Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

16. srpnja 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 17. – Pravo na odbitak – Djelomičan odbitak – PDV koji plaćaju holding društva za stjecanje kapitala uloženog u njihovim društvima kćerima – Obavljanje usluga društvima kćerima – Društva kćeri osnovana kao društva osoba – Članak 4. – Osnivanje skupine osoba koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom – Uvjeti – Nužnost odnosa podređenosti – Izravan učinak“

U spojenim predmetima C-108/14 i C-109/14,

povodom zahtjevâ za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukama od 11. prosinca 2013., koje je Sud zaprimio 6. ožujka 2014., u postupcima

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

protiv

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

i

Finanzamt Hamburg-Mitte

protiv

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

SUD (drugo vijeće),

u sastavu R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça et C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. siječnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za društvo Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, M. Hertwig i G. Jorewitz, Steuerberater, uz asistenciju C. Hensella, *Rechtsanwalt*,

* Jezik postupka: njemački

— za društvo Marenave Schiffahrts AG, A. Fresh, *Prozessbevollmächtigter*,

— za njemačku vladu T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

— za Irsku E. Creedon i J. Quaney, kao i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju N. Traversa, *barrister*,

— za austrijsku vladu C. Pesendorfer, u svojstvu agenta,

— za poljsku vladu B. Majczyna i A. Kramarczyk-Szaładzińska, u svojstvu agenata,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, V. Kaye, u svojstvu agenta, uz asistenciju O. Thomasa, *barrister*,

— za Europsku komisiju, M. Wasmeier i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. ožujka 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članaka 4. i 17. 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: jedinstvenu poreznu osnovicu (SL L 145, str. 1.) kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. (SL L 221, str. 9., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru dvaju sporova između, s jedne strane, društva Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: Larentia + Minerva) i Finanzamt Nordenhama (Porezne uprave Nordenham, Njemačka) (C-108/14), te, s druge strane, Finanzamt Hamburg-Mittea (Porezne uprave Hambourg-Mitte, Njemačka) i društva Marenave Schiffahrts AG (u daljnjem tekstu: Marenave) (C-109/14) o uvjetima za odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) kojeg su kao pretporez platila ova holding društva u vezi sa stjecanjem kapitala radi kupnje udjela u društvima kćerima koja su osnovana kao društva osoba i kojima su zatim naknadno holding društva obavila usluge koje podliježu PDV-u.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 4. Šeste direktive određuje:

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

2. Gospodarske djelatnosti iz stavka 1. su sve djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi trajnog ostvarivanja prihoda.

[...]

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

Uz rezervu konzultiranja predviđenog u članku 29., svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na teritoriju države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Država članica koja se koristi mogućnošću iz drugog podstavka može primijeniti sve mjere potrebne za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza primjenom ove odredbe.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

4 U skladu s člankom 17. Šeste direktive:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ovlašten je odbiti od poreza koji je dužan platiti:

a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio PDV-a koji je razmjeran iznosu koji se može pripisati prvim transakcijama.

Taj razmjerni udio poreza za odbitak utvrđuje se sukladno članku 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

Međutim, države članice mogu također:

a) dopustiti da porezni obveznik odredi razmjerni dio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja vodi zasebno knjigovodstvo;

b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te da za svako područje poslovanja vodi zasebno knjigovodstvo;

c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela;

d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka provede odbitak vezano uz svu robu i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka;

e) ako je [PDV] za koji porezni obveznik nema pravo odbitka neznatan, odrediti da se smatra kao da ga nema.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Njemačko pravo

5 U skladu s člankom 2. Zakona o porezu na promet iz 2005. (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I str. 386., u daljnjem tekstu: UStG):

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

2. Industrijska, trgovačka, obrtnička ili profesionalna djelatnost ne obavlja se samostalno

1. ako su fizičke osobe, pojedinačno ili grupno, uključene u ono poduzeće u kojem moraju slijediti upute poduzetnika,

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

[...]" [neslužbeni prijevod]

6 U skladu s člankom 15. UStG-a:

„1. Poduzetnik može odbiti plaćene pretporeze u sljedećem iznosu:

1. dugovani iznos poreza koji se zakonski potražuje za isporuku i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svog poduzeća [...]

2. Odbitak se ne može primijeniti na plaćeni porez za dostavu, uvoz ili nabavku proizvoda unutar Zajednice ili drugih usluga koje je koristio poduzetnik kako bi izvršio sljedeće transakcije:

1. izuzete transakcije;

[...]

3. Isključenje odbitka iz stavka 2. ne primjenjuje se kada su transakcije

1. u slučajevima iz stavka 2. točke 1.

   (a) izuzete na temelju članka 4. točke 1. do 7., članka 25. stavka 2. ili odredaba navedenih u članku 26. stavku 5. [...]

   [...]

4. Ako poduzetnik samo djelomično koristi robu ili druge usluge dostavljene, uvezene ili nabavljene u Zajednici za ostvarenje transakcija za koje ne postoji pravo na odbitak, dio plaćenog pretporeza na ulazne usluge gospodarski povezan s tim transakcijama ne daje pravo na odbitak. Poduzetnik može izvršiti razumnu procjenu iznosa na temelju kojeg ne postoji pravo na odbitak. Određivanje

neodbitnog dijela poreza s obzirom na postotak prometa na temelju kojeg ne postoji pravo na odbitak u odnosu na postotak prometa koji daje pravo na odbitak dopušten je samo kada ni jedna druga gospodarska raspodjela nije moguća. [...]“ [neslužbeni prijevod]

Glavni postupak i prethodna pitanja

Predmet C-108/14

7 Društvo Larentia + Minerva drži u svojstvu komanditora 98% udjela u dvama društvima kćerima osnovanim kao komanditna društva osoba ograničene odgovornosti (GmbH & Co. KG). Ono im, nadalje, u svojstvu „upravnog odbora holdinga“ naplatno obavlja upravne i trgovačke usluge.

8 Za ove usluge koje podliježu plaćanju PDV-a, društvo Larentia + Minerva odbilo je ukupan pretporez kojeg je platilo za stjecanje kapitala od treće osobe kojim se financiralo stjecanje udjela u svojim društvima kćerima, kao i za obavljanje svojih usluga.

9 Finanzamt Nordenham samo je djelomično odbilo porez jer prema mišljenju tog tijela, samo posjedovanje udjela u društvima kćerima nije osnova za stjecanje prava na odbitak. Društvo Larentia + Minerva osporavalo je izmijenjeno porezno rješenje od 24. rujna 2007. o PDV-u kojeg je dužno platiti za 2005. godinu pred Niedersächsisches Finanzgericht (Porezni sud u Land de Basse-Saxeu, Njemačka) koji je odbio tužbu presudom od 12. svibnja 2011. Društvo Larentia + Minerva pokrenulo je revizijski postupak protiv te presude pred Bundesfinanzhof (Savezni porezni sud).

10 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje o, s jedne strane, načinu izračuna odbitka plaćenog pretporeza kada taj odbitak može biti samo djelomičan i, s druge strane, opsegu članka 4. stavka 4. Šeste direktive o „PDV grupaciji“ na koje se poziva društvo Larentia + Minerva. U pogledu potonjeg, taj sud osobito pita je li nacionalno pravo u skladu s ovom odredbom iako ono isključuje društvo osoba od primjene takve izreke i zahtijeva podređenost društava kćeri u odnosu na nositelja integrirane grupe.

11 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Po kojoj metodi izračuna treba izračunati (djelomičan) odbitak plaćenog pretporeza holdinga na 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 isporučuje različite usluge koje podliježu oporezivanju?

2. Protivi li se odredbi po kojoj se više osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom iz članka 4. stavku 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 (hijerarhizacijom odnosa) „integrirana u poduzeće nositelja integrirane grupe”?

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

Predmet C-109/14

12 Društvo Marenave povećalo je svoj kapital tijekom 2006. godine te je za troškove izdavanja povezanih s tim povećanjem nastala obveza plaćanja PDV-a u iznosu od 373.347,57 eura.

13 Ovo društvo, u svojstvu holdinga, iste je godine steklo udjele u četiri „brodarska komanditna društva“ u čijem upravljanju sudjeluje naplatno. Od PDV-a kojeg je dužno platiti na temelju ove djelatnosti upravljanja, društvo je osobito odbilo ukupni iznos od 373.347,57 eura na ime plaćenog pretporeza.

14 Finanzamt Hamburg-Mitte nije prihvatio odbitak poreza koji odgovara tom iznosu. Presudom od 10. prosinca 2012. Finanzgericht Hamburg-Mitte (Porezni sud u Hambourg-Mitteu) je usvojio tužbu društva Marenave protiv te odluke.

15 Sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu ista prethodna pitanja kao što su pitanja navedena u točki 11. ove presude.

16 Rješenjem predsjednika Suda od 26. ožujka 2014. predmeti C-108/14 i C-109/14 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog postupka kao i presude.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

17 Prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev, koji se dovodi u situaciju u kojoj se plaćeni pretporez odbija samo u mjeri u kojoj se troškovi koje je naveo porezni obveznik mogu samo djelomično pripisati svojoj gospodarskoj djelatnosti, postavlja pitanje načina izračuna prema kojima PDV, dakle pretporez kojeg je platilo holding društvo za stjecanje kapitala radi kupnje udjela u društvima kćerima, treba raspodijeliti između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti navedenog društva.

18 U tom pogledu treba podsjetiti da, kao prvo, holding društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim poduzećima bez izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje tim društvima nije ni obveznik PDV-a u smislu članka 4. Šeste direktive, niti ima pravo na odbitak prema članku 17. ove direktive, uz poštovanje prava da to holding društvo drži udjele u svojstvu vlasnika udjela ili člana (vidjeti, osobito, presude Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t.18., i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 31.).

19 Sama činjenica stjecanja ili držanja udjela ne treba se smatrati gospodarskom djelatnošću u smislu Šeste direktive na temelju koje imatelj udjela ostvaruje svojstvo poreznog obveznika. Naime, sama činjenica stjecanja financijskog udjela u drugim poduzećima ne predstavlja korištenje imovine kojima se ostvaruju prihodi na kontinuiranoj osnovi jer eventualna dividenda, plod tog udjela, proizlazi iz same činjenice vlasništva imovine (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.).

20 Drugačije je kada udjel sadržava izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvom u kojima su stečeni udjeli, ne dovodeći u pitanje prava imatelja udjela kao dioničara ili člana (vidjeti, osobito, presude Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 20., i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 33.).

21 Zadiranje holding društva u upravljanje društvima u kojima ima udjele predstavlja gospodarsku djelatnost u smislu članka 4. stavka 2. Šeste direktive u mjeri u kojoj uključuje provedbu transakcija koje podliježu PDV-u u smislu članka 2. ove direktive, kao što je obavljanje upravnih, financijskih, trgovačkih i tehničkih usluga holding društava njihovim društvima kćerima (vidjeti osobito presude Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 22., i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 34.).

22 Kao drugo, također treba podsjetiti da je pravo na odbitak predviđeno u članku 17. i sljedećim člancima Šeste direktive sastavni dio sustava PDV-a i ne može u načelu biti ograničeno. Ono se može odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije. Stoga svako ograničenje prava na odbitak utječe na razinu poreznog opterećenja i treba se primijeniti na sličan način u svim državama članicama. Odstupanja posljedično mogu biti dopuštena samo u slučajevima izričito predviđenim Šestom direktivom (vidjeti osobito presudu Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 35.).

23 Da bi se PDV odbio, sve ulazne transakcije trebaju predstavljati izravnu i neposrednu vezu s izlaznim transakcijama koje daju pravo na odbitak PDV-a. Dakle, pravo na odbitak PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za stjecanje istih dio konstitutivnih elemenata cijene operacijâ koje se izlazno oporezuje, a što otvara pravo na odbitak (vidjeti osobito presude Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 31., i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 36.).

24 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji neposredna i trenutna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi troškovi održavaju neposrednu i trenutnu vezu s ukupnom gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika (vidjeti osobito presude Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 33., i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 37.).

25 U tim okolnostima, kao što je to naglasio nezavisni odvjetnik u točki 39. svojeg mišljenja, troškovi stjecanja udjela u društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koji sudjeluje u njihovu upravljanju i s tog naslova obavlja gospodarsku djelatnost, kao što je utvrđeno u točki [21.] ove presude, trebaju se smatrati pripisanim gospodarskoj djelatnosti tog društva i plaćeni PDV na te troškove daje pravo na potpuni odbitak primjenom članka 17. stavka 2. Šeste direktive.

26 Kad je riječ o sustavu odbitka predviđenog u članku 17. stavku 5. Šeste direktive, on se odnosi samo na slučajeve u kojima porezni obveznik koristi robu i usluge u gospodarskim transakcijama u kojima postoji pravo na odbitak i u gospodarskim transakcijama u kojima ne postoji pravo na odbitak, to jest na robu i usluge čija je uporaba mješovita. Države članice mogu koristiti za navedenu robu i usluge samo jednu metodu odbitka navedenu u članku 17. stavku 5. trećem podstavku ove direktive (presuda Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 40.).

27 Pravila sadržana u članku 17. stavku 5. Šeste direktive tiču se pretporeza koji tereti troškove koji se isključivo odnose na gospodarske transakcije. Određivanje metoda i kriterija raspodjele iznosa plaćenog pretporeza između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti u smislu Šeste direktive, u diskrecijskoj je ovlasti država članica koje prilikom izvršavanja te ovlasti moraju uzimati u obzir svrhu i strukturu ove direktive i s tog naslova propisati način izračuna koji objektivno odražava dio stvarnih ulaznih troškova koji se pripisuju svakoj od tih dviju djelatnosti (presude Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 33. i 39., kao i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 42.).

28 U konkretnom slučaju, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da su u glavnim postupcima holding društva obveznici PDV-a s naslova gospodarske djelatnosti koja se sastoji od usluge koje holding društva naplatno obavljaju svim svojim društvima kćerima. Stoga PDV plaćen na troškove obavljanja usluga treba biti u potpunosti odbijen osim ako izlazne gospodarske transakcije nisu izuzete od PDV-a na temelju Šeste direktive, u kojem slučaju se pravo na odbitak treba provesti samo u skladu s metodama predviđenima u članku 17. stavku 5. te direktive.

29 Stoga samo u slučaju u kojem bi sud koji je uputio zahtjev tvrdio da su udjeli, proizašli iz kapitalnih transakcija koje su izvršila predmetna holding društva u glavnom postupku, bili djelomično pripisani drugim društvima kćerima u čijoj upravi ova holding društva ne sudjeluju, kao što je sud koji je uputio zahtjev predvidio u prvom pitanju, pretporez plaćen na troškove tih transakcija može biti samo djelomično odbijen. Naime, u ovom slučaju, samo posjedovanje njihovih udjela u tim društvima

kćerima ne može se smatrati gospodarskom djelatnošću ovih holding društava i potrebno je dakle raspodijeliti pretporez na onaj koji se odnosi na gospodarske djelatnosti i onaj koji se odnosi na negospodarske djelatnosti potonjih.

30 U tom okviru, državama članicama je dopušteno primjenjivati prema potrebi ili kriterij raspodjele u skladu s prirodom ulaganja ili kriterij raspodjele u skladu s prirodom transakcije ili drugi odgovarajući kriterij, a da pritom nisu obavezni ograničiti se na jednu od ovih metoda (presuda Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 38.).

31 Stoga je samo na nacionalnim tijelima, pod sudskim nadzorom, da utvrde kriterije raspodjele između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti koji objektivno odražavaju dio stvarnih ulaznih troškova koji se pripisuju svakoj od tih dviju djelatnosti uzimajući u obzir svrhu i strukturu Šeste direktive (presuda Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 39.).

32 U tim okolnostima i zbog istih razmatranja kao što su ona sadržana u točkama 20. i 21. mišljenja nezavisnog odvjetnika, nije u nadležnosti Suda zamijeniti ni zakonodavca Europske unije ni nadležna nacionalna tijela radi utvrđivanja opće metode izračuna udjela gospodarske i negospodarske djelatnosti.

33 Na temelju svih ovih razmatranja proizlazi da na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavke 2. i 5. Šeste direktive treba tumačiti na način da:

— troškove stjecanja udjela u svojim društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koji sudjeluje u njihovu upravljanju i s tog naslova obavlja gospodarsku djelatnost, treba smatrati dijelom njegovih općih troškova i PDV plaćen na te troškove treba, u načelu, u cijelosti odbiti, osim ako određene izlazne gospodarske transakcije nisu izuzete od PDV-a na temelju Šeste direktive, u kojem slučaju se pravo na odbitak treba provesti samo u skladu s metodama predviđenima u članku 17. stavku 5. te direktive;

— troškovi stjecanja udjela u svojim društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koje sudjeluje u upravljanju samo nekima od tih društava kćeri i koje u odnosu na druga, međutim, ne obavlja gospodarsku djelatnost, trebaju se samo djelomično smatrati dijelom njegovih općih troškova, tako da se PDV plaćen na te troškove može odbiti samo razmjerno troškovima povezanima s gospodarskom djelatnošću, u skladu s kriterijima raspodjele koje su utvrdile države članice, a koje prilikom izvršavanja te ovlasti moraju uzimati u obzir – što nacionalna nadležna tijela provjeravaju – svrhu i strukturu Šeste direktive i, s tog naslova, propisati način izračuna koji objektivno odražava dio stvarnih ulaznih troškova koji se pripisuju gospodarskoj i negospodarskoj djelatnosti.

Drugo pitanje

34 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li se članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da se protivi tomu da pravo države članice zadržava mogućnost utvrđivanja skupine osoba koja se može smatrati jedinstvenim obveznikom PDV-a (u daljnjem tekstu: PDV grupa), kao što je predviđeno ovom odredbom, jedino tijelima koja imaju pravnu osobnost i koja su s nositeljem integrirane grupe povezana odnosom podređenosti.

35 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje opsega ove odredbe u mjeri u kojoj je njegova primjena istaknuta pred tim sudom. Kao što je to naglasio nezavisni odvjetnik u točki 55. svojeg mišljenja, odgovor na ovo pitanje može predstavljati, suprotno sumnji koju je u tom pogledu izrazila Irska u pisanim očitovanjima, interes za rješenje glavnih postupaka. Naime, statut grupe PDV-a dodijeljen holding društvu i njegovim društvima kćerima mogao bi dovesti do dopuštanja toj grupi, zbog naplatnih transakcija izvršenih između društava kćeri i trećih poduzeća, primjene ukupnog odbitka plaćenog pretporeza s naslova kapitalnih transakcija koje je izvršilo holding društvo.

36 Što se tiče odgovora koji valja dati na suštinsko drugo pitanje, treba podsjetiti da je Sud u vezi s tumačenjem članka 11. prvog podstavka 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.), čiji je tekst preuzeo sadržaj članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive, utvrdio da ove odredbe svakoj državi članici daju mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na teritoriju države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama i ne podvrgavaju njihovu primjenu drugim uvjetima (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Irska, C-85/11, EU:C:2013:217, t. 36.).

37 Dakle, najprije treba podsjetiti da, za razliku od drugih odredaba Šeste direktive, osobito njezinih članaka 28.a i 28.b koji se izričito odnose na „pravne osobe“, članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive koji se odnose na „pravne osobe“ ne isključuje on sâm iz svojeg područja primjene tijela koja, kao predmetno komanditno društvo, u glavom postupku, nemaju pravnu osobnost.

38 Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive više izričito ne propisuje mogućnost državama članicama da nametnu druge uvjete gospodarskim subjektima kako bi mogli uspostaviti PDV grupu (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 35.) i osobito, mogućnost državama članicama da zahtijevaju da samo tijela koja imaju pravnu osobnost mogu biti članovi grupe PDV-a.

39 Važno je stoga provjeriti da li diskrecijski prostor država članica koje imaju mogućnost dopustiti da se na njihovu području uspostavljaju takve PDV grupe, ovlašćuje te države članice da iz područja primjene članka 4. stavka 2. Šeste direktive izuzmu tijela koja nemaju pravnu osobnost.

40 Iz obrazloženja prijedloga Komisije [COM(73) 950 *final*] koji je doveo do donošenja Šeste direktive proizlazi da je zakonodavac Unije, donošenjem članka 4. stavka 4. drugog podstavka ove direktive, želio omogućiti državama članicama da sustavno ne povezuju svojstvo poreznog obveznika s isključivim pravnim značenjem pojma neovisnosti zbog upravnog pojednostavljenja ili zbog izbjegavanja zlouporabe kao što je, na primjer, podjela poduzeća na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37.).

41 U tom pogledu, Sud je već presudio da za primjenu članka 11. prvog podstavka Direktive 2006/112 države članice, u okviru njihova diskrecijskog prostora, mogu podvrgnuti primjenu sustava PDV grupe određenim ograničenjima pod uvjetom da su ograničenja naznačena u cilju te direktive kako bi se spriječila nepravedna postupanja i zlouporabe ili se borilo protiv utaje ili izbjegavanja poreza (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 38. i 39.).

42 Međutim, ako Šesta direktiva do stupanja na snagu trećeg podstavka njezina članka 4. stavka 4. proizašlog iz Direktive 2006/69 ne obuhvaća izričite odredbe usporedive s onima iz članka 11. drugog podstavka Direktive 2006/112, ta okolnost ne lišava države članice mogućnosti donošenja, prije stupanja na snagu tog podstavka, jednakih učinkovitih mjera jer je borba država članica protiv utaje i izbjegavanja poreza cilj koji Šesta direktiva priznaje i potiče, čak u nepostojanju izričitog ovlaštenja zakonodavca Unije (vidjeti u tom smislu presudu Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 70. i 71.).

43 Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li izuzeće tijela koja nemaju pravnu osobnost od primjene sustava PDV grupe, kao što je ono izuzeće koje proizlazi iz nacionalnog prava primjenjivog u glavnim postupcima, nužna i odgovarajuća mjera tim ciljevima kojima se sprječava nepravedno postupanje i zlouporabe ili borba protiv utaje ili izbjegavanja poreza.

44 Kao drugo, čak iz sadržaja članka 4. stavka 4. drugog podstavka Šeste direktive proizlazi da svaka država članica može smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane

financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. Samo narav bliskih veza koje povezuju ove osobe ne može nadalje, u odsutnosti svih drugih zahtjeva, dovesti do zaključka da je zakonodavac Unije namjeravao osigurati primjenu sustava PDV grupe samo tijelima koji su u odnosu podređenosti prema nositelju integrirane grupe razmatranog poduzeća.

45 Ako postojanje takva odnosa podređenosti omogućava pretpostavku bliskih veza između predmetnih osoba, ono se međutim, u načelu, ne može smatrati nužnim uvjetom za uspostavljanje PDV grupe, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 99. svojeg mišljenja. Drukčije bi bilo jedino u iznimnim slučajevima u kojima bi takav uvjet u nacionalnom kontekstu bio nužna i odgovarajuća mjera za postizanje ciljeva sprječavanja nepravednog postupanja i zlouporabe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza.

46 S obzirom na prethodno navedena razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da se članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da se protivi tomu da nacionalni propisi zadržavaju mogućnost uspostavljanja PDV grupe, kakva je predviđena navedenom odredbom, samo tijelima koja imaju pravnu osobnost i koja su s nositeljem integrirane grupe povezana odnosom podređenosti, osim ako ova dva zahtjeva pretpostavljaju nužne i odgovarajuće mjere za postizanje ciljeva sprječavanja nepravednog postupanja i zlouporabe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza.

Treće pitanje

47 Trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se smatrati da članak 4. stavak 4. Šeste direktive ima izravan učinak koji omogućuje poreznim obveznicima tražiti primjenu tog članka protiv njihove države članice u slučaju u kojem zakonodavstvo potonje nije spojivo s ovom odredbom i ne može se tumačiti na način koji je sukladan s njom.

48 U tom pogledu valja podsjetiti da se, u svim slučajevima u kojima se odredbe neke direktive, s obzirom na svoj sadržaj, pokažu bezuvjetnima i dovoljno preciznima pojedinci mogu na njih pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, bilo da je ona propustila pravodobno prenijeti direktivu u nacionalno pravo ili ju je pogrešno prenijela (vidjeti osobito presudu GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, t. 29.).

49 Odredba prava Unije bezuvjetna je ako propisuje obvezu koja ne sadržava nijedan uvjet i ne ovisi u svojoj provedbi ili u svojim učincima o poduzimanju nijedne mjere od strane institucija Unije ili država članica (vidjeti osobito presudu GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, t. 29.).

50 Kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 112. svojeg mišljenja, uvjet iz članka 4. stavka 4. Šeste direktive, prema kojemu je uspostavljanje PDV grupe podređeno postojanju povezanosti dotičnih osoba uskim financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, treba biti određen na nacionalnoj razini. Ovaj članak je dakle uvjetan jer podrazumijeva intervenciju nacionalnih odredbi koje određuju stvarni opseg takve povezanosti.

51 Stoga članak 4. stavak 4. Šeste direktive ne ispunjava potrebne uvjete za izravan učinak.

52 Prema tome, na treće pitanje treba odgovoriti da se ne može smatrati da članak 4. stavak 4. Šeste direktive ima izravan učinak koji omogućuje poreznim obveznicima tražiti primjenu tog članka protiv njihove države članice u slučaju u kojem zakonodavstvo potonje nije spojivo s ovim odredbama i ne može se tumačiti na način koji je sukladan tim odredbama.

Troškovi

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

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 17. stavke 2. i 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: jedinstvenu poreznu osnovicu, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006., treba tumačiti na način da:**

   — **troškove stjecanja udjela u društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koji sudjeluje u njihovu upravljanju i s tog naslova obavlja gospodarsku djelatnost, treba smatrati dijelom njihovih općih troškova i porez na dodanu vrijednost plaćen na te troškove treba, u načelu, u cijelosti odbiti, osim ako određene izlazne gospodarske transakcije nisu izuzete od poreza na dodanu vrijednost na temelju Šeste direktive 77/388 kako je izmijenjena Direktivom 2006/69, u kojem slučaju se pravo na odbitak treba provesti samo u skladu s metodama predviđenima u članku 17. stavku 5. ove direktive;**

   — **troškovi stjecanja udjela u društvima kćerima koje snosi holding društvo, a koje sudjeluje u upravljanju samo nekima od tih društava kćeri i koje u odnosu na druga, međutim, ne obavlja gospodarsku djelatnost, trebaju se samo djelomično smatrati dijelom općih troškova, tako da se porez na dodanu vrijednost plaćen na te troškove može odbiti samo razmjerno troškovima povezanima s gospodarskom djelatnošću, u skladu s kriterijima raspodjele koje su utvrdile države članice, a koje prilikom izvršavanja te ovlasti moraju uzimati u obzir – što nacionalna nadležna tijela provjeravaju – svrhu i strukturu ove direktive i, s tog naslova, propisati način izračuna koji objektivno odražava dio stvarnih ulaznih troškova koji se pripisuju gospodarskoj i negospodarskoj djelatnosti.**

2. **Članak 4. stavak 4. drugi podstavak Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2006/69, treba tumačiti na način da se protivi tomu da nacionalni propis osigurava mogućnost uspostavljanja skupine osoba koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom, kako je predviđeno navedenom odredbom, samo tijelima koja imaju pravnu osobnost i koja su s nositeljem integrirane grupe povezana odnosom podređenosti, osim ako ta dva zahtjeva uspostavljaju nužne i odgovarajuće mjere za postizanje ciljeva sprječavanja nepravednog postupanja i zloporabe ili borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.**

3. **Ne može se smatrati da članak 4. stavak 4. Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2006/69, ima izravan učinak koji omogućuje poreznim obveznicima tražiti primjenu tog članka protiv njihove države članice u slučaju u kojem zakonodavstvo potonje nije spojivo s tom odredbom i ne može se tumačiti na način koji je s njom sukladan.**

Potpisi