Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 3. svibnja 2018.[1]

Predmet C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
protiv
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 168. i 173. – Odbitak pretporeza – Transakcije leasinga vozila – Roba i usluge istodobno korišteni za oporezive transakcije i za izuzete transakcije – Nastanak i opseg prava na odbitak – Proporcionalni odbitak"

Uvod

1. Stranke u glavnom postupku osporavaju pravo tuženika na odbitak pretporeza (ulazni porez na dodanu vrijednost (PDV)) koji se plaća na robu i usluge korištene u svrhu njegovih transakcija leasinga (*hire purchase*)[2].

2. U okviru tog spora, čini se da obje stranke imaju vrlo dobre argumente kojima potkrepljuju svoja stajališta. Međutim, imam dojam da vode tu raspravu a da pritom ne vide ono što se prema dobro poznatom engleskom izrazu zove „slon u sobi" (*elephant in the room* ili očit problem koji se ignorira). Taj je slon porezna kvalifikacija koja se u Ujedinjenoj Kraljevini primjenjuje na ugovore o leasingu, koja je prema mojem mišljenju pogrešna.

3. Naime, na temelju zakonodavstva te države članice, takvi se ugovori smatraju dvjema različitim transakcijama, pri čemu je jedna oporezovana isporuka vozila, a druga izuzeta transakcija odobrenja kredita. Budući da cijenu vozila koja je naplaćena klijentu obvezno treba ograničiti na točnu cijenu po kojoj je davatelj leasinga kupio to vozilo od dobavljača, iznos izlaznog PDV-a također je jednak pretporezu povezanom s navedenim vozilom koji se u cijelosti može odbiti na ime te isporuke. Ostatak troškova davatelja leasinga, kao i njegova profitna marža, pokriveni su, međutim, prihodima od transakcije odobrenja kredita koja je izuzeta. Sud koji je uputio zahtjev stoga pita o načinima

1 Izvorni jezik: francuski

2 Riječ je o ugovorima koji u različitim pravnim sustavima imaju različite nazive (*hire purchase* na engleskom, *location-vente* ili *crédit-bail* na francuskom, uzimajući u obzir da se engleski pojam *leasing* upotrebljava u brojnim sustavima, osobito njemačkom i poljskom), na temelju kojih specijalizirana poduzeća kupuju opremu prema specifikacijama svojih klijenata te im je iznajmljuju za naknade koje se računaju na način da se amortizira vrijednost robe i pokriju troškovi financiranja, pri čemu zadržavaju vlasništvo nad tom robom. Ugovorima se obično primateljima leasinga pruža mogućnost da kupe unajmljenu robu koju mogu iskoristiti nakon završetka leasinga uz plaćanje cijene koja odgovara pretpostavljenoj preostaloj vrijednosti robe.

odbijanja pretporeza povezanog s općim troškovima davatelja leasinga, u dijelu u kojem se koriste u svrhu oporezovane transakcije isporuke vozila, ali koja se zapravo financira prihodima od transakcije odobravanja kredita koja, s obzirom na to da je izuzeta, ne podrazumijeva plaćanje nikakvog izlaznog PDV-a.

4. Međutim, čini mi se nemogućim dati točan odgovor na to pitanje a da se ne riješi problem raščlanjivanja ugovorâ o leasingu na dvije zasebne transakcije, za koje doista sumnjam je li u skladu s pravom Unije o PDV-u.

Pravni okvir

Pravo Unije

5. Člankom 1. stavkom 2. prvim i drugim podstavkom Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[3] određuje se:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente."

6. Člankom 73. Direktive 2006/112 određuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77.[4], oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

7. Na temelju članka 135. stavka 1. točke (b) te direktive:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(b) odobravanje i ugovaranje kredita i upravljanje kreditom od strane osobe koja ga odobrava;"

8. U skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;"

3 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4 Ti članci nisu važni za ovaj predmet.

9. Naposljetku, u skladu s člankom 173. stavkom 1. prvim podstavkom navedene direktive:

„1. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz članaka 168., 169., 170. kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama."

10. Različite metode izračuna udjela koji se navodi u toj odredbi (nazvan „proporcionalni odbitak") uređene su člankom 173. stavkom 2. i člankom 174. Direktive 2006/112.

Pravo Ujedinjene Kraljevine

11. Odredbe kojima se u pravo Ujedinjene Kraljevine prenosi Direktiva 2006/112 nalaze se uglavnom u Value Added Tax Act 1994 (Zakon o PDV-u iz 1994.) i u Value Added Tax Regulations 1995 (Uredba o PDV-u iz 1995.). Pravo na odbitak pretporeza uređeno je člankom 26. Zakona o PDV-u iz 1994., kao i člancima 101. i 102. Uredbe o PDV-u iz 1995. Konkretno, člankom 102. Uredbe o PDV-u iz 1995. omogućuje se Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uprava za poreze i carine, Ujedinjena Kraljevina, u daljnjem tekstu: porezna uprava) da usvoji posebnu metodu određivanja udjela poreza za odbitak pretporeza za porezne obveznike koji istodobno izvršavaju oporezovane transakcije i izuzete transakcije.

12. Člankom 31. stavkom 1. Zakona o PDV-u iz 1994. uvodi se izuzeće za isporuke robe i usluga navedene u Prilogu 9. tom zakonu. Skupina 5. odnosi se na financijske usluge, među kojima su:

„2. Odobravanje predujma ili kredita.

[…]

3. Pružanje usluge kreditiranja s obročnom otplatom u ugovoru o *hire purchase*, ugovoru o uvjetnoj kupoprodaji ili ugovoru o kupoprodaji s obročnom otplatom cijene, za koju se naplaćuju zasebni troškovi te se o njima obavještava primatelja isporuke robe."

U skladu s objašnjenjem sadržanim u istom prilogu, skupina 5.:

„Točka 2. sadržava uslugu kreditiranja koju pruža osoba koja je povezana s isporukom robe ili pružanjem usluga koje provodi ta ista osoba, za koju se naplaćuju zasebni troškovi te se o njima obavještava primatelja pružanja usluge i isporuke robe."

13. Što se tiče ugovora o leasingu, njih u pravu Ujedinjene Kraljevine uređuje Consumer Credit Act 1974. (Zakon o potrošačkim kreditima iz 1974.). Prema mišljenju tuženika u glavnom postupku, u zakonodavstvu Ujedinjene Kraljevine ugovorom o leasingu vozila obvezuje se davatelja leasinga da primatelju zasebno navede cijenu vozila, koju je davatelj leasinga platio pri kupnji tog vozila. Svaki se drugi iznos koji naplaćuje davatelj smatra cijenom usluge odobravanja kredita.

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (u daljnjem tekstu: VWFS) društvo je sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini koje je dio njemačke grupe Volkswagen AG. Njegova se aktivnost, među ostalim, odnosi na transakcije leasinga pojedincima u pogledu vozila svih marki koje pripadaju toj grupi.

15. U tom okviru VWFS nudi različite vrste ugovora koji mogu dovesti do toga da klijent stekne vlasništvo nad vozilom ili se sastoje samo od toga da klijent određeno vrijeme upotrebljava to vozilo. U svrhu pružanja tih usluga leasinga VWFS od preprodavača kupuje vozila koja zatim pod vlastitim imenom stavlja na raspolaganje klijentima, kojima nudi i određene povezane usluge. Naknada koju klijent plaća u okviru ugovora o leasingu podijeljena je u dva dijela: cijenu vozila, koja je jednaka cijeni koju je VWFS platio preprodavaču, i „cijenu financiranja", koja uključuje sve druge troškove i davanja, uključujući profitnu maržu.

16. S gledišta PDV-a ti ugovori o leasingu smatraju se dvjema zasebnim transakcijama, a to su: oporezovana isporuka robe i izuzeta transakcija odobravanja kredita. U okviru transakcije isporuke robe naknadom se smatra samo cijena vozila koju je VWFS platio i naplatio klijentu. Ta cijena stoga uključuje PDV, čiji je iznos jednak pretporezu koji je VWFS platio pri kupnji vozila. Ostatak iznosa koje plaća klijent ne uključuje PDV.

17. Pretporez koji VWFS plaća pri kupnji vozila u potpunosti se odbija od izlaznog PDV-a koji plaćaju klijenti. Spor između VWFS-a i porezne uprave odnosi se na pravo na odbitak pretporeza koji se obračunava na različite opće troškove VWFS-a jer su roba i usluge na temelju kojih su nastali ti troškovi korišteni u svrhu oporezovanih transakcija VWFS-a, odnosno transakcija isporuke vozila.

18. Prema mišljenju VWFS-a, isporuke vozila klijentima i usluge izravno povezane s tim isporukama nužno zahtijevaju upotrebu određenih sredstava, osobito u obliku kupnje robe i usluga koji djelomično čine opće troškove njegova poslovanja. Pretporez na tu robu i usluge stoga treba odbiti od PDV-a koji državnoj riznici treba platiti VWFS na temelju svojih oporezivanih transakcija ili ga, ako izlazni PDV nije dostatan, treba vratiti. VWFS stoga predlaže metodu izračuna tog dijela pretporeza koji se obračunava na njegove opće troškove i koji se može odbiti. Ta se metoda temelji na broju izvršenih izlaznih transakcija, uzimajući u obzir da se svaki ugovor o leasingu računa kao dvije transakcije, od kojih je jedna oporezovana. Jedan dio općih troškova nastao je dakle na temelju te oporezovane transakcije povezane s ugovorom o leasingu.

19. Porezna uprava usvojila je pak metodu izračuna udjela PDV-a na opće troškove koji se može odbiti na temelju vrijednosti oporezovanih transakcija i izuzetih transakcija. Budući da je cijena vozila naplaćena klijentu bila isključena iz izračuna vrijednosti transakcija povezanih s ugovorom o leasingu [5], preostala vrijednost oporezovanih transakcija povezanih s ugovorima o leasingu praktično je jednaka nuli [6], kao i udio PDV-a na opće troškove koji se može odbiti.

20. Porezna je uprava na temelju te metode izračuna PDV-a koji se može odbiti odlukama od 16. lipnja i 30. rujna 2008. utvrdila PDV koji treba platiti VWFS.

21. VWFS je osporavao tu odluku pred First-tier Tribunalom (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), koji je prihvatio njegovu tužbu presudom donesenom 18. kolovoza 2011. Porezna uprava podnijela je žalbu pred Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina). Taj je sud donio presudu kojom je prihvaćena ta žalba 12. studenoga 2012. Žalbu koju je VWFS podnio pred Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina) taj je sud prihvatio presudom donesenom 28. srpnja 2015.

5 Naime, ta je cijena samo vrijednost vozila, dok se pretporez koji se obračunava na kupnju vozila u potpunosti odbija od izlaznog PDV-a na to isto vozilo.

6 Ta je vrijednost jednaka nuli, uz iznimku da se određena plaćanja koja nisu uključena u cijenu vozila, kao što su naknade za prijevremeno plaćanje ili troškovi izvršavanja opcije kupnje, smatraju troškovima povezanima s oporezovanim transakcijama.

22. Sud koji je uputio zahtjev dopustio je poreznoj upravi da podnese žalbu 23. prosinca 2015. te ju je ispitao 3. studenoga 2016. U okviru tog ispitivanja Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. U slučaju kada su opći troškovi, pripisani transakcijama leasinga (koji se sastoje od odobravanja financiranja izuzetih od poreza i oporezivih usluga isporuke vozila), uključeni samo u cijenu odobravanja financiranja izuzetih od poreza koje pruža porezni obveznik, ima li porezni obveznik pravo na odbitak cijelog ili dijela pretporeza na te troškove?

2. Koje je pravilno tumačenje točke 31. presude od 8. lipnja 2000., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), a osobito navoda da su opći troškovi ‚dio općih troškova poreznog obveznika te su, kao takvi, troškovne komponente poduzetnikovih proizvoda'?

   Konkretno:

   (a) Treba li taj odlomak tumačiti na način da država članica treba uvijek pripisati dio pretporeza svakoj transakciji, u skladu s posebnom metodom usvojenom na temelju članka 173. stavka 2. točke (c) Direktive [2006/112]?

   (b) Vrijedi li to i ako opći troškovi zapravo nisu uključeni u cijenu oporezivih transakcija koje izvršava poduzetnik?

3. Činjenica da su opći troškovi stvarno, barem u određenom dijelu, nastali pri obavljanju isporuka vozila, koje su oporezive transakcije,

   (a) znači li ona da se određeni dio pretporeza na te troškove mora moći odbiti?

   (b) Vrijedi li to i ako opći troškovi zapravo nisu uključeni u cijenu isporuka vozila, koje su oporezive transakcije?

4. Može li načelno biti zakonito ne uzeti u obzir isporuke vozila, koje su oporezive transakcije (ili njihovu vrijednost), da bi se došlo do posebne metode u smislu članka 173. stavka 2. točke (c) Direktive [2006/112]?"

23. Sud je zaprimio zahtjev za prethodnu odluku 27. ožujka 2017. Pisana očitovanja podnijeli su VWFS, vlada Ujedinjene Kraljevine i Europska komisija. Iste su stranke bile zastupane na raspravi koja se održala 8. veljače 2018.

Analiza

Uvodne napomene

24. Pravno pitanje koje se postavlja u zahtjevu za prethodnu odluku u ovom predmetu može se sažeti na sljedeći način: ima li porezni obveznik, koji istodobno izvršava oporezovane transakcije i izuzete transakcije usko povezane s tim oporezovanim transakcijama, pravo na odbitak udjela pretporeza koji je platio na robu ili usluge neodvojivo korištene u svrhu oporezovanih i izuzetih transakcija, unatoč činjenici da troškovi stjecanja te robe i usluga nisu ni u jednom dijelu uključeni u cijenu oporezovanih transakcija, nego su u potpunosti obuhvaćeni prihodima od izuzetih transakcija?

25. Tim se pitanjem suprotstavljaju dva temeljna načela sustava PDV-a: načelo prema kojem svaka transakcija koja je obuhvaćena područjem primjene tog sustava i nije izričito izuzeta treba biti oporezovana u svakoj fazi gospodarskog ciklusa do isporuke potrošaču koji u cijelosti snosi teret oporezivanja i načelo prema kojem to oporezivanje treba biti potpuno neutralno za sve subjekte osim za potrošača, odnosno ti subjekti moraju prikupljati porez u fazi (proizvodnje ili distribucije) u kojoj sudjeluju a da ne snose gospodarski teret.

26. Stoga, što se tiče općih troškova koje VWFS snosi u pogledu svojih oporezovanih transakcija, on mora uredno platiti PDV koji je s njima povezan državnoj riznici. Istodobno, VWFS mora biti oslobođen gospodarskog tereta tog PDV-a. Čini mi se da taj rezultat nije moguće postići u okolnostima kao što su one u glavnom postupku. Svaki odgovor koji se može dati sudu koji je uputio zahtjev bit će stoga nepotpun s gledišta usklađenosti sustava PDV-a.

27. Prema mojem mišljenju, to je proturječje rezultat pogrešnog prijenosa odredbi Direktive 2006/112 u pravo Ujedinjene Kraljevine i njihove pogrešne primjene na ugovore o leasingu. Naime, brojnim se argumentima koji proizlaze iz logike sustava PDV-a svrhe njezinih odredbi i sudske prakse Suda, prema mojem mišljenju, navodi da su ti ugovori jedinstvene transakcije koje ne treba raščlaniti na različite transakcije koje se različito tretiraju s obzirom na PDV. Ta raščlamba transakcija leasinga dovodi do povrede neutralnosti poreza za porezne obveznike, smanjenja poreznih prihoda i narušavanja tržišnog natjecanja.

28. Stoga ću u ovom mišljenju predložiti Sudu, osim analize prethodnih pitanja u obliku u kojem su postavljena, da odluči o problemu poreznog tretmana ugovora o leasingu.

29. Itekako sam svjestan da ta analiza premašuje okvir zahtjeva za prethodnu odluku u ovom predmetu. Međutim, i dalje je unutar okvira glavnog postupka koji se odnosi na oporezivanje transakcija leasinga koje izvršava VWFS. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će po potrebi preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. Osim toga, Sud može uzeti u obzir pravila prava Unije na koja se nacionalni sud nije pozvao u svojem pitanju [7]. Prema mojem mišljenju, u ovom je predmetu potreban takav pristup.

O prethodnim pitanjima

30. Podsjećam da u svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita ima li porezni obveznik koji obavlja isporuke koje su za potrebe primjene PDV-a raščlanjene na dvije zasebne transakcije, od kojih je jedna oporezovana, a druga izuzeta, tako da su opći troškovi navedenih isporuka u cijelosti uključeni u cijenu izuzetih transakcija, pravo na odbitak jednog dijela pretporeza na te opće troškove jer su djelomično korišteni u svrhu oporezovanih transakcija. Kao što sam već naveo u uvodnim napomenama, to pitanje treba analizirati s obzirom na dva temeljna načela PDV-a: načelo neutralnosti poreza za porezne obveznike i načelo općenitosti oporezivanja.

Porezna neutralnost i pravo na odbitak

31. PDV je porez na potrošnju. Ako porezni obveznici prikupljaju i plaćaju porez državnoj riznici, ne moraju dakle snositi gospodarski teret tog poreza jer njega u potpunosti snosi potrošač. Tako je definirana porezna neutralnost u području PDV-a. Ta se neutralnost ostvaruje dvama mehanizmima: pribrajanjem PDV-a na isporuke robe ili usluga poreznog obveznika njihovoj cijeni (izlazni PDV) i odbitkom PDV-a koji isti porezni obveznik plaća u cijeni robe i usluga koje je stekao u svrhu svojih

7 Vidjeti nedavnu presudu od 13. listopada 2016., M. i S. (C-303/15, EU:C:2016:771, t. 16. i navedena sudska praksa).

oporezovanih aktivnosti (pretporez). Ti se mehanizmi ponavljaju u svakoj fazi proizvodnje i distribucije (ili pružanja usluga) sve do potrošača koji, s obzirom na to da nema pravo na odbitak, snosi cijeli teret oporezivanja. Ako porezni obveznik nema mogućnost odbitka pretporeza, niz se prekida te on snosi teret oporezivanja. Taj će porezni obveznik zapravo u većini slučajeva prikriveno uključiti taj PDV u cijenu vlastitih isporuka robe ili usluga. Stoga će taj PDV, koji je sada uključen u vrijednost robe ili usluga, umjetno povećati naknadni PDV na robu i usluge u proizvodnom ili distribucijskom lancu, pri čemu se stvara kaskadni učinak (odnosno „porez na porez”), koji je poznat u drugim sustavima neizravnih poreza i koji se trebao ukloniti upravo PDV-om. Nepostojanje prava na odbitak stoga je štetno ne samo za dotičnog poreznog obveznika, nego i općenito za sve predmetne subjekte te za funkcioniranje cijelog sustava. Iako taj negativni učinak postoji u slučaju izuzećâ[8], treba ga što je više moguće izbjegavati u slučaju oporezovanih transakcija.

32. Stoga Sud pridaje posebnu važnost pravu poreznih obveznika na odbitak. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a, sastavni dio mehanizma PDV-a i ne može ga se u načelu ograničiti. PDV se primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije pa zato svaku transakciju treba procjenjivati samu za sebe, neovisno o PDV-u koji se mora platiti na ranije ili naknadne transakcije. Robu ili usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik mora koristiti za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija i ulaznu isporuku tih roba ili usluga mora izvršavati drugi porezni obveznik. Ako su ta dva uvjeta ispunjena, porezni obveznik u načelu ima pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a. Rezultat ekonomske transakcije nije relevantan u pogledu prava na odbitak, pod uvjetom da ta aktivnost sama podliježe PDV-u. Stoga, ako je cijena isporuke niža od troška proizvodnje, odbitak ne može biti ograničen na razliku između te cijene i tog troška, iako je navedena cijena znatno niža od troška proizvodnje, osim ako nije čisto simbolična[9].

33. Iz sudske prakse Suda proizlazi i da je postojanje izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u načelu nužno kako bi se pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao ulazni porez priznalo poreznom obvezniku i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Međutim, Sud je također priznao pravo na odbitak PDV-a u korist poreznog obveznika, čak i u slučaju nepostojanja izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak, ako nastali izdaci čine dio općih troškova tog poreznog obveznika. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika. Suprotno tomu, ako se roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik koriste u svrhu izuzetih transakcija ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza[10].

34. U glavnom predmetu nije sporno da je dio robe i usluga koji čini opće troškove VWFS-a korišten u svrhu oporezovanih transakcija tog društva, odnosno transakcija isporuke vozila. To se čini logičnim jer se te transakcije ne mogu izvršiti bez intervencije VWFS-a, uzimajući u obzir da ta intervencija nužno zahtijeva korištenje određenih sredstava. Stoga se čini jasnim da VWFS treba imati pravo na odbitak pretporeza na svoje opće troškove u dijelu u kojem su korišteni u svrhu transakcija isporuke vozila koje izvršava VWFS.

35. Međutim, uzimajući u obzir da ti opći troškovi nisu uključeni u cijenu tih oporezovanih transakcija, nego u cijenu izuzetih transakcija odobravanja kredita, pravom na odbitak povrjeđuje se načelo općenitosti oporezivanja.

8 O svrsi izuzeća financijskih transakcija vidjeti točku 78. i sljedeće ovog mišljenja.

9 Vidjeti nedavnu presudu od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, t. 30. do 35., 40. i 41.).

10 Vidjeti noviju presudu od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 27., 28. i 32.).

Pravo na odbitak, cijena isporukâ i općenitost oporezivanja

36. Na temelju članka 1. stavka 2. prvog i drugog podstavka Direktive 2006/112, PDV je opći porez. Taj se porez obračunava na svaku transakciju i izračunava se na temelju cijene robe ili usluga na koje se ta transakcija odnosi. Kako bi se na svaku transakciju stvarno obračunao porez izračunan na temelju cijene i kako bi se istodobno mogao odbiti pretporez, troškove ranijih transakcija nužno treba uključiti u tu cijenu. To se uostalom izričito potvrđuje u članku 1. stavku 2. drugom podstavku Direktive 2006/112 u kojem se navodi da se PDV „obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno *na pojedine troškovne komponente*" [11].

37. Jedine transakcije koje se ne moraju oporezivati [12] jesu transakcije koje su izuzete na temelju odredbi Direktive 2006/112. Međutim, u pogledu izuzetih transakcija u načelu ne postoji pravo na odbitak. Jedine su iznimke od toga transakcije koje imaju prekogranični element: isporuke unutar Zajednice (koje se ipak oporezuju u državi članici stjecanja), izvozi, neke transakcije u okviru međunarodnog prijevoza, transakcije u korist međunarodnih organizacija ili veleposlanstava itd. Suprotno tomu, što se tiče transakcija izvršenih na državnom području države članice koje nisu povezane s međunarodnom trgovinom, u Direktivi 2006/112 ne predviđaju se izuzeća s pravom na odbitak, osim privremenog zadržavanja određenih izuzeća koja su već na snazi u različitim državama članicama na temelju članaka 109. do 129. te direktive.

38. Ako Sud nije kao uvjet prava na odbitak izričito naložio da trošak robe i usluga korištenih u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika mora biti među troškovnim komponentama izlaznih transakcija, to je zato što taj zahtjev nužno proizlazi iz same logike sustava PDV-a.

39. Sud smatra da je taj zahtjev sam po sebi jasan, kao što je u svojem drugom prethodnom pitanju pravilno napomenuo sud koji je uputio zahtjev. Stoga, prema sudskoj praksi, pravo na odbitak PDV-a koji je teretio stjecanje robe ili usluga na ulazu pretpostavlja da troškovi za njihovo stjecanje čine dio konstitutivnih elemenata cijene ulaznih oporezovanih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak [13]. Isto vrijedi ako nastali izdaci čine dio općih troškova poreznog obveznika i ako su, kao takvi, konstitutivni elementi cijene robe ili usluga koje pruža [14].

40. Dakako, u stvarnoj gospodarskoj aktivnosti cijene katkad, u nekim posebnim situacijama, mogu ne pokrivati ukupne troškove. Te situacije ne mogu biti pravilo jer aktivnost ne bi bila isplativa. Međutim, uobičajeno je da poduzetnik, osobito na početku obavljanja aktivnosti, provodi ulaganja čiji iznosi premašuju iznos prodaje. Stoga on ima pravo na odbitak i povrat pretporeza na ta ulaganja, ali te povrate zatim pokriva izlazni PDV na buduće transakcije poduzetnika. Poduzetnik na kraju gospodarskog vijeka može također morati prodati robu ispod cijene troškova, na primjer u okviru likvidacije. To dakle nužno znači potpuno privremenu situaciju. Neprofitni porezni obveznik, kao što je općina, može iz različitih razloga prodati robu po cijeni koja je manja od troška njezina stjecanja [15]. Sud u takvim situacijama u potpunosti priznaje pravo poreznog obveznika na odbitak [16].

11 Moje isticanje

12 Osim aktivnosti koje nisu obuhvaćene sustavom PDV-a jer se, na primjer, ne izvršavaju uz naknadu.

13 Vidjeti osobito presude od 29. listopada 2009., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57. i navedena sudska praksa), i od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 27.).

14 Vidjeti osobito presude od 29. listopada 2009., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 58. i navedena sudska praksa), i od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 28.).

15 To je bio slučaj u glavnom postupku u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 Vidjeti točku 32. ovog mišljenja.

41. Te se situacije ipak ne mogu usporediti sa situacijom o kojoj je riječ u ovom predmetu, u kojem mješoviti porezni obveznik, u skladu s odredbama nacionalnog prava svoje države članice, redovito i neprestano financira troškove oporezovane aktivnosti s pomoću prihoda od izuzete aktivnosti. Priznavanje prava na odbitak u takvom slučaju dovelo bi do subvencioniranja tog poreznog obveznika, pa čak i cijelog sektora aktivnosti, sustavnim povratom pretporeza, koji se u teoriji može odbiti, ali ne i u praksi ako ne postoji izlazni PDV.

42. Ne slažem se po tom pitanju s idejom koju je VWFS iznio u svojim očitovanjima, prema kojoj državna riznica ne snosi nikakav financijski gubitak jer je VWFS platio sporni pretporez te su ga dobavljači prijavili. Naime, taj je PDV plaćen i prijavljen jer se duguje na temelju poreznih odredbi. Točno je da je mehanizam PDV-a dosta složen s obzirom na to da je njegova primjena povezana s ulaznom i izlaznom razmjenom između poreznih obveznika i porezne uprave, no na kraju te razmjene državna riznica u pravilu uvijek mora imati pozitivan saldo: to je narav svakog oporezivanja. Stoga, ako mora vratiti pretporez koji se neće nadoknaditi izlaznim PDV-om, nedvojbeno trpi gubitak u obliku smanjenja prihoda od oporezivanja.

43. Komisija u svojim očitovanjima nastoji objasniti situaciju VWFS-a, pri čemu predlaže da se smatra da je to društvo izvršavalo isporuke vozila s gubitkom, što si je moglo dopustiti kao član grupe jer je ta grupa mogla nadoknaditi taj gubitak. Stoga, prema mišljenju Komisije, dio općih troškova VWFS-a povezanih s isporukom vozila uključen je u cijenu navedenih isporuka, čime se opravdava pravo na odbitak pretporeza na taj dio općih troškova, u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u ovom mišljenju [17].

44. Taj umjetni prijedlog nije relevantan iz barem dva razloga.

45. Kao prvo, taj je prijedlog oprečan zakonodavstvu Ujedinjene Kraljevine, koje su opisale stranke u glavnom postupku, kojim se zahtijeva da se klijentu kao cijena isporuke vozila naplati samo točna kupovna cijena koju je davatelj leasinga platio dobavljaču, ne uzimajući u obzir nijedan drugi trošak. Davatelj leasinga stoga ne može u cijenu isporuke uključiti drugi iznos, čak i ako istodobno snizi cijenu vozila ispod cijene koju je sam platio. Svrha je tog zahtjeva točno obavještavanje klijenta te se taj zahtjev ne može ispuniti ako davatelj leasinga manipulira kupovnom cijenom vozila.

46. Kao drugo, prijedlog Komisije materijalno je netočan. Naime, u glavnom postupku nije sporno da VWFS ne izvršava nijednu isporuku s gubitkom, nego da financira opće troškove povezane s isporukom s pomoću prihoda od izuzetih usluga odobravanja kredita, uzimajući u obzir da su ti opći troškovi troškovna komponenta te usluge. Činjenica da VWFS pripada grupi nimalo ne utječe na isplativost usluga leasinga.

47. Naposljetku, priznavanje VWFS-u prava na odbitak pretporeza na opće troškove koji se financiraju s pomoću prihoda od izuzetih transakcija, bilo bi jednako djelomičnoj primjeni izuzeća na te transakcije s pravom odbitka, što se protivi članku 1. stavku 2. prvom podstavku Direktive 2006/112.

Zaključak ovog dijela

48. S jedne strane, VWFS nedvojbeno koristi dio robe i usluga koji čine njegove opće troškove u svrhu oporezovanih transakcija pa stoga mora moći imati pravo na odbitak pretporeza koji se obračunava na njegove kupnje. S druge strane, tim se pravom na odbitak povrjeđuju druga temeljna načela sustava PDV-a. Zato mi se čini da se ne može pronaći točno rješenje problema istaknutog u prethodnim pitanjima u ovom predmetu a da se pobliže ne analizira porezni tretman koji se u pravu Ujedinjene Kraljevine primjenjuje na ugovore o leasingu s obzirom na Direktivu 2006/112.

17 Vidjeti točke 32. i 33. ovog mišljenja.

Kvalifikacija ugovora o leasingu s obzirom na PDV

49. Sud je već u nekoliko navrata u kontekstu ugovora o leasingu tumačio odredbe prava Unije koje se odnose na PDV. Međutim, u tim je predmetima najčešće bila riječ o tome da se utvrdi treba li takav ugovor kvalificirati kao isporuku robe ili usluga. Što se tiče pitanja čini li takav ugovor jednu transakciju ili više različitih transakcija, bit će potrebno, kao prvo, uputiti na sudsku praksu Suda koja se odnosi na složene transakcije.

Sudska praksa Suda koja se odnosi na složene transakcije

50. Direktiva 2006/112 ne sadržava posebna pravila kojima se uređuju složene transakcije. Naprotiv, iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112 proizlazi da u načelu svaku transakciju treba smatrati zasebnom i neovisnom. Međutim, isporuku koja u gospodarskom smislu čini jednu uslugu ne treba umjetno raščlanjivati kako se ne bi izmijenila funkcionalnost sustava PDV-a [18]. Ta izmjena sustava PDV-a tim je veća kad jedna od komponenata složene transakcije treba biti izuzeta, kao što je slučaj u ovom predmetu.

51. Tako je Sud u ustaljenoj sudskoj praksi došao do zaključka da se, u određenim okolnostima, više formalno različitih isporuka koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način dovesti, odvojeno, do oporezivanja ili oslobođenja od poreza mora smatrati jednom transakcijom kada one nisu neovisne. Riječ je o jedinstvenoj transakciji, pogotovo kada su dva ili više elemenata ili akata koje je dostavio porezni obveznik tako usko povezani da tvore, objektivno, jednu ekonomski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetno. Kako bi utvrdio čini li transakcija koja obuhvaća više isporuka jedinstvenu transakciju u svrhu PDV-a, Sud uzima u obzir ekonomski cilj te transakcije, kao i interes primatelja isporuka [19].

52. Osim toga, činjenica da se naplaćuje jedna cijena ili su ugovorom predviđene zasebne cijene nije od odlučujuće važnosti kako bi se utvrdilo može li se zaključiti da postoje dvije ili više zasebnih i neovisnih transakcija ili jedinstvena gospodarska transakcija. Transakcija se dakle zaista može smatrati jedinstvenom transakcijom, čak i ako su klijentima naplaćene zasebne cijene za različite komponente te transakcije [20].

53. Stoga, kako bi se saznalo čini li isporuka jedinstvenu složenu transakciju ili pak zasebne transakcije, valja utvrditi je li gospodarski svaka od komponenata te isporuke sama po sebi svrha za klijenta ili se njegov interes odnosi samo na složenu isporuku u njezinoj cijelosti [21].

54. Naposljetku, iako je na nacionalnim sudovima da utvrde obavlja li u konkretnom slučaju porezni obveznik jedinstvenu isporuku i da s tim u vezi konačno izvrše sve ocjene činjenica, Sud mora navedenim sudovima dati sve elemente tumačenja prava Unije koji bi mogli biti korisni za donošenje odluke u postupcima koji se vode pred njima [22].

55. Što se tiče ugovora o leasingu poput onih u glavnom postupku, čini mi se da, protivno onome što vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija tvrde u svojim pismenima, s obzirom na sudsku praksu navedenu u ovom mišljenju, te ugovore treba smatrati jedinstvenim transakcijama čija bi raščlamba bila umjetna.

18 Vidjeti presudu od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 29.).

19 Vidjeti osobito presudu od 8. prosinca 2016., Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, t. 26., 27. i 29. i navedena sudska praksa).

20 Vidjeti osobito presudu od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, t. 29. i 30. i navedena sudska praksa).

21 Vidjeti presude od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, t. 24.); od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, t. 30.), i od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 25.).

22 Vidjeti osobito presudu od 8. prosinca 2016., Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, t. 30.).

56. Naime, ni odobravanje kredita, ni kupnja ili najam vozila nisu sami po sebi svrha za primatelja ugovora o leasingu. Tim se dijelom omogućuje korištenje vozila u uvjetima utvrđenima ugovorom o leasingu koji ne bi bili ispunjeni ni u kojem drugom obliku kupnje vozila. Stoga, s jedne strane, primatelj dobiva novo vozilo za koje bira karakteristike jer davatelj leasinga kupuje vozila ovisno o potrebama dotičnog klijenta. Primatelj leasinga zatim samostalno i isključivo raspolaže vozilom (osim nekih manjih ograničenja) te osim toga obično ima mogućnost postati vlasnik tog vozila nakon isteka ugovora. Ta obilježja razlikuju leasing od običnog najma. S druge strane, primatelj leasinga nije obvezan unaprijed platiti ukupnu cijenu vozila jer se plaćanje izvršava obročno. On ne snosi gospodarske rizike povezane s vlasništvom nad vozilom, kao što su rizik od kvara, nesreće ili potrebe raspolaganja vozilom po isteku korisnog gospodarskog vijeka jer, ako nije iskoristio opciju kupnje, te rizike snosi davatelj leasinga. Naposljetku, primatelj leasinga često ima pravo na pomoćne usluge, kao što su usluge održavanja vozila. Ugovor o leasingu stoga se sa stajališta primatelja leasinga razlikuje i od obične kupnje vozila.

57. Stoga se ne slažem sa stajalištem Komisije, prema kojem je ugovor o leasingu jednak kupnji vozila s pomoću dobivanja zajma u tu svrhu, što bi dovelo do toga da se za taj ugovor smatra da se sastoji od dviju zasebnih transakcija, odnosno transakcije odobravanja kredita i transakcije isporuke vozila. Točno je da se kupnja vozila može izvršiti na različite načine, uključujući ugovaranjem bankovnog zajma.

58. Međutim, kao prvo, tada ne bi bila riječ o istim stranama jer VWFS, prema informacijama iz njegovih očitovanja, ne izvršava isporuku vozila izvan okvira ugovora o leasingu te ne pruža financiranje za kupnju vozila kao što su ona u okviru takvih ugovora. Zato se primatelj mora obratiti najprije kreditnoj instituciji, a zatim prodavaču vozila.

59. Kao drugo, kao što je Sud već imao priliku odlučiti, činjenica da treća osoba u načelu može pružati određene slične usluge nije odlučujuća u svrhu kvalifikacije složene transakcije. Naime, mogućnost da se elementi jedinstvene isporuke u drugim okolnostima pružaju odvojeno svojstvena je konceptu složene jedinstvene složene transakcije [23].

60. Kao treće, stjecanje vlasništva nad vozilom, s pomoću bankovnog zajma ili bez njega, ne omogućuje raspolaganje vozilom u istim uvjetima, koji su u nekoliko pogleda povoljniji od uvjeta iz ugovora o leasingu opisanih u točki 56. ovog mišljenja.

61. Naposljetku, kao četvrto, prema nedavnoj sudskoj praksi Suda [24] i u skladu s tvrdnjama vlade Ujedinjene Kraljevine iznesenima u odgovoru na pisano pitanje Suda u ovom predmetu, određene vrste ugovora o leasingu koje nudi VWFS ne treba tretirati kao isporuke robe, nego kao usluge, čime postaju sličniji operativnom leasingu. Prema logici raščlambe, svaka transakcija leasinga može se tretirati kao da sadržava uslugu odobravanja kredita jer naknada za leasing koju plaća primatelj leasinga obično ne pokriva samo amortizaciju predmeta ugovora, nego i druge troškove vlasnika, uključujući eventualne troškove financiranja.

62. Ne dijelim ni zabrinutost Komisije prema kojoj činjenica kvalifikacije ugovora o leasingu kao oporezovane jedinstvene transakcije dovodi do nejednakosti u tretmanu u odnosu na transakcije odobravanja kredita, koje su izuzete. Naime, pružatelji financijskih usluga izuzetih od PDV-a nalaze se u drukčijoj situaciji od pružatelja usluga kao što su stavljanje na raspolaganje vozila na temelju ugovora o leasingu [25]. Njihovo oporezivanje stoga ne dovodi do povrede načela porezne neutralnosti, čak naprotiv, jer oporezovani porezni obveznici mogu imati pravo na odbitak [26]

23 Presuda od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 26.).

24 Vidjeti presudu od 4. listopada 2017., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 Presuda od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, t. 31.)

26 O posljedicama izuzeća na neutralnost PDV-a vidjeti točku 78. i sljedeće ovog mišljenja.

63. Zaključak prema kojem ugovor o leasingu treba kvalificirati kao jedinstvenu transakciju, a ne dvije zasebne transakcije, potvrđuje se i sudskom praksom Suda koja se odnosi na porezni tretman transakcija isporuke uz financiranje.

Sudska praksa koja se odnosi na isporuke uz financiranje

64. Točno je da je Sud, kao što je napomenula vlada Ujedinjene Kraljevine, u okviru predmeta koji se odnosi na kupoprodajni ugovor u pogledu zemljišta i izgradnje objekta, odlučio da dobavljač robe ili pružatelj usluga koji dopusti kupcu da odgodi plaćanje cijene, uz plaćanje kamata, u načelu odobrava izuzeti kredit u smislu odredbi o PDV-u[27]. To se tumačenje uglavnom temelji na postojanju jednakog tretmana između kupca koji dobiva kredit (u obliku odgode plaćanja) od svojeg dobavljača i kupca koji dobiva bankovni zajam[28].

65. Međutim, ne čini mi se da se rizik od takve nejednakosti tretmana pokazao u slučaju ugovora o leasingu kao što su oni u glavnom postupku. Naime, u skladu s pravilom distributivnosti množenja prema zbrajanju, stalnim troškovima financiranja (u smislu postotka vrijednosti financirane robe), trošak za kupca bit će isti ako izuzetim zajmom financira kupnju robe uz PDV ili ako plati cijenu robe bez PDV-a plus troškove financiranja i ako PDV bude dodan na ukupni trošak[29]. Rasuđivanje Suda u navedenoj presudi stoga se, prema mojem mišljenju, ne može izravno prenijeti na ovaj predmet.

66. Usto, sudska praksa znatno je napredovala nakon objave gore navedene presude. Dvije mi se presude čine posebno relevantne.

67. Prva je presuda Stock '94[30]. U tom je predmetu Sud odlučio da „transakcija […] kojom je predviđeno da gospodarski subjekt poljoprivredniku isporučuje robu i daje zajam namijenjen kupovini te robe, čini jedinstvenu transakciju u svrhu [Direktive 2006/112], u kojoj isporuka robe čini glavnu isporuku. Oporezivi iznos navedene jedinstvene transakcije čini cijena navedene robe i kamate plaćene na zajmove dodijeljene poljoprivrednicima"[31]. U tom je predmetu bila riječ o odnosu poljoprivredne suradnje u kojem gospodarski subjekt poljoprivrednicima dodjeljuje kredit koji ti poljoprivrednici mogu koristiti isključivo za kupnju sjemena i drugih proizvodnih sredstava od istog gospodarskog subjekta. Poljoprivrednici su osim cijene kupljene robe plaćali i kamate na odobreni zajam. Stoga se radilo o pitanju, kao u ovom predmetu, čine li tu isporuku dvije zasebne transakcije, odnosno oporezovana transakcija isporuke robe i izuzeta transakcija odobravanja kredita, ili pak jedinstvena složena transakcija.

27 Presuda od 27. listopada 1993., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, izreka).

28 Presuda od 27. listopada 1993., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, t. 14.), kao i mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, t. 10. i 11.)

29 Uzmimo kao primjer robu od 1000 eura bez poreza, PDV od 20 % i ukupne troškove financiranja od 30 %. U slučaju financiranja bankovnim zajmom, to iznosi: cijena robe s PDV-om: 1200 eura, troškovi financiranja 360 eura, što je ukupno 1560 eura. U slučaju leasinga: cijena robe bez poreza plus troškovi financiranja: 1300 eura, plus PDV 260 eura, što je ukupno 1560 eura. Shematski prikaz: (a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa), u kojem je a = cijena robe bez poreza, t = stopa PDV-a, s = trošak financiranja. Ove sam izračune temeljio na Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006., V., str. 274.

30 Presuda od 8. prosinca 2016. (C-208/15, EU:C:2016:936)

31 Presuda od 8. prosinca 2016., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, prva alineja izreke)

68. Sud je smatrao, kao prvo, da davanje zajmova nije isporuka od samostalnog interesa sa stajališta poljoprivrednika jer se ta financijska sredstva ne mogu slobodno upotrebljavati, kao drugo, da predmetni poduzetnik, s obzirom na to da ne raspolaže dozvolom da bi postupao u svojstvu kreditne institucije, nije mogao odobriti zajmove poljoprivrednicima, a da ti zajmovi nisu bili namijenjeni kupovini robe od njega [32] i, kao treće, da se isporukom robe i zajmom želi postići isti ekonomski cilj [33]. U tim okolnostima, isporuka u svojoj cijelosti, prema mišljenju Suda, čini jedinstvenu transakciju s obzirom na PDV.

69. U odgovoru na pitanje tijekom rasprave Komisija je navela da tu presudu smatra „čudnom". Međutim, ja u njoj ne pronalazim ništa čudno: Sud je samo prihvatio funkcionalni pristup predmetnom odnosu kako bi utvrdio njegovu stvarnu narav.

70. Međutim, iako je Sud mogao tako odlučiti u situaciji u kojoj je uz isporuku robe postojao stvarni novčani tok između dobavljača i kupca, isto mora vrijediti osobito u slučaju ugovora o leasingu u kojem jedini „tok" čini isporuka vozila i u kojem primatelj leasinga za nju plaća cijenu vlastitim novcem. Stoga, slično kao u gore navedenoj presudi, u ugovorima o leasingu o kojima je riječ u glavnom postupku ne postoji odobravanje kredita koje ima samostalni interes u odnosu na isporuku vozila, davatelj leasinga ne nudi financiranje izvan ugovora o leasingu i svim se elementima tih ugovora nastoji postići isti gospodarski cilj, odnosno cilj raspolaganja vozilom u uvjetima svojstvenima ugovoru o leasingu. Rasuđivanje Suda u presudi Stock '94 stoga se u potpunosti može prenijeti na ovaj predmet.

71. Druga je presuda Part Service [34], koja se odnosi na ugovore o leasingu i njihovu raščlambu na zasebne transakcije na još izravniji način. U tom je predmetu bila riječ o ugovorima o leasingu vozila raščlanjenima na nekoliko transakcija na način da je davatelj leasinga na ime oporezovane transakcije primao od primatelja iznos koji je u biti bio jednak kupovnoj cijeni vozila kod dobavljača. Primatelj leasinga plaćao je preostali dio drugom gospodarskom subjektu, koji je pripadao istoj grupi kao i davatelj leasinga, na temelju ugovora o osiguranju i jamstvu, koji je izuzeta transakcija. Ti su iznosi zatim preneseni na davatelja leasinga. Talijanska porezna uprava smatrala je da različite obveze koje su preuzele zainteresirane strane, iako su sadržane u zasebnim ugovorima, ukupno čine jedinstveni ugovor sklopljen između tri strane. Prema njezinu mišljenju, naknada koju je korisnik platio za leasing bila je umjetno podijeljena kako bi se smanjila porezna osnovica, pri čemu je leasing bio podijeljen između samog davatelja kredita i drugog gospodarskog subjekta [35].

72. Sud je proveo analizu predmetnih ugovora s obzirom na svoju sudsku praksu koja se odnosi na složene transakcije [36]. Osobito je istaknuo da su predmetne transakcije bile obilježene sljedećim elementima:

– oba društva koja su sudjelovala u transakciji leasinga bila su dio iste grupe;

– sama usluga leasing društva bila je razdijeljena, pri čemu je element svojstven financiranju povjeren drugom društvu kako bi se raščlanio na usluge kreditiranja, osiguranja i posredovanja;

– usluga leasing društva time je svedena na uslugu najma vozila;

32 To je jasan preokret u odnosu na točku 13. presude od 27. listopada 1993., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), prema kojoj je izraz „odobravanje i ugovaranje kredita", koji se upotrebljava kako bi se utvrdilo područje izuzeća, dovoljno širok kako bi uključivao kredit koji odobrava dobavljač robe u obliku odgode plaćanja. U skladu s presudom od 8. prosinca 2016., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), takav kredit obično treba smatrati pomoćnim isporuci robe te se na njega zato ne može primijeniti izuzeće.

33 Presuda od 8. prosinca 2016., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, t. 32. do 34.)

34 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108)

35 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 8. do 17.)

36 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 48. do 53.)

– ukupan iznos naknada za leasing koje je platio primatelj leasinga bio je jedva veći od troška stjecanja robe;

– slijedom toga, činilo se da ta usluga, razmatrana zasebno, nije gospodarski isplativa, tako da se održivost poduzetnika nije mogla jamčiti samo ugovorima sklopljenima s primateljima leasinga;

– leasing društvo primalo je naknade za transakcije leasinga samo zahvaljujući zbroju naknada za leasing koje je platio primatelj leasinga i iznosa koje mu je platilo drugo društvo iste grupe [37].

73. Sud je zatim smatrao da se ta praksa protivi cilju članka 11. dijela A stavka 1. Šeste direktive [38], odnosno oporezivanju svega što čini naknadu koja je dobivena ili koja će se dobiti od primatelja leasinga. Naime, budući da je najam vozila na temelju ugovora o leasingu pružanje usluge u smislu članka 6. Šeste direktive [39], takva transakcija obično podliježe PDV-u, čiju poreznu osnovicu treba odrediti u skladu s člankom 11. dijelom A stavkom 1. Šeste direktive. Stoga je očekivani rezultat bio dobivanje porezne pogodnosti povezane s izuzećem, na temelju članka 13. dijela B točaka (a) i (d) Šeste direktive [40], usluga povjerenih društvu suugovaratelju leasing društva [41].

74. U predmetu Part Service prethodna pitanja postavljena su s obzirom na zlouporabu prava te stoga Sud nije dao kategoričan odgovor, pri čemu je prepustio sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni njihov eventualni nepošten cilj. U glavnom predmetu VWFS ne može biti optužen ni za kakvu zlouporabu jer, kako proizlazi, ne samo da je raščlamba ugovora o leasingu dopuštena pravom Ujedinjene Kraljevine, nego se njime i zahtijeva. Činjenica je da analiza takve prakse koju provodi Sud u točki 57. presude Part Service [42] savršeno odgovara situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku, uz iznimku da ovdje čak nije riječ o dvama pružateljima usluga i dvama ugovorima, nego o jednom ugovoru i jednom pružatelju usluga, uzimajući u obzir da se raščlamba provodi samo u trenutku obavještavanja primatelja leasinga o naknadi za leasing. Umjetna narav te raščlambe i više je nego očita.

75. Zaključci koji proizlaze iz presude navedene u prethodnoj točki prema mojem su mišljenju u potpunosti relevantni u okolnostima glavnog predmeta. Činjenica da je riječ o praksi koja se dopušta ili zahtijeva pravom Ujedinjene Kraljevine nimalo ne mijenja to utvrđenje. Naime, Sud ne ocjenjuje usklađenost prakse s nacionalnim pravom države članice, nego s odredbama prava Unije. Stoga, iako je smatrao da se raščlamba ugovora o leasingu na dvije odvojene i različite transakcije protivila načelu oporezivanja cijele naknade primljene na ime jedne transakcije, pri čemu se pruža neopravdana porezna pogodnost u obliku izuzeća, to se utvrđenje primjenjuje na zlouporabe poreznih obveznika i na odredbe nacionalnog prava kojima se zahtijeva takva raščlamba.

76. I da zaključim ovaj dio svojeg razmišljanja: čini mi se da je već gore navedena analiza sudske prakse koja se odnosi na porezni tretman složenih isporuka, uključujući, konkretnije, ugovore o leasingu, dovoljna kako bi se utvrdilo da se raščlamba ugovora o leasingu o kojima je riječ u glavnom postupku na oporezovane transakcije isporuke robe i izuzete transakcije odobravanja kredita, koja se dopušta ili zahtijeva zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine, protivi odredbama Direktive 2006/112, kako ih tumači Sud.

77. Čini mi se da se takav tretman tih ugovora protivi i svrsi izuzeća kreditnih transakcija predviđenog u članku 135. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112 i načelu uskog tumačenja izuzeća.

37 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 57.)

38 Šesta direktiva 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 (SL 1977., L 145, str. 1.), koja je preinačena Direktivom 2006/112. Članak 11.A stavak 1. Šeste direktive sada je članak 73. Direktive 2006/112.

39 Sada članci 24. do 29. Direktive 2006/112. Potrebno je napomenuti da se neki ugovori o leasingu mogu kvalificirati kao isporuke robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112, čime se ni po čemu ne mijenja njihovo podlijeganje oporezivanju.

40 Sada članak 135. stavak 1. točke (a) i (b) Direktive 2006/112

41 Presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 59. do 61.)

42 Presuda od 21. veljače 2008. (C-425/06, EU:C:2008:108)

Svrha izuzeća kreditnih transakcija

78. Sustav PDV-a temelji se na općem oporezivanju sve robe i svih usluga u svakoj fazi proizvodnje i distribucije (ili pružanja usluga). PDV je ipak porez na potrošnju, odnosno gospodarski teret poreza snosi se u toj fazi. Taj teret stoga se u svakoj fazi gospodarskog ciklusa prenosi u sljedeću fazu sve do faze potrošnje. Zahvaljujući mehanizmu odbitka pretporeza, nakupljanje poreznog tereta odnosi se samo na dodanu vrijednost u svakoj fazi, pri čemu za gospodarske subjekte porez ostaje neutralan.

79. Svako izuzeće prekida taj niz, čime se sprečava pravilno funkcioniranje mehanizma oporezivanja te se uvodi narušavanje tržišnog natjecanja zbog povrede neutralnosti. Naime, ako se roba ili usluga izuzme, pretporez se ne može odbiti jer ne postoji izlazni porez. Izuzeti se subjekt stoga tretira kao potrošač i on sam snosi porezni teret. Zbog toga sva izuzeća u području PDV-a treba tumačiti usko, odnosno na način da ih se ograniči na nužni minimum s obzirom na njihovu svrhu ili razloge njihova uvođenja [43]

80. U uvodnim izjavama Direktive 2006/112 ne objašnjavaju se razlozi na temelju kojih je zakonodavac Europske unije izuzeo financijske usluge, osobito usluge odobravanja kredita. Takvo se izuzeće ipak nalazi u većini država koje su uvele PDV. U pravnoj teoriji uglavnom je prihvaćeno da je oporezivanje tih usluga, koje se odnose samo na financijska kretanja, previše složeno zbog poteškoće pri utvrđivanju porezne osnovice [44].

81. Takve poteškoće ne postoje u slučaju ugovora o leasingu. U toj vrsti ugovora postoje, s jedne strane, jasno utvrđena isporuka koja se sastoji od stavljanja na raspolaganje robe na koju se odnosi ugovor, s eventualnom mogućnosti stjecanja vlasništva nad tom robom, i, s druge strane, novčana naknada u obliku naknada za leasing i eventualna dodatna plaćanja. Porezna se osnovica može dakle lako utvrditi jer je čine ukupna plaćanja koja davatelj leasinga prima od primatelja leasinga. Činjenica da ta plaćanja pokrivaju različite troškove davatelja leasinga, osim troškova stjecanja predmeta ugovora, troškove financiranja, opće troškove ili trošak pomoćnih usluga, ništa ne mijenja jer se svi ti troškovi snose u vezi s uslugom stavljanja na raspolaganje predmetne robe.

82. Kvalifikacija takvog ugovora, čak i samo jednog njegova dijela, kao transakcije odobravanja kredita prelazi dakle nužan okvir za izuzeće predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2006/112 te ne odgovara cilju tog izuzeća. Tom se kvalifikacijom stoga povrjeđuje načelo općenitosti oporezivanja propisano člankom 1. stavkom 2. prvim podstavkom te direktive. Sud je uostalom na isti način rasuđivao u presudi Velvet & Steel Immobilien u kojoj je smatrao da je svrha izuzeća financijskih transakcija smanjenje poteškoća povezanih s određivanjem porezne osnovice kao i iznosa PDV-a koji se može odbiti te izbjegavanje povećanja troškova potrošačkog kredita. Nadalje, Sud je presudio da se, „s obzirom na to da pri oporezivanju PDV-om preuzimanja obveze obnavljanja nekretnine ne postoje takve poteškoće, ta transakcija ne može izuzeti” [45].

83. U tom je pogledu potrebno dodati da činjenica da je u nacionalnom pravu države članice transakcija kvalificirana kao usluga odobravanja kredita nije sama po sebi dovoljna kako bi se za nju odobrilo izuzeće predviđeno Direktivom 2006/112. Naime, prema sudskoj praksi Suda, izuzeća iz članka 135. stavka 1. Direktive 2006/112 autonomni su pojmovi prava Unije kojima je cilj izbjegavanje razilaženja u primjeni sustava PDV-a među državama članicama [46].

43 Što se tiče izuzeća predviđenog u članku 135. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112, vidjeti presudu od 26. svibnja 2016., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, t. 34.).

44 Vidjeti osobito Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington, 1988., str. 92. do 100. Vidjeti također Parolini, A., „Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU”, u: Lang, M. (ur.), CJEU – *Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Beč, 2016., str. 285., i Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006., V., str. 274.

45 Presuda od 19. travnja 2007., Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, t. 24.)

46 Presuda od 26. svibnja 2016., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, t. 33. i navedena sudska praksa)

84. Prema mojem mišljenju, članak 135. stavak 1. točka (b) Direktive 2006/112 stoga nije dovoljan temelj kako bi se dopustilo djelomično izuzeće transakcije leasinga kao što je ona iz glavnog postupka.

Zaključak ovog dijela

85. Prema mojem mišljenju, iz tih razmatranja jasno proizlazi da se, s obzirom na različite odredbe Direktive 2006/112, kako ih tumači Sud, transakcije leasinga kao što su one iz glavnog postupka ne smiju raščlanjivati na zasebne transakcije isporuke robe i odobravanja kredita. Djelomično izuzeće koje proizlazi iz te raščlambe stavlja u nepovoljan položaj pružatelje tih isporuka pri čemu ih se lišava prava na odbitak pretporeza na dio njihovih troškova, smanjuje porezne prihode u proračunu dotične države članice i Unije te može prouzročiti narušavanje tržišnog natjecanja ako se iste isporuke tretiraju na različite načine u različitim državama članicama [47].

86. Ne osporavam pravo zakonodavca Ujedinjene Kraljevine da iz razloga zaštite potrošača zahtijeva od pružatelja leasinga da primatelju leasinga zasebno navedu iznose povezane s cijenom stjecanja vozila. Taj način prikazivanja cijene ipak nije presudan i ne treba dovesti do raščlambe tih isporuka u svrhu oporezivanja PDV-om, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 52. ovog mišljenja [48].

Zaključne napomene

87. Prema mojem mišljenju, jedini točan odgovor koji se može dati na prethodna pitanja u ovom predmetu jest taj da ugovori o leasingu poput onih iz glavnog postupka čine jedinstvene složene transakcije koje moraju podlijegati oporezivanju, uzimajući u obzir da pružatelji usluga imaju pravo odbiti ukupan pretporez na robu i usluge korištene u svrhu tih isporuka.

88. Naravno, takvo rješenje moći će se u potpunosti primijeniti u budućnosti. Što se tiče ranijih situacija, uključujući onu u glavnom postupku, problem je složeniji.

89. S jedne strane, pružatelji usluga leasinga imaju pravo na djelomično izuzeće svojih isporuka zbog njihove raščlambe na dvije zasebne transakcije, od kojih je jedna izuzeta. S druge strane, budući da se to izuzeće protivi pravu Unije, u normalnom tijeku događaja morali bi imati pravo na odbitak ukupnog pretporeza povezanog s tim isporukama. Stoga se postavlja pitanje trebaju li imati to pravo na odbitak unatoč predmetnom izuzeću.

90. Naznake za odgovor na to pitanje nalaze se u sudskoj praksi Suda. Prema toj sudskoj praksi, čak i kad je izuzeće predviđeno nacionalnim pravom neusklađeno s Direktivom 2006/112, članak 168. te direktive ne dopušta poreznom obvezniku koristiti to izuzeće pozivajući se na pravo na odbitak [49]. Točno je da je Sud tako odlučio u pogledu odbitka pretporeza na robu i usluge koje porezni obveznik koristi samo u svrhu izuzetih transakcija. Ipak smatram da isto rješenje treba prevladati u pogledu pretporeza na robu i usluge koji, iako se djelomično koriste u svrhu oporezovanih transakcija, u svojoj cijelosti čine troškovnu komponentu izuzetih transakcija. Naime, ista logika sustava PDV-a primjenjuje se u obje situacije, odnosno odbitak pretporeza povezan je s ubiranjem izlaznog poreza [50].

47 U tom pogledu napominjem da su, na primjer, kao što proizlazi iz predmeta u kojem je donesena presuda od 19. rujna 2017., Komisija/Irska (porez na registraciju) (C-552/15, EU:C:2017:698), pružatelji usluga najma i leasinga vozila sa sjedištem u Sjevernoj Irskoj izravni konkurenti pružateljima istih usluga sa sjedištem u Irskoj.

48 Stranke su na raspravi istaknule da ta obveza proizlazi iz Direktive 2008/48/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 23. travnja 2008. o ugovorima o potrošačkim kreditima i stavljanju izvan snage Direktive Vijeća 87/102/EEZ (SL 2008., L 133, str. 66.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 13., str. 58.). Međutim, kao prvo, na temelju članka 2. stavka 2. točke (d) te direktive ona se ne primjenjuje na „ugovore o najmu ili leasingu u kojima se samim ugovorom ili zasebnim ugovorom ne propisuje obveza kupnje predmeta ugovora". Međutim, prema informacijama koje je podnijela vlada Ujedinjene Kraljevine u odgovoru na pisano pitanje Suda, nijedna od vrsta ugovora o leasingu koje upotrebljava VWFS ne sadržava obvezu kupnje, nego samo opciju. Kao drugo, iako se predmetna obveza može izvesti iz članka 10. stavka 2. točke (e) Direktive 2008/48, riječ je o obvezi obavještavanja primatelja leasinga kojom se ne utvrđuje porezni tretman isporuke.

49 Presuda od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 45.)

50 Presuda od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 43.)

91. Međutim, budući da su odredbe Direktive 2006/112 prema kojima usluge leasinga treba tretirati kao oporezovane jedinstvene transakcije, osobito članak 73., prema mojem mišljenju, dovoljno precizne i bezuvjetne kako bi se porezni obveznici mogli na njih izravno pozvati, porezni obveznici mogu tražiti oporezivanje svojih usluga leasinga u cijelosti kako bi mogli iskoristiti pravo na odbitak pretporeza [51]. Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri je li to u praksi moguće u glavnom postupku.

Zaključak

92. S obzirom na sve prethodno navedeno, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine) odgovori na sljedeći način:

Odredbe Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da ugovori o leasingu poput onih iz glavnog postupka čine jedinstvene složene transakcije koje moraju podlijegati oporezivanju, uzimajući u obzir da pružatelji usluga imaju pravo odbiti ukupan ulazni porez na dodanu vrijednost (PDV) na robu i usluge korištene u svrhu tih isporuka.

Porezni obveznici koji imaju pravo na djelomično izuzeće tih transakcija na temelju nacionalnog prava nemaju pravo na odbitak pretporeza na robu i usluge korištene u svrhu tih transakcija, čiji je trošak uključen u cijenu izuzetih transakcija. Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri mogu li ti porezni obveznici tražiti potpuno oporezivanje navedenih transakcija kako bi mogli imati pravo na odbitak.

51 Vidjeti presudu od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 47. i po analogiji t. 56. druga i treća alineja).