådan, Cibo Participations-dommen skal fortolkes.

10 — Dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 33). Jf. desuden bl.a. dom SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 58).

11 — Jf. i denne retning dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 33) samt mit forslag til afgørelse Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punkt 79). Jf. desuden dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 40).

12 — De metoder, som bør anvendes ved denne beregning af pro rata-satsen, henhører under medlemsstaternes lovgivnings anvendelsesområde. Jf. i denne henseende dom Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 30 og 31).

40. Denne analyse kan uden videre også anvendes på omkostninger, som ikke er knyttet til erhvervelse af andele i datterselskaber, men til andre kapitaltransaktioner, som et ledelsesholdingselskab har gennemført, f.eks. kapitalforhøjelse ved aktieemission, som har til formål i sidste ende at finansiere erhvervelsen og driften af søgående skibe, sådan som det synes at være tilfældet i sag C-109/14.

41. Domstolen har nemlig allerede i dom Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) anerkendt, at en aktieemission ikke som sådan er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, men kan foretages af et selskab med henblik på at forøge selskabskapitalen til fordel for dets økonomiske aktivitet i almindelighed, hvilket indebærer, at omkostningerne i forbindelse med de ydelser, selskabet har erhvervet i forbindelse med den omhandlede transaktion, indgår i selskabets generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på dets produkter, da sådanne tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet [13].

42. Den omstændighed, at aktieemissionen i tvisten i sag C-109/14 blev foretaget af et ledelsesholdingselskab og ikke et selskab som Kretztechnik, som kun udøvede økonomisk virksomhed, bør efter min mening ikke gøre nogen forskel med hensyn til konsekvenserne for retten til i princippet at kunne fradrage den indgående moms i dens helhed på baggrund af praksis i Cibo Participations-dommen.

43. Under alle omstændigheder har hverken den forelæggende ret eller de interesserede parter i den foreliggende sag givet udtryk for, at der bør sondres mellem den afgiftsmæssige behandling af omkostninger afholdt af et ledelsesholdingselskab, alt efter om de er knyttet til erhvervelse af kapitalandele eller andre kapitaltransaktioner.

44. Henset til disse betragtninger mener jeg, at det første præjudicielle spørgsmål skal besvares som følger: De omkostninger i forbindelse med kapitaltransaktioner, som er oppebåret af et holdingselskab, der griber direkte eller indirekte ind i administrationen af dets datterselskaber, er direkte og umiddelbart forbundet med det pågældende holdingselskabs samlede økonomiske virksomhed. Den indgående moms på disse omkostninger skal derfor ikke opdeles på den økonomiske og den ikke-økonomiske virksomhed. Såfremt holdingselskabet foretager transaktioner, som er pålagt moms, og transaktioner, som er fritaget for moms, beregnes retten til fradrag af indgående moms efter pro rata-metoden som fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5.

B – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

45. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i alt væsentligt oplyst, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, som giver medlemsstaterne mulighed for at behandle flere personer som én afgiftspligtig person, er til hinder for nationale bestemmelser, som for det første bestemmer, at kun juridiske personer kan indlemmes i en anden skattepligtigs virksomhed (såkaldt »Organträger«), og for det andet kræver, at de pågældende juridiske personer finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i »Organträgerens« virksomhed, dvs. i et over- og underordnelsesforhold.

46. Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at dette stykke giver hver enkelt medlemsstat mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på samme medlemsstats område, og når de – selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden [14].

13 — Jf. dom Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 36).

14 — Det skal bemærkes, at denne bestemmelse nu indgår i tilsvarende vendinger i artikel 11 i direktiv 2006/112/EF.

47. Denne bestemmelse har således forankret begrebet momsgrupper i EU-retten, der, som det fremgår af begrundelsen til forslaget til sjette direktiv [15], har til formål at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer [16].

48. Da momsgruppen i praksis anses for én enkelt afgiftspligtig person, ophører de enheder, som den udgøres af, med selvstændigt at underskrive momsangivelser og med at blive anset for afgiftspligtige personer i og uden for deres gruppe [17].

49. Heraf følger, at de interne transaktioner i momsgruppen, dvs. transaktioner, der udføres mod vederlag mellem de enheder, som gruppen består af, i princippet ikke eksisterer i en momssammenhæng. Retten til fradrag af indgående moms bestemmes således ikke på grundlag af transaktionerne mellem gruppens medlemmer, men alene på grundlag af de transaktioner, som gruppen har foretaget med tredjeparter [18].

50. Mens den forelæggende ret i den foreliggende sag ikke nærer nogen tvivl om, at Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af muligheden i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, hvilket den tyske regering i øvrigt har bekræftet i sine skriftlige bemærkninger, er den i tvivl om, hvorvidt holdingselskaberne og deres respektive datterselskaber kan anses for en momsgruppe, således at den med henblik på de transaktioner, der er udført mod vederlag mellem datterselskaberne og andre virksomheder, har ret til fuldt fradrag af den indgående moms i forbindelse med de kapitaltransaktioner, som holdingselskaberne har foretaget.

51. Selv om en sådan fuld fradragsret ikke kan udelukkes i lyset af det svar på det første præjudicielle spørgsmål, som jeg foreslår, er der to faktorer, som skal trækkes frem på dette trin af argumentationen.

52. For det første udelukker de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for hvert af de to første præjudicielle spørgsmål, hinanden. Med andre ord er der enten tale om en momsgruppe, eller også er der ikke. Et holdingselskab, der griber ind i administrationen af sine datterselskaber, kan under ingen omstændigheder gøre krav på fradrag af indgående moms på omkostningerne forbundet med kapitaltransaktioner i sine datterselskaber og samtidig hævde at udgøre en momsgruppe sammen med disse datterselskaber, hvis indbyrdes transaktioner, som nævnt ovenfor, ikke pålægges moms.

53. For det andet fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at problematikken vedrørende indrømmelse af status som momsgruppe for første gang blev rejst for den forelæggende ret, der træffer afgørelse som sidste instans i en revisionsappel. Derfor har hverken skatteforvaltningen eller domstolene i lavere instans end den forelæggende ret kunnet udtale sig på forhånd om, hvorvidt Larentia + Minerva samt Marenave og deres respektive datterselskaber kunne anses for en momsgruppe.

15 — Forslag til sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (KOM(73) 950 af 20.6.1973).

16 — Jf. i denne retning domme Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 47) og Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37).

17 — Jf. i denne retning domme Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19) og Skandia America (USA), filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 29).

18 — Jf. desuden i denne retning Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (KOM(2009) 325 endelig af 2.7.2009, s. 11). Det skal præciseres, at transaktioner, der er gennemført mellem et medlem af gruppen og en tredjepart, skal henføres til selve gruppen; jf. dom Skandia America (USA), filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 29).

54. Disse faktorer kunne tyde på, at den fortolkning af sjette direktiv, som anmodes om i det andet præjudicielle spørgsmål, når alt kommer til alt, ikke har nogen forbindelse til omstændighederne i tvisterne i hovedsagen, eller er af hypotetisk karakter, således at dette spørgsmål (samt i øvrigt også det tredje spørgsmål, som er snævert forbundet hermed) bør afvises [19]. Irland har i øvrigt udtrykt tvivl i denne henseende både i sine skriftlige indlæg og under retsmødet for Domstolen.

55. Disse omstændigheder til trods finder jeg det dog hensigtsmæssigt at besvare det foreliggende præjudicielle spørgsmål. Som den forelæggende ret antyder, og som den tyske regering bekræftede under retsmødet, kan det objektivt konstateres, om betingelserne for at blive anset for en momsgruppe eller afgiftsenhed er opfyldt, hvilket i henhold til tysk ret kan ske ved en hvilken som helst domstol, uanset om der er nedlagt påstand herom eller ikke. Derfor er spørgsmålet om, hvorvidt de restriktioner for muligheden for at blive anset for en momsgruppe, som er fastsat i tysk ret, er forenelige med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, af interesse for afgørelsen af tvisterne i hovedsagen, eftersom der vil kunne indrømmes ret til fuldt fradrag af den indgående moms, hvis der kan ses bort fra disse restriktioner.

56. Med hensyn til realiteten vedrører den forelæggende rets spørgsmål således to punkter. For det første ønsker den i alt væsentligt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er til hinder for, at en medlemsstat begrænser dannelsen af momsgrupper til enheder, som er juridiske personer, og herved udelukker personselskaber som f.eks. datterselskaberne af de to holdingselskaber, som tvisterne i hovedsagen vedrører, der er oprettet i form af kommanditselskaber. For det andet spørger den forelæggende ret, hvorvidt en medlemsstat kan kræve, at forholdet mellem medlemmerne af momsgruppen er et underordnelses- og overordnelsesforhold, og at de »underordnede« enheder er indlemmet i »Organträgerens« virksomhed.

1. Betingelsen om, at momsgruppens medlemmer skal være juridiske personer

57. I henhold til tysk ret, nærmere bestemt UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov, herefter »UStG«), udøves der ikke en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv, hvis en juridisk person ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i »Organträgerens« virksomhed (»Organschaft«).

58. Mens personselskaber i tysk ret, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, kan udgøre »Organträgeren« i afgiftsenheden, kan disse personselskaber, navnlig kommanditselskaber, ikke være organisatorisk afhængige, da de ikke er juridiske personer, og de kan derfor ikke deltage i momsgrupper, som disse ser ud i Tyskland.

59. Efter min mening, og som Irland og Kommissionen med rette har gjort gældende, er der ikke noget i sjette direktiv, som giver mulighed for at udelukke personselskaber fra at deltage i en momsgruppe.

60. Denne vurdering følger allerede af ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, der i en helt generisk vending anfører, at »personer« kan behandles som en enkelt afgiftspligtig, hvilket, som generaladvokat Jääskinen korrekt gjorde opmærksom på i sit forslag til afgørelse Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 30 og 31), står i kontrast til de juridiske rammer, som udgøres af det andet momsdirektiv [20]. Domstolen udledte heraf, at ordlyden af artikel 11 i direktiv 2006/112, der

19 — Jf. bl.a., om retspraksis vedrørende afvisning af præjudicielle spørgsmål, som er uden tilknytning til omstændighederne i tvisterne eller er af hypotetisk karakter, dom Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

20 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 71, s. 1303).

er formuleret på samme måde som sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ikke var til hinder for, at en medlemsstat kunne bestemme, at ikke-afgiftspligtige personer individuelt kunne indgå i en momsgruppe [21]. I en anden sag fastslog Domstolen ligeledes, ganske vist indirekte, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er rettet til »personer, herunder navnlig selskaber« [22].

61. Denne retspraksis indebærer, at anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ikke er begrænset til en bestemt selskabsform og heller ikke til, at de enheder, som er medlemmer af en momsgruppe, skal være juridiske personer.

62. I modsætning til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, henviser visse bestemmelser i dette direktiv, f.eks. artikel 28a-28c, desuden kun til »juridiske personer«, hvilket ligeledes tyder på, at EU-lovgiveren ikke havde til hensigt at begrænse anvendelsesområdet for artikel 4 til enheder, der er juridiske personer.

63. Jeg mener således, at det personelle anvendelsesområde for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, omfatter alle personer.

64. Denne konklusion indeholder imidlertid ikke noget svar på første led af det andet præjudicielle spørgsmål, som den nationale ret har forelagt Domstolen.

65. For at kunne besvare dette skal det først afgøres, hvorvidt sjette direktiv er til hinder for, at en medlemsstat begrænser anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i forbindelse med udøvelsen af den mulighed for at tillade dannelsen af momsgrupper på sit område, som direktivet indrømmer den. Det skal med andre ord afgøres, om medlemsstaterne bevarer visse skønsbeføjelser med hensyn til de »personer«, som de anser for at være berettigede til at deltage i momsgrupper på deres område.

66. På baggrund af retspraksis kræver dette spørgsmål efter min mening et nuanceret svar.

67. Det er korrekt, at Domstolen allerede vedrørende artikel 11, første afsnit, i direktiv 2006/112, som gentager ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, har fastslået, at anvendelsen af denne artikel efter dens ordlyd ikke er underlagt andre betingelser end dem, der er opregnet [23]. I domme Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 35) og Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, præmis 63) præciserede Domstolen, at denne bestemmelse heller ikke giver medlemsstaterne mulighed for at pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne udgøre en momsgruppe, såsom at de skal udøve en vis type virksomhed eller henhøre under et bestemt forretningsområde.

68. Det kan derfor se ud, som om ordningen i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit (og nu artikel 11, stk. 1, i direktiv 2006/112) ikke indrømmer medlemsstaterne nogen skønsmargin.

69. Imidlertid anerkendte Domstolen i disse domme, ikke med henvisning til ordlyden af den pågældende bestemmelse, men på grundlag af dens formål, at medlemsstaterne har mulighed for at begrænse anvendelsen af ordningen i artikel 11 i direktiv 2006/112 under overholdelse af EU-retten [24]. På baggrund af denne konklusion afviste Domstolen påstandene om Kongeriget Sveriges og Republikken Finlands traktatbrud, idet den fastslog, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at

21 — Dom Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 38-41). Jf. desuden domme Kommissionen mod Nederlandene (C-65/11, EU:C:2013:265, præmis 35-39), Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, præmis 30-34), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-86/11, EU:C:2013:267, præmis 33-37) og Kommissionen mod Danmark (C-95/11, EU:C:2013:268, præmis 34-38).

22 — Dom Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19).

23 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 36) og Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 35).

24 — Domme Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 38) og Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, præmis 66).

begrænsningen af anvendelsen af ordningen om momsgrupper i disse to medlemsstater til virksomheder på finans- og forsikringsområdet, der var begrundet i hensynet til at forhindre momssvig og momsunddragelse som omhandlet i artikel 11, andet afsnit, i direktiv 2006/112, var i strid med EU-retten [25]

70. Da denne retspraksis efter min mening kan overføres til sjette direktiv, anerkender den tilsyneladende, at medlemsstaterne har en skønsmargin under udøvelsen af muligheden i henhold til dette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, der dog er begrænset af hensynet til de formål, som er omhandlet i samme direktivs artikel 4, stk. 4, under overholdelse af EU-retten.

71. I praksis skal begrænsningerne af ordningen i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, derfor efter min mening være nødvendige og stå i et rimeligt forhold til det ovennævnte formål, nemlig at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, eller at bekæmpe momssvig og momsunddragelse, under overholdelse af EU-retten, dvs. navnlig princippet om afgiftsneutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem [26].

72. For at personselskabers udelukkelse fra at deltage i en momsgruppe i den foreliggende sag kan anses for lovlig, skal den kunne begrundes i de formål, der forfølges ved sjette direktivs artikel 4, stk. 4, samtidig med at princippet om afgiftsneutralitet overholdes.

73. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at kontrollere, at disse krav er opfyldt, skal det bemærkes, at denne allerede i alt væsentligt har anført i sin anmodning om præjudiciel afgørelse for det første, at den ikke kan se nogen forbindelse mellem kravet i artikel 2, stk. 2, nr. 2, i UStG, hvorefter alle medlemmer af en momsgruppe skal være juridiske personer, og forfølgelsen af formålene omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, og for det andet, at dette krav muligvis kan tilsidesætte princippet om afgiftsneutralitet, da det udelukker visse enheder fra at kunne drage fordel af deltagelsen i en momsgruppe udelukkende på grundlag af den retlige form.

74. Jeg er enig i dette synspunkt.

75. Der bør dog knyttes følgende to bemærkninger til dette.

76. For det første skal det vedrørende formålet om at bekæmpe momssvig og momssunddragelse, der som anført nu indgår i artikel 11, andet afsnit, i direktiv 2006/112, præciseres, at EU-lovgiver først med vedtagelsen af direktiv 2006/68/EF af 24. juli 2006 [27] indførte et tredje afsnit i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, som udtrykkeligt giver de medlemsstater, der har gjort brug af muligheden for at tillade dannelse af momsgrupper på deres område, mulighed for at »træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af [sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit]«.

77. I hvert fald vedrørende sag C-108/14 er det relevante skatteår 2005, dvs. et godt stykke tid før vedtagelsen og ikrafttrædelsen af direktiv 2006/69.

25 — Domme Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 39 og 40) og Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, præmis 67 og 68).

26 — Jf. vedrørende dette princips grundlæggende karakter bl.a. domme Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 59) og Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 25). Jf. vedrørende de begrænsninger, som neutralitetsprincippet sætter for medlemsstaternes anvendelse af foranstaltninger til forfølgelse af formålet om bekæmpelse af momsunddragelse og momssvig, bl.a. dom Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

27 — Rådets direktiv 2006/69/EF af 24.7.2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221, s. 9).

78. Jeg tror dog ikke, at denne omstændighed betyder, at medlemsstaterne før ikrafttrædelsen af direktiv 2006/69 ikke havde mulighed for at vedtage foranstaltninger med henblik på at forfølge disse formål, når de gjorde brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

79. Som Kommissionen og Det Forenede Kongeriges regering med rette har gjort gældende i deres skriftlige bemærkninger, har Domstolen nemlig gentagne gange bemærket, at bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv [28], bl.a. i sammenhænge, hvor de nationale afgiftsmyndigheder ikke kunne gøre beføjelser gældende, som udtrykkeligt var indrømmet dem af EU-lovgiver i specifikke bestemmelser i det nævnte direktiv [29].

80. Ligesom den forelæggende ret og Kommissionen har jeg dog svært ved at se, hvorfor en sondring på grundlag den retlige form, eller hvorvidt virksomhederne er juridiske personer eller ikke, skulle være nødvendig og hensigtsmæssig med henblik på bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse.

81. For det andet er en sådan sondring efter min mening også i strid med princippet om afgiftsneutralitet, da enheder, som er individuelt fuldt momspligtige, sådan som den tyske regering anerkendte under retsmødet, ikke kan deltage i en momsgruppe alene på grundlag af deres særlige retlige form.

82. Det skal i denne henseende bemærkes, at dannelsen af momsgrupper kan medføre cash flow-fordele for gruppernes medlemmer, da transaktionerne inden for gruppen, som i princippet er momspligtige, falder uden for anvendelsesområdet for denne afgift [30]. At fratage erhvervsdrivende disse fordele på grund af den retlige form, hvori én af disse operatører udøver sin virksomhed, udgør forskelsbehandling af analoge transaktioner, som herved konkurrerer med hinanden, idet der ses bort fra, at det netop er den økonomiske virksomhed og ikke den retlige form, der karakteriserer den afgiftspligtige person [31].

83. Momsgruppeordningen bør fremme afgiftsneutralitet ved at afspejle den økonomiske virkelighed. Den bør efter min mening ikke føre til kunstige sondringer i forhold til den retlige form, hvorunder de erhvervsdrivende driver virksomhed.

84. Jeg foreslår derfor, at det første led i det andet præjudicielle spørgsmål besvares således, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er til hinder for, at en medlemsstat, som gør brug af den mulighed, som denne bestemmelse giver, betinger dannelsen af en momsgruppe af, at alle gruppens medlemmer er juridiske personer, medmindre denne betingelse er begrundet i hensynet til at forebygge misbrug eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse, under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet, som det påhviler den forelæggende ret at kontrollere.

28 — Jf. bl.a. domme Gemeente Leusden og Holin Groep (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 76), Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71), Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446), Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 29) og R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 36).

29 — Jf. navnlig domme Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), der drejede sig om afgiftssvig og misbrug, og Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446), der drejede sig om afgiftssvig.

30 — Jf. i denne retning Kommissionens meddelelse, s. 11, og generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 45).

31 — Domstolen har allerede fastslået, under omstændigheder knyttet til anvendelsesområdet for momsfritagelser, at sjette direktiv var til hinder for sondringer udelukkende på grundlag af den retlige form, hvori de afgiftspligtige udøvede deres virksomhed. Jf. i denne retning domme Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 30), Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 25) og Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 30 og 31).

2. Kravet om et under- og overordnelsesforhold mellem momsgruppens medlemmer

85. Som anført ovenfor giver sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, mulighed for at anse enheder for en enkelt afgiftspligtig person, når disse enheder, selv om de i retlig forstand er selvstændige, er finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden.

86. Artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG kræver, at enhederne finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i »Organträgerens« virksomhed.

87. Ifølge den forelæggende ret forudsætter den indlemmelse, som kræves i denne bestemmelse, i henhold til Bundesfinanzhofs faste retspraksis, at der består et over- og underordnelsesforhold mellem den pågældende »Organträger« og det beherskede selskab som en »underordnet person«.

88. Den forelæggende ret har forklaret, at denne finansielle indlemmelse foreligger, når »Organträger« finansielt deltager i det beherskede selskab på en sådan måde, at den kan gennemtvinge sin vilje ved en flertalsafgørelse på generalforsamlingen. Hvad angår en økonomisk indlemmelse er den karakteriseret ved, at det beherskede selskab optræder som en bestanddel af den overordnede »Organträgers« struktur. Endelig gør den forelæggende ret opmærksom på, at den organisatoriske indlemmelse forudsætter, at den pågældende »Organträger« i den daglige ledelse udøver den mulighed, som den finansielle indlemmelse giver for at beherske datterselskabet ved den måde, ledelsen foregår på, og gennemtvinge sin vilje.

89. Den forelæggende ret anfører imidlertid ikke nærmere, på hvilken finansiel, økonomisk og/eller organisatorisk måde de pågældende erhvervsdrivende i hovedsagerne ikke opfylder betingelsen om indlemmelse i artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG, som fortolket af Bundesfinanzhof. Hverken Larentia + Minervas eller Marenaves bemærkninger gør det muligt at afklare dette spørgsmål.

90. Desuagtet er det ubestridt, at kravene i artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG går ud over de krav, der følger af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Den omstændighed, at enhederne er finansielt, økonomisk og organisatorisk »nært« knyttet til hinanden, indebærer nemlig ikke nødvendigvis, at et medlem af momsgruppen er indlemmet i et andet medlems virksomhed, og heller ikke et over- og underordnelsesforhold mellem disse medlemmer[32]. Under retsmødet for Domstolen gjorde Kommissionen i øvrigt opmærksom på, at kun fire af de 16 medlemsstater, som havde gennemført muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, heriblandt Forbundsrepublikken Tyskland, stiller krav om en sådan indlemmelse og et sådant underordnelsesforhold. Som Larentia + Minerva fremhævede i sine skriftlige bemærkninger, har Domstolen desuden fastslået, bl.a. i dom Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 47), at dannelsen af en momsgruppe kan være nødvendig for at forebygge misbrug, f.eks. ved en kunstig opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning, hvorved den, efter min mening, indirekte anerkendte, at det i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er muligt at anvende momsgrupper, hvor der ikke er over- og underordnelsesforhold (»Gleichordnungskonzerne«).

32 — Det bemærkes, at adverbiet »nært« i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit til betegnelse af tilknytningen mellem de pågældende enheder, i det mindste for så vidt angår visse sprogversioner erstattede adverbiet »organisk«, der tidligere var anvendt, i punkt 2, fjerde afsnit, i bilag A til andet direktiv, der fortolker artikel 4 heri. Den præcisering, der gives i punkt 2, fjerde afsnit, i bilag A til andet direktiv med hensyn til definitoinen af »afgiftspligtig« som omhandlet i andet direktivs artikel 4, er i vidt omfang inspireret af den tyske »Organschaft«-ordning.

91. Den omstændighed, at Domstolen i dom Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19) indirekte nævnte et underordnelsesforhold mellem medlemmerne af en momsgruppe, kan efter min mening ikke med god grund påberåbes i den foreliggende sag, da det spørgsmål, som var forelagt Domstolen i den sag, på ingen måde vedrørte et sådant forhold. I domme Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 43) og Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, præmis 36) afviste Domstolen i øvrigt af denne grund Kommissionens argument vedrørende den samme præmis i dommen i sagen Ampliscientifica et Amplifin.

92. Disse betragtninger foranlediger mig ligeledes til at afvise det argument, som den østrigske regering i alt væsentligt har fremført, nemlig at det ligger i selve betingelsen om »nær tilknytning« i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at der er tale om et underordnelsesforhold, da det i henhold til første afsnit netop er et sådant underordnelsesforhold mellem de fysiske personer og deres arbejdsgiver, som udelukker, at de anses for afgiftspligtige.

93. Dette argument ikke alene overser forskellen i ordlyden af første og andet afsnit i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, idet andet afsnit netop ikke anvender udtrykket »underordnelsesforhold«, men det videre begreb »nær tilknytning«, det forbigår også den omstændighed, at Domstolen har anerkendt, at en medlemsstat kan bestemme, at ikke-momspligtige personer kan være medlemmer af momsgrupper, og at begrebet momspligtig følgelig ikke er synonym med »personer« som omhandlet i sjette direktiv artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

94. Ikke desto mindre fremgår det af bemærkningerne indgivet af de interesserede parter, at de i sidste ende er uenige om, hvorvidt kravene i artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG, som fortolket i Bundesfinanzhofs praksis, udgør betingelser, som supplerer betingelserne i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit (et synspunkt, som i alt væsentligt forsvares af Larentia + Minerva, Marenave, Irland og Kommissionen), hvilket ville indebære, at disse betingelser skal være begrundet i formålene om at forebygge misbrug eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse, eller om der alene er tale om præciseringer eller konkretiseringer af betingelsen i samme artikel i sjette direktiv om, at enhederne skal være finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden, sådan som den tyske, østrigske og Det Forenede Kongeriges regering har hævdet.

95. Selv om det umiddelbart ikke er nemt at vælge den rigtige løsning, synes de førstnævnte parters argumenter dog at være mest i overensstemmelse med retspraksis.

96. Bl.a. i domme Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 36) og Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, præmis 29) betegnede Domstolen således et krav om, at de »personer«, der er omhandlet i artikel 11, første afsnit, i direktiv 2006/112 (som gentager betingelserne i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit), hver især skulle have egenskab af afgiftspligtig person, som en »anden betingelse«, dvs. en betingelse, der supplerer ovennævnte betingelser. Med andre ord har en medlemsstat, som har gennemført sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ved at fastsætte begrænsninger, således at kun »afgiftspligtige personer« kan deltage i momsgrupper, ikke præciseret anvendelsesområdet for denne bestemmelse, men indført en supplerende betingelse for dens anvendelse.

97. Ifølge den logik, som Domstolen fulgte i disse domme og i dom Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263), bør en sådan supplerende betingelse, selv om den ikke som sådan er uforenelig med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i betragtning af de skønsbeføjelser, som indrømmes medlemsstaterne, dog være begrundet i forfølgelsen af formålene om forebyggelse af misbrug eller bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse, under overholdelse af EU-retten, navnlig princippet om afgiftsneutralitet.

98. Heraf følger, at betingelsen i artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG om, at medlemmerne af en momsgruppe kun kan være finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden, hvis der er tale om et over- og underordnelsesforhold mellem dem, kan være forenelig med sjette direktiv under forudsætning af, at den er nødvendig og står i et rimeligt forhold til forfølgelsen af de ovennævnte formål under overholdelse af navnlig princippet om afgiftsneutralitet.

99. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at disse betingelser er opfyldt, spørger jeg imidlertid mig selv, om en national bestemmelse, der kræver en så nær tilknytning mellem disse personer, for at der kan dannes en enkelt afgiftspligtig person, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de nævnte mål. Med undtagelse af særlige omstændigheder i en given medlemsstat, som imidlertid ikke er påberåbt over for Domstolen i den foreliggende sag, er det ud fra en generel synsvinkel svært at forstå, hvorfor forfølgelsen af de ovennævnte formål ville gøre et over- og underordnelsesforhold mellem medlemmerne af en momsgruppe påkrævet med henblik på opfyldelsen af betingelsen om en finansiel, økonomisk og organisatorisk nær tilknytning. Selv om betingelsen om et sådant over- og underordnelsesforhold mellem medlemmerne af en momsgruppe uden tvivl er tilstrækkelig til at opnå disse formål og opfylde betingelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, tvivler jeg dog på, at den er strengt nødvendig.

100. Jeg foreslår derfor, at det andet præjudicielle spørgsmåls andet led besvares således: En national lovforskrift, hvorefter kravet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet led, om, at enhederne skal være finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden, kun er opfyldt, når der eksisterer et over- og underordnelsesforhold mellem momsgruppens medlemmer, kan være foreneligt med denne artikel, under forudsætning af at den er nødvendig og står i et rimeligt forhold til forfølgelsen af formålene om forebyggelse af misbrug og bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse, under overholdelse af EU-retten, navnlig princippet om afgiftsneutralitet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

C – *Det tredje præjudicielle spørgsmål*

101. Med sit tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret svar på, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, har direkte virkning, såfremt denne bestemmelse er i strid med en national bestemmelse som artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG.

102. Hvis Domstolen beslutter at følge de forslag til svar på det andet præjudicielle spørgsmål, som jeg har givet i dette forslag til afgørelse, kan det ikke udelukkes, at den forelæggende ret efter at have foretaget den påkrævede undersøgelse kan fastslå, at artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG er uforenelig med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Jeg mener derfor, at det tredje præjudicielle spørgsmål bør besvares for at kunne give den forelæggende ret et brugbart svar.

103. I henhold til fast retspraksis kan der i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i sjette direktiv eller direktiv 2006/112 ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med disse direktiver, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten [33].

104. Det skal således efterprøves, hvorvidt bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ud fra et indholdsmæssigt synspunkt kan anses for ubetinget og tilstrækkeligt præcis til, at private kan påberåbe sig denne over for nationale domstole for at bestride anvendelsen af den nationale regel, som er i strid med denne artikel.

33 — Jf. bl.a. domme Becker (8/81, EU:C:1982:7, præmis 25), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 51), Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 33) og MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 47).

105. I denne henseende mener jeg først og fremmest ikke, at bl.a. Irland og østrigske regerings indvending mod anerkendelsen af den direkte virkning af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, som alene begrundes i, at denne artikel indskrænker sig til at give medlemsstaterne mulighed for at tillade dannelse af momsgrupper på deres områder, er overbevisende.

106. Domstolen har således allerede gentagne gange anerkendt, at den omstændighed, at en direktivbestemmelse giver medlemsstaterne en valgmulighed, ikke nødvendigvis udelukker, at det er muligt med tilstrækkelig sikkerhed alene på grundlag af direktivets bestemmelser at fastslå indholdet af de rettigheder, der således gives borgerne [34].

107. Desuden har Domstolen heller ikke anset det skøn, som medlemsstaterne råder over ved gennemførelsen af bestemmelserne i sjette direktiv, for en faktor, som i sig selv fjerner muligheden for at anerkende den direkte virkning af visse af direktivets bestemmelser [35].

108. Domstolen har navnlig fastslået, at selv om medlemsstaterne utvivlsomt råder over en skønsmæssig beføjelse til at fastsætte betingelser for anvendelsen af visse af afgiftsfritagelserne i sjette direktiv, er denne omstændighed ikke til hinder for, at personer, der er i stand til at bevise, at deres afgiftsmæssige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktivet, påberåber sig dette direkte, navnlig i tilfælde, hvor en medlemsstat under udøvelse af de beføjelser, den er tillagt i medfør af direktivet, har vedtaget nationale bestemmelser, der er uforenelige med dette direktiv, især med princippet om afgiftsneutralitet [36].

109. Derfor indebærer den omstændighed, at Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, til at bibeholde en vis skønsbeføjelse, ikke nødvendigvis, at private ikke har ret til direkte at påberåbe sig bestemmelserne i denne artikel for de nationale domstole.

110. Jeg mener derimod, at når en medlemsstat først har gjort brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, giver denne artikel alle »personer« mulighed for at blive anset for en enkelt afgiftspligtig, og herved identificerer den utvetydigt, ubetinget og tilstrækkelig præcist, hvem der kan gøre brug af denne bestemmelse.

111. Den omstændighed, at denne bestemmelse, i givet fald, kan medføre et forbehold med hensyn til begrundelserne vedrørende forebyggelse af misbrug eller bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse, drager ikke denne konstatering i tvivl, da disse begrundelser for det første ikke er fritaget for retslig prøvelse [37], og for det andet støttes i sjette direktiv og endog kan anses for iboende grænser i de rettigheder, som dette direktiv indrømmer private [38].

112. Der er derimod ingen tvivl om, at den materielle betingelse i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, hvorefter den finansielle, økonomiske og organisatoriske tilknytning mellem flere personer skal være »nær«, for at de kan udgøre en enkelt afgiftspligtig person, bør præciseres på nationalt plan. Hvis man nøjes med at tage højde for en finansielt nær tilknytning, kan den afhænge af forskellige procenttal for kapitalandele og/eller stemmerettigheder i et selskab eller særlige aftalemæssige forhold

34 — Jf. domme Flughafen Köln mod Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, præmis 30), Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, præmis 61) og Balkan and Sea Properties og Provadinvest (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 57).

35 — Jf. bl.a. dom Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). Jf. desuden dom MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

36 — Jf. dom Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 34-37). Jf. desuden dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, præmis 61).

37 — Jf. analogt vedrørende den direkte virkning af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, dom Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 32). Jf. desuden, i en anden sammenhæng, dom Gavieiro Gavieiro og Iglesias Torres (C-444/09 og C-456/09, EU:C:2010:819, præmis 81).

38 — Jf. i denne retning dom Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 57-59).

mellem de erhvervsdrivende, f.eks. eksistensen af franchiseaftaler [39]. Disse kriterier er imidlertid ikke eksklusive. Under alle omstændigheder bør de medlemsstater, der har valgt at gøre brug af muligheden i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, konkret præcisere den materielle betingelse, som er opstillet heri, uden at det er muligt direkte, i selve artiklens ordlyd, at afgrænse den nøjagtige betydning af »nært« knyttet i denne bestemmelse, i modsætning til når der er tale om en momsfritagelse, som kan bestemmes objektivt på grundlag af fortolkningen af sjette direktivs bestemmelser.

113. I betragtning heraf mener jeg ikke, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, har direkte virkning.

114. Såfremt Domstolen er enig i mit forslag, og for så vidt som den forelæggende ret først har fastslået, at artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG er uforenelig med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal den herefter efterprøve, om den nationale ret kan fortolkes, i videst muligt omfang, på en måde, der er i overensstemmelse med EU-retten [40].

115. I denne henseende bør det bemærkes, at Kommissionen i sine skriftlige indlæg har gjort opmærksom på, at en tysk skattedomstol forsøgte at anlægge en sådan fortolkning, som var forenelig med EU-retten, idet den fastslog, at interessentskaber »med en kapitalistisk struktur« som f.eks. kommanditselskaberne i hovedsagerne kunne være omfattet af det personelle anvendelsesområde for artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG [41].

116. I det mindste vedrørende personer, der kan deltage i en momsgruppe, tyder et sådant eksempel fra retspraksis på, at en fortolkning, som er i overensstemmelse med EU-retten, slet ikke er umulig, uden at den fører til en fortolkning contra legem.

117. For så vidt angår den nævnte betingelse om, at et selskab, der er medlem af en momsgruppe, skal være indlemmet i »Organträger«, som skal være opfyldt, for at artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, af UStG finder anvendelse, fremgår det som nævnt af forelæggelsesafgørelsen, at det primært er i tysk retspraksis, at denne betingelse i tysk ret er blevet fortolket som et krav om et over- og underordnelsesforhold mellem momsgruppens medlemmer.

118. Ud over spørgsmålet om status som juridisk person, som tidligere er berørt, er det som nævnt ovenfor ikke muligt på grundlag af den forelæggende rets oplysninger at fastslå årsagerne til, at de erhvervsdrivende, som hovedsagerne vedrører, ikke opfylder betingelsen i artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG, som denne bestemmelse fortolkes af Bundesfinanzhof.

119. Under alle omstændigheder tilkommer det den forelæggende ret i hovedsagerne at efterprøve, hvorvidt betingelsen om indlemmelse i artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i UStG kan fortolkes, i videst muligt omfang, således, at den giver mulighed for, at virksomheder, som er finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan drage fordel af status som momsgruppe uden nødvendigvis at have et indbyrdes over- og underordnelsesforhold.

39 — Situationer, som Kommissionen i ovennævnte meddelelse (s. 9) har foreslået skal foreligge, for at det kan konkluderes, at enhederne er finansielt nært knyttet til hinanden, er besiddelse af mindst 50% af kapitalen eller stemmerettighederne i et selskab eller at der er indgået en franchisekontrakt. Det bemærkes, at visse medlemsstater anser en sådan tilknytning for at foreligge på det økonomiske plan når et selskab besidder mindst 10% af selskabskapitalen i et andet selskab.

40 — Jf. bl.a. dom Pfeiffer m.fl. (C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 108-114).

41 — Jf. punkt 34 i Kommissionens skriftlige indlæg, der henviser til Finanzgericht Münchens dom af 13.3.2013, nr. 3 K 235/10.

120. Jeg foreslår derfor, at det tredje præjudicielle spørgsmål besvares således, at en afgiftspligtig ikke direkte kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Det tilkommer dog den forelæggende ret i videst muligt omfang at fortolke den nationale ret i overensstemmelse med sjette direktiv.

III – **Forslag til afgørelse**

121. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof, besvares på følgende måde:

»1) De omkostninger i forbindelse med kapitaltransaktioner, som er oppebåret af et holdingselskab, der griber direkte eller indirekte ind i administrationen af sine datterselskaber, er direkte og umiddelbart forbundet med det pågældende holdingselskabs samlede økonomiske virksomhed. Der skal derfor ikke foretages en opdeling af den indgående merværidafgift vedrørende disse omkostninger på holdingselskabets økonomiske og ikke-økonomiske virksomhed. Såfremt holdingselskabet foretager transaktioner, som er pålagt merværdiafgift, og transaktioner, som er fritaget for merværdiafgift, beregnes retten til fradrag af indgående moms efter pro rata-metoden som fastsat i artikel 17, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

2) Sjette direktiv 77/388's artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er til hinder for, at en medlemsstat, som under udøvelse af den mulighed, som denne bestemmelse giver, betinger dannelsen af en momsgruppe af, at alle gruppens medlemmer er juridiske personer, medmindre denne betingelse er begrundet i hensynet til at forebygge misbrug eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse, under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet, som det påhviler den forelæggende ret at kontrollere.

   En national lovgivning, hvorefter kravet i sjette direktiv 77/388's artikel 4, stk. 4, andet led, om, at enhederne skal være finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden, kun er opfyldt, når der eksisterer et over- og underordnelsesforhold mellem momsgruppens medlemmer, kan være foreneligt med denne artikel, under forudsætning af at den er nødvendig og står i et rimeligt forhold til forfølgelsen af formålene om forebyggelse af misbrug og bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse, under overholdelse af EU-retten, navnlig princippet om afgiftsneutralitet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

3) En afgiftspligtig kan ikke påberåbe sig sjette direktiv 77/388's artikel 4, stk. 4, andet afsnit, direkte. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret i videst muligt omfang at fortolke den nationale ret i overensstemmelse med den nævnte bestemmelse i sjette direktiv.«