Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 26. ožujka 2015.[1]

Spojeni predmeti C-108/14 i C-109/14

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

(zahtjevi za prethodnu odluku koje je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje – Društvo majka (holding) koje je primilo usluge koje podliježu PDV-u u svrhu stjecanja vlastitih sredstava za osiguravanje udjela u dvama društvima kćerima kojima je to isto društvo majka poslije pružalo naplaćene usluge – Nacionalni propis kojim se porezna integracija ograničuje na pravne osobe koje su financijski, gospodarski i organizacijski u podređenom odnosu“

Uvod

1. Ovi zahtjevi za prethodnu odluku, koje je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), u bitnome se odnose, kao prvo, na metodu izračuna odbitka pretporeza za porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji su platila dva holding društva u pogledu stjecanja udjela u kapitalu drugih društava u čije upravljanje su se uključili i, kao drugo, na pitanje je li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje[2] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) protivan poreznom zakonodavstvu kojim se zabranjuje društvima osoba da sudjeluju, kao „podređeni“ subjekti, u PDV grupaciji u smislu tog članka.

2. Ta su pitanja postavljena u okviru dva spora između, s jedne strane, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: Larentia + Minerva) i Finanzamt Nordenham (C-108/14) i, s druge strane, Finanzamt Hamburg-Mitte i Marenave Schiffahrts AG (u daljnjem tekstu: Marenave) (C-109/14)[3].

1 — Izvorni jezik: francuski

2 — (SL L 145, str. 1.) S obzirom na to da su se činjenice iz glavnog postupka dogodile prije 1. siječnja 2007., dana stupanja na snagu Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), ta direktiva stoga nije primjenjiva.

3 — Odlukom predsjednika Suda od 26. ožujka 2014., ti su predmeti spojeni za potrebe pisanog i usmenog postupka kao i donošenja presude.

3. U prvom predmetu, Larentia + Minerva, kao komanditor, drži 98% udjela u dvama društvima kćerima osnovanim u obliku komanditnih društava osoba s ograničenom odgovornošću (GmbH & Co. KG) od kojih svako upravlja jednim plovilom. Osim toga, to im društvo, kao „upravljačko holding društvo“, pruža upravne i trgovačke usluge za naknadu.

4. Za te usluge koje podliježu PDV-u, društvo Larentia + Minerva u potpunosti je odbilo pretporez za PDV koji je platilo za stjecanje kapitala od treće osobe, kojim je financiralo stjecanje udjela u društvima kćerima kao i svoje djelatnosti pružanja usluga, osobito upravnih i savjetodavnih usluga za naknadu, u korist tih društava kćeri.

5. Finanzamt Nordenham (porezna uprava u Nordenhamu) priznao je taj odbitak samo djelomično, u iznosu od 22%, jer se većina troškova povezanih sa stjecanjem udjela u društvima kćerima odnosila na negospodarski dio djelatnosti holding društva, odnosno držanje udjela u društvima kćerima, za koje se ne priznaje pravo na odbitak. Društvo Larentia + Minerva osporavalo je izmijenjeno porezno rješenje od 24. rujna 2007. o PDV-u za 2005. pred Niedersächsisches Finanzgericht (Financijski sud iz Donje Saske), koji je odbio tužbu. Društvo Larentia + Minerva zatim je izjavilo reviziju pred Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud).

6. U drugom predmetu, društvo Marenave je 2006. povećalo svoj kapital i zbog troškova izdavanja dionica povezanog s tim povećanjem nastala je obveza plaćanja PDV-a u iznosu od 373.347,57 eura.

7. To je društvo, kao holding društvo, iste godine steklo udjele u četiri „komanditna brodarska društva“, koja su društva osoba, u čijem je upravljanju sudjelovalo za naknadu. Od PDV-a kojeg je moralo platiti na prihode od te djelatnosti upravljanja u 2006., odbilo je, među ostalim, cijeli iznos od 373.347,57 eura na ime plaćenog pretporeza.

8. Odlukom od 15. siječnja 2009., Finanzamt Hamburg-Mitte (porezna uprava Hamburg-centar) nije priznao odbitak u tom iznosu, zato što holding društvo nije zaista sudjelovalo u upravljanju društvima kćerima. Finanzgericht Hamburg-Mitte je međutim prihvatio tužbu podnesenu protiv te odluke te je u potpunosti priznao odbitak koji je tražilo društvo Marenave. Finanzamt Hamburg-Mitte izjavio je reviziju Bundesfinanzhofu protiv presude Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. U dva predmeta koja se vode pred njim, sud koji je uputio zahtjev smatra da su usluge koje su stekla holding društva korištene istodobno za gospodarske i negospodarske djelatnosti, te da društva imaju pravo na odbitak samo u dijelu u kojem se njihovi troškovi odnose na gospodarske aktivnosti holding društava. Prema tome, sud koji je uputio zahtjev smatra da ne postoji pravo na potpuni odbitak, dok se istodobno pita nisu li načela koja je utvrdio Sud u presudi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) protivna tom utvrđenju. Unatoč tomu, sud koji je uputio zahtjev nije o tome izravno postavio pitanje Sudu. Njegovo prvo prethodno pitanje ograničava se zapravo samo na traženje pojašnjenja o načinima izračuna odbitka plaćenog pretporeza koji bi mogao objektivno odražavati stvarni dio ulaznih troškova koji se odnose na gospodarske i negospodarske djelatnosti u slučaju holding društava. Kao drugo, ako se pitanje odbitka pretporeza koji su platila holding društva riješi uzimanjem u obzir oporezivih izlaznih transakcija koje su izvršila društva kćeri u pogledu trećih osoba, sud koji je uputio zahtjev pita se o dosegu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive koji se odnosi na PDV grupacije, na koji se društvo Larentia + Minerva kao i društvo Marenave pozvalo prvi put u okviru postupka revizije. U tom pogledu, taj sud pita je li nacionalno pravo usklađeno s tom odredbom ako se njime, među ostalim, isključuje takva mogućnost za društva osoba i, ako to nije slučaj, može li se porezni obveznik izravno pozvati na članak 4. stavak 4. drugi stavak Šeste direktive.

10. U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak u oba predmeta i postaviti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Po kojoj metodi izračuna treba izračunati (djelomičan) odbitak plaćenog pretporeza holdinga na ulazne usluge u vezi sa stjecanjem kapitala radi kupnje udjela u društvima kćerima ako holding kasnije (kao što je namjeravano od samog početka) ovim društvima obavlja različite usluge koje podliježu [PDV-u]?

2. Protivi li se odredbi po kojoj se više osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive [...], nacionalni propis na temelju kojeg (kao prvo) samo pravna osoba – ali ne društvo osoba – može biti integrirana u poduzeće drugog poreznog obveznika (tzv. nositelja porezne integracije) te koji (kao drugo) pretpostavlja da je ta pravna osoba financijski, gospodarski i organizacijski (u smislu odnosa nadređenosti i podređenosti) „integrirana u poduzeće nositelja integrirane grupe“?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje: može li se porezni obveznik izravno pozvati na članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive [...]?“

11. Pisana očitovanja u pogledu tih pitanja podnijeli su društvo Larentia + Minerva, društvo Marenave, njemačka, irska, austrijska vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine, kao i Europska komisija. Osim austrijske vlade koja je sudjelovala tek na usmenom dijelu postupka, te zainteresirane stranke kao i poljska vlada saslušane su na raspravi održanoj 7. siječnja 2015.

I – **Analiza**

A – *Prvo prethodno pitanje*

12. Kao što sam već napomenuo u točki 9. ovog mišljenja, prvo prethodno pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev temelji se na pretpostavci da se PDV koji su platila dva holding društva o kojima se radi u glavnim postupcima može odbiti samo djelomično s obzirom na to da se, u pogledu društva Larentia + Minerva, troškovi stjecanja udjela u društvima kćerima i, u pogledu društva Marenave, troškovi izdavanja dionica, većinom odnose na negospodarsku djelatnost tih holding društava koja se odnosi na stjecanje kao i na držanje i upravljanje udjelima u njihovim odnosnim društvima kćerima.

13. Na temelju te pretpostavke, sud koji je uputio zahtjev traži Sud da pruži dodatna pojašnjenja u pogledu metode izračuna koju je potrebno upotrijebiti kako bi se što objektivnije i ravnomjernije razdijelio plaćeni pretporez kad se troškovi holding društva odnose na gospodarske i negospodarske djelatnosti.

14. Ako je potrebno strogo se ograničiti samo na odgovaranje na to pitanje, smatram, kao i sve zainteresirane stranke koje su intervenirale u ovaj postupak, da je potrebno da se Sud proglasi nenadležnim za davanje detaljnijih pojašnjenja o takvoj metodi izračuna od onih koja već proizlaze iz njegove dosadašnje sudske prakse.

15. Naime, potrebno je osobito podsjetiti da je Sud, kad mu je postavljeno slično pitanje u predmetu Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), istaknuo da odredbe Šeste direktive ne obuhvaćaju pravila koja se odnose na metode ili kriterije koje su države članice dužne primijeniti kad donose odredbe o raspodjeli iznosa plaćenog pretporeza ovisno o tome odnose li se troškovi na gospodarske ili negospodarske djelatnosti jer se pravila o odbitku plaćenog pretporeza predviđena Šestom direktivom odnose isključivo na gospodarske djelatnosti[4].

4 — Vidjeti u tom smislu presudu Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 33.).

16. Prema tome, s obzirom na to da Šesta direktiva ne sadržava potrebne smjernice za takve točne izračune, na državama je članicama da utvrde primjerene metode i kriterije za tu svrhu, izvršavajući svoju diskrecijsku ovlast i uzimajući u obzir svrhu i strukturu te direktive, osobito poštujući načelo porezne neutralnosti [5].

17. Sud je stoga zaključio da, prilikom izvršavanja te diskrecijske ovlasti, države članice trebaju jamčiti da se odbitak obračunava samo za dio PDV-a koji je razmjeran iznosu koji se odnosi na transakcije za koje se priznaje pravo na odbitak, čime se osigurava da izračun udjela gospodarskih i negospodarskih djelatnosti objektivno odražava stvarni dio ulaznih troškova za svaku od tih dviju djelatnosti. U istom smislu, države članice ipak su ovlaštene primijeniti svako primjereno mjerilo za raspodjelu, kao što su mjerila s obzirom na prirodu ulaganja ili prirodu transakcije (koja je nacionalni sud naveo u predmetu Securenta), a da nisu obvezne ograničiti se samo na jednu od tih metoda [6].

18. Sud je potvrdio svoje ocjene u točkama 42. i 47. presude Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), podsjećajući da, u biti, bez obzira na to koji su način izračuna odabrale ili primijenile države članice, ti načini trebaju objektivno odražavati stvarni dio ulaznih troškova koji se odnose na gospodarske odnosno negospodarske djelatnosti.

19. U ovim predmetima, sud koji je uputio zahtjev ističe da njemački zakonodavac još nije donio nikakvo mjerilo za raspodjelu poput onih koje navodi Sud u presudi Securenta, što je dovelo do velike pravne nesigurnosti koju bi, prema njegovu mišljenju, morao ukloniti Sud.

20. Smatram da Sud ne bi trebao prihvatiti taj zahtjev koliko zbog razloga povezanih s poštovanjem preostale nadležnosti država članica toliko i zbog praktičnih razloga koji se odnose na različitost i složenost činjeničnih okolnosti koje nikako Sudu ne dopuštaju da dâ prednost jednoj metodi ili mjerilu raspodjele nad drugim.

21. Iz sličnih razloga, zbog činjenice da se nacionalni zakonodavac još nije odlučio za jednu ili drugu metodu, nego je, kao što ističe sud koji je uputio zahtjev kao i njemačka vlada u svojim pisanim očitovanjima, prepustio tu ocjenu, ovisno o okolnostima predmetnog slučaja, poreznim obveznicima i poreznoj upravi, Sud se ne može smatrati ovlaštenim preuzeti ulogu zakonodavca.

22. Naprotiv, na nacionalnim je sudovima da provjere, ovisno o situaciji o kojoj odlučuju, odražava li objektivno način ili načini izračuna za koje se odluči porezni obveznik ili, ako je primjereno, nacionalna porezna uprava, stvarni dio obračunanih ulaznih troškova koji se odnose na gospodarske djelatnosti odnosno negospodarske djelatnosti poreznog obveznika.

23. Stoga je u ovim predmetima na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri ispunjava li primjena metode koju porezna uprava smatra primjerenom, odnosno, s obzirom na podatke koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, mjerilo raspodjele ovisno o prirodi ulaganja, taj cilj.

24. Međutim, nisam siguran o polazištu rasuđivanja suda koji je uputio zahtjev, koji smatra da dva holding društva obavljaju dijelom gospodarske djelatnosti, a dijelom negospodarske djelatnosti.

25. To propitivanje više je od običnog pitanja ocjene činjenica u glavnom postupku koje je, naravno, u okviru suradnje predviđene u članku 267. UFEU-a, isključivo u nadležnosti suda koji je uputio zahtjev.

5 — *Idem* (t. 34. do 36.).

6 — *Ibidem* (t. 37. i 38.).

26. Naime, kao što su primijetila društva Larentia + Minerva i Marenave, valja se pitati ne bi li uključenost holding društava u upravljanje društvima kćerima, primjenom, osobito, načela iz presude Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), trebala dovesti do zaključka da se takva holding društva bave isključivo gospodarskom djelatnosti i da je stoga isključena bilo kakva negospodarska djelatnost. Iz toga, prema mišljenju tih stranaka, slijedi da postoji pravo na potpuni odbitak plaćenog pretporeza na usluge pružene navedenim holding društvima u okviru stjecanja udjela u njihovim društvima kćerima.

27. U svojoj sudskoj praksi koja se odnosi na PDV status holding društava, Sud razlikuje dva slučaja, ovisno o tome jesu li holding društva uključena ili nisu u upravljanje svojim društvima kćerima.

28. Holding društva koja pripadaju prvoj kategoriji ona su društva čiji je jedini cilj zadržati udjele u drugim društvima i upravljati njima, a da im ne pružaju usluge za naknadu te da stoga nisu izravno ili neizravno uključena u upravljanje drugim poduzetnicima, osim prilikom ostvarivanja prava koja imaju kao dioničari.

29. Ta holding društva nisu obveznici PDV-a u smislu članka 4. Šeste direktive te stoga nemaju pravo na odbitak u skladu s člankom 17. te direktive. Naime, prema sudskoj praksi, obično stjecanje i držanje udjela u društvima ne treba se smatrati gospodarskim djelatnostima u smislu Šeste direktive, zbog kojih bi njihov vlasnik bio porezni obveznik. Obično stjecanje financijskih udjela u drugim poduzetnicima ne predstavlja iskorištavanje imovine u svrhu ostvarivanja stalnog dohotka jer bilo kakva dividenda, nastala na temelju tih udjela, proizlazi iz same činjenice vlasništva imovine[7].

30. Međutim, Sud je više puta presudio da je „*drukčije* kad sudjelovanje prati i izravno ili neizravno uključenje u upravljanje društvima u kojima su stečeni udjeli, a da se ne dovode u pitanje prava koja ima nositelj tih udjela kao dioničar ili član“[8]. Naime, Sud također tvrdi da uključenje holding društva u upravljanje društvima u kojima je steklo udjele predstavlja gospodarsku djelatnost, u smislu članka 4. stavka 2. Šeste direktive ako uključuje izvršenje transakcija koje podliježu PDV-u na temelju članka 2. te direktive, kao što su upravne, financijske, trgovačke i tehničke usluge koje holding društvo pruža svojim društvima kćerima[9].

31. Kao što proizlazi iz tipologije holding društava koju je utvrdio sud koji je uputio zahtjev, takva holding društva određena su kao „upravljačka“ holding društva.

32. Nesporno je da, u ovom slučaju, dva holding društva iz glavnog postupka pripadaju toj drugoj kategoriji te da stoga podliježu PDV-u u pogledu usluga koje pružaju uz naknadu svojim društvima kćerima.

33. Sud koji je uputio zahtjev nadalje priznaje da ta holding društva imaju pravo na odbitak pretporeza plaćenog na usluge koje su primila od trećih poduzetnika u okviru kapitalnih transakcija u svojim društvima kćerima. Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, taj je odbitak samo djelomičan. Naime, usluge koje su primila holding društva u okviru stjecanja kapitala bile su namijenjene prvenstveno za negospodarsku djelatnost holding društava, odnosno za neoporezivo stjecanje i držanje udjela u kapitalu njihovih društava kćeri.

34. U tom pogledu, najprije ističem da sud koji je uputio zahtjev ne navodi da se navedene usluge odnose na obično držanje udjela u drugim društvima kćerima u čije upravljanje holding društva nisu uključena, što se ne može smatrati gospodarskom djelatnosti i stoga zaista podrazumijeva obvezu raspodjele plaćenog pretporeza između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti tih holding društava.

7 — Vidjeti osobito presude Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 19.) i Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 32.).

8 — Vidjeti osobito presude Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 14.); Floridienne et Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 18.); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 20.); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 30.) kao i Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 33.) (moje isticanje).

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

35. Nadalje, smatram da logika na kojoj se temelji sudska praksa Suda u pogledu dihotomije između holding društava koja su uključena u upravljanje ili, naprotiv, onih koji nisu uključeni u upravljanje svojim društvima kćerima utječe na raspodjelu troškova povezanih s ulaznim kapitalnim transakcijama koje su izvršila holding društva za svoju izlaznu gospodarsku djelatnost.

36. Naime, u presudi Cibo Participations, koja se odnosi na situaciju sličnu onima u glavnim postupcima, Sud je presudio da troškovi holding društva, koje je bilo uključeno u upravljanje društvom kćeri, za različite usluge koje je koristilo u okviru stjecanja udjela u tom društvu kćeri, čine dio općih troškova poreznog obveznika te su, *kao takvi*, sastavni dio cijene njegovih proizvoda. Stoga, takve su usluge, u načelu, izravno i neposredno povezane s ukupnom gospodarskom aktivnosti holding društva [10].

37. Budući da Sud nije mogao zanemariti činjenicu da, samom svojom prirodom, takvo holding društvo također upravlja udjelima, što ne podrazumijeva gospodarsku djelatnost, pristup prihvaćen u toj presudi podrazumijeva, s jedne strane, da su troškovi holding društva u pogledu stjecanja udjela u svojim društvima kćerima povezani isključivo s gospodarskom djelatnosti holding društva, a ne, makar i djelomično, s njegovom negospodarskom djelatnosti, koja se sastoji od upravljanja udjelima i, s druge strane, da je holding društvo u načelu ovlašteno odbiti ukupni PDV koji je platilo na ulazne transakcije.

38. Ta je ocjena potvrđena u točki 34. iste presude Cibo Participations u kojoj Sud upućuje na sustav odbitka predviđen u članku 17. stavku 5. prvom podstavku Šeste direktive čija se primjena odnosi samo na raspodjelu PDV-a koji se odnosi na ulazne transakcije istodobno korištene za izvršavanje gospodarskih transakcija za koje postoji pravo na odbitak i drugih za koje ne postoji to pravo, odnosno PDV-a na troškove koji se isključivo odnose na gospodarske djelatnosti [11].

39. Troškovi povezani sa stjecanjem udjela u njegovim društvima kćerima nastali holding društvu koje je uključeno u njihovo upravljanje u smislu sudske prakse Suda stoga se odnose na gospodarsku djelatnost tog holding društva. Prema tome, PDV plaćen na te troškove u potpunosti se odbija, u skladu s člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive, osim ako ulazne gospodarske transakcije nisu oslobođene od PDV-a na temelju Šeste direktive, pri čemu se pravo na odbitak temelji na metodi izračuna udjela, koja je predviđena člankom 17. stavkom 5. te iste direktive [12]. To je, prema mojem mišljenju, tumačenje koje je potrebno preuzeti iz presude Cibo Participations.

40. Takva se analiza u potpunosti može proširiti na troškove koji nisu povezani sa stjecanjem udjela u društvima kćerima, nego s drugim kapitalnim transakcijama koje je izvršilo upravljačko holding društvo, kao što je povećanje njegova kapitala, izdavanjem dionica, čime se u konačnici financira stjecanje i iskorištavanje pomorskih brodova, kao što je slučaj, čini se, u predmetu C-109/14.

41. Naime, Sud je već u presudi Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) priznao da izdavanje dionica, samo po sebi, nije obuhvaćeno područjem primjene Šeste direktive, već ga društvo može izvršiti u svrhu povećanja svojeg kapitala općenito u korist svoje gospodarske djelatnosti, što znači da troškovi usluga koje je koristilo to društvo u okviru predmetnih transakcija čine dio općih troškova te su, kao takvi, sastavni dio cijene njegovih proizvoda jer su takve usluge izravno i neposredno povezane s ukupnom gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika [13].

10 — Presuda Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 33.). Vidjeti također među ostalim presudu SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 58.).

11 — Vidjeti u tom smislu presudu Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 33.) kao i moje mišljenje u predmetu Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, t. 79.). Vidjeti također presudu Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 40.).

12 — Načini prema kojima se treba izvršiti izračun tog udjela proizlaze iz područja primjene nacionalnih zakonodavstava država članica: vidjeti u tom pogledu presudu Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 30. i 31.).

13 — Vidjeti presudu Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 36.).

42. Činjenica da je u sporu koji je doveo do predmeta C-109/14, izdavanje dionica izvršilo upravljačko holding društvo, a ne društvo, kao što je Kretztechnik, koje obavlja samo jednu gospodarsku djelatnost, prema mojem mišljenju ne bi smjela utjecati na pravo na potpuni odbitak plaćenog pretporeza, s obzirom na utvrđenja u presudi Cibo Participations.

43. U svakom slučaju, ni sud koji je uputio zahtjev ni zainteresirane stranke u ovom postupku nisu naveli da je potrebno razlikovati porezni tretman troškova upravljačkog holding društva ovisno o tome jesu li povezani sa stjecanjem udjela ili s drugim kapitalnim transakcijama.

44. S obzirom na ta razmatranja, smatram da na prvo prethodno pitanje treba odgovoriti na sljedeći način: troškovi povezani s kapitalnim transakcijama koji su nastali holding društvu koje je izravno ili neizravno uključeno u upravljanje svojim društvima kćerima izravno je i neposredno povezano s ukupnom gospodarskom aktivnosti tog holding društva. Stoga nije potrebno raspodijeliti pretporez plaćen na te troškove između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti. Ako holding društvo izvršava transakcije koje podliježu PDV-u i transakcije koje su oslobođene PDV-a, pravo na odbitak plaćenog pretporeza izračunava se prema metodi izračuna udjela, koja je predviđena u članku 17. stavku 5. Šeste direktive.

B – *Drugo prethodno pitanje*

45. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive kojim se predviđa mogućnost za države članice da više osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom, nacionalna odredba na temelju koje, s jedne strane, samo pravne osobe mogu biti integrirane u poduzeće drugog poreznog obveznika (takozvanog „nositelja porezne integracije“) i kojom se, s druge strane, zahtijeva da pravne osobe budu financijski, gospodarski i organizacijski, u smislu odnosa nadređenosti i podređenosti, integrirane u poduzeće nositelja integrirane grupe.

46. Iz teksta članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive proizlazi da se tom direktivom omogućuje svakoj državi članici da kao jedinstvenog poreznog obveznika smatra sve osobe ako imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice i koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama [14].

47. Ta je odredba stoga u zakonodavstvu Unije utvrdila pojam PDV grupacije čiji je cilj, kao što je navedeno u obrazloženju prijedloga Šeste direktive [15], dopustiti državama članicama da, u svrhu upravnog pojednostavljenja ili izbjegavanja određene zloupotrebe, ne smatraju porezne obveznike, koji su potpuno pravno samostalni, kao različite [16].

48. U praksi, s obzirom na to da se PDV grupacija smatra jedinstvenim poreznim obveznikom, subjekti koji je čine više ne podnose odvojeno prijave PDV-a te ih se identificira, u grupi i izvan njihove grupe, kao porezne obveznike [17].

14 — Potrebno je napomenuti da je ta odredba naknadno sličnim riječima preuzeta u članku 11. Direktive 2006/112/EZ.

15 — Prijedlog Šeste direktive o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet; Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje [COM(73) 950 od 20. lipnja 1973.].

16 — Vidjeti u tom smislu osobito presude Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 47.) i Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37.).

17 — Vidjeti u tom smislu presude Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19.) i Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 29.).

49. Iz toga slijedi da unutarnje transakcije PDV grupacije, odnosno transakcije izvršene za naknadu između subjekata koji čine tu grupaciju, u načelu ne postoje za potrebe PDV-a. Pravo na odbitak plaćenog pretporeza stoga se ne određuje na temelju transakcija između članova grupacije, nego isključivo na temelju transakcija koje je grupacija izvršila u korist trećih osoba [18].

50. U ovom slučaju, iako sud koji je uputio zahtjev ne dovodi u pitanje činjenicu da se Savezna Republika Njemačka odlučila za mogućnost koja se nudi u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, što je potvrdila i njemačka vlada u svojim pisanim očitovanjima, taj se sud pita jesu li holding društva i njihova odnosna društva kćeri mogla dobiti status PDV grupacije i to tako da se toj grupaciji, s obzirom na transakcije izvršene za naknadu između društava kćeri i trećih poduzetnika, prizna pravo na potpuni odbitak plaćenog pretporeza povezanog s kapitalnim transakcijama koje su izvršila holding društva.

51. Ako se pravo na takav potpuni odbitak ne može već isključiti s obzirom na moj predloženi odgovor na prvo prethodno pitanje, u ovoj fazi rasuđivanja, potrebno je navesti dva zapažanja.

52. S jedne strane, činjenične okolnosti koje se odnose na svako od dva prethodna pitanja međusobno se isključuju. Drugim riječima, PDV grupacija ili postoji ili ne postoji. Holding društvo koje je uključeno u upravljanje svojim društvima kćerima ni u kakvom slučaju ne može imati pravo na odbitak pretporeza plaćenog na troškove povezane s kapitalnim transakcijama u svojim društvima kćerima i istodobno tvrditi da s navedenim društvima kćerima čini PDV grupaciju u kojoj, kao što sam već naveo, transakcije ne podliježu PDV-u.

53. S druge strane, iz podataka sadržanih u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je pitanje povezano s dodjeljivanjem statusa PDV grupacije prvi put istaknuto tek pred sudom koji je uputio zahtjev, koji odlučuje u posljednjem stupnju, u fazi revizije. Porezna uprava, kao ni sudovi nižeg stupnja od suda koji je uputio zahtjev, nije stoga mogla prije zauzeti stajalište o tome treba li društvu Larentia + Minerva, kao i društvu Marenave, te njihovim društvima kćerima dodijeliti taj status.

54. Ta utvrđenja mogu dovesti do zaključka da tumačenje Šeste direktive koje se traži u drugom prethodnom pitanju, u konačnici, nije povezano sa stvarnošću glavnih postupaka ili da ima hipotetski karakter, te stoga to pitanje (kao i, štoviše, treće pitanje koje je s njim usko povezano) treba proglasiti nedopuštenim [19]. Dvojbe u tom smislu istaknula je Irska u svojim pisanim očitovanjima kao i na raspravi održanoj pred Sudom.

55. Unatoč tim okolnostima, ipak smatram da je korisno izjasniti se o meritumu ovog prethodnog pitanja. Naime, kao što je naveo sud koji je uputio zahtjev i kao što je na raspravi potvrdila njemačka vlada, ispunjavanje uvjeta za dobivanje statusa PDV grupacije ili poreznog subjekta objektivno je i u njemačkom pravu može ga utvrditi svaki sud neovisno o zahtjevu u tom pogledu. Prema tome, pitanje jesu li ograničenja za dobivanje statusa takve grupacije predviđena u njemačkom zakonodavstvu u skladu s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive relevantno je za rješenje glavnog postupka jer kad bi se takva ograničenja mogla odbaciti, moglo bi se priznati pravo na potpuni odbitak plaćenog pretporeza.

18 — Vidjeti također u tom smislu Komunikaciju Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o mogućnosti PDV grupacije predviđene u članku 11. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [COM(2009) 325 *final*, 2. srpnja 2009., str. 11.]. Potrebno je pojasniti da se transakcije koje je izvršio član grupacije i treći pripisuju samoj grupaciji: vidjeti presudu Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 29.).

19 — Vidjeti među ostalim o sudskoj praksi koja se odnosi na nedopuštenost postavljanja prethodnih pitanja koja nisu povezana sa stvarnošću postupaka ili su hipotetska: presudu Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, t. 17. i navedenu sudsku praksu).

56. Što se tiče merituma, zahtjev suda koji je uputio zahtjev odnosi se na dvije stavke. Kao prvo i u biti, radi se o tome je li članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive protivan tomu da država članica ograniči osnivanje PDV grupacija na subjekte koji imaju pravnu osobnost te time isključi društva osoba, kao što su društva kćeri dvaju holding društava o kojima se radi u glavnim postupcima, koja su osnovana u obliku komanditnih društava. Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita o mogućnosti države članice da zahtijeva da odnosi koji ujedinjuju članove PDV grupacije budu odnosi nadređenosti i podređenosti s time da su „podređeni" subjekti integrirani u nositelja integrirane grupe.

1. Uvjet u pogledu pravne osobnosti članova PDV grupacije

57. Prema njemačkom pravu, članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica Zakona o porezu na promet (Umsatzsteuergesetz, u daljnjem tekstu: UStG), propisuje da se profesionalna, industrijska ili trgovačka djelatnost ne obavlja samostalno ako ukupna struktura stvarne povezanosti pokazuje da je pravna osoba financijski, gospodarski i organizacijski integrirana u poduzeće nositelja integrirane grupe.

58. Iako iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da društva osoba u njemačkom pravu mogu biti nositelji porezne integracije, suprotno tomu, takva društva osoba, a osobito komanditna društva, zbog toga što nemaju pravnu osobnost, ne mogu biti organski ovisna i stoga ne mogu sudjelovati u PDV grupaciji kakva postoji u Njemačkoj.

59. Prema mojem mišljenju, kao što su pravilno tvrdile Irska i Komisija, nijedna odredba Šeste direktive ne dopušta isključenje društava osoba iz sudjelovanja u PDV grupaciji.

60. Ta ocjena proizlazi već iz teksta članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive u kojem se navodi da se jedinstvenim poreznim obveznikom mogu smatrati, sasvim općenito „osobe", što je, kao što je opravdano istaknuo nezavisni odvjetnik N. Jääskinen u svojem mišljenju u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 30. i 31.), protivno pravnom okviru Druge direktive o PDV-u [20]. Sud je iz toga zaključio da tekst članka 11. Direktive 2006/112, u kojem je sličnim riječima preuzet tekst članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, nije protivan tomu da država članica predvidi da se osobe koje same nisu porezni obveznici mogu uključiti u PDV grupaciju [21]. U drugom predmetu, Sud je također pojasnio, iako neizravno, da se članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive odnosi na „osobe, osobito [na] društva" [22].

61. Tom se sudskom praksom podrazumijeva da se doseg članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive ne ograničuje na društvo posebnog oblika kao ni na to da subjekti koji su članovi PDV grupacije moraju imati pravnu osobnost.

62. Osim toga, protivno članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, određene odredbe te direktive, kao što su članci od 28.a do 28.c, odnose se samo na „pravne osobe", što također znači da zakonodavac Unije nije namjeravao ograničiti doseg prvog članka na subjekte koji imaju pravnu osobnost.

63. Stoga smatram da se područje primjene *ratione personae* članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive odnosi na sve osobe.

64. Ta tvrdnja ipak ne omogućuje rješenje prvog dijela drugog prethodnog pitanja koje je sud koji je uputio zahtjev postavio Sudu.

20 — Druga direktiva Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica u pogledu poreza na promet, strukturi i načinu primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 71, str. 1303.).

21 — Presuda Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 38. do 41.). Vidjeti također presude Komisija/Nizozemska (C-65/11, EU:C:2013:265, t. 35. do 39.); Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, t. 30. do 34.); Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-86/11, EU:C:2013:267, t. 33. do 37.) i Komisija/Danska (C-95/11, EU:C:2013:268, t. 34 do 38.).

22 — Presuda Ampliscientifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19.).

65. Za njegovo rješenje potrebno je najprije ocijeniti je li Šesta direktiva protivna tomu da država članica ograniči doseg članka 4. stavka 4. drugog podstavka navedene direktive, u okviru ostvarivanja mogućnosti koja joj je priznata da na svojem državnom području dopusti osnivanje PDV grupacije. Drugim riječima, radi se o tome da se utvrdi zadržavaju li države članice određenu marginu prosudbe u pogledu „osoba“ za koje smatraju da mogu imati pravo na sudjelovanje u PDV grupaciji na njihovu državnom području.

66. S obzirom na sudsku praksu, na to je pitanje, prema mojem mišljenju potrebno detaljnije odgovoriti.

67. Točno je da je Sud već presudio, u pogledu članka 11. prvog stavka Direktive 2006/112, u kojem je preuzet tekst članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, da prema njegovu tekstu primjena tog članka nije uvjetovana drugim uvjetima osim onih koji su u njemu navedeni [23]. U presudama Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 35.) i Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, t. 63.), Sud je pojasnio da se tom odredbom ne predviđa ni mogućnost za države članice da postavljaju druge uvjete gospodarskim subjektima kako bi mogli osnovati PDV grupaciju, kao što je uvjet obavljanja određene vrste djelatnosti ili pripadanja određenom sektoru djelatnosti.

68. Može se stoga činiti da sustav predviđen u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive (i sada sustav predviđen člankom 11. prvim stavkom Direktive 2006/112) državama članicama ne dodjeljuje nikakvu marginu prosudbe.

69. Međutim, i dalje u tim presudama, Sud je priznao, ne upućujući na tekst predmetne odredbe, nego na temelju njezinih ciljeva, mogućnost državama članicama da ograniče primjenu sustava predviđenog u članku 11. Direktive 2006/112, u skladu s pravom Unije [24]. U skladu s tim utvrđenjem Sud je odbio optužbe o povredi obveze koja se stavljala na teret Kraljevini Švedskoj i Republici Finskoj, pri čemu je istaknuo da Komisija nije dokazala da je ograničenje primjene sustava PDV grupacije u tim dvjema državama članicama na poduzetnike iz sektora financija i osiguranja – potaknuto nastojanjem da se spriječi utaja i izbjegavanje poreza navedeni u članku 11. drugom stavku Direktive 2006/112 – protivno pravu Unije [25].

70. Budući da se ta sudska praksa, prema mojem mišljenju, može primijeniti na Šestu direktivu, čini se da se njome priznaje određena margina prosudbe država članica u ostvarivanju mogućnosti predviđene u njezinu članku 4. stavku 4. drugom podstavku, iako je ta margina prosudbe ograničena ostvarivanjem ciljeva propisanih člankom 4. stavkom 4. te direktive, u skladu s pravom Unije.

71. U praksi, ograničenja sustava predviđenog u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive stoga, prema mojem mišljenju, trebaju biti nužna i primjerena već navedenom cilju sprečavanja praksi ili ponašanja koji se mogu smatrati zloupotrebom ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, u skladu s pravom Unije, odnosno osobito načela porezne neutralnosti, koje predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a [26].

72. U ovom slučaju, kako bi ga se smatralo legitimnim, isključenje društava osoba iz sudjelovanja u PDV grupaciji treba se moći opravdati na temelju ciljeva koji se nastoje ostvariti člankom 4. stavkom 4. Šeste direktive poštujući istodobno načelo porezne neutralnosti.

23 — Vidjeti osobito presude Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 36.) i Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 35.).

24 — Presude Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 38.) i Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, t. 66.).

25 — Presude Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 39. i 40.) i Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, t. 67. i 68.).

26 — O temeljnoj prirodi tog načela vidjeti osobito presude Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 59.) kao i Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 25.). O ograničenjima koja se postavljaju načelom neutralnosti u primjeni mjera u svrhu ostvarivanja ciljeva borbe protiv izbjegavanja i utaje poreza od strane država članica, vidjeti među ostalim presudu Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

73. Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da to provjeri, potrebno je napomenuti da je taj sud u svojem zahtjevu za prethodnu odluku u biti već pojasnio, s jedne strane, da nije primijetio povezanost između zahtjeva iz članka 2. stavka 2. točke 2. UStG-a prema kojem svi članovi PDV grupacije moraju imati pravnu osobnost i ostvarivanja ciljeva propisanih člankom 4. stavkom 4. Šeste direktive te, s druge strane, da se tim zahtjevom može povrijediti načelo porezne neutralnosti jer se temelji samo na pravnom obliku kako bi se određeni subjekti isključili iz sudjelovanja u PDV grupaciji.

74. Slažem se s tim stajalištem.

75. Ipak je potrebno dodati sljedeće dvije napomene.

76. Kao prvo, što se tiče ciljeva borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza koji se, kao što je već navedeno, sad nalaze u članku 11. drugom podstavku Direktive 2006/112, potrebno je pojasniti da je tek nakon donošenja Direktive 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006.[27] zakonodavac Unije uveo treći podstavak u članak 4. stavak 4. Šeste direktive izričito dopuštajući da države članice koje su se koristile mogućnošću da dopuste osnivanje PDV grupacije na njihovu državnom području, mogu „donijeti sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću [članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive]“.

77. Međutim, barem što se tiče predmeta C-108/14, relevantno porezno razdoblje je 2005. godina, što je mnogo prije donošenja Direktive 2006/69 i njezina stupanja na snagu.

78. Unatoč tomu, ne vjerujem da ta okolnost znači da, prije stupanja na snagu Direktive 2006/69, države članice nisu imale mogućnost donošenja mjera u svrhu ostvarivanja takvih ciljeva u okviru korištenja mogućnosti koja im se daje člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive.

79. Naime, kao što su Komisija i vlada Ujedinjene Kraljevine pravilno tvrdile u svojim pisanim očitovanjima, Sud je u više navrata istaknuo da, među ostalim, borba protiv utaje i izbjegavanja poreza predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Šestom direktivom[28], uključujući i u situacijama u kojima se nacionalna porezna tijela ne mogu pozvati na izričito ovlaštenje zakonodavca Unije koje bi se nalazilo u određenim odredbama te direktive[29].

80. Međutim, poput suda koji je uputio zahtjev kao i Komisije, nije mi jasno zašto je razlika koja se temelji na pravnom obliku ili postojanju pravne osobnosti poduzetnika, nužna i primjerena za borbu protiv utaje i izbjegavanja poreza.

81. Kao drugo, takvom se razlikom, prema mojem mišljenju, također povrjeđuje načelo porezne neutralnosti jer subjekti koji, kao što je priznala njemačka vlada na raspravi, sami u potpunosti podliježu PDV-u ne mogu sudjelovati u PDV grupaciji samo zato što imaju određen pravni oblik.

27 — Direktiva Vijeća 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. kojom se izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ u pogledu određenih mjera za pojednostavljenje postupka obračuna poreza na dodanu vrijednost za pomoć pri sprečavanju utaje i izbjegavanja poreza i kojom se ukidaju određene odluke kojima se odobravaju izuzeća (SL L 221, str. 9.).

28 — Vidjeti osobito presude Gemeente Leusden i Holin Groep (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 76.); Halifax i dr. (C255/02, EU:C:2006:121, t. 71.); Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 29.) kao i R. (C-285/09, EU:C:2010:742, t. 36.).

29 — Vidjeti osobito presudu Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121) koja se odnosi na izbjegavanje poreza i zloupotrebe i presudu Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446) koja se odnosi na utaju poreza.

82. U tom je pogledu potrebno podsjetiti da osnivanje PDV grupacije može donijeti likvidnosne povlastice njezinim članovima jer su transakcije unutar grupacije, koje bi inače podlijegale PDV-u, izuzete iz područja primjene tog poreza [30]. Međutim, lišiti gospodarske subjekte tih povlastica zbog pravnog oblika u kojem jedan od tih subjekata obavlja svoju djelatnost predstavlja različito postupanje prema sličnim transakcijama koje stoga međusobno konkuriraju, pri čemu se ne poštuje da je obilježje poreznog obveznika PDV-a upravo gospodarska djelatnost, a ne pravni oblik [31].

83. Mehanizam PDV grupacije treba promicati poreznu neutralnost i istodobno odražavati gospodarsku stvarnost. Prema mojem mišljenju, tim se mehanizmom ne smiju stvoriti umjetne razlike s obzirom na pravni oblik koji imaju gospodarski subjekti u svrhu obavljanja njihove djelatnosti.

84. Stoga predlažem da se na prvi dio drugog prethodnog pitanja odgovori na način da je članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive protivan tomu da država članica, koristeći mogućnost koju joj daje ta odredba, uvjetuje osnivanje PDV grupacije uvjetom da svi članovi te grupacije imaju pravnu osobnost, osim ako taj uvjet nije opravdan sprečavanjem zloupotrebe ili borbom protiv utaje ili izbjegavanja poreza, u skladu s načelom porezne neutralnosti, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

2. Potreba da članovi PDV grupacije budu u odnosima nadređenosti i podređenosti

85. Kao što je navedeno, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive dopušta da se kao jedinstvenog poreznog obveznika PDV-a smatra sve subjekte koji su, iako pravno samostalni, usko povezani financijskim, gospodarski i organizacijskim vezama.

86. Članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica UStG-a zahtijeva da su subjekti financijski, gospodarski i organizacijski integrirani u poduzeće nositelja integrirane grupe.

87. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, integracija koja se zahtijeva tom odredbom podrazumijeva, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Bundesfinanzhofa, odnose nadređenosti i podređenosti između nositelja integrirane grupe i organski povezanog društva kao „podređene osobe“.

88. Prema objašnjenjima suda koji je uputio zahtjev, ta financijska integracija postoji ako nositelj integrirane grupe financijski sudjeluje u organski povezanom društvu na takav način da može nametati svoju volju većinom glasova na skupštini članova. Obilježje gospodarske integracije jest činjenica da se organski povezano društvo u strukturi nositelja integrirane grupe, koji mu je nadređen, pojavljuje kao njegov sastavni dio. Konačno, sud koji je uputio zahtjev napominje da organizacijska integracija podrazumijeva da nositelj integrirane grupe u svakodnevnom upravljanju koristi mogućnost koju ima na temelju financijske integracije, da nadzire vrstu i način upravljanja podređenim društvom kao i da nameće svoju volju tom podređenom društvu.

89. Međutim, sud koji je uputio zahtjev jasno ne navodi na kojem području ili područjima, u pogledu financijske, gospodarske i/ili organizacijske integracije predmetni gospodarski subjekti ne ispunjavaju uvjete predviđene člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a, kako ga tumači Bundesfinanzhof. Ni očitovanja društva Larentia + Minerva ni očitovanja društva Marenave ne omogućuju da se uistinu pojasni to pitanje.

30 — Vidjeti u tom smislu gore navedenu Obavijest Komisije, str. 11. i mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 45.).

31 — Sud je već utvrdio u okolnostima povezanima s područjem primjene oslobođenja od PDV-a da je Šesta direktiva u suprotnosti s razlikama koje se temelje isključivo na pravnom obliku u kojem porezni obveznici obavljaju svoje djelatnosti: vidjeti u tom pogledu presude Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 30.); Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, t. 25.) kao i Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30. i 31.).

90. Pri tome nije sporno da zahtjevi propisani člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a idu dalje od onoga što proizlazi iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive. Naime, postojanje „uske“ financijske, gospodarske i organizacijske povezanosti ne podrazumijeva nužno ni integraciju člana u poduzeće drugog člana PDV grupacije ni odnose podređenosti i nadređenosti između tih članova [32]. Na raspravi pred Sudom, Komisija je nadalje napomenula da, među šesnaest država članica koje su iskoristile mogućnost predviđenu u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, samo su četiri od njih, uključujući Saveznu Republiku Njemačku, zahtijevale takvu integraciju i podređenost. Štoviše, kao što je navelo društvo Larentia + Minerva u svojim pisanim očitovanjima, smatrajući, osobito u presudi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 47.), da osnivanje PDV grupacije može biti nužno kako bi se izbjegle određene zloupotrebe kao što je, na primjer, činjenica da poduzetnik može biti umjetno razdijeljen na nekoliko poreznih obveznika kako bi se na njega primjenjivao poseban sustav, čini mi se da je Sud implicitno priznao da je osnivanje PDV grupacija u kojima ne postoje odnosi nadređenosti i podređenosti („Gleichordnungskonzerne“) moguće na temelju članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive.

91. Na činjenicu da je u presudi Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19.) Sud neizravno naveo podređenost između članova PDV grupacije, ne može se, prema mojem mišljenju, pozvati u ovom slučaju jer se pitanje koje mu je postavljeno u tom predmetu uopće nije odnosilo na to. Nadalje, Sud je osobito u svojim presudama Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 43.) i Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, t. 36.) odbacio iz tog razloga argument koji je navela Komisija koji se temeljio na istoj točki presude Ampliscientifica i Amplifin.

92. Zbog tih razmatranja također odbijam argument koji je u biti iznijela austrijska vlada, prema kojem je postojanje podređenosti svojstveno uvjetu „uske povezanosti“ predviđenom u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, jer u skladu s prvim podstavkom tog stavka upravo postojanje takve podređenosti između fizičkih osoba i njihovih poslodavaca isključuje mogućnost da se te osobe smatraju poreznim obveznicima PDV-a.

93. Takvim se argumentom ne zanemaruje samo razlika u tekstu koja postoji između prvog i drugog podstavka članka 4. stavka 4. Šeste direktive, s obzirom na to da se u drugom podstavku ne upotrebljava izraz „podređenost“ nego širi pojam „uske povezanosti“, već se također zanemaruje činjenica da je Sud priznao da je država članica ovlaštena predvidjeti da osobe koje ne podliježu PDV-u mogu biti članovi PDV grupacija i da, stoga, pojam porezni obveznik nije sinonim pojmu „osobe“, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive.

94. U tom pogledu, iz očitovanja koje su podnijele zainteresirane stranke proizlazi da se one uopće ne slažu u pogledu pitanja jesu li zahtjevi iz članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a, kako ih tumači sudska praksa Bundesfinanzhofa, dodatni uvjeti onima predviđenima u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive (teza koju u biti zagovaraju društva Larentia + Minerva, Marenave, Irska kao i Komisija), što podrazumijeva da se ti uvjeti trebaju opravdati u pogledu ciljeva sprečavanja zloupotrebe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, ili se pak radi o običnim pojašnjenjima ili konkretiziranju uvjeta koji se odnosi na postojanje uske financijske, gospodarske i organizacijske povezanosti, koji je predviđen u tom članku, što tvrde njemačka i austrijska vlada te vlada Ujedinjene Kraljevine.

95. Iako na prvi pogled nije lako dati odgovor na tu drugu mogućnost, čini se da je argumentacija prvih zainteresiranih stranaka ipak više u skladu sa sudskom praksom.

32 — Potrebno je napomenuti da je prilog „usko“ u članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, kako bi se opisala povezanost koja objedinjuje dotične subjekte, zamijenio prethodno upotrijebljen prilog „organski“, barem u nekim jezičnim verzijama teksta, u Prilogu A točki 2. četvrtoj alineji Druge direktive, u kojem se tumači članak 4. te direktive. Pojašnjenje u Prilogu A točki 2. četvrtoj alineji Druge direktive u pogledu definicije „poreznog obveznika“ u smislu članka 4. Druge direktive uvelike je nadahnuto njemačkim sustavom „Organschaft“.

96. Sud je osobito u presudama Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 36.) i Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, t. 29.), zaista kvalificirao kao „drugi uvjet“, odnosno dodatni uvjet onima u članku 11. prvom stavku Direktive 2006/112 (u kojem su preuzeti uvjeti iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive), zahtjev prema kojem bi same „osobe“ navedene u toj odredbi trebale biti porezni obveznici. Drugim riječima, država članica koja je prenijela članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tako što je osnivanje PDV grupacije ograničila samo na „osobe koje su porezni obveznici“, nije pojasnila doseg tog teksta nego je uvela dodatni uvjet za primjenu te odredbe.

97. Stoga, prema logici Suda u tim presudama kao i u presudi Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263), iako takav dodatni uvjet nije sam po sebi protivan članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, uzevši u obzir marginu prosudbe koja se priznaje državama članicama, ipak ga treba opravdati ostvarivanjem ciljeva sprečavanja zloupotrebe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, u skladu s pravom Unije, osobito s načelom porezne neutralnosti.

98. Iz toga slijedi da uvjet koji proizlazi iz članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a, prema kojem se uska financijska, gospodarska i organizacijska povezanost može ostvariti samo ako postoji odnos nadređenosti i podređenosti između članova PDV grupacije, može biti usklađen sa Šestom direktivom pod uvjetom da je nužan i proporcionalan ostvarivanju gore navedenih ciljeva osobito u skladu s načelom porezne neutralnosti.

99. Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri jesu li ispunjeni ti uvjeti, ipak se pitam ide li nacionalna mjera, kojom se zahtijeva takav intenzitet povezanosti između osoba kako bi mogle tvoriti jedinstvenog poreznog obveznika PDV-a, dalje od onoga što je nužno kako bi se postigli navedeni ciljevi. Naime, osim u posebnim okolnostima u određenoj državi članici, koje međutim nisu iznesene pred Sudom u ovom postupku, teško je općenito shvatiti razloge zbog kojih bi za ostvarivanje gore navedenih ciljeva bili obvezni odnosi nadređenosti i podređenosti između članova PDV grupacije kako bi se ispunio uvjet u pogledu postojanja uske financijske, gospodarske i organizacijske povezanosti. Iako je postojanje takvog odnosa nadređenosti i podređenosti između članova PDV grupacije bez sumnje dovoljan uvjet za ostvarenje tih ciljeva i ispunjenje uvjeta iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, ipak sumnjam da je on strogo nužan.

100. Stoga predlažem da se na drugi dio drugog prethodnog pitanja odgovori na sljedeći način: nacionalno zakonodavstvo prema kojem se uska financijska, gospodarska i organizacijska povezanost, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, može ostvariti samo ako postoje odnosi nadređenosti i podređenosti između članova PDV grupacije, može biti usklađeno s tim člankom, pod uvjetom da je nužno i proporcionalno ostvarivanju ciljeva sprečavanja zloupotrebe i borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza, u skladu s pravom Unije, a osobito s načelom porezne neutralnosti, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

C – *Treće prethodno pitanje*

101. Svojim trećim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita o izravnom učinku članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive ako je toj odredbi protivna nacionalna mjera kao što je ona predviđena u članku 2. stavku 2. točki 2. prvoj rečenici UStG-a.

102. Ako Sud odluči prihvatiti prijedloge u ovom mišljenju prilikom odgovora na drugo prethodno pitanje, ne može se isključiti da, nakon ispitivanja koje sud koji je uputio zahtjev treba provesti, taj sud može zaključiti da članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica UStG-a nije usklađen s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive. Stoga, kako bih dao koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev, smatram da je potrebno odgovoriti na treće pitanje koje je taj sud postavio Sudu.

103. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, u svim slučajevima gdje su odredbe Šeste direktive ili Direktive 2006/112 s gledišta svog sadržaja bezuvjetne i dovoljno precizne, može na iste pozvati, u nedostatku mjera primjene usvojenih u rokovima, protiv svake nacionalne odredbe koja nije usklađena s tim direktivama ili kad su takve naravi da utvrđuju prava na koja se pojedinci mogu pozivati u odnosu na državu [33].

104. Stoga je potrebno provjeriti može li se članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive, u pogledu njegova sadržaja, smatrati bezuvjetnim i dovoljno preciznim kako bi se pojedinac mogao pozvati na njega pred nacionalnim sudovima da bi se usprotivio primjeni nacionalnog zakonodavstva koje nije usklađeno s tim člankom.

105. U tom pogledu, prije svega smatram da protivljenje priznavanju izravnog učinka članku 4. stavku 4. drugom podstavku Šeste direktive, kao što to čini osobito Irska i austrijska vlada, tek zbog toga što se tim člankom povjerava državama članicama samo mogućnost da na svojem državnom području dopuste osnivanje PDV grupacija, nije uvjerljivo.

106. Naime, Sud je već u više navrata priznao da odredba direktive kojom se državama članicama daje mogućnost izbora ne znači nužno da se ne može s dovoljnom preciznošću, na temelju samih odredbi te direktive, utvrditi sadržaj prava koja se jamče pojedincima [34].

107. Štoviše, postojanje margine prosudbe država članica kod provedbe odredbi Šeste direktive Sud nije prihvatio ni kao element koji sam po sebi dovodi do nemogućnosti priznavanja izravnog učinka nekih od tih odredbi [35].

108. Osobito, Sud je presudio da, iako države članice nedvojbeno raspolažu marginom prosudbe kod utvrđivanja uvjeta primjene određenih izuzeća predviđenih Šestom direktivom, ta okolnost ne sprečava pojedince koji mogu utvrditi da njihov porezni položaj zaista pripada jednoj od kategorija za izuzeće propisanih tom direktivom da se izravno pozovu na tu direktivu, osobito u slučaju u kojem država članica prilikom izvršavanja ovlasti koje su joj povjerene u tom tekstu donese nacionalne odredbe koje nisu u skladu s tom direktivom, a osobito s načelom porezne neutralnosti [36].

109. Stoga, okolnost prema kojoj Savezna Republika Njemačka prilikom korištenja mogućnosti, koja se daje člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, zadržava određenu marginu prosudbe ne znači nužno da se pojedinci nemaju pravo izravno pozvati na odredbe tog članka pred nacionalnim sudovima.

110. Naprotiv, prema mojem mišljenju, jednom kad država članica iskoristi mogućnost koja joj je dodijeljena člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, taj članak daje svim „osobama“ mogućnost da ih se smatra jedinstvenim poreznim obveznikom te stoga nedvojbeno, bezuvjetno i dovoljno precizno utvrđuje korisnike te odredbe.

33 — Vidjeti osobito presude Becker (8/81, EU:C:1982:7, t. 25.); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 51.); Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, t. 33.), i MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 47.).

34 — Vidjeti presude Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, t. 30.); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, t. 61.) i Balkan and Sea Properties i Provadinvest (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 57.).

35 — Vidjeti osobito presudu Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, t. 31. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti također presudu MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

36 — Vidjeti presudu Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, t. 34. do 37.). Vidjeti također presudu JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, t. 61.).

111. Činjenica da ta odredba, kad je to potrebno, može sadržavati rezervu koja se odnosi na opravdanja koja se temelje na sprečavanju zloupotrebe ili borbi protiv utaje ili izbjegavanja poreza ne dovodi u pitanje to utvrđenje, jer takva opravdanja ne podliježu samo sudskom nadzoru [37], nego ih se i potiče Šestom direktivom te se mogu smatrati nerazdvojivim granicama dosega prava koja se tom direktivom povjeravaju pojedincima [38].

112. Suprotno tomu, materijalni uvjet iz članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, prema kojem financijska, gospodarska i organizacijska povezanost između više osoba treba biti „uska“ kako bi one tvorile jedinstvenog poreznog obveznika, nedvojbeno treba pojasniti na nacionalnoj razini. Ako se u obzir uzme samo uska financijska povezanost, ona može stoga ovisiti o razlikama u postotku udjela u kapitalu i/ili glasačkim pravima unutar društva ili o posebnim ugovornim odnosima između gospodarskih subjekata, kao što je postojanje ugovora o franšizi [39]. Međutim, ti kriteriji nisu isključivi. U svakom slučaju, države članice koje su se odlučile za mogućnost predviđenu člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive trebaju konkretno pojasniti materijalni uvjet koje je u njemu naveden, a da, protivno slučaju oslobođenja od PDV-a koje se može objektivno utvrditi na temelju tumačenja odredbi Šeste direktive, nije moguće u samom tekstu tog članka izravno utvrditi točan doseg „uske“ povezanosti koja se ondje navodi.

113. Stoga, smatram da članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive nema izravan učinak.

114. Kad bi se sud složio s tim prijedlogom, i ako bi sud koji je uputio zahtjev prethodno utvrdio da članak 2. stavak 2. točka 2. prva rečenica UStG-a nije usklađen s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, taj će sud i dalje biti dužan provjeriti može li se nacionalno pravo tumačiti, koliko je to moguće, na način u skladu s pravom Unije [40].

115. U tom pogledu, potrebno je napomenuti da je Komisija u svojim pisanim očitovanjima upozorila da je njemački porezni sud pokušao dati takvo usklađeno tumačenje smatrajući da društva osoba koja imaju „kapitalističku strukturu“, kao komanditna društva u glavnim postupcima, mogu biti obuhvaćena osobnim područjem primjene članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a [41].

116. Barem što se tiče osoba koje mogu sudjelovati u PDV grupaciji, takav primjer iz sudske prakse ukazuje na to da je tumačenje usklađeno s pravom Unije sasvim moguće, a da se pritom ne dođe do tumačenja *contra legem*.

117. Što se tiče uvjeta koji se odnosi na integraciju društva člana u nositelja integrirane PDV grupacije kojim se uvjetuje primjena članka 2. stavka 2. točke 2. prve rečenice UStG-a, kao što sam već naveo, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se taj uvjet uglavnom sudskim odlukama u njemačkom pravu tumačio na način da zahtijeva odnose nadređenosti i podređenosti između članova PDV grupacije.

118. Osim pitanja pravne osobnosti koje se prethodno razmatralo, kao što je već također navedeno, na temelju elemenata koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev nije moguće utvrditi razloge zbog kojih gospodarski subjekti u glavnim postupcima ne ispunjavaju uvjet predviđen člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a, kako ga tumači Bundesfinanzhof.

37 — Vidjeti po analogiji u pogledu izravnog učinka članka 4. stavka 5. Šeste direktive, presudu Comune di Carpaneto Piacentino i dr. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 32.). Vidjeti također u drugom smislu, presudu Gavieiro Gavieiro i Iglesias Torres (C-444/09 i C-456/09, EU:C:2010:819, t. 81.).

38 — Vidjeti u tom smislu presudu Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 57. do 59.).

39 — U gore navedenoj Komunikaciji (str. 9.), Komisija predlaže da se postojanje uske financijske povezanosti zaključuje iz držanja najmanje 50% kapitala i glasačkih prava u društvu ili postojanja ugovora o franšizi. Potrebno je napomenuti da određene države članice priznaju postojanje takve uske financijske povezanosti ako društvo drži najmanje 10% temeljnog kapitala drugog društva.

40 — Vidjeti osobito presudu Pfeiffer i dr. (C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 108. do 114.).

41 — Vidjeti točku 34. pisanog očitovanja Komisije koja se odnosi na presudu Finanzgericht München od 13. ožujka 2013., pod oznakom 3 K 235/10.

119. U svakom slučaju, na sudu koji je uputio zahtjev je da u glavnim postupcima provjeri može li se uvjet integracije predviđen člankom 2. stavkom 2. točkom 2. prvom rečenicom UStG-a tumačiti, koliko je to moguće, na način da se njime dopušta da poduzetnici koji su međusobno usko financijski, gospodarski i organizacijski povezani, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, mogu dobiti status PDV grupacije, a da pritom između njih ne mora nužno postojati podređenost ili odnosi nadređenosti i podređenosti.

120. Stoga, predlažem da se na treće prethodno pitanje odgovori na način da se porezni obveznik ne može izravno pozvati na članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive i da je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da protumači, koliko god je moguće, svoje nacionalno zakonodavstvo u skladu sa Šestom direktivom.

II – **Zaključak**

121. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem da se na prethodna pitanja koja je postavio Bundesfinanzhof odgovori kako slijedi:

1. Troškovi povezani s kapitalnim transakcijama koji su nastali holding društvu koje je izravno ili neizravno uključeno u upravljanje svojim društvima kćerima neposredno je i trenutno povezano s ukupnom gospodarskom aktivnosti tog holding društva. Stoga nije potrebno raspodijeliti pretporez plaćen na te troškove između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti holding društva. Ako holding društvo izvršava transakcije koje podliježu porezu na dodanu vrijednost i transakcije koje su oslobođene poreza na dodanu vrijednost, pravo na odbitak plaćenog pretporeza izračunava se prema metodi izračuna udjela, koja je predviđena u članku 17. stavku 5. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje.

2. Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive 77/388 protivan je tomu da država članica, prilikom korištenja mogućnosti koju joj daje ta odredba, uvjetuje osnivanje PDV grupacije uvjetom da svi članovi te grupacije imaju pravnu osobnost, osim ako je taj uvjet opravdan sprečavanjem zloupotrebe ili borbom protiv utaje ili izbjegavanja poreza, u skladu s pravom Unije, osobito načelom porezne neutralnosti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

   Nacionalno zakonodavstvo prema kojem se uska financijska, gospodarska i organizacijska povezanost, u smislu članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive 77/388, može ostvariti samo ako postoje odnosi nadređenosti i podređenosti između članova PDV grupacije, može biti usklađeno s tim člankom, pod uvjetom da je nužno i proporcionalno ostvarivanju ciljeva sprečavanja zloupotrebe i borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza, u skladu s pravom Unije, a osobito s načelom porezne neutralnosti, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

3. Porezni obveznik ne može se izravno pozvati na članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive 77/388. Ipak je na sudu koji je uputio zahtjev da protumači, koliko god je moguće, svoje nacionalno zakonodavstvo u skladu s navedenom odredbom Šeste direktive.