Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 26. marca 2015 [1]

Združeni zadevi C-108/14 in C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
proti
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
in
Finanzamt Hamburg-Mitte
proti
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)
(Predloga za sprejetje predhodne odločbe,

ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Predhodno odločanje — Obdavčitev — Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero — Matična družba (holding), ki je prejela storitve, ki so predmet DDV, da bi pridobila kapital, uporabljen za zagotovitev deležev v dveh hčerinskih družbah, za katere je ta ista matična družba pozneje opravljala storitve proti plačilu — Nacionalna ureditev, ki davčno združevanje omejuje na pravne osebe, ki so finančno, gospodarsko ali organizacijsko v podrejenem odnosu“

I – **Uvod**

1. Zadevna predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija), se v bistvu nanašata, prvič, na način izračuna odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki sta ga kot vstopni davek plačali holdinški družbi pri pridobitvi deležev v kapitalu drugih družb, v upravljanje katerih ti holdinški družbi posegata, in, drugič, na vprašanje, ali člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) [2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva) nasprotuje davčni zakonodaji, ki osebnim družbam kot „podrejenim“ subjektom prepoveduje združevanje za namene DDV v smislu tega člena.

2. Ta vprašanja so bila sprožena v okviru dveh sporov, in sicer med družbo Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (v nadaljevanju: Larentia + Minerva) in Finanzamt Nordenham (C-108/14) ter med Finanzamt Hamburg-Mitte in družbo Marenave Schiffahrts AG (v nadaljevanju: Marenave) (C-109/14) [3].

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Ker je dejansko stanje iz spora o glavni stvari obstajalo pred 1. januarjem 2007, dnevom začetka veljavnosti Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), se navedena direktiva ne uporablja.

3 — S sklepom predsednika Sodišča z dne 26. marca 2014 sta bili zadevi združeni za pisni in ustni postopek ter izrek sodbe.

3. V prvi zadevi ima družba Larentia + Minerva kot komanditistka 98-odstotna deleža v dveh hčerinskih družbah, ustanovljenih kot komanditni osebni družbi z omejeno odgovornostjo (GmbH & Co. KG), ki uporabljata vsaka eno plovilo. Poleg tega zanju kot „operativna holdinška družba“ opravlja upravne in komercialne storitve proti plačilu.

4. Za te storitve, ki so predmet DDV, je družba Larentia + Minerva uveljavljala celoten odbitek DDV, ki ga je kot vstopni davek plačala za pridobitev kapitala od tretje osebe, ki ga je uporabila za financiranje pridobitve deležev v hčerinskih družbah, ter njene dejavnosti opravljanja storitev, zlasti upravnih in svetovalnih, proti plačilu za ti hčerinski družbi.

5. Finanzamt Nordenham (davčna uprava iz Nordenhama) je ta odbitek priznala samo delno, v višini 22 %, saj naj bi bila večina stroškov v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah namenjena negospodarskemu področju dejavnosti holdinške družbe, in sicer imetništvu deležev v hčerinskih družbah, za katero se ne prizna pravica do odbitka. Družba Larentia + Minerva je odločbo o spremembi davka na dodano vrednost za leto 2005 z dne 24. septembra 2007 izpodbijala na Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške), ki je tožbo zavrnilo. Družba Larentia + Minerva je nato pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) vložila revizijo.

6. V drugi zadevi je družba Marenave leta 2006 povečala svoj kapital in zaradi stroškov izdaje delnic v zvezi s tem povečanjem je nastala obveznost za plačilo DDV v višini 373.347,57 EUR.

7. Navedena družba je isto leto kot holdinška družba kupila deleže v štirih „komanditnih ladijskih družbah“, ki so osebne družbe, in je sodelovala pri njihovem poslovnem upravljanju proti plačilu. Od DDV, ki bi ga morala plačati od prihodkov iz te dejavnosti upravljanja leta 2006, je odbila celotni znesek DDV v višini 373.347,57 EUR, plačan kot vstopni davek.

8. Finanzamt Hamburg-Mitte (davčna uprava mesta Hamburg-center) z odločbo z dne 15. januarja 2009 ni priznala odbitka v tem znesku, ker naj holdinška družba ne bi dejansko posegala v upravljanje hčerinskih družb. Toda Finanzgericht Hamburg-Mitte je ugodilo tožbi, vloženi proti tej odločbi, in v celoti priznalo odbitek, ki ga je uveljavljala družba Marenave. Uprava Finanzamt Hamburg-Mitte je pri Bundesfinanzhof vložila revizijo proti sodbi Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. Predložitveno sodišče v dveh zadevah, ki sta mu bili predloženi, ocenjuje, da so bile storitve, ki sta jih prejeli holdinški družbi, uporabljene hkrati za gospodarske in negospodarske dejavnosti ter da imata družbi pravico do odbitka samo v tistem delu, v katerem so njuni stroški namenjeni gospodarski dejavnosti holdinških družb. Zato predložitveno sodišče meni, da ne obstaja pravica do odbitka v celoti, hkrati pa se sprašuje, ali načela, ki jih je Sodišče uporabilo v sodbi v zadevi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), ne nasprotujejo tej ugotovitvi. Vseeno predložitveno sodišče Sodišču ni postavilo vprašanja neposredno v zvezi s tem. Njegovo prvo vprašanje za predhodno odločanje je namreč omejeno na zaprosilo po pojasnilih glede načinov izračuna odbitka vstopnega DDV, ki bi objektivno odražali dejanski del obračunanih vstopnih stroškov, ki nastanejo pri gospodarskih oziroma negospodarskih dejavnostih v primeru holdinških družb. Drugič, če je treba vprašanje glede odbitka vstopnega DDV, ki sta ga plačali holdinški družbi, reševati ob upoštevanju dejavnosti, za katere se obračuna izstopni davek in ki so jih hčerinske družbe opravile za tretje osebe, se predložitveno sodišče sprašuje o področju uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive v zvezi z združevanjem za namene DDV, na katerega se je družba Larentia + Minerva prvič sklicevala v okviru revizijskega postopka in na katerega se je sklicevala tudi družba Marenave. V zvezi s tem se sprašuje, ali je nacionalno pravo, ki za osebne družbe izključuje tako možnost, skladno z navedeno določbo, in ali se lahko zavezanci, če je odgovor nikalen, neposredno sklicujejo na člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

10. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v vsaki od navedenih zadev v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Po kateri metodi izračunavanja se izračuna (sorazmerni) odbitek vstopnega [DDV] holdinga od vstopnih storitev v zvezi z zbiranjem kapitala za pridobitev deležev v hčerinskih družbah, če holding pozneje (kakor je bilo predvideno že od začetka) za te družbe opravi različne storitve[, obdavčljive z DDV]?

2. Ali določba o združitvi več oseb v enega davčnega zavezanca v členu 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive […] nasprotuje nacionalnim predpisom, na podlagi katerih se lahko (prvič) v podjetje drugega davčnega zavezanca (tako imenovane nosilke integrirane skupine) vključi samo pravna oseba – ne pa osebna družba – in ki (drugič) predpostavlja, da je ta pravna oseba finančno, gospodarsko in organizacijsko (v smislu podrejenosti in nadrejenosti) ‚vključena v podjetje nosilke integrirane skupine'?

3. Če je odgovor na zgoraj navedeno vprašanje pritrdilen: ali se lahko davčni zavezanec sklicuje neposredno na člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive […]?"

11. K tem vprašanjem so predložile pisna stališča družba Larentia + Minerva, družba Marenave, nemška, irska in avstrijska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Evropska komisija. Razen avstrijske vlade, ki pri ustnem postopku ni bila zastopana, so te zainteresirane stranke in poljska vlada ustno podale stališča na obravnavi 7. januarja 2015.

II – **Analiza**

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

12. Kot sem opozoril v točki 9 teh sklepnih predlogov, prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, temelji na predpostavki, da obstaja samo delni odbitek DDV, ki sta ga plačali zadevni holdinški družbi iz spora o glavni stvari, ker so v primeru družbe Larentia + Minerva stroški pridobitve deležev v hčerinskih družbah in v primeru družbe Marenave stroški izdaje delnic večinoma nastali v zvezi z negospodarsko dejavnostjo teh holdingov za pridobitev oziroma imetništvo/upravljanje deležev v njunih hčerinskih družbah.

13. Predložitveno sodišče na podlagi te predpostavke Sodišče prosi, naj podrobneje pojasni način izračuna, ki ga je treba uporabiti za čim objektivnejšo in enotnejšo razdelitev vstopnega DDV, kadar se stroški holdinške družbe nanašajo na gospodarske in negospodarske dejavnosti.

14. Če se je treba strogo omejiti na odgovor na to vprašanje, menim, tako kot vse zainteresirane stranke, ki so intervenirale v tem postopku, da bi se moralo Sodišče izreči za nepristojno za podajanje podrobnejših navodil glede takega načina izračuna, kot so tiste, ki že izhajajo iz njegove obstoječe sodne prakse.

15. Namreč, opozoriti je treba zlasti, da je Sodišče, ki mu je bilo predloženo podobno vprašanje v zadevi Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), navedlo, da določbe Šeste direktive ne vsebujejo pravil, katerih predmet bi bile metode ali merila, ki bi jih morale države članice uporabljati pri sprejemanju določb o razdelitvi zneskov vstopnega DDV glede na to, ali se stroški nanašajo na gospodarske ali negospodarske dejavnosti, saj se pravila o odbitku vstopnega DDV iz Šeste direktive nanašajo izključno na gospodarske dejavnosti.[4]

4 — V zvezi s tem glej sodbo Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 33).

16. Ker torej Šesta direktiva ne vsebuje navedb, potrebnih za take računske ugotovitve, so države članice ob izvajanju svoje diskrecijske pravice dolžne vzpostaviti metode in merila za ta namen ob upoštevanju cilja in sistematike navedene direktive, zlasti ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti. [5]

17. Sodišče je torej iz tega izpeljalo, da morajo države članice pri izvajanju te diskrecijske pravice zagotoviti, da se odbitek obračuna samo za del DDV, sorazmeren z zneskom v zvezi s transakcijami, za katere se prizna pravica do odbitka, pri čemer je treba torej paziti, da izračun razmerja med gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti. V istem okviru so države članice vseeno pooblaščene, da uporabijo kakršna koli ustrezna merila za razdelitev, na primer glede na naravo vlaganja ali glede na naravo transakcije (ki jo je predložitveno sodišče navedlo v zadevi Securenta), ne da bi se jim bilo treba omejiti samo na eno od teh metod. [6]

18. Sodišče je te presoje potrdilo v točkah 42 in 47 sodbe Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), v kateri je v bistvu opozorilo, da morajo ne glede na načine izračuna, ki jih države članice izberejo ali uporabijo, ti načini objektivno odražati dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo gospodarskim oziroma negospodarskim dejavnostim.

19. Predložitveno sodišče v obravnavanih zadevah navaja, da nemški zakonodajalec do danes ni določil nobenega merila za razdelitev take narave, kot navaja Sodišče v sodbi Securenta, kar naj bi povzročalo veliko pravno negotovost, ki bi jo po njegovem mnenju Sodišče moralo odpraviti.

20. Menim, da Sodišče ne bi smelo ugoditi tej zahtevi tako iz razlogov v zvezi s spoštovanjem subsidiarne pristojnosti držav članic kot iz praktičnih razlogov v zvezi z raznolikostjo in zapletenostjo dejanskih stanj, ki Sodišču nikakor ne omogočajo, da bi dalo eni metodi ali merilu za razdelitev prednost pred drugim.

21. Iz podobnih razlogov to, da nacionalni zakonodajalec še ni izbral ene ali druge metode, temveč je raje, kot v pisnih stališčih poudarjata predložitveno sodišče in nemška vlada, to presojo glede na okoliščine v obravnavani zadevi prepustil davčnim zavezancem in davčni upravi, Sodišča prav tako ne sme privesti do tega, da se čuti pristojno za nadomestitev tega zakonodajalca.

22. Nasprotno so nacionalni organi pristojni, da preverijo, ali glede na stanje, v katerem so, način ali načini izračuna, ki ga uporablja davčni zavezanec ali, kadar je to ustrezno, nacionalni davčni urad, objektivno odražajo dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo gospodarskim oziroma negospodarskim dejavnostim zavezanca.

23. V obravnavanih zadevah je predložitveno sodišče torej pristojno, da preveri, ali uporaba metode, ki jo davčna uprava šteje za ustrezno – in sicer je to po navedbah predložitvenega sodišča merilo razdelitve glede na naravo vlaganja – uresničuje ta cilj.

24. Vseeno se sprašujem o izhodišču razlogovanja predložitvenega sodišča v tem, ko meni, da holdinški družbi opravljata delno gospodarske in delno negospodarske dejavnosti.

25. To spraševanje presega samo vprašanje presoje dejanskega stanja v sporu o glavni stvari, ki je seveda v okviru sodelovanja, določenega v členu 267 PDEU, izključno v pristojnosti predložitvenega sodišča.

5 — *Idem* (točke od 34 do 36).

6 — *Ibidem* (točki 37 in 38).

26. Dejansko se je treba, kot navajata družbi Larentia + Minerva in Marenave, vprašati, ali ne bi moralo poseganje holdinških družb v upravljanje hčerinskih družb ob upoštevanju zlasti načel iz sodbe v zadevi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) privesti do ugotovitve, da take holdinške družbe opravljajo samo gospodarsko dejavnost in da je torej kakršna koli negospodarska dejavnost izključena. Iz tega po mnenju navedenih strank izhaja, da je pravica do odbitka vstopnega DDV od storitev, opravljenih za navedeni holdinški družbi v okviru pridobitve deležev v njunih hčerinskih družbah, integralna.

27. Sodišče v sodni praksi v zvezi s statusom DDV pri holdinških družbah razlikuje med dvema vrstama primerov glede na to, ali holding posega v upravljanje svojih hčerinskih družb ali ne.

28. Holdinške družbe, ki spadajo v prvo kategorijo, so tiste, katerih edini cilj je imetništvo in upravljanje deležev v drugih družbah, ne da bi za te opravljale storitve proti plačilu in torej ne da bi neposredno ali posredno posegale v upravljanje drugih podjetij, razen v okviru uveljavljanja pravic, ki jih imajo kot delničarke.

29. Te holdinške družbe niso zavezanci za DDV v smislu člena 4 Šeste direktive in torej nimajo pravice do odbitka v skladu s členom 17 te direktive. Namreč, v skladu s sodno prakso se pridobitev in imetništvo deležev v družbi ne moreta šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive, zaradi katere se njen izvajalec šteje za davčnega zavezanca. Pridobitev deležev v drugih podjetjih ne predstavlja izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, ker so morebitne dividende, ki izhajajo iz teh deležev, rezultat lastništva premoženja.[7]

30. Sodišče je vseeno večkrat razsodilo, da *„je drugače*, kadar poleg udeležbe v drugem podjetju pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima imetnik deležev kot delničar ali družbenik“.[8] Namreč, nadaljuje Sodišče, sodelovanje holdinške družbe pri upravljanju družb, v katerih je holdinška družba pridobila deleže, pomeni gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive, če vključuje opravljanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 navedene direktive, kot so upravne, finančne, komercialne in tehnične storitve, ki jih holdinška družba opravlja za svoje hčerinske družbe.[9]

31. Kot je razvidno iz tipologije holdinških družb, ki jo navaja predložitveno sodišče, so take holdinške družbe opredeljene kot „operativne“ holdinške družbe.

32. Ni sporno, da v obravnavani zadevi holdinški družbi iz spora o glavni stvari spadata v to drugo kategorijo in sta torej zavezanki za DDV za storitve, ki jih proti plačilu opravljata za svoje hčerinske družbe.

33. Poleg tega predložitveno sodišče priznava, da imata holdinški družbi pravico do odbitka vstopnega DDV, ki sta ga plačali za storitve, prejete od tretjih podjetij v okviru kapitalskih transakcij v zvezi s hčerinskimi družbami. Toda po mnenju predložitvenega sodišča je lahko ta odbitek samo delen. Storitve, ki sta jih prejeli holdinški družbi v okviru zbiranja kapitala, naj bi bile namreč namenjene predvsem negospodarski dejavnosti holdinških družb, in sicer neobdavčljivi pridobitvi in imetništvu deležev v kapitalu hčerinskih družb.

7 — Glej zlasti sodbi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, točka 19) in Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 32).

8 — Glej zlasti sodbe Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, točka 14); Floridienne in Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, točka 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, točka 20); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 30) in Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 33) (moj poudarek v poševnem tisku).

9 — Glej sodbi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, točka 22) in Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 34).

34. V zvezi s tem najprej poudarjam, da predložitveno sodišče ne navaja, da bi bile navedene storitve namenjene samemu imetništvu deležev v drugih hčerinskih družbah, v katerih upravljanje holdinški družbi ne posegata, kar se ne bi moglo šteti za gospodarsko dejavnost in bi torej dejansko zahtevalo razdelitev vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti teh holdinških družb.

35. Dalje menim, da logika, na kateri temelji sodna praksa Sodišča glede dihotomije med holdinškimi družbami, ki posegajo, in tistimi, ki ne posegajo v upravljanje svojih hčerinskih družb, vpliva na uporabo stroškov v zvezi s kapitalskimi transakcijami, ki jih holdinške družbe izvedejo višje v verigi, za njihovo gospodarsko dejavnost nižje v verigi.

36. Namreč, Sodišče je v sodbi Cibo Participations, ki se je nanašala na podoben položaj kot spora o glavni stvari, razsodilo, da so stroški holdinške družbe, ki posega v upravljanje hčerinske družbe, za različne storitve, ki jih prejme v okviru pridobivanja deleža v tej hčerinski družbi, del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so *kot taki* sestavni del cene njenih proizvodov. Te storitve so torej načeloma neposredno povezane s celotno gospodarsko dejavnostjo holdinške družbe.[10]

37. Ker Sodišče ne more prezreti tega, da lahko taka holdinška družba že po svoji naravi upravlja tudi deleže, ki ne pomenijo gospodarske dejavnosti, pristop, uporabljen v navedeni sodbi, na eni strani pomeni, da se stroški, ki jih ima holdinška družba v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, nanašajo samo na gospodarsko dejavnost holdinške družbe in ne – niti delno – na njeno negospodarsko dejavnost upravljanja deležev, in na drugi strani, da ima holdinška družba pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV od transakcij višje v verigi.

38. To presojo potrjuje točka 34 te sodbe Cibo Participations, v kateri Sodišče omenja sistem odbitkov iz člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, katerega uporaba zadeva samo razdelitev DDV, ki se nanaša na transakcije višje v verigi, uporabljene hkrati za izvajanje gospodarskih dejavnosti, za katere se prizna pravica do odbitka, in druge dejavnosti, za katere se ta pravica ne prizna, torej DDV, ki je odmerjen za stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti.[11]

39. Stroški v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki posega v njihovo upravljanje v smislu sodne prakse Sodišča, se torej pripišejo gospodarski dejavnosti te holdinške družbe. Zato je DDV, obračunan pri teh stroških, predmet odbitka v celoti v skladu s členom 17(2) Šeste direktive, razen če so gospodarske dejavnosti nižje v verigi oproščene DDV v skladu s Šesto direktivo, ko se pravica do odbitka uveljavlja z uporabo deleža, kot je določeno v členu 17(5) navedene direktive.[12] Po mojem mnenju si je treba tako razlagati sodbo Cibo Participations.

40. Taka analiza se z lahkoto razširi na stroške, ki niso povezani s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, temveč z drugimi kapitalskimi transakcijami, ki jih izvede operativna holdinška družba, na primer s povečanjem svojega osnovnega kapitala z izdajo delnic, katerega končni namen je financiranje nakupa in izkoriščanja ladij, kot je videti v zadevi C-109/14.

10 — Sodba Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, točka 33). Glej tudi zlasti sodbo SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 58).

11 — V zvezi s tem glej sodbo Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 33) in moje sklepne predloge v zadevi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, točka 79). Glej tudi sodbo Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 40).

12 — Načini, na katere se ta delež izračuna, spadajo na področje uporabe nacionalnih zakonodaj držav članic: v zvezi s tem glej sodbo Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, točki 30 in 31).

41. Namreč, Sodišče je v sodbi Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) že priznalo, da izdaja delnic ne spada na področje uporabe Šeste direktive, temveč jo lahko družba izvede, da bi v korist svoje splošne gospodarske dejavnosti povečala svoj kapital, kar pomeni, da so stroški za storitve, ki jih je v okviru zadevne transakcije prejela ta družba, del njenih splošnih stroškov in da so sestavni elementi cene njenih proizvodov, saj imajo take storitve neposredno in takojšnjo zvezo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. [13]

42. To, da je v sporu v zadevi C-109/14 izdajo delnic izvedla operativna holdinška družba in ne družba, kot je Kretztechnik, ki je opravljala samo gospodarsko dejavnost, po mojem mnenju ne bi smelo vplivati na pravico do odbitka vstopnega DDV v celoti ob upoštevanju ugotovitev iz sodbe Cibo Participations.

43. Vsekakor ne predložitveno sodišče ne stranke, zainteresirane za ta postopek, niso navedli, da bi bilo treba razlikovati med davčno obravnavo stroškov, ki jih ima operativna holdinška družba, glede na to, ali se nanašajo na pridobitev deležev ali druge kapitalske transakcije.

44. Glede na te premisleke menim, da bi bilo treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da imajo stroški v zvezi s kapitalskimi transakcijami, ki jih ima holdinška družba, ki neposredno ali posredno posega v upravljanje svojih hčerinskih družb, neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo te holdinške družbe. Ni torej ustrezno razdeliti vstopni DDV, obračunan pri teh stroških, med gospodarske in negospodarske dejavnosti. Če holdinška družba izvaja transakcije, ki so predmet DDV, in transakcije, ki so oproščene DDV, se pravica do odbitka vstopnega DDV izračuna z uporabo deleža, kot je določeno v členu 17(5) Šeste direktive.

B – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

45. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki določa možnost, da države članice združijo več oseb v enega zavezanca za DDV, nasprotuje nacionalni ureditvi, ki na eni strani omejuje možnost vključitve v podjetje drugega davčnega zavezanca (tako imenovane nosilke integrirane skupine) na pravne osebe in na drugi strani zahteva, da je ta pravna oseba finančno, gospodarsko in organizacijsko, v smislu podrejenosti in nadrejenosti, vključena v podjetje nosilke integrirane skupine.

46. Iz besedila člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da ta dovoljuje vsaki državi članici, da več oseb šteje za enega davčnega zavezanca, če imajo te osebe sedež na ozemlju te države članice in so, čeprav so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane. [14]

47. Ta določba je torej v zakonodajo Unije vključila pojem združevanja za namene DDV, katerega namen je, kot je navedeno v obrazložitvi predloga Šeste direktive, [15] državam članicam zaradi upravne poenostavitve ali za preprečitev nekaterih zlorab omogočiti, da davčnih zavezancev, katerih neodvisnost je zgolj pravna, ne obravnavajo kot različnih oseb. [16]

48. Ker se skupina za namene DDV šteje za enega davčnega zavezanca, v praksi subjekti, ki jo sestavljajo, ne predložijo več ločenih obračunov DDV ter se znotraj in zunaj njihove skupine ne identificirajo več kot davčni zavezanci. [17]

13 — Glej sodbo Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, točka 36).

14 — Naj opozorim, da je bila ta določba pozneje ponovljena s podobno ubeseditvijo v členu 11 Direktive 2006/112/ES.

15 — Predlog Šeste direktive o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (COM(73) 950 z dne 20. junija 1973).

16 — Glej v tem smislu zlasti sodbi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točka 47) in Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37).

17 — Glej v tem smislu sodbi Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19) in Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 29).

49. Iz tega izhaja, da transakcije znotraj skupine za namene DDV, torej transakcije, opravljene proti plačilu med subjekti, ki skupino sestavljajo, načeloma ne obstajajo za namene DDV. Pravica do odbitka vstopnega DDV se torej ne določi na podlagi transakcij med članicami skupine, temveč samo na podlagi transakcij, ki jih skupina opravlja za tretje osebe. [18]

50. Predložitveno sodišče v obravnavani zadevi ne dvomi o tem, da je Zvezna republika Nemčija izbrala možnost iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, kar je potrdila tudi nemška vlada v pisnih stališčih, vendar se sprašuje, ali lahko holdinški družbi in njune hčerinske družbe dobijo status skupine za namene DDV, tako da zadnja, glede na transakcije proti plačilu, izvedene med hčerinskimi družbami in tretjimi podjetji, pridobi pravico do celotnega odbitka vstopnega DDV v zvezi s kapitalskimi transakcijami, ki sta jih izvedli holdinški družbi.

51. Če ne gre pravice do takega celotnega odbitka izključiti že glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, se v tej fazi razlogovanja pride do dveh ugotovitev.

52. Prvič, dejanski stanji v zvezi z vsakim od prvih dveh vprašanj za predhodno odločanje se medsebojno izključujeta. Z drugimi besedami, skupina za namene DDV obstaja ali pa ne obstaja. Holdinška družba, ki posega v upravljanje hčerinskih družb, nikakor ne more imeti pravice do odbitka vstopnega DDV, obračunanega za stroške v zvezi s kapitalskimi transakcijami v hčerinskih družbah, in se hkrati imeti za skupino za namene DDV, ki vključuje te hčerinske družbe in znotraj katere transakcije ne spadajo na področje uporabe DDV, kot sem že navedel.

53. Drugič, iz navedb v predložitveni odločbi je razvidno, da je bilo vprašanje v zvezi s podelitvijo statusa skupine za namene DDV prvič sproženo šele pred predložitvenim sodiščem, ki odloča na zadnji stopnji v fazi revizije. Davčna uprava in tudi sodišča na nižji stopnji, kot je predložitveno sodišče, se torej niso mogli prej izreči glede pravice do tega statusa, ki naj bi bil podeljen družbi Larentia + Minerva ter družbi Marenave in njunima hčerinskima družbama.

54. Ob teh ugotovitvah bi bilo mogoče misliti, da je razlaga Šeste direktive, zaprošena v drugem vprašanju za predhodno odločanje, povsem brez povezave z dejanskim stanjem v sporih o glavni stvari ali da je hipotetična, tako da bi bilo treba to vprašanje (in torej tudi tretje vprašanje, s katerim je tesno povezano) razglasiti za nedopustno. [19] Dvome v zvezi s tem je izrazila tudi vlada Irske v pisnih stališčih in na obravnavi pred Sodiščem.

55. Kljub tem okoliščinam menim, da je koristno vsebinsko odgovoriti na to vprašanje za predhodno odločanje. Namreč, kakor navaja predložitveno sodišče in kot je potrdila nemška vlada na obravnavi, izpolnjevanje pogojev za upravičenost do statusa skupine za namene DDV ali davčne enote je objektivnega značaja in ga lahko v skladu z nemškim pravom ugotavlja katero koli sodišče, neodvisno od take zahteve. Zato vprašanje, ali so omejitve glede izpolnjevanja pogojev za tako skupino, ki jih določa nemška zakonodaja, združljive s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, pomeni interes za rešitev sporov o glavni stvari, ker bi bila pravica do celotnega odbitka vstopnega DDV lahko priznana, če bi lahko te omejitve izključili.

18 — Glej v tem smislu Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti združevanja za namene DDV, določeni v členu 11 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (COM(2009) 325 final, 2. julij 2009, str. 11). Natančneje je treba povedati, da se transakcije med članico skupine in tretjo osebo pripišejo sami skupini: glej sodbo Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 29).

19 — Glej zlasti v zvezi s sodno prakso glede nedopustnosti vprašanj za predhodno odločanje, ki niso povezana z dejanskim stanjem v sporu ali so hipotetična: sodba Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, točka 17 in navedena sodna praksa).

56. Vsebinsko se torej zahteva predložitvenega sodišča nanaša na dve stvari. Prvič in v bistvu gre za to, ali člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje temu, da bi država članica omejila oblikovanje skupin za namene DDV na subjekte, ki so pravne osebe, in tako izključila osebne družbe, kot so hčerinske družbe, ustanovljene kot komanditne družbe, iz dveh holdinških družb iz spora o glavni stvari. Drugič, predložitveno sodišče se sprašuje o možnosti, da država članica zahteva, da so odnosi med članicami skupine za namene DDV hierarhični, tako da so „podrejeni“ subjekti vključeni v nosilko integrirane skupine.

1. Pogoj v zvezi s statusom pravne osebe članic skupine za namene DDV

57. V skladu z nemškim pravom člen 2(2), točka 2, prvi stavek, zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) določa, da ne gre za samostojno opravljanje poklicne, industrijske ali komercialne dejavnosti, če je pravna oseba glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje nosilca integrirane skupine.

58. Medtem ko je iz predložitvene odločbe razvidno, da lahko osebne družbe v skladu z nemškim pravom tvorijo nosilca integrirane skupine davčne enote, take osebne družbe, zlasti komanditne družbe, ker niso pravne osebe, ne morejo biti organsko odvisne in zato ne morejo biti udeležene pri združevanju za namene DDV, kot to obstaja v Nemčiji.

59. Po mojem mnenju, tako kot upravičeno trdita vlada Irske in Komisija, nobena določba Šeste direktive ne omogoča izključitve osebnih družb iz udeležbe v skupini za namene DDV.

60. Taka presoja izhaja že iz besedila člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki povsem na splošno navaja, da se lahko „osebe“ štejejo za enega davčnega zavezanca, kar je v nasprotju s pravnim okvirom, ki izhaja iz Druge direktive o DDV,[20] kot upravičeno poudarja generalni pravobranilec N. Jääskinen v sklepnih predlogih v zadevi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, točki 30 in 31). Sodišče je iz tega sklepalo, da besedilo člena 11 Direktive 2006/112, ki s podobno ubeseditvijo povzema člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ne nasprotuje temu, da bi država članica določila, da so lahko osebe, ki same niso davčni zavezanci, vključene v skupino za namene DDV.[21] Prav tako je Sodišče v drugi zadevi navedlo, čeprav posredno, da se člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nanaša na „osebe, zlasti družbe“.[22]

61. Ta sodna praksa pomeni, da področje uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ni omejeno niti na posebno obliko družbe niti na to, da bi morale biti članice skupine za namene DDV pravne osebe.

62. Poleg tega se v nasprotju s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nekatere določbe navedene direktive, kot so členi od 28a do 28c, nanašajo samo na „pravne osebe“, kar tudi pomeni, da zakonodajalec Unije ni nameraval omejiti področja uporabe prvega člena na subjekte, ki imajo status pravne osebe.

63. Menim torej, da se osebno področje uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nanaša na vse osebe.

64. Ta trditev pa vseeno ne omogoča rešitve prvega dela drugega vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je Sodišču predložilo predložitveno sodišče.

20 — Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303).

21 — Sodba Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točke od 38 do 41). Glej tudi sodbe Komisija/Nizozemska (C-65/11, EU:C:2013:265, točke od 35 do 39); Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, točke od 30 do 34); Komisija/Združeno kraljestvo (C-86/11, EU:C:2013:267, točke od 33 do 37) in Komisija/Danska (C-95/11, EU:C:2013:268, točke od 34 do 38).

22 — Sodba Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19).

65. Za njegovo rešitev je treba najprej presoditi, ali Šesta direktiva nasprotuje temu, da bi država članica omejila področje uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, navedene direktive v okviru uresničevanja možnosti, ki ji je priznana, da na svojem ozemlju omogoči združevanje za namene DDV. Z drugimi besedami, gre za opredelitev, ali države članice ohranijo določeno stopnjo proste presoje glede „oseb“, ki jih štejejo za take, ki imajo pravico do udeležbe pri združevanju za namene DDV na njihovem ozemlju.

66. Glede na sodno prakso to vprašanje po mojem mnenju zahteva podrobnejši odgovor.

67. Res je, da je Sodišče v zvezi s členom 11, prvi pododstavek, Direktive 2006/112, ki povzema besedilo člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, že razsodilo, da navedeni člen v skladu s svojim besedilom ne pogojuje svoje uporabe z drugimi pogoji kot s tistimi, ki so našteti.[23] Sodišče je v sodbah Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 35) in Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, točka 63) navedlo, da navedena določba niti ne določa možnosti, da bi države članice gospodarskim subjektom postavile druge pogoje za združevanje za namene DDV, na primer, da bi morali opravljati določeno vrsto dejavnosti ali spadati v določeno panogo.

68. Zdelo bi se torej lahko, da ureditev iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive (in pozneje ureditev iz člena 11, prvi odstavek, Direktive 2006/112) državam članicam ne dopušča nobene proste presoje.

69. Vendar je Sodišče v teh istih sodbah priznalo – tudi ne glede na besedilo obravnavane določbe, temveč na podlagi njenih ciljev – da lahko države članice v skladu s pravom Unije omejijo uporabo ureditve iz člena 11 Direktive 2006/112.[24] Sodišče je na podlagi te ugotovitve zavrnilo očitke o neizpolnjevanju obveznosti, naslovljene na Kraljevino Švedsko in Republiko Finsko, pri čemer je poudarilo, da Komisija ni dokazala, da bi bila omejitev uporabe združevanja za namene DDV za podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja v teh dveh državah za preprečevanje davčne utaje in izogibanja davku, ki sta omenjena v členu 11, drugi odstavek, Direktive 2006/112, v nasprotju s pravom Unije.[25]

70. Zdi se torej, da ta sodna praksa, ki bi po mojem mnenju lahko bila prenesena na Šesto direktivo, priznava neko stopnjo proste presoje držav članic pri uresničevanju možnosti iz člena 4(4), drugi pododstavek, navedene direktive, pri čemer pa ta prosta presoja vseeno ostaja znotraj uresničevanja ciljev iz člena 4(4) navedene direktive ob upoštevanju prava Unije.

71. V praksi morajo biti po mojem mnenju omejitve ureditve iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive torej potrebne in morajo ustrezati že omenjenemu namenu preprečevanja zlorab ali boju proti davčnim utajam in izogibanju davku ob upoštevanju prava Unije, zlasti načela davčne nevtralnosti, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV.[26]

72. V obravnavani zadevi bi morala biti izključitev osebnih družb iz udeležbe pri združevanju za namene DDV, da bi se štela za zakonito, utemeljena na podlagi ciljev iz člena 4(4) Šeste direktive ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti.

23 — Glej zlasti sodbi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točka 36) in Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 35).

24 — Sodbi Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 38) in Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, točka 66).

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

26 — V zvezi s temeljno naravo tega načela glej zlasti sodbi Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 59) ter Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 25). V zvezi z omejitvami, ki jih imajo države članice zaradi načela nevtralnosti pri uporabi ukrepov za preprečevanje davčne utaje in izogibanja davku glej predvsem sodbo Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, točka 26 in navedena sodna praksa).

73. Čeprav je predložitveno sodišče pristojno, da to preveri, je treba opozoriti, da je v bistvu v svojem predlogu za sprejetje predhodne odločbe že navedlo, da po eni strani ne vidi povezave med zahtevo iz člena 2(2), točka 2, UStG, v skladu s katero morajo biti vse članice skupine za namene DDV pravne osebe, in izpolnjevanjem ciljev iz člena 4(4) Šeste direktive ter da po drugi strani ta zahteva morda krši načelo davčne nevtralnosti, ker so nekateri subjekti izključeni iz pravice do udeležbe pri združevanju za namene DDV le zaradi njihove pravne oblike.

74. S tem stališčem se strinjam.

75. Vseeno je treba dodati ti pripombi.

76. Prvič, v zvezi s cilji preprečevanja davčne utaje in izogibanja davku, ki so zdaj določeni, kot je bilo že poudarjeno, v členu 11, drugi odstavek, Direktive 2006/112, je treba navesti, da je zakonodajalec Unije šele s sprejetjem Direktive 2006/69/ES z dne 24. julija 2006[27] v člen 4(4) Šeste direktive uvedel tretji pododstavek, ki izrecno priznava, da lahko država članica, ki je uporabila možnost, da dovoli združevanje za namene DDV na svojem ozemlju, „sprejme vse potrebne ukrepe, da prepreči davčno utajo ali izogibanje davku z uporabo [člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive]“.

77. Toda vsaj pri zadevi C-108/14 je obravnavano davčno leto leto 2005, kar je precej pred sprejetjem Direktive 2006/69 in njenim začetkom veljavnosti.

78. Vseeno menim, da ta okoliščina ne pomeni, da države članice pred začetkom veljavnosti Direktive 2006/69 niso imele možnosti sprejemati ukrepe za te namene v okviru uresničevanja možnosti iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

79. Namreč, Sodišče je, kot sta Komisija in vlada Združenega kraljestva upravičeno opozorili v pisnih stališčih, večkrat poudarilo, da je med drugim preprečevanje davčne utaje in izogibanja davku cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja,[28] tudi v primerih, v katerih se nacionalni davčni organi ne morejo sklicevati na izrecno pooblastilo zakonodajalca Skupnosti, ki bi bilo vsebovano v zadevnih določbah te direktive.[29]

80. Vendar, tako kot predložitveno sodišče in Komisija, težko vidim, v čem bi bilo razlikovanje glede na pravno obliko ali obstoj statusa pravne osebe podjetij potrebno in ustrezno za preprečevanje davčne utaje in izogibanja davku.

81. Drugič, tako razlikovanje je po mojem mnenju tudi v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, ker subjekti, ki so individualno, kot je priznala nemška vlada na obravnavi, v celoti zavezani DDV, ne morejo biti udeleženi pri združevanju za namene DDV samo zaradi svoje posebne pravne oblike.

27 — Direktiva Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL L 221, str. 9).

28 — Glej zlasti sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 76); Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71); Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 29) in R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 36).

29 — Glej zlasti sodbo Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121), ki se nanaša na izogibanje davku in zlorabe, ter sodbo Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446), ki se nanaša na davčno utajo.

82. V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko uporaba skupine za namene DDV pomeni prednosti za denarni tok njenih članic, ker so transakcije znotraj skupine, ki bi bile načeloma predmet DDV, zunaj področja uporabe tega davka.[30] Če so gospodarskim subjektom te prednosti odvzete zaradi pravne oblike, v okviru katere eden od teh subjektov opravlja svojo dejavnost, to torej pomeni različno obravnavo podobnih transakcij, ki so si torej konkurenčne, pri čemer se ne upošteva, da je značilnost zavezanca za DDV ravno gospodarska dejavnost in ne pravna oblika.[31]

83. Mehanizem združevanja za namene DDV bi moral spodbujati davčno nevtralnost z odražanjem gospodarske realnosti. Po mojem mnenju ne bi smel voditi do vzpostavitve umetnega razlikovanja glede na pravno obliko, ki jo gospodarski subjekti uporabljajo za opravljanje svoje dejavnosti.

84. Predlagam torej, naj se na prvi del drugega vprašanja za predhodno odločanje odgovori, da člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje temu, da bi država članica pri uresničevanju možnosti, ki jo daje ta določba, pogojevala oblikovanje skupine za namene DDV z zahtevo, da morajo imeti vse članice take skupine status pravne osebe, razen če je ta zahteva upravičena zaradi preprečevanja zlorab ali boja proti davčni utaji in izogibanju davku ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

2. Potreba po tem, da so članice skupine za namene DDV med seboj v hierarhičnem odnosu

85. Kot je bilo že navedeno, člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive omogoča, da se kot en sam zavezanec za DDV štejejo osebe, ki so sicer pravno neodvisne, vendar so finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

86. Člen 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG zahteva, da so subjekti finančno, gospodarsko in organizacijsko vključeni v podjetje nosilke integrirane skupine.

87. Po mnenju predložitvenega sodišča vključitev, ki jo zahteva navedena določba, predpostavlja – v skladu z ustaljeno sodno prakso Bundesfinanzhof – hierarhijo odnosov med nosilko integrirane skupine in družbo, ki je z njo organsko povezana kot „podrejena oseba“.

88. Glede na obrazložitev predložitvenega sodišča ta vključenost na finančnem področju obstaja, če ima nosilka integrirane skupine v integrirani družbi finančni delež, ki ji omogoča, da uveljavlja svojo voljo z večinskim glasom na skupščini družbenikov. Na gospodarskem področju se izraža s tem, da se integrirana družba v strukturi nosilke integrirane skupine, ki je hierarhično višje, pojavlja kot njen sestavni del. Nazadnje, v zvezi z organizacijskim področjem predložitveno sodišče navaja, da vključenost predpostavlja, da nosilka integrirane skupine pri dnevnem upravljanju izkorišča možnost, ki jo ima na podlagi finančne vključenosti, z nadzorovanjem vrste in načina upravljanja podrejene družbe ter z uveljavljanjem svoje volje v njej.

89. Toda predložitveno sodišče ne navaja natančno, na katerem področju ali področjih – finančnem, gospodarskem in/ali organizacijskem – gospodarski subjekti, obravnavani v zadevah v glavni stvari, ne izpolnjujejo pogoja glede vključenosti iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, kot ga razlaga Bundesfinanzhof. Ne stališča družbe Larentia + Minerva ne stališča družbe Marenave ne omogočajo dejanske razjasnitve tega vprašanja.

30 — Glej v tem smislu zgoraj navedeno Sporočilo Komisije, str. 11, in sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, točka 45).

31 — Sodišče je v okoliščinah v zvezi s področjem uporabe oprostitev DDV že razsodilo, da Šesta direktiva nasprotuje razlikovanju zgolj na podlagi pravne oblike, v okviru katere davčni zavezanci opravljajo svojo dejavnost: v zvezi s tem glej sodbe Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 30); Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točka 25) ter Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, točki 30 in 31).

90. Pri tem ni sporno, da zahteve iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG presegajo tiste, ki izhajajo iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive. Obstoj „tesne“ finančne, gospodarske in organizacijske povezanosti namreč ne pomeni nujno vključenosti ene članice v podjetje druge članice skupine za namene DDV, niti ne pomeni hierarhije odnosov med članicami.[32] Poleg tega je Komisija na obravnavi pred Sodiščem opozorila, da med šestnajstimi državami članicami, ki so uveljavile možnost iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, samo štiri, med katerimi je Zvezna republika Nemčija, zahtevajo tako vključenost in podrejenost. Še več, kot je v pisnih stališčih poudarila družba Larentia + Minerva, je Sodišče s trditvijo, zlasti v sodbi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točka 47), da je lahko združevanje za namene DDV potrebno za preprečevanje nekaterih zlorab, na primer to, da bi bilo lahko neko podjetje umetno razdeljeno na več davčnih zavezancev, da bi izkoristilo neko posebno ureditev, po mojem mnenju implicitno priznalo, da je mogoča uporaba združevanja za namene DDV brez hierarhične strukture („Gleichordnungskonzerne“) v skladu s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

91. Na dejstvo, da je Sodišče v sodbi Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19) posredno omenilo podrejenost med članicami skupine za namene DDV, se po mojem mnenju v obravnavani zadevi ni mogoče sklicevati, ker se vprašanje, ki mu je bilo predloženo v navedeni zadevi, ni nikakor nanašalo na to. Poleg tega je Sodišče zlasti v sodbah Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točka 43) in Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, točka 36) iz tega razloga zavrnilo trditev Komisije, ki se je sklicevala na isto točko sodbe Ampliscientifica in Amplifin.

92. Zaradi teh ugotovitev v bistvu zavračam tudi trditev avstrijske vlade, da je obstoj podrejenosti neločljivo povezan z zahtevo glede „tesne povezanosti“ iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, saj bi v skladu s prvim pododstavkom tega odstavka ravno obstoj take podrejenosti med fizičnimi osebami in njihovim delodajalcem izključeval možnost, da bi se take osebe štele za zavezanke za DDV.

93. Taka trditev ne prezre samo besedilne razlike med prvim in drugim pododstavkom člena 4(4) Šeste direktive, pri čemer v drugem ni uporabljen izraz „podrejenost“, temveč širši izraz „tesna povezanost“, ampak ne upošteva niti tega, da je Sodišče priznalo, da je država članica pooblaščena za to, da določi, da so osebe, ki niso zavezanci za DDV, lahko članice skupine za namene DDV, in da zato izraz davčni zavezanec ni sinonim za „osebe“ v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive.

94. Tako iz stališč, ki so jih predložile zainteresirane stranke, izhaja, da vsekakor nasprotujejo trditvi, da zahteve iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, kot jih razlaga Bundesfinanzhof v svoji sodni praksi, pomenijo dodatne pogoje k tistim iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive (teza, ki jo v bistvu zagovarjajo družba Larentia + Minerva, družba Marenave, vlada Irske in Komisija), kar bi pomenilo, da bi morali biti ti pogoji utemeljeni s cilji preprečevanja zlorab ali boja proti davčni utaji in izogibanju davku ali da gre samo za natančnejšo opredelitev ali konkretizacijo pogojev v zvezi z obstojem tesne finančne, gospodarske in organizacijske povezanosti, ki jo določa ta člen, kot trdijo nemška in avstrijska vlada ter vlada Združenega kraljestva.

95. Če na prvi pogled odgovor na to drugo možnost ni lahek, se zdi razlogovanje prvih zainteresiranih strank kljub temu bolj skladno s sodno prakso.

96. Sodišče je zlasti v sodbah Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točka 36) in Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266, točka 29) zahtevo, da morajo biti posamezne „osebe“, na katere se navedena določba nanaša, davčni zavezanci, dejansko opredelilo kot „drug pogoj“, se pravi pogoj poleg tistih iz člena 11, prvi odstavek, Direktive 2006/112 (ki povzema pogoje iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste

32 — Opozoriti je treba, da je prislov „tesno“ iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki označuje povezave med zadevnimi subjekti, nadomestil izraz „organsko“, uporabljen prej, vsaj v nekaterih jezikovnih različicah besedila, v točki 2, četrta alinea, Priloge A k Drugi direktivi, ki je razlagala člen 4 te direktive. Pojasnilo, podano v točki 2, četrta alinea, Priloge A k Drugi direktivi v zvezi z opredelitvijo „davčnega zavezanca“ v smislu člena 4 Druge direktive, je bilo večinoma navdihnjeno z nemško ureditvijo „Organschaft“.

direktive). Drugače povedano, država članica, ki je prenesla člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, pri čemer je pravico do združevanja za namene DDV omejila na „osebe, ki so davčni zavezanci“, ni natančneje opredelila področja uporabe navedenega besedila, temveč je uvedla dodaten pogoj za uporabo navedene določbe.

97. V skladu z logiko, ki jo Sodišče uporablja v navedenih sodbah in tudi v sodbi Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263), mora biti torej tak dodaten pogoj, čeprav ni nezdružljiv s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ob upoštevanju proste presoje, priznane državam članicam, utemeljen s tem, da uresničuje cilje preprečevanja zlorab in boja proti davčni utaji in izogibanju davku, ob upoštevanju prava Unije, še zlasti načela davčne nevtralnosti.

98. Iz tega izhaja, da je lahko pogoj iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, da se tesna finančna, gospodarska in organizacijska povezanost lahko vzpostavi, samo če obstaja hierarhija odnosov med članicami skupine za namene DDV, združljiv s Šesto direktivo, če je potreben za uresničevanje zgoraj navedenih ciljev in je z njimi sorazmeren, ob upoštevanju zlasti načela davčne nevtralnosti.

99. Čeprav je predložitveno sodišče pristojno, da preveri, ali so ti pogoji izpolnjeni, se vseeno sprašujem, ali nacionalni ukrep, ki zahteva tako intenzivno povezavo med osebami, da lahko te oblikujejo enega zavezanca za DDV, ne presega tistega, kar je potrebno za dosego navedenih ciljev. Razen v posebnih okoliščinah v neki državi članici, ki pa Sodišču v obravnavani zadevi niso bile podane, je namreč na splošno gledano težko razumeti razloge, iz katerih bi bili za uresničevanje zgoraj navedenih ciljev obvezni hierarhični odnosi med članicami skupine za namene DDV, da bi bil izpolnjen zadevni pogoj obstoja tesne finančne, gospodarske in organizacijske povezanosti. Obstoj take hierarhije med članicami skupine za namene DDV je sicer nedvomno zadosten pogoj za dosego navedenih ciljev in izpolnitev zahteve iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, vendar dvomim, da je nujno potreben.

100. Zato predlagam, naj se na drugi del drugega vprašanja za predhodno odločanje odgovori, da je nacionalna zakonodaja, v skladu s katero je tesna finančna, gospodarska in organizacijska povezanost v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive lahko vzpostavljena, samo če obstajajo hierarhični odnosi med članicami skupine za namene DDV, lahko skladna z navedenim členom, če je potrebna za uresničevanje ciljev v zvezi s preprečevanjem zlorab ter bojem proti davčni utaji in izogibanju davku in sorazmerna z njim, ob upoštevanju prava Unije, zlasti načela davčne nevtralnosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

C – *Tretje vprašanje za predhodno odločanje*

101. Predložitveno sodišče se s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje o neposrednem učinku člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, če ta nasprotuje nacionalnemu ukrepu, kot je tisti iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG.

102. Če se Sodišče odloči, da bo pri odgovoru na drugo vprašanje za predhodno odločanje upoštevalo predloge iz teh sklepnih predlogov, ni mogoče izključiti, da bi lahko predložitveno sodišče po proučitvi, ki jo mora opraviti, razsodilo, da je člen 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG nezdružljiv s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive. Zato menim, da je za to, da bi predložitveno sodišče dobilo koristen odgovor, treba odgovoriti na tretje vprašanje, ki ga je predložilo Sodišču.

103. V skladu z ustaljeno sodno prakso se je, kadar so določbe Šeste direktive ali Direktive 2006/112 po vsebini brezpogojne in dovolj natančne, nanje mogoče sklicevati, če niso bili pravočasno sprejeti izvedbeni ukrepi, zoper vsako določbo nacionalnega prava, ki ni v skladu z Direktivo o DDV, ali če določajo pravice, ki jih posamezniki lahko uveljavljajo proti državi. [33]

104. Preveriti je torej treba, ali je mogoče člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive po vsebini šteti za brezpogojen in dovolj natančen, da se lahko posameznik nanj sklicuje pred nacionalnimi sodišči zoper uporabo nacionalne zakonodaje, ki naj bi bila neskladna z navedenim členom.

105. V zvezi s tem zlasti menim, da nasprotovanje priznavanju neposrednega učinka člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, kot ga izražata predvsem vlada Irske in avstrijska vlada, samo zato, ker se navedeni člen omejuje na to, da državam članicam daje možnost, da na svojem ozemlju omogočijo združevanje za namene DDV, ni prepričljivo.

106. Sodišče je namreč že večkrat priznalo, da določba direktive, ki daje državam članicam možnost izbire, ne pomeni nujno, da na podlagi samih določb direktive ni mogoče dovolj natančno opredeliti vsebine pravic, ki so tako podeljene posameznikom. [34]

107. Poleg tega Sodišče obstoja proste presoje držav članic glede izvajanja določb Šeste direktive prav tako ni štelo za element, ki bi pomenil, da ni mogoče priznati neposrednega učinka nekaterih izmed teh določb. [35]

108. Natančneje, Sodišče je razsodilo, da imajo države članice sicer nedvomno pravico do proste presoje pri določanju pogojev uporabe nekaterih oprostitev iz Šeste direktive, vendar ta okoliščina ne preprečuje posameznikom, ki lahko dokažejo, da spada njihov davčni položaj dejansko v eno od kategorij oprostitev iz te direktive, da se sklicujejo neposredno nanjo, zlasti v primeru, če je država članica pri izvajanju pristojnosti, ki jih ima v skladu z zadevnim besedilom, sprejela nacionalne določbe, ki niso združljive z navedeno direktivo, zlasti z načelom davčne nevtralnosti. [36]

109. Okoliščina, da Zvezna republika Nemčija pri uresničevanju možnosti iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive ohranja neko stopnjo proste presoje, torej ne pomeni nujno, da se posamezniki pred nacionalnimi sodišči nimajo pravice sklicevati neposredno na določbe navedenega člena.

110. Nasprotno, kadar je država članica uporabila možnost iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, daje ta člen po mojem mnenju vsem „osebam“ možnost, da se štejejo kot en sam davčni zavezanec, in s tem upravičence iz te določbe opredeljuje nedvoumno ter brezpogojno in dovolj natančno.

33 — Glej zlasti sodbe Becker (8/81, EU:C:1982:7, točka 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 51); Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točka 33) in MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 47).

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

35 — Glej zlasti sodbo Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, točka 31 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 51 in navedena sodna praksa).

36 — Glej sodbo Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točke od 34 do 37). Glej tudi sodbo JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, točka 61).

111. To, da lahko navedena določba, kadar je to ustrezno, vsebuje pridržek v zvezi z utemeljitvami na podlagi preprečevanja zlorab ter boja proti davčni utaji in izogibanju davku, te ugotovitve ne izpodbija, ker so take utemeljitve, poleg tega, da niso izvzete iz sodnega nadzora,[37] tudi spodbujene s Šesto direktivo in se lahko štejejo celo kot neločljivo povezane meje obsega pravic, ki jih navedena določba daje posameznikom.[38]

112. Nasprotno je treba vsebinski pogoj iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, da morajo biti finančne, gospodarske in organizacijske povezave med več osebami „tesne“, da lahko predstavljajo enega davčnega zavezanca, nedvomno natančneje opredeliti na nacionalni ravni. Če se omeji na tesno finančno povezanost, je ta lahko odvisna tudi od različnega odstotka imetništva kapitala in/ali glasovalnih pravic v družbi ali od posebnih pogodbenih odnosov med gospodarskimi subjekti, kot je obstoj franšiznih pogodb.[39] Vendar ta merila niso izključujoča. Vsekakor morajo države članice, ki so izbrale možnost iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, torej konkretno opredeliti zadevni vsebinski pogoj, ne da bi bilo – nasprotno kot v primeru oprostitve DDV, ki jo je mogoče določiti objektivno na podlagi razlage določb Šeste direktive – mogoče v besedilu navedenega člena neposredno razbrati natančen obseg „tesne“ povezanosti, ki je tam navedena.

113. Tako menim, da člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive nima neposrednega učinka.

114. Če se Sodišče strinja s tem predlogom in če bo predložitveno sodišče predhodno ugotovilo, da člen 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG ni skladen s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, mora navedeno sodišče še preveriti, ali se lahko nacionalno pravo razlaga, kolikor je le mogoče, na način, ki je v skladu s pravom Unije.[40]

115. V zvezi s tem je treba opomniti, da je Komisija v pisnih stališčih opozorila, da je neko nemško davčno sodišče skušalo podati tako skladno razlago, pri čemer je ugotovilo, da lahko osebne družbe „s kapitalistično strukturo“, kot so komanditne družbe iz spora o glavni stvari, spadajo na osebno področje uporabe člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UstG.[41]

116. Vsaj kar zadeva osebe, ki so lahko udeležene v skupini za namene DDV, se lahko zaradi takega primera iz sodne prakse predvideva, da je razlaga, ki je skladna s pravom Unije, povsem mogoča, ne da bi zato prišlo do razlage *contra legem*.

117. Kar zadeva pogoj v zvezi z vključenostjo družbe članice v nosilko integrirane skupine za namene DDV, od katerega je odvisna uporaba člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, je iz predložitvene odločbe razvidno, kot sem že poudaril, da se ta pogoj v bistvu v nemškem pravu razlaga kot tak, ki zahteva hierarhične odnose med članicami skupine za namene DDV, na podlagi razvoja prava s sodno prakso.

118. Razen vprašanja statusa pravne osebe, obravnavanega zgoraj, elementi, ki jih je podalo predložitveno sodišče, kot je bilo tudi že navedeno, ne omogočajo določitve razlogov, iz katerih gospodarski subjekti, obravnavani v sporu o glavni stvari, ne bi izpolnjevali pogoja iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG, kakor ga razlaga Bundesfinanzhof.

37 — Glej po analogiji v zvezi z neposrednim učinkom člena 4(5) Šeste direktive sodbo Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 32). Glej tudi, v drugih okoliščinah, sodbo Gavieiro Gavieiro in Iglesias Torres (C-444/09 in C-456/09, EU:C:2010:819, točka 81).

38 — Glej v tem smislu sodbo Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točke od 57 do 59).

39 — Komisija v zgoraj navedenem sporočilu (str. 9) predlaga, naj se o obstoju tesne finančne povezanosti sklepa iz imetništva vsaj 50 % kapitala ali glasovalnih pravic v družbi ali obstoja franšiznih pogodb. Opozoriti je treba, da nekatere države članice dopuščajo obstoj take finančne povezanosti, če ima družba vsaj 10 % družbenega kapitala v drugi družbi.

40 — Glej zlasti sodbo Pfeiffer in drugi (od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točke od 108 do 114).

41 — Glej točko 34 pisnih stališč Komisije, ki se nanaša na sodbo Finanzgericht München z dne 13. marca 2013, z referenčno številko 3 K 235/10.

119. Vsekakor je predložitveno sodišče pristojno, da v postopkih v glavni stvari preveri, ali je mogoče pogoj v zvezi z vključenostjo iz člena 2(2), točka 2, prvi stavek, UStG kolikor je mogoče razlagati tako, da podjetjem, ki so finančno, gospodarsko in organizacijsko medsebojno tesno povezana v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, omogoča, da lahko uporabijo združevanje za namene DDV, ne da bi med njimi nujno obstajali odnosi podrejenosti ali hierarhični odnosi.

120. Zato predlagam, naj se na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da se davčni zavezanec ne more sklicevati neposredno na člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive in da je predložitveno sodišče vseeno dolžno razlagati nacionalno zakonodajo, kolikor je mogoče, v skladu s Šesto direktivo.

III – **Predlog**

121. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Bundesfinanzhof, odgovori:

1. Stroški v zvezi s kapitalskimi transakcijami, ki jih ima holdinška družba, ki neposredno ali posredno posega v upravljanje svojih hčerinskih družb, imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo te holdinške družbe. Ni torej ustrezno razdeliti vstopnega davka na dodano vrednost, obračunanega pri teh stroških, med gospodarske in negospodarske dejavnosti holdinške družbe. Če holdinška družba izvaja transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost, in transakcije, ki so oproščene tega davka, se pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost izračuna z uporabo deleža, kot je določeno v členu 17(5) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS).

2. Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 nasprotuje temu, da bi država članica pri uresničevanju možnosti, ki jo daje ta določba, pogojevala oblikovanje skupine za namene DDV z zahtevo, da morajo imeti vse članice take skupine status pravne osebe, razen če je ta zahteva upravičena zaradi preprečevanja zlorab ali boja proti davčni utaji in izogibanju davku ob upoštevanju prava Unije, zlasti načela davčne nevtralnosti, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

   Nacionalna zakonodaja, v skladu s katero je tesna finančna, gospodarska in organizacijska povezanost v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 lahko vzpostavljena, samo če obstajajo hierarhični odnosi med članicami skupine za namene DDV, je lahko v skladu z navedenim členom, če je potrebna za uresničevanje ciljev v zvezi s preprečevanjem zlorab ter bojem proti davčni utaji in izogibanju davku in sorazmerna z njim, ob upoštevanju prava Unije, zlasti načela davčne nevtralnosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

3. Davčni zavezanec se ne more neposredno sklicevati na člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388. Predložitveno sodišče je vseeno dolžno razlagati nacionalno zakonodajo, kolikor je mogoče, v skladu s Šesto direktivo.