

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

10. srpnja 2014. (*)

„Oporezivanje – PDV – Direktiva 77/388/EEZ – članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) – članak 19. – Odbitak pretporeza – Poslovi leasinga – Roba i usluge s mješovitom upotrebom – Pravilo za utvrđivanje pripadajućeg iznosa odbitka PDV-a – Iznimke – Pretpostavke“

U predmetu C-183/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), odlukom od 16. siječnja 2013., koju je Sud zaprimio 12. travnja 2013., u postupku

Fazenda Pública

protiv

Banco Mais SA,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, potpredsjednik Suda u svojstvu suca četvrtog vijeća, M. Safjan, J. Malenovský (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. ožujka 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Laires, u svojstvu agenata,
- za finsku vladu, J. Heliskoski, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Beeko i V. Kaye, u svojstvu agenata, uz asistenciju O. Thomasa i R. Hilla, *barristers*,
- za Europsku komisiju, M. Afonso i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet u zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje

(SL L 145, str. 1., kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., SL L 102, str. 18., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2. Zahtjev je upućen u sporu između Fazenda Pública (Državne riznice) i leasing društva Banco Mais SA (u daljnjem tekstu: Banco Mais) u vezi s pravilom za izračun koje se mora primijeniti radi utvrđivanja prava na odbitak dugovanog ili plaćenog poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) prilikom stjecanja robe i usluga koji se istodobno upotrebljavaju za izvršenje transakcija koje daju pravo na odbitak kao i transakcija koje ne daju pravo na odbitak (u daljnjem tekstu: roba i usluge s mješovitom upotrebom).

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Člankom 17. Šeste direktive, pod naslovom „Nastanak i opseg prava na odbitak“, u stavcima 2. i 5. propisano je:

„2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ovlašten je od PDV-a koji je dužan platiti odbiti:

(a) [PDV] koji duguje ili koji je platio u tuzemstvu za isporuku robe ili usluga koju je za njega izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. koje daju pravo na odbitak tako i u transakcijama koje ne daju pravo na odbitak odbija se samo udio [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.

Međutim, države članice mogu također:

(a) dopustiti da porezni obveznik odredi udio 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]

4. Člankom 19. stavkom 1. Šeste direktive, pod naslovom „Izračun udjela za odbitak“, određeno je:

„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 koje daju pravo na odbitak sukladno ?lanku 17. stavcima 2. i 3.,
- u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez [PDV?a], koji se odnosi na transakcije uklju?ene u brojnik i transakcije koje ne daju pravo na odbitak. Države ?lanice mogu u nazivnik uklju?iti i iznos subvencija osim onih navedenih u ?lanku 11. slovu A stavku 1. to?ki (a).

Udio za odbitak odre?uje se na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na brojku koja ne prelazi sljede?i cijeli broj.“ [neslužbeni prijevod]

Portugalsko pravo

5 ?lanak 23. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), u verziji mjerodavnoj za fiskalnu godinu 2004. (u daljnjem tekstu: CIVA), propisuje:

„1. Ako porezni obveznik u obavljanju svoje djelatnosti obavlja isporuke robe ili usluga od kojih jedan dio ne daje pravo na odbitak, porez pla?en prilikom kupnje odbija se samo u postotku koji odgovara godišnjem iznosu transakcija koje daju pravo na odbitak.

2. Iznimno od odredaba prethodnog stavka, porezni obveznik može provesti odbitak na temelju stvarne upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela, pod uvjetom da o tome prethodno obavijesti glavnu direkciju porezne uprave, bez u?inka na mogućnost porezne uprave da poreznom obvezniku odredi posebne uvjete ili da obustavi taj postupak u slu?aju bitnih odstupanja u oporezivanju.

3. Porezna uprava može zahtijevati da porezni obveznik postupi sukladno prethodnom stavku:

- a) ako porezni obveznik obavlja razli?ite gospodarske djelatnosti;
- b) ako primjena postupka iz stavka 1. dovodi do bitnih odstupanja u oporezivanju.

4. Postotak posebnog odbitka iz stavka 1. odre?uje se razlomkom koji u brojniku obuhva?a godišnji iznos svih isporuka robe i usluga koje daju pravo na odbitak, bez poreza, sukladno ?lanku 19. i ?lanku 20. stavku 1., a u nazivniku godišnji iznos svih transakcija koje je izvršio porezni obveznik, bez poreza, uklju?uju?i transakcije oslobo?ene poreza ili izvan područja primjene poreza, a posebice neoporezive subvencije, osim subvencija za opremu.

5. Me?utim, u prethodno navedeni izra?un ne ulaze isporuke nepokretne imovine koja je bila korištena za djelatnost poduze?a kao i transakcije s nekretninama ili financijske transakcije koje imaju akcesorni karakter u odnosu na djelatnost koju obavlja porezni obveznik.

[...]

Glavni postupak i prethodno pitanje

6 Banco Mais je banka koja obavlja djelatnosti leasinga za automobilske sektor te druge financijske djelatnosti.

7 Iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da Banco Mais u obavljanju navedenih djelatnosti ostvaruje transakcije koje daju pravo na odbitak kao i transakcije koje ne daju pravo na odbitak. U tom se slučaju Banco Mais koristi robom i uslugama isključivo namijenjenima jednoj ili drugoj kategoriji transakcija te robom i uslugama s mješovitom upotrebom za čije stjecanje banka mora platiti PDV.

8 U fiskalnoj godini 2004. Banco Mais je u cijelosti odbio PDV koji je platio prilikom stjecanja robe i usluga kojima se koristio isključivo radi izvršenja transakcija koje daju pravo na odbitak, u koje su ulazile i nabave vozila za potrebe djelatnosti leasinga koju ta banka obavlja.

9 Što se tiče robe i usluga s mješovitom upotrebom, Banco Mais je izraunao svoj udio za odbitak na temelju razlomka koji je u brojniku obuhvatio naknade primljene prilikom obavljanja financijskih transakcija koje daju pravo na odbitak, kojima je dodao i promet ostvaren poslovima leasinga koji daju pravo na odbitak, a u nazivniku naknade primljene prilikom obavljanja svih financijskih transakcija, kojima je dodao i promet ostvaren svim poslovima leasinga. U konkretnom slučaju ta je metoda dovela do toga da Banco Mais smatra da može odbiti 39 % dugovanog ili plaćenog PDV-a za tu robu i usluge.

10 Nakon izvršenog poreznog nadzora tijekom 2007. godine, a u odnosu na fiskalnu godinu 2004., Fazenda Pública odlukom od 7. veljače 2008. naložila je Banco Maisu plaćanje dodatnog PDV-a zajedno sa zateznim kamatama zbog toga što je metoda koju je to društvo primijenilo za utvrđivanje prava na odbitak dovela do bitnog odstupanja u određivanju dugovanog poreza.

11 U toj odluci Fazenda Pública nije dovela u pitanje mogućnost da Banco Mais u odnosu na kreditne transakcije, osim poslova leasinga, računao svoj udio za odbitak uzimajući u obzir dio primljenih naknada koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak. Naprotiv, u odnosu na poslove leasinga ocijenila je da je primjena dijela prometa ostvarenog od transakcija koje daju pravo na odbitak kao kriterija, bez oduzimanja od tog prometa dijela primljenih naknada za leasing kao naknade za trošak nabave vozila, rezultiralo pogrešnim izračunom udjela za odbitak.

12 Tužbom koju je 6. svibnja 2008. podnio na tribunal tributário de Lisboa Banco Mais protivio se odluci Fazende Pública od 7. veljače 2008.

13 Navedeni sud usvojio je tužbu koju je podnio Banco Mais, uz obrazloženje da je porezna uprava tumačila članak 23. stavak 4. CIVA-e *contra legem*, s obzirom na to da navedena odredba propisuje da se udio koji treba primjenjivati u odnosu na robu i usluge s mješovitom upotrebom mora računati uzimajući u obzir dio prometa koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak, bez navođenja iznimke u pogledu djelatnosti leasinga. U skladu s tom odredbom Banco Mais bio je ovlašten uzeti u obzir naknade za leasing koje su mu isplatili primatelji leasinga u cijelosti.

14 Fazenda Pública uložila je žalbu protiv prvostupanjske presude sudu koji je uputio ovaj zahtjev navodeći u bitnome da se predmet ne odnosi na tumačenje stavka 4. članka 23. CIVA-e, koji donosi pravilo za odbitak propisano stavkom 1. istog članka, nego na mogućnost uprave da od poreznog obveznika zahtijeva utvrđivanje opsega prava na odbitak prema upotrebi konkretne robe i usluga kako bi otklonila bitno odstupanje u oporezivanju. Naime, metoda koju je primijenio Banco Mais, prema kojoj su u brojnik i nazivnik razlomka za izračun udjela za odbitak u cijelosti ulazile naknade za leasing koje klijenti plaćaju u sklopu svojih ugovora o leasingu, dovela bi do takvog odstupanja, s obzirom na to da posebice dio naknada za leasing kojim se pokriva trošak nabave vozila ne odražava stvarni dio troškova koji se odnosi na robu i usluge s mješovitom upotrebom, a koji bi se mogao pripisati oporezivim transakcijama.

15 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Mora li naknada za leasing, koju klijent plaća u sklopu ugovora o leasingu i koja se sastoji od financijske otplate, kamata i drugih troškova, biti uključena u cijelosti u nazivnik udjela ili je, naprotiv, primjereno uzeti u obzir isključivo kamate, s obzirom na to da su one naknada ili korist ostvarena u sklopu bankarske djelatnosti na temelju tog ugovora?“

O prethodnom pitanju

16 Iz podataka u spisu kojim raspolaže Sud proizlazi da se glavni postupak odnosi na pitanje zakonitosti odluke Fazenda Pública kojom je izmijenila izražun prava na odbitak Banco Maisa u pogledu robe i usluga s mješovitom upotrebom uz primjenu sustava izražuna odbitka propisanog člankom 23. stavkom 2. CIVA-e.

17 Međutim, u skladu s tom odredbom u vezi s člankom 23. stavkom 3. CIVA-e od poreznog obveznika u slučaju bitnih odstupanja u oporezivanju može se zahtijevati da provede odbitak PDV-a na temelju stvarne upotrebe ukupne robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela.

18 Na taj način navedena odredba u biti prenosi pravilo za utvrđivanje prava na odbitak propisano člankom 17. stavkom 5. trećim podstavkom točkom (c) Šeste direktive kod koje je riječ o odredbi kojom se odstupa od pravila propisanog člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom i člankom 19. stavkom 1. iste direktive.

19 Stoga valja zaključiti da se člankom 23. stavkom 2. CIVA-e u domaće pravo dotične države članice prenosi članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) Šeste direktive, kako je to potvrdila i portugalska vlada na raspravi.

20 U tim okolnostima, postavljeno pitanje treba shvatiti na način da se njime u biti želi saznati treba li članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) Šeste direktive tumačiti na način da je protivno toj odredbi ako država članica u okolnostima poput onih u glavnom postupku zahtijeva od banke koja se posebno bavi djelatnostima leasinga da u brojnik i nazivnik razlomka na temelju kojeg se utvrđuje jedan te isti udio za odbitak u pogledu njezine ukupne robe i usluga s mješovitom upotrebom uvrsti samo dio naknada za leasing koje klijenti plaćaju u sklopu svojih ugovora o leasingu, a koji se odnosi na kamate.

21 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, pri tumačenju odredbe prava Unije treba uzeti u obzir njezin tekst, nego i kontekst u kojemu se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (presuda SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, t. 34.).

22 U konkretnom slučaju članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) Šeste direktive određuje da država članica može dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak PDV-a na temelju upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela.

23 S obzirom na tekst navedene odredbe, država članica može propisati sustav izražuna odbitka koji uzima u obzir konkretnu upotrebu ukupne robe i usluga o kojima je riječ.

24 Budući da u Šestoj direktivi nema nikakve druge naznake u pogledu pravila koja se mogu primjenjivati u tom slučaju, moraju ih odrediti države članice (vidjeti u tom smislu presude Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, t. 25. i Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, t. 31.).

25 Naime, kako s jedne strane jasno proizlazi iz teksta članka 17. stavka 5. i članka 19. stavka

1. Šeste direktive, potonja odredba upućuje samo na udio za odbitak propisan člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom te direktive pa daje detaljno pravilo za izračun samo u slučaju koji se navodi u članku 17. stavku 5. prvom podstavku (vidjeti u tom smislu presudu Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, t. 22.).

26 S druge strane, iako drugi podstavak članka 17. stavka 5. Šeste direktive propisuje da se navedeno pravilo za izračun primjenjuje na svu robu i usluge s mješovitom upotrebom koje je stekao porezni obveznik, treći podstavak članka 17. stavka 5., koji sadrži i odredbu u točki (c), počinje riječju „međutim“ koja podrazumijeva postojanje iznimaka od navedenog pravila (presuda Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, t. 23.).

27 Unatož tome, kada se koriste mogućnosti za odstupanje od pravila za izračun propisanog tom direktivom, koju daje članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) Šeste direktive, sve države članice moraju poštovati svrhu i strukturu navedene direktive kao i načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a (presude BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, t. 22. i Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, t. 52.).

28 S tim u vezi, Sud je napomenuo da je svrha sustava odbitaka u potpunosti osloboditi poduzetnika od opterećenja PDV-om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga mora jamčiti potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, bez obzira na njihov cilj ili rezultat, pod uvjetom da navedene djelatnosti načelno i same podliježu PDV-u (presuda Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, t. 15.).

29 Sud je nadalje izrazio stajalište prema kojem članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) Šeste direktive ima za cilj omogućiti državama članicama da uzmu u obzir posebne značajke svojstvene određenim djelatnostima poreznih obveznika kako bi postigle točnije rezultate u utvrđivanju opsega prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presude Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, t. 24. i BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, t. 23. i 24.).

30 Uzimajući u obzir, kao prvo, tekst članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (c) Šeste direktive, kao drugo, kontekst u kojem se nalazi ta odredba, kao treće, načela neutralnosti oporezivanja i proporcionalnosti i, kao četvrto, svrhu članka 17. stavka 5. trećeg podstavka točke (c) navedene direktive, iz prethodnih razmatranja proizlazi da bilo koja država članica koja se koristi mogućnosti koju daje članak 17. stavak 5. treći podstavak točka (c) Šeste direktive mora paziti na to da način izračuna prava na odbitak s najvećom točnošću omogućiti utvrđivanje dijela PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, t. 23.).

31 Naime, prema načelu neutralnosti, koje je neodvojivo povezano sa zajedničkim sustavom PDV-a, sustav izračuna odbitka mora objektivno odražavati stvarni dio troškova do kojih dolazi zbog nabave robe i usluga s mješovitom upotrebom, a koji se može pripisati transakcijama koje daju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 37.).

32 U tu svrhu Šesta direktiva ne zabranjuje državama članicama da za određenu transakciju primijene drugu metodu ili kriterij raspodjele, a ne metodu koja se temelji na prometu, pod uvjetom da ta metoda jamči točnije utvrđivanje udjela za odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi nego što bi to bio slučaj s primjenom metode koja se temelji na prometu (vidjeti u tom smislu presudu BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, t. 24.).

33 S tim u vezi, valja istaknuti da, premda za ostvarivanje poslova leasinga banke za automobilske sektor, poput one u glavnom postupku, može biti nužno koristiti se određenom robom ili uslugama s mješovitom upotrebom, poput zgradâ, potrošnje električne energije ili određenih

horizontalnih usluga, najčešće se ta roba i usluge rabe primarno radi financiranja i upravljanja ugovorima koje je davatelj leasinga sklopio sa svojim klijentima, a ne radi stavljanja vozila na raspolaganje. Sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti je li o tome riječ u glavnom postupku.

34 Međutim, u tim okolnostima izražun prava na odbitak primjenom metode na osnovi prometa koja uzima u obzir iznose koji se odnose na dio naknada za leasing koje klijenti plaćaju kao naknadu za stavljanje na raspolaganje vozila dovodi do nepreciznijeg utvrđivanja udjela za odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi, za razliku od udjela za odbitak koji proizlazi na temelju metode koju je primijenila Fazenda Pública, a koja se isključivo temelji na dijelu naknada za leasing koji odgovara kamatama kao protučinidbi za troškove davatelja leasinga u vezi s financiranjem i upravljanjem ugovorima, s obzirom na to da zbog tih dviju zadaća uglavnom i dolazi do korištenja robe i usluga s mješovitom upotrebom radi ostvarivanja poslova leasinga za automobilski sektor.

35 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (c) Šeste direktive treba tumačiti na način da nije protivno toj odredbi ako država članica u okolnostima poput onih u glavnom postupku zahtijeva od banke koja se posebno bavi djelatnostima leasinga da u brojnik i nazivnik razlomka na temelju kojega se utvrđuje jedan te isti udio za odbitak u pogledu njezine ukupne robe i usluga s mješovitom upotrebom uvrsti samo dio naknada za leasing koje klijenti plaćaju u sklopu svojih ugovora o leasingu, a koji se odnosi na kamate, pod uvjetom da se ta roba i usluge primarno rabe radi financiranja i upravljanja navedenim ugovorima, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti.

Troškovi

36 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 17. stavak 5. treći podstavak točku (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da nije protivno toj odredbi ako država članica u okolnostima poput onih u glavnom postupku zahtijeva od banke koja se posebno bavi djelatnostima leasinga da u brojnik i nazivnik razlomka na temelju kojega se utvrđuje jedan te isti udio za odbitak u pogledu njezine ukupne robe i usluga s mješovitom upotrebom uvrsti samo dio naknada za leasing koje klijenti plaćaju u sklopu svojih ugovora o leasingu, a koji se odnosi na kamate, pod uvjetom da se ta roba i usluge primarno rabe radi financiranja i upravljanja navedenim ugovorima, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski