

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

12. rujna 2013.(*)

„Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članci 17. i 19. – Odbitak pretporeza – Korištenje robe i usluga kako za oporezovane transakcije tako i za transakcije izuzete od poreza – Udio za odbitak – Izražun udjela – Podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama i u trećim državama – Neuzimanje u obzir njihovog prometa“

U predmetu C-388/11,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je odlukom od 11. srpnja 2011. podnio Conseil d'État (Francuska), a koju je Sud zaprimio 22. srpnja 2011., u postupku

Le Crédit Lyonnais

protiv

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J.-J. Kasel (izvjestitelj) i M. Berger, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 27. rujna 2012.,

uzimajući u obzir podnesena očitovanja:

- za Le Crédit Lyonnais, C. Aldebert, E. Ashworth i C. Reinbold, odvjetnici,
- za francusku vladu, G. de Bergues i S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za ciparsku vladu, E. Symeonidou, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Seeboruth i A. Robinson, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Hill, *barrister*,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši prijedlog odluke nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. veljače 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 17. stavaka 2., 3. i 5., kao i

članak 19. stavka 1. Šeste direktive Vijeća broj 77/388/EEZ, od 17. svibnja 1977., o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1, u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2. Zahtjev je podnesen u okviru spora između Le Crédit Lyonnais (u daljnjem tekstu: LCL), kreditne institucije s registriranim sjedištem u Francuskoj, i države Francuske o izražavanju udjela za odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se primjenjivao na LCL u razdoblju od 1. siječnja 1988. do 31. prosinca 1990.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 2. Šeste direktive glasi:

[„PDV-u podliježu:

1. isporuka robe i obavljanje usluga u tuzemstvu, koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“] (nesl. prij.)

4. Članak 4. stavci 1. i 2. ove Direktive glase:

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

2. Gospodarske aktivnosti iz stavka 1. su sve aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja pruža usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i aktivnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom aktivnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.“] (nesl. prij.)

5. Članak 9. stavak 1. spomenute Direktive glasi kako slijedi:

[„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište gospodarske aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga ili, u odsutnosti takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog prebivališta ili njegovog uobičajenog boravišta.“] (nesl. prij.)

6. Članak 13. slovo B Šeste direktive glasi:

[„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice izuzimaju od PDV-a, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže navedenih izuzeća, te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

[...]“]

d) sljedeće transakcije:

1. odobravanje i ugovaranje kredita i upravljanje kreditima od strane osobe koja ih odobrava;

2. ugovaranje ili bilo koju drugu vrstu poslovanja s kreditnim garancijama ili drugim osiguranjima i jamstvima kao i upravljanje kreditnim garancijama od strane osobe koja odobrava

kredit;

3. transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, potraživanja, čekove i druge trgovačke papire, ali isključujući naplatu potraživanja;

4. transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja, s iznimkom kolekcionarskih kovanica i novčanica; takvim kolekcionarskim predmetima smatraju se kovanice od zlata, srebra ili drugog metala kao i novčanice koje se obično ne koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja ili kovanice od numizmatičkog značaja;

5. transakcije, uključujući ugovaranje, ali ne i upravljanje ili pohranu, dionicama, udjelima u društvima ili udruženjima, obveznicama i ostalim vrijednosnim papirima, isključujući:

- dokumente kojima se utvrđuje vlasništvo nad robom,
- prava ili vrijednosne papire iz članka 5. stavka 3.;

6. upravljanje posebnim investicijskim fondovima, koje su kao takve odredile države članice;

[...]” (nesl. prij.)

7. članak 17. ove Direktive glasi:

„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 PDV-a koji je dužan platiti iznos:

- a) PDV-a koji duguje ili koji je već plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;
- b) PDV-a koji duguje ili koji je već plaćen vezano uz uvoz robe;
- c) PDV-a koji duguje u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) i člankom 6. stavkom 3.

3. Države članice priznaju svakom poreznom obvezniku pravo na odbitak ili naknadu PDV-a iz stavka 2. ako se roba i usluge koriste u svrhe:

- a) transakcija u vezi s gospodarskom aktivnošću iz članka 4. stavka 2., koje se provode u inozemstvu, u pogledu kojih bi PDV bilo dopušteno odbiti da su bile provedene u tuzemstvu;
- b) transakcija izuzetih od PDV-a u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (i), člankom 15. i člankom 16. stavkom 1. slovima B, C i D i stavkom 2.;
- c) transakcije koje su izuzete od PDV-a u skladu s člankom 13. slovom B točkom (a) i točkom (d) pod 1 do 5, ako kupac ima poslovni nastan izvan Zajednice ili ako se te transakcije izravno odnose na robu koja je namijenjena izvozu u državu izvan Zajednice.

[...]

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 se može pripisati prvim transakcijama.

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

Države članice međutim mogu:

- a) dopustiti da porezni obveznik utvrdi udio za svaki sektor svoje aktivnosti ako za svaki sektor aktivnosti zasebno vodi knjigovodstvo;
- b) zahtijevati da porezni obveznik utvrdi udio za svaki sektor svoje aktivnosti i za svaki sektor aktivnosti zasebno vodi knjigovodstvo;
- c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga;
- 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) odrediti ga nepostojećim, ako je PDV za koji porezni obveznik nema pravo odbitka neznatan.

[...]” (nesl. prij.)

8. Članak 19. stavci 1. i 2. Šeste direktive glase:

[„1. Udio za odbitak predviđen člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

- u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a sukladno članku 17. stavcima 2. i 3.,
- u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije kod kojih ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Države članice mogu u nazivnik uključiti i iznos subvencija osim onih navedenih u članku 11. slovu A stavku 1. točki (a).

Udio za odbitak utvrđuje se kao postotak na godišnjoj razini te se zaokružuje na brojku koja ne prelazi sljedeći cijeli broj.

2. Odstupajući od stavka 1. pri izražavanju udjela za odbitak, isključuje se iznos prometa koji se odnosi na isporuku kapitalnih dobara koja porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja. Isključuje se i iznos prometa koji se odnosi na sporedne transakcije s nekretninama i financijske transakcije ili na transakcije iz članka 13. slova B točke (d), ako je riječ o sporednim transakcijama. Ako države članice koriste mogućnost iz članka 20. stavka 5., da ne zahtijevaju ispravak u odnosu na kapitalna dobra, one u izražavanju udjela za odbitak mogu uključiti i otuđivanje kapitalnih dobara.” (nesl. prij.)

Francusko pravo

9. Članak 271. Code général des impôts, (Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: CGI), u verziji primjenjivoj u vrijeme glavnog postupka glasio je:

[„4. Pravo na odbitak postoji, pod istim uvjetima kao da podliježu obvezi plaćanja PDV-a, za:
[...]

b) bankarske i financijske usluge, koje su na temelju odredaba alineja od a do e od 1^o članka 261 C izuzete od PDV-a, kada su pružene osobama koje imaju prebivalište ili poslovni nastan izvan Europske ekonomske zajednice ili ako se odnose na izvoz robe u zemlje koje nisu države članice Zajednice.“]

10 U članku 212. priloga II CGI-ja stoji:

„Porezni obveznici koji ne obavljaju isključivo transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak pretporeza, ovlašteni su odbiti dio PDV-a obračunatog za robu koja predstavlja dugotrajnu imovinu, koji je jednak iznosu koji se dobije množenjem iznosa tog poreza s omjerom godišnjeg iznosa prihoda ostvarenih transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak pretporeza i godišnjeg iznosa prihoda ostvarenog ukupno obavljenim transakcijama [...]“]

11 Članak 213. priloga II CGI-ja glasio je:

[„Ako porezni obveznik ima više sektora aktivnosti, na koje se u pogledu PDV-a ne primijenjuju iste odredbe, mora za svaki sektor imati zaseban račun radi ostvarivanja prava na odbitak.

Svaka zgrada ili skupina zgrada ili dio zgrade, koja se sastoji od socijalnih stanova za najam i iznajmljivanje kojih, na temelju zadnje alineje od c od 1 od 7^o članka 257. CGI-ja, samo po sebi podliježe oporezivanju predstavlja poseban sektor aktivnosti.

Iznos poreza koji se može odbiti u odnosu na dobra koja pripadaju različitim sektorima utvrđuje se primjenom omjera iz članka 212.“]

12 Članak 219. priloga II CGI-ja glasio je kako slijedi:

[„Porezni obveznici koji ne obavljaju isključivo transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak ovlašteni su odbiti PDV obračunan na tu istu robu i usluge uz sljedeća ograničenja:

a. ako roba i usluge pridonose isključivo ostvarenju transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak, obračunani porez može se odbiti;

b. ako pridonose isključivo ostvarenju transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak, obračunani porez ne može se odbiti;

c. dio na njih obračunanog poreza može se odbiti kada njihovo korištenje istovremeno dovodi do realizacije transakcija od kojih kod nekih postoji, a kod drugih ne postoji pravo na odbitak. Taj dio utvrđuje se prema uvjetima iz članaka 212. do 214.“]

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 LCL je banka sa sjedištem u Francuskoj koja ima podružnice u državama članicama Europske unije i u trećim državama.

14 Nakon kontrole knjigovodstva LCL-a, koja je provedena za razdoblje od 1. siječnja 1988. do 31. prosinca 1989., i dviju obavijesti o utvrđivanju poreza porezna uprava zatražila je od LCL-a podmirivanje dugovanja s osnove PDV-a za navedeno razdoblje. Dugovi su nastali zbog toga što je porezna uprava, protivno onome što je LCL naveo u svojim poreznim prijavama, odbila uzeti u obzir iznos kamata na zajmove koje je sjedište LCL-a odobrilo svojim podružnicama s poslovnim

nastanom izvan Francuske, u brojniku i nazivniku udjela za odbitak, propisanog za PDV člankom 212. priloga II CGI-ja.

15 Dana 20. srpnja 1994. LCL je podnio prvi prigovor protiv navedenih dugovanja, tvrdeći da je iznos predmetnih kamata mogao biti uzet u obzir pri izračunu udjela za odbitak PDV-a. LCL je 31. prosinca 1996. podnio drugi prigovor, kojim traži povrat iznosa za koje smatra da ih je preplatio u navedenim razdobljima, kao i iznosa koje je platio 1990. i 1991. za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 1990., tvrdeći da bi prihode od transakcija koje njene podružnice ostvaruju poslujući s trećima, ako iznos kamata koje je sjedište banke ispostavilo svojim podružnicama nije mogao biti uzet u obzir zato što sjedište LCL-a sa svojim podružnicama u inozemstvu čini jednu cjelinu, trebalo smatrati njenim vlastitim prihodima i da bi trebali biti uzeti u obzir prilikom izračuna udjela za odbitak koji je na nju bio primijenjen.

16 Budući da je porezna uprava odbila podnesene prigovore, LCL je podnio tužbu Tribunal administratif de Paris. Presudom od 5. listopada 2004. taj je sud odbio tužbeni zahtjev. Kako je žalba koju je LCL podnio protiv navedene odluke također odbijena, LCL je podnio žalbu u kasacijskom postupku Conseil d'État.

17 U prilog svojoj žalbi LCL ističe da je, što se tiče PDV-a, pri utvrđenju udjela za odbitak troškova svog sjedišta potrebno uzeti u obzir prihode njenih podružnica koje se nalaze u drugim državama članicama Unije, kao i u trećim državama, jer se u skladu s presudom od 23. ožujka 2006. FCE Bank (C-210/04, *Recueil*, str. I-2803.), njene podružnice zajedno sa sjedištem, što se tiče njihovih međusobnih odnosa, trebaju smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom.

18 LCL tvrdi da je Cour administrative d'appel de Paris primijenio tumačenje koje nije u skladu s načelom Zajednice o neutralnosti zajedničkog sustava PDV-a time što je, s jedne strane, utvrdio da su podružnice s poslovnim nastanom u državi članici Unije same za sebe obveznici PDV-a i da pri utvrđivanju vlastitog udjela odbitka uzimaju u obzir navedene prihode, tako da ti prihodi ne mogu iznova biti osnova prava na odbitak u korist sjedišta, te time što je, s druge strane, utvrdio da podružnice s poslovnim nastanom izvan Unije, koje mogu ili ne biti obveznici PDV-a ili na koje se mogu primjenjivati neka druga pravila, predstavljaju „zasebne sektore aktivnosti“ u pogledu ostvarivanja prava na odbitak.

19 U tim okolnostima, Conseil d'État odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Uzimajući u obzir pravila o području primjene PDV-a, može li se članak 19. stavke 2. i 5. i članak 19. Šeste direktive [...] tumačiti u smislu da za izračun tim odredbama utvrđenog udjela odbitka sjedište društva s poslovnim nastanom u državi članici mora uzeti u obzir prihode svih svojih podružnica s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i da, shodno tome, njegove podružnice moraju uzeti u obzir ukupne prihode koje društvo ostvaruje i koji ulaze u područje primjene PDV-a?

2) Mora li se to isto rješenje primijeniti i na podružnice s poslovnim nastanom izvan Europske unije, osobito s obzirom na pravo na odbitak iz članka 17. stavka 3. točka (a) i (c) kad je riječ o bankarskim i financijskim transakcijama iz članka 13. slova B točke (d) pod 1 do 5, koje su izvršene u korist korisnika usluga s poslovnim nastanom izvan Unije?

3) Može li se odgovor na prva dva pitanja razlikovati od jedne države članice do druge, a s obzirom na mogućnosti iz članka 17. stavka 5. zadnjeg podstavka, posebice u odnosu na osnivanje zasebnih sektora aktivnosti?

4) Ukoliko je odgovor na jedno od dva prvopostavljena pitanja potvrđan, treba li se, s jedne

strane, primjena takvog udjela ograničiti na izražun prava na odbitak PDV-a koji je obračunan na troškove koje je sjedište društva snosilo u korist inozemnih podružnica i [...], s druge strane, trebaju li se prihodi ostvareni u inozemstvu uzeti u obzir prema pravilima koja se primjenjuju u državi u kojoj se nalazi podružnica ili prema pravilima koja se primjenjuju u državi u kojoj se nalazi sjedište?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

20 Najprije treba podsjetiti da je Sud prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru člankom 267. UFEU-a propisane suradnje s nacionalnim sudovima, ovlašten dati nacionalnom sudu koristan odgovor na temelju kojega će sudac koji je uputio zahtjev moći odlučiti o sporu koji je pred njim pokrenut. U tom smislu, Sud može prema potrebi preformulirati pitanje koje mu je postavljeno (vidjeti, među ostalim, presudu FCE Bank, gore navedenu, točka 21.).

21 U tom pogledu, potrebno je naglasiti da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi saznati na koji način treba utvrditi, s jedne strane, udio za odbitak PDV-a sjedišta društva s poslovnim nastanom u Francuskoj i, s druge strane, udio za odbitak podružnica tog društva s poslovnim nastanom izvan te države članice. Ako se, međutim, glavni postupak odnosi samo na utvrđenje udjela za odbitak primjenjivog na sjedište društva poreznog obveznika, nije svrhovito odlučivati do u pojedinosti o izražunu udjela za odbitak primjenjiv na podružnice tog društva s poslovnim nastanom izvan te države.

22 Prema tome, prvo pitanje treba razumjeti na način da se njime u bitnome traži odgovor na pitanje trebaju li se članak 17. stavci 2. i 5. kao i članak 19. stavak 1. Šeste direktive tumačiti u smislu da društvo, čije se sjedište nalazi u državi članici, može za utvrđenje na društvo primjenjivog udjela za odbitak PDV-a uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

23 Kako bi se odgovorilo na ovo pitanje, treba podsjetiti da pri utvrđivanju dosega pojedine odredbe prava Unije treba istovremeno uzeti u obzir njen doslovni tekst, njen kontekst i njene ciljeve (vidjeti među ostalim presudu od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, *Recueil*, str. I-10567., točka 23. i navedenu sudsku praksu).

24 U tom je pogledu potrebno utvrditi da doslovni tekst članka 17. stavaka 2. i 5. kao i članka 19. stavka 1. Šeste direktive sam po sebi ne dopušta zaključak prema kojem trgovačko društvo čije se sjedište nalazi u jednoj državi članici može pri utvrđivanju udjela za odbitak PDV-a primjenjivog na to trgovačko društvo uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

25 Što se tiče konteksta ovih odredaba i njihovih ciljeva, važno je podsjetiti da se članci 17. i 19. Šeste direktive nalaze u glavi XI. koja se odnosi na sustav odbitka.

26 Pravo na odbitak iz članka 17. i narednih članaka Šeste direktive sastavni je dio mehanizma PDV-a i u načelu se ne može ograničiti (presuda od 6. listopada 2005., Komisija protiv Francuske, C-243/03, *Recueil*, str. I-8411., točka 28. i navedena sudska praksa, te presuda od 18. prosinca 2008., Royal Bank of Scotland, C-488/07, *Recueil*, str. I-10409., točka 14.).

27 Svrha sustava odbitaka sastoji se u tome da se poduzetnika u cijelosti oslobodi tereta PDV-a koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga jamči potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti, načelno, same podliježu

obvezi plaćanja PDV-a (vidjeti gore navedenu presudu Royal Bank of Scotland, točku 15. i navedenu sudsku praksu).

28 Članak 17. stavak 5. Šeste direktive posebice ustanovljuje sustav koji se primjenjuje na pravo na odbitak PDV-a kad se odnosi na 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 u kojima ne postoji pravo na odbitak". U tom slučaju, a u skladu s člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom Šeste direktive, odbija se samo onaj dio PDV-a koji se može pripisati prvim oporezovanim transakcijama (gore navedena presuda Royal Bank of Scotland, točka 17.).

29 Na temelju članka 17. stavka 5. drugog podstavka Šeste direktive pravo na odbitak izražunava se prema udjelu koji se utvrđuje u skladu s člankom 19. iste Direktive (gore navedena presuda Royal Bank of Scotland, točka 18.).

30 S obzirom na to da izražun udjela za odbitak predstavlja sastavni element sustava odbitaka, potrebno je utvrditi da modaliteti provedbe izražuna zajedno s navedenim sustavom odbitaka pripadaju u djelokrug nacionalnog zakonodavstva o PDV-u, s kojim određena aktivnost ili transakcija mora biti povezana glede oporezivanja.

31 Porezne vlasti svake države članice ovlaštene su odrediti metodu utvrđivanja prava na odbitak, jer ih članak 17. stavak 5. treći podstavak Šeste direktive ovlašćuje da predvide uspostavljanje zasebnog udjela za svaki sektor aktivnosti ili odbitka na temelju upotrebe cjeline ili jednog dijela robe i usluga za određenu aktivnost ili da, pod određenim uvjetima, čak predvide isključenje prava na odbitak (u tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Royal Bank of Scotland, točku 19.).

32 Utvrđenje iz točke 31. ove presude potvrđuje uostalom i činjenica da se način povrata PDV-a, bilo putem odbitka bilo putem naknade, određuje isključivo prema mjestu poslovnog nastana poreznog obveznika (u tom smislu vidjeti presudu od 16. srpnja 2009., Komisija protiv Italije, C-244/08, točke 25. i 33.).

33 Osim toga, valja pojasniti da se pojam „mjesto poslovnog nastana“ ne odnosi isključivo na sjedište poreznog obveznika, nego i na stalne poslovne jedinice u smislu Šeste direktive koje on može imati u drugim državama članicama. Za trgovačko društvo koje ima sjedište u jednoj državi članici i koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici treba se dakle, zbog te činjenice, a vezano za aktivnosti izvršene u drugoj državi članici, smatrati da ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici pa ono više ne može zahtijevati povrat u toj državi plaćenog PDV-a u smislu Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u tuzemstvu (SL L 331, str. 11.) i Trinaeste direktive Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (SL L 326, str. 40.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 6.). Na toj je stalnoj poslovnoj jedinici da od poreznih vlasti te države zatraži odbitak PDV-a koji se odnosi na tamo provedene nabave (u tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Komisija protiv Italije, točke 33. i 35.).

34 Budući da je Sud utvrdio da stalna poslovna jedinica, u smislu Šeste direktive, koja se nalazi u jednoj državi članici i glavno sjedište društva koje se nalazi u drugoj državi članici (ine jedinstvenog i istog poreznog obveznika PDV-a (gore navedena presuda Komisija protiv Italije, točka 38.), iz toga proizlazi da se na jedinstvenog poreznog obveznika, pored sustava koji se primjenjuje u državi u kojoj on ima sjedište, primjenjuju i nacionalni sustavi odbitaka svih onih država članica u kojima on ima stalne poslovne jedinice.

35 Budući da modaliteti izražavanja udjela predstavljaju temeljni element sustava odbitaka, ne može se, a da se ozbiljno ne dovede u pitanje kako racionalna raspodjela područja primjene nacionalnih zakonodavstava u području PDV-a tako i sama namjena navedenog udjela, pri izražavanju udjela koji se primjenjuje na glavno sjedište društva poreznog obveznika s poslovnim nastanom u jednoj državi članici, uzeti u obzir promet koji su ostvarile sve stalne poslovne jedinice koje taj porezni obveznik ima u drugim državama članicama.

36 Ovakvo tumačenje članka 17. stavaka 2. i 5. kao i članka 19. stavka 1. Šeste direktive je, osim toga, u skladu sa svrhom ovih odredaba.

37 Naime, kada je riječ o načelu neutralnosti PDV-a koji sustav odbitaka mora primjenjivati, valja utvrditi da, kao što je to iznio i nezavisni odvjetnik u točkama 67. do 69. svog prijedloga odluke, nije dokazano da bi čin dopuštanja jednom poreznom obvezniku da izražava udio za odbitak primjenjiv na njegovo sjedište koje se nalazi u određenoj državi članici uz uzimanje u obzir prometa koji su ostvarile njegove stalne poslovne jedinice osnovane u drugim državama članicama osigurao, u svakom slučaju, bolje poštivanje spomenutog načela nego u slučaju sustava koji predviđa da porezni obveznik mora u svakoj državi članici u kojoj se može smatrati da ima stalnu poslovnu jedinicu u smislu Šeste direktive utvrditi zaseban udio za odbitak.

38 Nadalje, kao što je ispravno istaknula Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske, takav način utvrđivanja udjela za odbitak koji bi bio primjenjiv na sjedište poreznog obveznika imao bi za posljedicu povećanje udjela PDV-a koje navedeno sjedište može odbiti u odnosu na sve nabave koje je taj porezni obveznik proveo u državi članici u kojoj ima sjedište, iako dio tih nabava nema nikakve veze s aktivnostima stalnih poslovnih jedinica izvan te države. Na taj bi način mogla biti pogrešno utvrđena i visina primjenjivog udjela za odbitak.

39 Napokon, takav način uspostavljanja udjela za odbitak može negativno utjecati na učinkovitost članka 5. stavka 7. točke (a) i članka 6. stavka 3. Šeste direktive koji državama članicama daju određeno diskrecijsko pravo ublažavajući istovremeno ukinu njihova izbora u području fiskalne politike.

40 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na prvo pitanje treba odgovoriti tako da članak 17. stavke 2. i 5. kao i članak 19. stavak 1. Šeste direktive treba tumačiti u smislu da trgovačko društvo čije se sjedište nalazi u jednoj državi članici pri utvrđivanju udjela za odbitak PDV-a koji se na to društvo primjenjuje ne može uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

Drugo pitanje

41 Drugim prethodnim pitanjem sud koji ga je postavio u bitnome pita može li, uzimajući u obzir članak 17. stavak 3. točke (a) i (c) Šeste direktive, trgovačko društvo sa sjedištem u državi članici pri utvrđivanju udjela za odbitak PDV-a koji se na njega primjenjuje uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u trećim državama.

42 U tom pogledu, valja podsjetiti, kao što i proizlazi iz točaka 30. do 33. ove presude, da se

sustav odbitaka temelji na načelu teritorijaliteta primjenjivih nacionalnih odredaba i da se, ako porezni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu u državi različitom od one u kojoj ima sjedište, smatra da su gospodarske aktivnosti koje obavlja u toj državi, u svrhu primjene odredaba Šeste direktive, obavljene iz te stalne poslovne jedinice.

43 Međutim, valja utvrditi da ni u preambuli Šeste direktive niti u njenim odredbama ne postoji nijedan pokazatelj koji bi doveo do zaključka da bi okolnost da porezni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu izvan Unije bila od utjecaja na sustav odbitaka koji se primjenjuje na navedenog poreznog obveznika u državi članici u kojoj se nalazi njegovo sjedište.

44 Iz toga slijedi, kao što je u točki 81. svog prijedloga odluke utvrdio i nezavisni odvjetnik, da se u situaciji kakva je u glavnoj stvari ne može opravdano tvrditi da se za isporuke usluga koje stalne poslovne jedinice s poslovnim nastanom izvan Unije pružaju korisnicima usluga s poslovnim nastanom također u trećim državama treba smatrati da ih je izvršilo samo sjedište.

45 To utvrđenje ne dovodi se u pitanje argumentom, prema kojem trgovačko društvo sa sjedištem u državi članici koje ima podružnicu u nekoj trećoj državi mora zbog PDV-a biti podvrgnuto istom poreznom tretmanu kao i trgovačko društvo koje također ima poslovni nastan u državi članici i koje pruža iste usluge, ali nema podružnicu u navedenoj trećoj zemlji ili u toj zemlji stoga ima društvo-kć. Naime, ove različite mogućnosti odražavaju situacije koje se očitito razlikuju jedna od druge pa ih se stoga ne može porezno tretirati na isti način.

46 U tom pogledu, valja dodati da su porezni obveznici općenito slobodni u izboru organizacijskih struktura i transakcijskih modaliteta za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničavanju njihovog poreznog opterećenja (presuda od 22. prosinca 2010., *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, *Recueil*, str. I-13805., točka 53.).

47 Poduzetnikov izbor između transakcija izuzetih od poreza i oporezovanih transakcija može se temeljiti na ukupnosti elemenata, a osobito na razmatranjima porezne naravi koja su povezana s objektivnim sustavom PDV-a (vidjeti presudu od 9. listopada 2001., *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, *Recueil*, str. I-7257., točka 33.).

48 Uostalom, kao što i proizlazi iz sudske prakse Suda, ako porezni obveznik može birati između različitih transakcija, on ima pravo svoju aktivnost strukturirati na način da ograniči svoj porezni dug (vidjeti, osobito, presudu od 21. veljače 2006., *Halifax i dr.*, C-255/02, *Recueil*, str. I-1609., točku 73., kao i gore navedenu *RBS Deutschland Holdings*, točku 54.).

49 Prema tome, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavak 3. točke (a) i (c) kao i članak 19. stavak 1. Šeste direktive treba tumačiti u smislu da trgovačko društvo čije se sjedište nalazi u državi članici pri utvrđivanju udjela za odbitak PDV-a koji se na to društvo primjenjuje ne može uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u trećim državama.

Treće pitanje

50 Trećim prethodnim pitanjem, sud koji ga je postavio, u bitnome pita mora li se članak 17. stavak 5. treći podstavak Šeste direktive tumačiti u smislu da dopušta državi članici donošenje pravila o izračunu udjela za odbitak prema sektorima aktivnosti trgovačkog društva kao poreznog obveznika, čime bi se to društvo ovlastilo da uzme u obzir promet koji je ostvarila njegova podružnica s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ili u trećoj zemlji.

51 Kako bi se dao odgovor na to pitanje, treba podsjetiti da iz teksta članka 17. stavka 5. u vezi s člankom 19. stavkom 1. Šeste direktive proizlazi da se potonja odredba odnosi samo na udio za

odbitak iz članka 17. stavka 5. prvog podstavka, i da time određuje detaljno pravilo o izražunu udjela samo za udio iz prve od ovih dviju odredaba, a time posljedično i za odbitak koji se ima izvršiti primjenom članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (d) navedene Direktive (u tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Royal Bank of Scotland, točku 22., i presudu od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt, C-511/10, točku 21.).

52 Sud je također utvrdio da je u nedostatku naznaka u Šestoju direktivi na državama članicama da ustanove, u granicama poštivanja prava Unije i načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a, metode i pravila kojima se uređuje izražun udjela odbitka pretporeza. Pri izvršavanju te ovlasti spomenute države moraju uzimati u obzir svrhu i strukturu ove Direktive (vidjeti među ostalim gore navedenu presudu BLC Baumarkt, točku 22. i navedenu sudsku praksu).

53 Međutim, valjda utvrditi da se pojam „sektora aktivnosti“ iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive ne može tumačiti kao da se odnosi na zemljopisna područja.

54 Naime, kao što i proizlazi iz članka 4. stavaka 1. i 2. Šeste direktive, pojam „aktivnosti“ se u kontekstu Šeste direktive odnosi na različite vrste gospodarskih aktivnosti kao što su aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koja pružaju usluge.

55 Iz toga proizlazi da, na temelju odredaba članka 17. stavka 5. trećeg podstavka, država članica ne može dopustiti poreznom obvezniku koji ima poslovni nastan na njenom državnom području da pri utvrđivanju udjela za odbitak koji se primjenjuje na neki sektor njegove gospodarske aktivnosti uzme u obzir promet koji je ostvarila stalna poslovna jedinica s poslovnim nastanom izvan te države.

56 Prema tome, na treće pitanje treba odgovoriti tako da članak 17. stavak 5. treći podstavak Šeste direktive treba tumačiti u smislu da on ne dopušta državi članici donošenje pravila o izražunu udjela za odbitak prema sektorima aktivnosti trgovačkog društva kao poreznog obveznika kojim bi se to društvo ovlastilo da uzme u obzir promet koji je ostvarila njegova podružnica s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ili u trećoj državi.

Četvrto pitanje

57 Uzimajući u obzir odgovore na prva dva pitanja, nije potrebno odgovoriti na četvrto pitanje.

Troškovi

58 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 navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. Članak 17. stavci 2. i 5. kao i članak 19. stavak 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, moraju se tumačiti u smislu da za utvrđivanje udjela za odbitak PDV-a koji se na njega primjenjuje trgovačko društvo čije se sjedište nalazi u jednoj državi članici ne može uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

2. Članak 17. stavak 3. točke (a) i (c) kao i članak 19. stavak 1. Šeste direktive 77/388/EEZ moraju se tumačiti u smislu da za utvrđivanje udjela za odbitak poreza na dodanu vrijednost koji se na njega primjenjuje trgovačko društvo sa sjedištem u jednoj državi članici ne može uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u trećim državama.

3. Članak 17. stavak 5. treći podstavak Šeste direktive 77/388/EEZ mora se tumačiti u smislu da ne dopušta državi članici da donese pravilo o izračunu udjela za odbitak prema sektorima aktivnosti trgovačkog društva kao poreznog obveznika kojim bi se to društvo ovlastilo da uzme u obzir promet koji je ostvarila podružnica s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ili u trećoj državi.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski.