Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 16. julija 2015*

„Predhodno odločanje — DDV — Šesta Direktiva 77/388/EGS — Člen 17 — Pravica do odbitka — Delni odbitek — DDV, ki sta ga plačali holdinški družbi za pridobitev kapitala, investiranega v njunih hčerinskih družbah — Opravljanje storitev za hčerinske družbe — Hčerinske družbe, ustanovljene v obliki osebnih družb — Člen 4 — Ustanovitev skupine oseb, ki jo je mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca — Pogoji — Nujnost odnosa podrejenosti — Neposredni učinek“

V združenih zadevah C-108/14 in C-109/14,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija), z odločbama z dne 11. decembra 2013, ki sta prispeli na Sodišče 6. marca 2014, v postopkih

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

proti

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

in

Finanzamt Hamburg-Mitte

proti

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça in C. Lycourgos, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. januarja 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG M. Hertwig in G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, in C. Hensell, odvetnik,

* Jezik postopka: nemščina.

— za Marenave Schiffahrts AG A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za Irsko E. Creedon, J. Quaney in A. Joyce, agenti, skupaj z N. J. Traversom, barrister,

— za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, agentka,

— za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk-Szaładzińska, agenta,

— za vlado Združenega kraljestva V. Kaye, agentka, skupaj z O. Thomasom, barrister,

— za Evropsko komisijo M. Wasmeier in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. marca 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 4 in 17 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 (UL L 221, str. 9, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med, na eni strani, družbo Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (v nadaljevanju: Larentia + Minerva) in Finanzamt Nordenham (davčna uprava v kraju Nordenham, Nemčija) (C-108/14) in, na drugi strani, med Finanzamt Hamburg-Mitte (davčna uprava z Hamburg-Mitte, Nemčija) in družbo Marenave Schiffahrts AG (v nadaljevanju: Marenave) (C-109/14) glede pogojev za odbitek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki sta ga kot vstopni davek plačali holdinški družbi za zbiranje kapitala za pridobitev deležev v hčerinskih družbah, ki imajo obliko osebnih družb in za kateri sta pozneje opravljali storitve, obdavčljive z DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 4 Šeste direktive določa:

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

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[…]

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

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

Država članica lahko za izvajanje možnosti iz drugega pododstavka sprejme vse potrebne ukrepe, da prepreči davčno utajo ali izogibanje davku z uporabo te določbe.

[…]“

4 Člen 17 Šeste direktive določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Vendar lahko države članice predvidijo, da:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) določijo, da kadar je [DDV], za katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka, neznaten, da se šteje, kakor da ga ni.

[…]“

Nemško pravo

5 Člen 2 zakona o prometnem davku iz leta 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBI. I, str. 386) določa:

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

2. Obrtna, gospodarska ali poklicna dejavnost se ne opravlja samostojno,

1. če so fizične osebe posamično ali skupaj vključene v podjetje tako, da morajo upoštevati navodila podjetnika,

2. če je pravna oseba glede na vsa dejanska razmerja finančno, gospodarsko in organizacijsko vključena v podjetje nosilke integrirane skupine (davčna enota). Učinki davčne enote so omejeni na notranje storitve med podružnicami v državi. Te podružnice se obravnava kot sama podjetja. Če je uprava nosilke integrirane skupine v tujini, se za podjetnika šteje gospodarsko najbolj pomembna podružnica.

[…]"

6 Člen 15 tega zakona določa:

„1. Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonsko dolgovani znesek davka za dobave in druge storitve, ki jih opravi drug podjetnik za njegovo podjetje […]

2. Odbitka davka ni za dobave, uvoz ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti ali za druge storitve, ki jih podjetnik uporablja za izvajanje teh transakcij:

1. transakcije, ki so davka oproščene,

[…]

3. Izključitev odbitka iz odstavka 2 ne velja, če so transakcije:

1. v primerih iz odstavka 2(1):

(a) oproščene na podlagi člena 4, od (1) do (7), člena 25(2) ali določb, navedenih v členu 26(5) […]

[…]

4. Če podjetnik dobavljeno, uvoženo ali znotraj Skupnosti pridobljeno blago ali drugo storitev le delno uporablja za izvajanje transakcij, za katere je odbitek davka izključen, del vstopnega davka, ki ga je treba gospodarsko pripisati transakcijam, ni odbiten. Podjetnik lahko ustrezno oceni neodbitne zneske. Ugotovitev neodbitnega dela davka v skladu z odstotnim deležem prometa, ki izključuje odbitek davka glede na promet, pri katerih obstaja pravica do odbitka, je dopustna le, če ni mogoč noben drug gospodarski pripis […]"

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

Zadeva C-108/14

7 Družba Larentia + Minerva ima kot komanditistka 98-odstotni delež v dveh hčerinskih družbah, ustanovljenih kot komanditni osebni družbi z omejeno odgovornostjo (GmbH & Co. KG). Poleg tega zanju kot „operativna holdinška družba“ opravlja upravne in komercialne storitve za plačilo.

8 Za te storitve, ki so predmet DDV, je družba Larentia + Minerva uveljavljala celoten odbitek tega davka, ki ga je kot vstopni davek plačala za pridobitev kapitala od tretje osebe, ki ga je uporabila za financiranje pridobitve svojih deležev v svojih hčerinskih družbah in za njene storitve.

9 Finanzamt Nordenham je ta odbitek priznal samo delno, ker se za samo imetništvo deležev v hčerinskih družbah ne prizna pravica do odbitka. Družba Larentia + Minerva je odločbo o spremembi odmere DDV za leto 2005 z dne 24. septembra 2007 izpodbijala pri Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške, Nemčija), ki je njeno tožbo zavrnilo s sodbo z dne 12. maja 2011. Družba Larentia + Minerva je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) vložila „revizijo“ proti tej sodbi.

10 Predložitveno sodišče se sprašuje, na eni strani, o metodah izračuna odbitka vstopnega DDV, če je ta odbitek lahko le delen, in, na drugi strani, o področju uporabe člena 4(4) Šeste direktive v zvezi s „skupino za namene DDV“, na katero se je sklicevala družba Larentia + Minerva. V zvezi z zadnjenavedenim se to sodišče sprašuje predvsem, ali je nacionalno pravo skladno s to določbo, čeprav za osebne družbe izključuje uveljavljanje ugodnosti na podlagi te določbe in zahteva, da se med hčerinskimi družbami in nosilko integrirane družbe ustvari odnos podrejenosti.

11 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Po kateri metodi izračunavanja se izračuna (sorazmerni) odbitek vstopnega davka 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 obdavčljive storitve?

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 […]?“

Zadeva C-109/14

12 Družba Marenave je 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.

13 Ta družba je isto leto kot holdinška družba kupila deleže v štirih „komanditnih ladijskih družbah“ in je sodelovala pri njihovem poslovnem upravljanju za plačilo. Od DDV, ki bi ga morala plačati od prihodkov iz te dejavnosti upravljanja, je odbila celotni znesek DDV v višini 373.347,57 EUR, plačan kot vstopni davek.

14 Finanzamt Hamburg-Mitte z odločbo z dne 15. januarja 2009 ni priznala odbitka v tem znesku. Finanzgericht Hamburg-Mitte (finančno sodišče v Hamburg-Mitte) je s sodbo z dne 10. decembra 2012 ugodilo tožbi, ki jo je družba Marenave vložila proti tej odločbi. Finanzamt Hamburg-Mitte je pri Bundesfinanzhof vložila „revizijo“ proti tej sodbi.

15 Predložitveno sodišče je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ista vprašanja, kot so navedena v točki 11 te sodbe.

16 S sklepom predsednika Sodišča z dne 26. marca 2014 sta bili zadevi C-108/14 in C-109/14 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo skupne sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

17 Predložitveno sodišče se s prvim vprašanjem, ki izhaja iz predpostavke, da se odbitek vstopnega DDV dovoli samo, če se ti stroški, nastali davčnemu zavezancu, lahko le delno pripišejo njegovi gospodarski dejavnosti, sprašuje, ali morajo biti metode izračuna, v skladu s katerimi se DDV, ki ga je kot vstopni davek holdinška družba plačala za zbiranje kapitala za pridobitev deležev v hčerinskih družbah, razdeljene glede na gospodarske in negospodarske dejavnosti v navedeni družbi.

18 V zvezi s tem je treba spomniti, prvič, da holding, katerega edini namen je pridobivanje deležev v drugih podjetjih, ne da bi navedeni holding neposredno ali posredno sodeloval pri upravljanju teh podjetij, brez poseganja v pravice, ki jih ima ta holding kot delničar ali družbenik, ni zavezanec za DDV v smislu člena 4 Šeste direktive in nima pravice do odbitka v skladu s členom 17 te direktive (glej zlasti sodbi Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 18, in Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 31).

19 Zgolj pridobitve in zgolj imetništva družbenih deležev ni mogoče šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive, ki bi pridobitelju oziroma imetniku podelile status davčnega zavezanca. Zgolj pridobitev finančnih deležev v drugih podjetjih namreč ne pomeni izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, ker morebitna dividenda kot rezultat te udeležbe izhaja iz samega lastništva premoženja (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).

20 Vendar je drugače, kadar poleg udeležbe v drugem podjetju pride tudi do neposrednega ali posrednega poseganja v upravljanje družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima imetnik deležev kot delničar ali družbenik (glej zlasti sodbi Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 20, in Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 33).

21 Poseganje holdinga v upravljanje družb, v katerih je holding pridobil deleže, pomeni gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive, če vključuje opravljanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 te direktive, kot so upravne, finančne, komercialne in tehnične storitve, ki jih holding opravlja za svoje hčerinske družbe (glej zlasti sodbi Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 22, in Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 34).

22 Prav tako je treba spomniti, drugič, da je pravica do odbitka iz členov 17 in naslednjih Šeste direktive sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije. Vsaka omejitev pravice do odbitka ima posledice na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabljati enako. Zato so odstopanja dovoljena le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi (glej zlasti sodbo Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 35).

23 Da bi bil DDV odbiten, morajo imeti vstopne transakcije neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Tako je pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (glej zlasti sodbi Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 točka 31, in Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 36).

24 Vseeno se pravica do odbitka prav tako prizna davčnemu zavezancu, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njenih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej zlasti sodbi Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 33, in Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 37).

25 Ob upoštevanju tega se, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 39 sklepnih predlogov, stroški v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki sodeluje pri njihovem upravljanju in v ta namen opravlja gospodarsko dejavnost, kot je navedeno v točki 21 te sodbe, pripišejo gospodarski dejavnosti te družbe in DDV, obračunan pri teh stroških, je v celoti predmet odbitka v skladu s členom 17(2) Šeste direktive.

26 Ureditev odbitka, ki je določena v členu 17(5) Šeste direktive, se nanaša le na primere, ko davčni zavezanec blago in storitve uporabi tako za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka, in sicer gre za blago in storitve, ki imajo mešano uporabo. Države članice lahko uporabljajo eno od metod odbitka, ki so določene v členu 17(5), tretji pododstavek, te direktive le za navedeno blago in storitve (sodba Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 40).

27 Pravila iz člena 17(5) Šeste direktive se nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti. Določitev metod in meril za razdelitev zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive je predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju te pravice upoštevati cilj in sistematiko te direktive in na tej podlagi predvideti način izračuna, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti (sodbi Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točki 33 in 39, in Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 42).

28 V obravnavani zadevi je iz navedb predložitvenega sodišča razvidno, da sta v zadevah v glavni stvari holdinški družbi zavezani za plačilo na podlagi gospodarske dejavnosti, in sicer storitev, ki jih za plačilo opravljata za vse svoje hčerinske družbe. DDV, plačan za stroške za pridobitev teh storitev, bi moral biti torej odbit v celoti, razen če bi bile vstopne gospodarske transakcije oproščene plačila DDV na podlagi Šeste direktive, v tem primeru pa bi pravica do odbitka temeljila le na metodah iz člena 17(5) te direktive.

29 Torej bi bilo mogoče samo v primeru, da bi predložitveno sodišče ugotovilo, da so bili deleži, ki izhajajo iz kapitalskih transakcij, ki sta jih izvedli holdinški družbi v postopku v glavni stvari, delno pripisani drugim hčerinskim družbam, pri upravljanju katerih ti holdinški družbi nista sodelovali, DDV, plačan za stroške za pridobitev teh transakcij, odbiti le delno, kot v prvem vprašanju predpostavlja predložitveno sodišče. V tem primeru namreč samega imetništva deležev v teh hčerinskih družbah ni mogoče šteti za gospodarsko dejavnost teh holdinških družb in bi bilo zato treba vstopni DDV razdeliti med gospodarske in negospodarske dejavnosti zadnjenavedenih.

30 V zvezi s tem so države članice pristojne uporabiti, odvisno od primera, bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa celo kateri koli drugi primeren ključ, pri čemer se jim ni treba omejiti na samo eno od teh metod (sodba Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 38).

31 Le nacionalni organi pod nadzorom sodišča lahko torej določijo merila razdelitve med gospodarske in negospodarske dejavnosti, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti, pri čemer upoštevajo cilj in sistematiko Šeste direktive (sodba Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 39).

32 Ob upoštevanju tega in iz istih razlogov, kot jih je navedel generalni pravobranilec v točkah 20 in 21 sklepnih predlogov, Sodišče pri določitvi splošne metode za izračun sorazmernega deleža gospodarskih dejavnosti v primerjavi z negospodarskimi dejavnostmi ne more nadomestiti niti zakonodajalca Evropske unije niti nacionalnih organov.

33 Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da:

— je treba stroške v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki sodeluje pri njihovem upravljanju in v ta namen opravlja gospodarsko dejavnost, šteti za del njenih splošnih stroškov in DDV, obračunan pri teh stroških, je načeloma predmet odbitka v celoti, razen če bi bile vstopne gospodarske transakcije oproščene plačila DDV na podlagi Šeste direktive, v tem primeru pa bi pravica do odbitka temeljila le na metodah iz člena 17(5) te direktive;

— je treba šteti, da so stroški v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki sodeluje pri upravljanju le nekaterih izmed njih in ki v zvezi z drugimi, nasprotno, ne opravlja gospodarske dejavnosti, le delno njeni splošni stroški tako, da je DDV, obračunan pri teh stroških, le delno predmet odbitka v primerjavi s tistimi, ki se nanašajo na gospodarsko dejavnosti, v skladu z merili razdelitve, kot jih opredeljujejo države članice, ki morajo pri izvajanju te pristojnosti – kar mora preveriti nacionalno sodišče – upoštevati cilj in sistematiko Šeste direktive in na tej podlagi predvideti način izračuna, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo gospodarski in negospodarski dejavnosti.

Drugo vprašanje

34 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi država članica v svojih predpisih možnost ustanovitve skupine oseb, ki jo je mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca za DDV (v nadaljevanju: skupina za namene DDV), kot je določena v tej določbi, pridržala samo subjektom, ki imajo status pravne osebe in so podrejeno povezani z nosilko te integrirane skupine.

35 Predložitveno sodišče se sprašuje o obsegu uporabe te določbe v delu, v katerem so se pred njim uveljavljale ugodnosti na njeni podlagi. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 55 sklepnih predlogov, lahko odgovor na to vprašanje, v nasprotju z dvomi, ki jih je Irska izrazila v pisnih stališčih, pomeni interes za rešitev sporov o glavni stvari. Zaradi statusa skupine za namene DDV, priznanega holdinški družbi in njenim hčerinskim družbam, bi lahko namreč ta skupina zaradi transakcij, ki so bile med hčerinskimi družbami in tretjimi podjetji izvedene za plačilo, pridobila pravico do celotnega odbitka vstopnega DDV v zvezi s kapitalskimi transakcijami, ki jih je izvedla holdinška družba.

36 V zvezi z odgovorom, ki ga je treba podati na drugo vprašanje, je treba spomniti, da je Sodišče pri razlagi člena 11, prvi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), besedilo katerega povzema besedilo člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ugotovilo, da te določbe, ki vsaki državi članici omogočajo, da osebe s sedežem v tej državi članici, ki so pravno neodvisne, vendar so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, obravnava kot enega davčnega zavezanca, s tem da za njegovo uporabo ni potrebna izpolnitev drugih pogojev (glej v tem smislu sodbo Komisija/Irska, C-85/11, EU:C:2013:217, točka 36).

37 Zato je treba navesti, prvič, da člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki se nanaša na „osebe“, drugače kot druge določbe Šeste direktive, zlasti njena člena 28a in 28b, ki se nanašajo na „pravne osebe“,kot tak s svojega področja uporabe ne izključuje subjektov, ki kot komanditna družba iz postopkov v glavni stvari nimajo statusa pravne osebe.

38 Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive prav tako ne določa izrecno možnosti, da bi države članice gospodarskim subjektom postavile druge pogoje za ustanovitev skupine za namene DDV (glej v tem smislu sodbo Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 35), in, podrobneje, možnosti, da bi države članice lahko zahtevale, da so lahko samo subjekti, ki imajo status pravne osebe, člani skupine za namene DDV.

39 Preveriti je torej treba, ali lahko države članice, ki lahko na svojem ozemlju dovolijo ustanovitev takih skupin za namene DDV, na podlagi diskrecijske pravice s področja uporabe člena 4(4 Šeste direktive, izključijo subjekte, ki nimajo statusa pravne osebe.

40 Iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije (COM(73) 950 final), na podlagi katerega je bila sprejeta Šesta direktiva, izhaja, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem člena 4(4), drugi pododstavek, te direktive, državam članicam omogočiti, da lastnosti davčnega zavezanca ne vežejo vedno na neodvisnost, ki je zgolj pravna, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja zlorab, kot je na primer razdelitev enega podjetja na več ločenih davčnih zavezancev, zato da bi bilo lahko upravičeno do posebne obravnave (glej v tem smislu sodbo Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37).

41 Sodišče je v zvezi s tem že odločilo, da so lahko za uporabo člena 11, prvi odstavek, Direktive 2006/112 države članice v okviru svoje diskrecijske pravice za uporabo ureditve združevanja za namene DDV določile nekatere omejitve, če ustrezajo ciljem te direktive v zvezi s preprečevanjem zlorab ali boju proti goljufijam in davčnim izogibanjem (glej v tem smislu zlasti sodbo Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točki 38 in 39).

42 Sicer Šesta direktiva pred začetkom veljavnosti tretjega pododstavka člena 4(4), vključenega z Direktivo 2006/69, ni zajemala izrecnih določb, primerljivih z določbami člena 11, drugi odstavek, Direktive 2006/112, vendar zaradi te okoliščine državam članicam ni bila odvzeta možnost, da pred začetkom te veljavnosti sprejmejo enakovredne ustrezne ukrepe, ker je boj držav članic proti goljufijam in davčnim izogibanjem cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja, tudi kadar ni izrecnega pooblastila zakonodajalca Unije (glej v tem smislu zlasti sodbo Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 70 in 71).

43 Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali izključitev subjektov, ki nimajo statusa pravne osebe od ugodnosti na podlagi ureditve združevanja za namene DDV, kot to določa nacionalno pravo, ki se uporablja v postopkih v glavni stvari, pomeni ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem.

44 Drugič, iz samega besedila člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive izhaja, da lahko vsaka država članica osebe s sedežem na njenem ozemlju, ki so pravno neodvisne, vendar so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, obravnava kot enega davčnega zavezanca. Zato zgolj tesna povezanost med temi osebami, kadar ne obstajajo nobene druge zahteve, ne more voditi do tega, da bi šteli, da je zakonodajalec Unije imel namen ugodnosti na podlagi ureditve združevanja za namene DDV pridržati samo subjektom, ki so podrejeno povezani z nosilko zadevne integrirane skupine podjetij.

45 Čeprav bi bilo mogoče na podlagi takega podrejenega odnosa predpostavljati, da obstaja tesna povezanost med zadevnimi osebami, je načeloma ni mogoče šteti za nujen pogoj za ustanovitev skupine za namene DDV, kot je to navedel generalni pravobranilec v točki 99 sklepnih predlogov.

Drugače bi bilo v izjemnih primerih, ko bi tak pogoj v določenem nacionalnem okviru pomenil ukrep, ki je potreben in ustrezen za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem.

46 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi nacionalna ureditev možnost ustanovitve skupine oseb za namene DDV, kot je določena v navedeni določbi, pridržala samo subjektom, ki imajo status pravne osebe in so podrejeno povezani z nosilko te integrirane skupine, razen če bi ti zahtevi pomenili ukrepa, ki sta potrebna in ustrezna za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

Tretje vprašanje

47 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je mogoče šteti, da ima člen 4(4) Šeste direktive neposredni učinek, na podlagi katerega lahko davčni zavezanci uveljavljajo ugodnosti proti njihovi državi članici v primeru, ko zakonodaja zadnjenavedene ne bi bila skladna s to določbo in je ne bi bilo mogoče razlagati v skladu z njo.

48 V zvezi s tem je treba spomniti, da se lahko posamezniki v vseh primerih, ko se določbe direktive z vidika vsebine izkažejo za nepogojne in dovolj natančne, nanje sklicujejo pred nacionalnimi sodišči zoper državo, če ta v predpisanem roku direktive ni prenesla v nacionalno pravo ali če je ni prenesla pravilno (glej zlasti sodbo GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 29).

49 Določba prava Unije je brezpogojna, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali učinki niso odvisni od nobenega akta institucij Unije ali držav članic (glej zlasti sodbo GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 30).

50 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 112 sklepnih predlogov, je treba pogoj iz člena 4(4) Šeste direktive, v skladu s katerim morajo za ustanovitev skupine za namene DDV obstajati tesne finančne, gospodarske in organizacijske povezave med zadevnimi osebami, natančno opredeliti na nacionalni ravni. Zato se ta člen v delu, v katerem vključuje uporabo nacionalnih določb o določitvi konkretnega obsega teh vezi, uporablja pogojno.

51 Zato člen 4(4) Šeste direktive ne izpolnjuje vseh zahtevanih pogojev za neposredni učinek.

52 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da ni mogoče šteti, da ima člen 4(4) Šeste direktive neposredni učinek, na podlagi katerega bi lahko davčni zavezanci uveljavljali ugodnosti proti svoji državi članici v primeru, ko zakonodaja zadnjenavedene ne bi bila skladna s to določbo in je ne bi bilo mogoče razlagati v skladu z njo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Člen 17(2) in (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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006, je treba razlagati tako, da:**

   — **je treba stroške v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki sodeluje pri njihovem upravljanju in v ta namen opravlja gospodarsko dejavnost, šteti za del njenih splošnih stroškov in davek na dodano vrednost, obračunan pri teh stroških, je načeloma predmet odbitka v celoti, razen če bi bile vstopne gospodarske transakcije oproščene plačila davka na dodano vrednost na podlagi Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/69, v tem primeru pa bi pravica do odbitka temeljila le na metodah iz člena 17(5) te direktive;**

   — **je treba šteti, da so stroški v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki sodeluje pri upravljanju, le nekaterih izmed njih in ki v zvezi z drugimi, nasprotno, ne opravlja gospodarske dejavnosti, le delno njeni splošni stroški, tako da je davek na dodano vrednost, obračunan pri teh stroških, le delno predmet odbitka v primerjavi s tistimi, ki se nanašajo na gospodarsko dejavnosti, v skladu z merili razdelitve, kot jih opredeljujejo države članice, ki morajo pri izvajanju te pristojnosti – kar mora preveriti nacionalno sodišče – upoštevati cilj in sistematiko Šeste direktive in na tej podlagi predvideti način izračuna, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo gospodarski in negospodarski dejavnosti.**

2. **Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/69, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi nacionalna ureditev možnost ustanovitve skupine oseb za namene davka na dodano vrednost, ki jo je mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca, kot je določena v navedeni določbi, pridržala samo subjektom, ki imajo status pravne osebe in so podrejeno povezani z nosilko te integrirane skupine, razen če bi ti zahtevi pomenili ukrepa, ki sta potrebna in ustrezna za uresničevanje takih ciljev, ki se nanašajo na preprečevanje zlorab ali na boj proti goljufijam in davčnim izogibanjem, kar mora preveriti nacionalno sodišče.**

3. **Ni mogoče šteti, da ima člen 4(4) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/69, neposredni učinek, na podlagi katerega bi lahko davčni zavezanci uveljavljali ugodnosti proti svoji državi članici v primeru, ko zakonodaja zadnjenavedene ne bi bila skladna s to določbo in je ne bi bilo mogoče razlagati v skladu z njo.**

Podpisi