

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

17. srpnja 2014. (*)

„PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članci 16. i 18. – Financijski leasing – Roba koja je predmet ugovora o financijskom leasingu – Nemogućnost da društvo koje se bavi financijskim leasingom vrati tu robu nakon raskida ugovora – Roba za koju je utvrđen inventurni manjak“

U predmetu C-438/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel Bucureşti (Rumunjska), odlukom od 9. travnja 2013., koju je Sud zaprimio 2. kolovoza 2013., u postupku

BCR Leasing IFN SA

protiv

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, G. Arestis i A. Arabadjiev (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za BCR Leasing IFN SA, D. Dascălu, avocat,
- za rumunjsku vladu, R. H. Radu, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, G.-D. Balan i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 16. i 18. 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.; u daljnjem

tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Ovaj zahtjev upućen je u okviru spora između BCR Leasinga IFN SA (u daljnjem tekstu: BCR Leasing) i Agencije Nacionalne de Administrare Fiscal – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili te Agencije Nacionalne de Administrare Fiscal – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (u daljnjem tekstu zajedno: Agencija) o plaćanju poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na robu koja je iznajmljena u okviru ugovora o financijskom leasingu i za koju je, nakon što nije vraćena društvu koje je davatelj leasinga, utvrđen inventurni manjak.

Pravni okvir

Direktiva o PDV-u

3 Članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]“

4 Članak 14. Direktive o PDV-u određuje:

„1. Isporuka robe znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

b) stvarna predaja robe na temelju ugovora o najmu robe na određeno razdoblje ili ugovora o prodaji robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

[...]“

5 Članak 16. te direktive predviđa:

„Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu, ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak.

Međutim, korištenje robe za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti, ne smatra se isporukom robe uz naknadu.“

6 Članak 18. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Države članice mogu sljedeće navedene transakcije smatrati isporukom robe uz naknadu:

- a) kada porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se PDV na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti;
- b) kada porezni obveznik koristi robu za aktivnosti koje nisu oporezive, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka PDV-a pri njezinom stjecanju ili korištenju u skladu s točkom (a);
- c) uz iznimku slučaja iz članka 19., kada porezni obveznik ili njegovi slijednici zadržavaju robu kada on prestaje provoditi oporezivu gospodarsku aktivnost, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka PDV-a pri njezinom stjecanju ili korištenju u skladu s točkom (a).“
- 7 Članci 184. do 186. Direktive o PDV-u nalaze se u poglavlju 5., koje nosi naziv „Ispravci odbitaka“, glavi X. naslovljenoj „Odbici“, i glase kako slijedi:

„Članak 184.

Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

Članak 185.

1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.

Članak 186.

Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članka 184. i 185.“

Rumunjsko pravo

Porezni zakonik

8 U skladu s člankom 125.a stavkom 1. točkom 16. Zakona br. 571/2003, koji ustanovljuje Porezni zakonik (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji koja se primjenjuje na injenično stanje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), „samoisporuka ima značenje predviđeno člankom 128. stavkom 4.“ tog zakonika.

9 Članak 128. navedenog zakonika, naslovljen „Isporuka robe“, određuje:

„1. Isporuka robe? znači prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik.

[...]

3. Sljedeće transakcije se također smatraju isporukama dobara u smislu stavka 1.:

a) stvarna predaja robe drugoj osobi na temelju ugovora kojim se utvrđuje plaćanje u obrocima ili na temelju bilo koje druge vrste ugovora kojom se utvrđuje prijenos vlasništva, najkasnije nakon izvršenja konačne otplate, uz iznimku ugovora o financijskom leasingu;

[...]

4. Sljedeće transakcije smatraju se isporukom robe uz naknadu:

a) kada porezni obveznik pokretninu koju je kupio ili proizveo koristi u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, ako je porez na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak;

b) kada porezni obveznik pokretninu koju je kupio ili proizveo koristi kako bi ju besplatno stavio na raspolaganje trećim osobama, ako je porez na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak;

c) kada porezni obveznik pokretninu koju je kupio ili proizveo, a koja je različita od kapitalne opreme navedene u članku 149. stavku 1. točki (a), koristi u transakcijama za koje nije priznato pravo na potpuni odbitak, ako je porez na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak na dan njezine kupnje;

d) roba za koju je utvrđen inventurni manjak, osim one navedene u stavku 8. točkama (a) do (c);

[...]

8. Isporuku robe u smislu stavka 1. ne čine:

a) roba uništena uslijed prirodne katastrofe ili zbog više sile kao i izgubljena ili ukradena roba, ako je to dokazano sukladno uvjetima koji su utvrđeni u detaljnim pravilima za primjenu;

b) zalihe robe čija se kvaliteta pogoršala do te mjere da ih se više ne može koristiti te otpisana dugotrajna materijalna imovina, sukladno uvjetima koji su utvrđeni u detaljnim pravilima za primjenu;

c) kvarljiva roba, u granicama koje su utvrđene zakonom.“

10 U skladu s člankom 129. stavkom 3. točkom (a) Poreznog zakonika, „najam ili stavljanje na raspolaganje robe u okviru ugovora o financijskom leasingu“ predstavlja pružanje usluga.

Detaljna pravila za primjenu Poreznog zakonika

11 Detaljna pravila za primjenu Poreznog zakonika koja je rumunjska vlada odobrila Uredbom br. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.), u verziji koja se primjenjuje na činjenično stanje u glavnom postupku, u točki 6. određuju:

„Točka 6.

[...]

6. U slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu čiji je predmet pokretna materijalna imovina, smatra se se da je prilikom upravljanja davatelja leasinga utvrđen inventurni manjak predmetne

robe u smislu ?lanka 128. stavka 4. to?ke (d) Poreznog zakonika nakon isteka ugovorom odre?enog roka u kojem primatelj leasinga mora vratiti robu, a koji po?inje te?i od dana raskida ugovora i ne mo?e biti dulji od 30 kalendarskih dana. [...]“

12 Rumunjska vlada je Rješenjem br. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 621 od 29. kolovoza 2012.) stavila izvan snage ?lanak 128.a stavak 4. to?ku (d) i stavak 8. to?ke (a) i (c) Poreznog zakonika s u?inkom od 1. sije?nja 2013. Isto je tako rumunjska vlada Uredbom br. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 753 od 8. studenoga 2012.) stavila izvan snage to?ku 6. stavak 6. Detaljnih pravila za primjenu Poreznog zakonika s u?inkom od 1. sije?nja 2013.

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 BCR Leasing je dioni?ko društvo koje obavlja djelatnost financijskog leasinga. Ono od razli?itih dobavlja?a nabavlja automobile za koje u cijelosti odbija pretporez za PDV. To društvo istodobno sklapa ugovore o financijskom leasingu, ?iji su predmet kupljeni automobili, s fizi?kim ili pravnim osobama koje su tijekom ?itavog trajanja ugovora korisnici tih automobila, dok BCR Leasing ostaje njihov vlasnik.

14 BCR Leasing je zbog zakašnjelih pla?anja ili nepla?anja od strane odre?enih primatelja leasinga bio prisiljen s njima raskinuti sklopljene ugovore o financijskom leasingu. Sukladno navedenim ugovorima primatelji leasinga bili su du?ni u roku od tri dana od raskida sklopljenog ugovora BCR Leasingu vratiti robu koja je bila predmet tog ugovora. S obzirom na to da su neki primatelji leasinga odbili vratiti predmetnu robu, BCR Leasing je protiv njih pokrenuo postupke za povrat te robe. Me?utim, unato? uloženim naporima dio robe o kojoj je rije? nije mogao biti vra?en u predvi?enim rokovima.

15 Budu?i da BCR Leasing nije primio nijednu uplatu na temelju raskinutih ugovora, prestao je izdavati ra?une koji se odnose na navedene ugovore i na temelju toga zara?unavati PDV.

16 Agen?ia je nakon revizije izvršene 2011. utvrdila nepravilnosti koje se odnose na na?in bilježenja, knjiženja i prijave PDV-a za razdoblje od 1. rujna 2008. do 31. prosinca 2010. Ona je rješenjem o odmjeravanju poreza od 30. kolovoza 2011. i u vezi s poreznom revizijom od istoga dana BCR Leasingu odredila dodatnu obvezu pla?anja iznosa od 19.266.551 rumunjskih leja (RON) na ime PDV-a te iznosa od 9.502.774 RON na ime zateznih kamata.

17 Agen?ia je u gore navedenom rješenju o odmjeravanju poreza navela da je, tijekom trajanja ugovora, financijski leasing trebalo smatrati pružanjem usluga iza kojeg mo?e slijediti isporuka robe nakon završetka trajanja ugovora, ovisno o tome odlu?i li se primatelj leasinga na kupnju.

18 Osim toga, Agen?ia je smatrala da je, ako je za robu utvr?en inventurni manjak iz razloga razli?itih od onih koji su predvi?eni u ?lanku 128. stavku 8. to?kama (a) do (c) Poreznog zakonika, rije? o isporuci robe koja podliježe pla?anju PDV-a s obzirom na to da je ta transakcija trebala biti definirana kao „samoisporuka“ u skladu s ?lankom 125.a stavkom 1. to?kom 16. Poreznog zakonika.

19 Posljedi?no, prema mišljenju Agen?ije, BCR Leasing je, nakon isteka roka odre?enog ugovorom o financijskom leasingu u kojem primatelj leasinga mora vratiti robu, bio du?an primijeniti odredbe ?lanka 128. stavka 4. to?ke (d) Poreznog zakonika o samoisporuci i naplati PDV-a kao i izdati ra?une na svoje ime za te isporuke.

20 BCR Leasing je smatrao da nacionalni propis na kojemu se temelji rješenje o odmjeravanju poreza navedeno u to?ki 16. ove presude nije u skladu sa sustavom koji je uspostavljen

Direktivom o PDV-u te je podnio tužbu za poništenje protiv tog rješenja, o kojoj posljednji odlučuje Curtea de Apel București.

21 U tim je okolnostima Curtea de Apel București odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Može li se smatrati isporukom uz naknadu u smislu članka 16. [Direktive o PDV-u] ili, ovisno o slučaju, isporukom robe uz naknadu u smislu članka 18. [te direktive] situacija u kojoj robu koja je predmet ugovora o financijskom leasingu primatelj leasinga nakon raskida tog ugovora svojom krivnjom nije vratio društvu koje se bavi financijskim leasingom unatoč činjenici da je to društvo pokrenulo i vodilo zakonske postupke za povrat navedene robe te da ono nakon raskida ugovora nije primilo nikakav novčani iznos na ime korištenja te robe?“

O prethodnom pitanju

22 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 16. i 18. Direktive o PDV-u tumačiti u smislu da se nemogućnost da društvo koje se bavi financijskim leasingom od primatelja leasinga uspije vratiti robu koja je predmet ugovora o financijskom leasingu nakon raskida tog ugovora krivnjom primatelja leasinga, unatoč postupcima koje je to društvo poduzelo u svrhu povrata te robe i unatoč nepostojanju naknade povodom tog raskida, može smatrati isporukom robe uz naknadu u smislu tih članaka.

23 Najprije valja podsjetiti da članak 16. Direktive o PDV-u određene transakcije za koje porezni obveznik ne prima nikakvu stvarnu naknadu smatra isporukama robe uz naknadu koje podliježu plaćanju PDV-a. U skladu s ustaljenom sudskom praksom cilj te odredbe jest osigurati jednako postupanje u odnosu na, s jedne strane, poreznog obveznika koji raspolaže robom za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika te, s druge strane, krajnjeg potrošača koji nabavlja robu iste vrste (vidjeti u tom smislu presudu EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, t. 17. i navedenu sudsku praksu).

24 Radi ostvarenja tog cilja, u skladu s člankom 16. Direktive o PDV-u, situaciju kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika ili kada besplatno raspolaže tom imovinom ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak.

25 Potrebno je istaknuti da u predmetnom slučaju nemogućnost uspješnog povrata robe koja je predmet ugovora o financijskom leasingu u okolnostima kakve su one u glavnom predmetu ne ulazi u takve slučajeve.

26 Naime, kao prvo, ne može se smatrati da je predmetna roba namijenjena korištenju u privatne svrhe poreznog obveznika ili privatne svrhe njegovih namještenika jer se ta roba ne nalazi u njihovom posjedu. Kao drugo, okolnost da primatelj leasinga i dalje posjeduje tu robu, a da pritom nije platio nikakvu naknadu, posljedica je njegovog navodnog protupravnog postupanja, a ne prijenosa te robe s davatelja leasinga na primatelja leasinga bez naknade. Kao treće, ne može se smatrati da se ta ista roba koristi u „svrhe koje nisu poslovanje“ poreznog obveznika jer njezin najam i stoga njezino stavljanje na raspolaganje primatelju leasinga čine samu srž gospodarske aktivnosti davatelja leasinga. Činjenica da potonji ne uspijeva vratiti tu robu nakon raskida ugovora o financijskom leasingu nipošto ne znači da je on tu robu koristio u svrhe koje nisu njegovo poslovanje.

27 Iz toga slijedi da se nemogućnost da društvo koje se bavi financijskim leasingom vrati robu koja je predmet ugovora o financijskom leasingu nakon njegovog raskida u okolnostima kakve su

one u glavnom predmetu ne može smatrati isporukom robe uz naknadu u smislu ?lanka 16 Direktive o PDV-u.

28 Nadalje, kada je rije? o ?lanku 18. Direktive o PDV-u, valja ustvrditi da se ta odredba ne može primijeniti u okolnostima kao što su one u glavnom predmetu.

29 Naime, iz odluke kojom je sud uputio zahtjev proizlazi da je BCR Leasing u cijelosti odbio pretporez za PDV prilikom kupnje predmetnih vozila. Stoga je pretpostavka iz ?lanka 18. to?ke (a) Direktive o PDV-u koja se odnosi jedino na slu?aj kada ranije stjecanje ne daje pravo na odbitak PDV-a nevažna u predmetnom slu?aju.

30 Kada je rije? o pretpostavkama previ?enima u ?lanku 18. to?kama (b) i (c) Direktive o PDV-u dovoljno je istaknuti da u predmetnom slu?aju porezni obveznik nije niti koristio predmetnu robu za „aktivnosti koje nisu oporezive“ u smislu ?lanka 18. to?ke (b) niti je prestao provoditi svoju oporezivu gospodarsku aktivnost kao što to predvi?a navedeni ?lanak 18. to?ka (c).

31 Stoga ?lanak 18. Direktive o PDV-u ne dopušta državama ?lanicama da transakcije kao što su one u glavnom predmetu smatraju isporukama robe uz naknadu.

32 Napokon, radi davanja korisnog odgovora sudu koji je uputio zahtjev, valja pojasniti da je mehanizam ispravka predvi?en ?lancima 184. do 186. Direktive o PDV-u sastavni dio sustava odbitka PDV-a koji je njome utemeljen (presuda TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 30.). Stoga prethodna razmatranja ne utje?u na nastanak eventualnog prava porezne uprave da od poreznog obveznika zahtijeva ispravak pod uvjetima koji su u tom smislu utvr?eni u Direktivi o PDV-u.

33 Uzimaju?i u obzir prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanke 16. i 18. Direktive o PDV-u treba tuma?iti u smislu da se nemogu?nost da društvo koje se bavi financijskim leasingom od primatelja leasinga uspije vratiti robu koja je predmet ugovora o financijskom leasingu nakon raskida tog ugovora krivnjom primatelja leasinga, unato? postupcima koje je to društvo poduzelo u svrhu povrata te robe te unato? nepostojanju naknade povodom tog raskida, ne može smatrati isporukom robe uz naknadu u smislu tih ?lanaka.

Troškovi

34 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

?lanke 16. i 18. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti u smislu da se nemogu?nost da društvo koje se bavi financijskim leasingom od primatelja leasinga uspije vratiti robu koja je predmet ugovora o financijskom leasingu nakon raskida tog ugovora krivnjom primatelja leasinga, unato? postupcima koje je to društvo poduzelo u svrhu povrata te robe te unato? nepostojanju naknade povodom tog raskida, ne može smatrati isporukom robe uz naknadu u smislu tih ?lanaka.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski