Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 8. decembra 2016*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Integrirano sodelovanje — Odobritev financiranja in dobave obratnih sredstev, potrebnih za kmetijsko proizvodnjo — Enotna in sestavljena storitev — Ločene in samostojne storitve — Pomožna storitev in glavna storitev“

V zadevi C-208/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) z odločbo z dne 26. marca 2015, ki je prispela na Sodišče 5. maja 2015, v postopku

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça (poročevalec), predsednik senata, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet, E. Levits in F. Biltgen, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. julija 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Stock ‘94 Szolgáltató Zrt. Z. Várszegi in A. Kis, odvetnika,

— za madžarsko vlado M. Z. Fehér, G. Koós in M. Bóra, agenti,

— za Evropsko komisijo L. Havas, R. Lyal in C. Soulay, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: madžarščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2), člena 2(1)(a) in (c), člena 14(1), člena 24(1), člena 73, člena 78(b) in člena 135(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Stock ‘94 Szogáltato Zrt. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (generalna davčna in finančna uprava Južne prekodonavske regije, ki spada pod nacionalno davčno in carinsko upravo, Madžarska, v nadaljevanju: generalna uprava) glede ureditve davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za tako imenovano transakcijo „integriranega sodelovanja“.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2) Direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 V skladu s členom 2(1)(a) in (c) te direktive so z DDV obdavčene „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“ in „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

5 Člen 14(1) navedene direktive dobavo blaga opredeljuje kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

6 Člen 24(1) iste direktive določa:

„‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

7 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

8 Člen 78(b) te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

[…]

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.[…]“

9 Člen 135(1)(b) navedene direktive določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(b) dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri“.

Madžarsko pravo

10 Na podlagi člena 2(a) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) sta z davki, ki jih ta zakon določa, obdavčena „dobava blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

11 V zvezi s tem člen 9(1) zakona o DDV opredeljuje dobavo blaga kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik ali katero koli drugo transakcijo, ki ima enake pravne učinke z vidika pridobitve stvari“. Iz člena 13(1) tega zakona izhaja, da opravljanje storitev zajema „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga po tem zakonu“.

12 Člen 65 zakona o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev davčna osnova, če ta zakon ne določa drugače, pomeni denarno plačilo, ki ga je upravičenec prejel ali ga bo prejel od pridobitelja blaga, prejemnika storitve ali tretje osebe, vključno s kakršno koli subvencijo, ki neposredno vpliva na ceno dobave ali storitve.“

13 Člen 70(1)(b) tega zakona določa, da pri dobavah blaga in opravljanju storitev davčna osnova zajema „postranske stroške, ki jih je dobavitelj blaga ali ponudnik storitve prevalil na pridobitelja blaga ali prejemnika storitve, med drugim provizije ali kakršne koli druge stroške za posredovanje, stroške embaliranja, prevoza in zavarovanja“.

14 V skladu s členom 86(1)(b) zakona o DDV so DDV oproščeni „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti, denarnimi posojili in drugimi storitvami, ki sestavljajo tako pravno razmerje, ter upravljanje kreditov od osebe, ki kredit odobri“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Stock ‘94 je gospodarska družba s sedežem na Madžarskem. Dejavna je kot „integrator“ v okviru instituta, značilnega za madžarski kmetijski sistem in imenovanega „integrirano sodelovanje“. V okviru tega instituta načeloma integrator sklene pogodbo s kmetom, „integriranim subjektom“, s katero mu odobri posojilo, ki ga ta uporabi za to, da od integratorja kupi sredstva, potrebna za svojo dejavnost proizvajalca, kot so semena, imenovana „obratna sredstva“. Integrirani subjekt nato proda svojo proizvodnjo bodisi integratorju bodisi na trgu z integratorjevim posredovanjem.

16 V obravnavanem primeru je družba Stock ‘94 z različnimi kmetijskimi proizvajalci sklenila pogodbe o integraciji, na podlagi katerih se je po eni strani zavezala, da bo zlasti s tehnološkega vidika podpirala proizvodnjo kmetov in da bo financirala nakup obratnih sredstev, ki so za to potrebna. Po drugi strani so se ti kmetje zavezali, da bodo pridelovali zadevne proizvode na določenih površinah in da bodo odobrena posojila uporabljali samo za nakup obratnih sredstev od nje.

17 Družba Stock ‘94 je prodajo obratnih sredstev kmetom zaračunala tako, da je za dobave uporabila DDV po stopnji 25 %. Ta družba pa je DDV oprostila obresti, ki so bile obračunane na četrtletni podlagi in so se pobirale v povezavi s posojili, dodeljenimi kmetom za nakup obratnih sredstev. Znesek obresti, pobranih v skladu s pogodbami o financiranju obratnih sredstev, je junija 2011 znašal 149.846.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 483.500 EUR).

18 Ob davčnem nadzoru obračunov DDV v tem obdobju, ki ga je naknadno opravil madžarski prvostopenjski davčni organ, je ta ugotovil, da v zvezi z obrestmi, pobranimi od posojil, ni bilo plačanih 37.462.000 HUF (približno 121.000 EUR) DDV. Zato je družbi Stock ‘94 odredil plačilo tega zneska, povečanega za zamudne obresti, in ji naložil tudi davčno globo.

19 Generalna uprava je vsebinsko potrdila odločbo prvostopenjskega organa in pri tem ugotovila, da so bila posojila, namenjena za nakup obratnih sredstev, sestavni del storitve integriranega sodelovanja, ki jo opravlja družba Stock ‘94. Zato je menila, da je treba za dobave obratnih sredstev uporabiti enako stopnjo DDV kot za posojila. Vendar je znesek, ki ga je treba plačati, znižala na 17.588.000 HUF (približno 56.500 EUR).

20 Prvostopenjsko sodišče je potrdilo stališče generalne uprave. Glede tega je ugotovilo, da so se lahko odobrena posojila uporabila le za nakup obratnih sredstev od družbe Stock ‘94, tako da so krediti in dobava obratnih sredstev, ki so jih prejeli kmetje, pomenili sestavna dela sestavljene storitve integriranega sodelovanja, ki jo opravlja ta družba. To sodišče je poleg tega ugotovilo, da so imele take storitve enak cilj in da so bile obresti na kredite, uporabljene za nakup obratnih sredstev, zgolj postranski stroški za dobavo teh sredstev, ki je bila glavna storitev v okviru zadevne sestavljene transakcije. Zato bi morala za plačilo, zaračunano za pomožno storitev, prav tako veljati davčna ureditev, uporabljena za dobavo obratnih sredstev.

21 Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska), ki odloča o kasacijski pritožbi, ki jo je družba Stock ‘94 vložila zoper sodbo, izdano na prvi stopnji, sprašuje, ali mora z vidika DDV dobavo obratnih sredstev in odobritev posojila šteti za ločeni in med seboj neodvisni transakciji ali za enotno transakcijo. Če bi bilo treba ti storitvi obravnavati kot enotno transakcijo, se predložitveno sodišče sprašuje, pod katerimi pogoji integrirano sodelovanje pomeni izjemo od načela univerzalnosti DDV.

22 V teh okoliščinah je Kúria (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 1(2), člen 2(1)(a) in (c), člen 14(1), člen 24(1), člen 73, člen 78(b) in člen 135(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da dobava blaga in odobritev kreditov, ki se ju opravi na podlagi pogodbe med integratorjem in integriranim subjektom, štejeta za ločeni in neodvisni transakciji (‚distinct and independent‘) z vidika obdavčitve z DDV, ali pa je zanju treba šteti, da tvorita enotno transakcijo (‚single), pri čemer davčna osnova poleg plačila za dobavljeno blago vključuje tudi obresti na odobreno posojilo?

2. Če je zadnjenavedena od teh razlag v skladu z Direktivo o DDV, ali se lahko Direktivo o DDV – v zvezi z enotno (single) transakcijo, ki vključuje dobavo blaga, ki je predmet DDV, in opravljanje storitve, ki je oproščeno DDV – razlaga tako, da je zadevna transakcija izjema od načela univerzalnosti DDV? In če je odgovor pritrdilen, kateri pogoji morajo biti za to izpolnjeni?

3. Ali bi bil odgovor na prejšnja vprašanja drugačen – in če bi bil, kako – če lahko integrator na podlagi pogodbe za integrirani subjekt na njegovo zahtevo opravi dodatne storitve in/ali kupi njegove kmetijske proizvode?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da je treba odobritev posojila, namenjenega za nakup kmetijskega blaga, in dobavo tega blaga v okviru transakcije integriranega kmetijskega sodelovanja šteti za enotno sestavljeno transakcijo ali za ločeni in neodvisni transakciji v smislu te direktive, tudi glede na možnost, da integrator opravlja dodatne storitve in kupuje kmetijsko proizvodnjo od integriranih subjektov.

24 Če bi bilo treba ti storitvi šteti za enotno sestavljeno transakcijo, predložitveno sodišče dalje sprašuje, na podlagi katerih meril je mogoče ugotoviti, ali je mogoče transakcijo integriranega sodelovanja šteti za izjemo od načela univerzalnosti DDV.

25 Kot pa trdi Komisija v pisnih stališčih, je treba zadnjenavedeno vprašanje razlagati tako, da se z njim ugotavlja, na podlagi katere storitve – posojila ali dobave blaga – se določi ureditev, ki se uporabi za transakcijo integriranega sodelovanja. Ker se namreč pomožne storitve na področju DDV obravnavajo enako kot glavne (sodba z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, točka 24), mora biti, če je odobritev posojila glavna storitev, celotna transakcija oproščena DDV v skladu s členom 135(1)(b) Direktive o DDV.

26 Glede tega je treba opozoriti, da se mora za namene DDV vsaka storitev običajno obravnavati kot ločena in neodvisna, kot izhaja iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (glej sodbo z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točka 30 in navedena sodna praksa).

27 Vendar je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi bile lahko opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso neodvisne. Za enotno transakcijo gre, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih za stranko opravi davčni zavezanec, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere delitev bi bila umetna. Poleg tega je tako, kadar je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Med drugim je treba storitev šteti za pomožno storitev glavne storitve, če za stranko nima samostojnega namena, ampak pomeni sredstvo, da ta lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točka 31 in navedena sodna praksa).

28 Za ugotovitev, ali opravljene storitve z vidika DDV obsegajo več neodvisnih storitev ali eno enotno storitev, je treba preučiti značilnosti zadevne transakcije (sodbi z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 32, in z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točka 32).

29 Glede tega je treba po eni strani poudariti, da Sodišče pri ugotavljanju, ali transakcija, ki obsega več storitev, pomeni enotno transakcijo za namene DDV, upošteva gospodarski cilj te transakcije (glej v tem smislu sodbe z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, točka 39; z dne 28. oktobra 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, točka 23, in z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 23). Sodišče pri analizi upošteva tudi interes prejemnikov storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točka 35).

30 Po drugi strani je treba opozoriti, da so v okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, nacionalna sodišča pristojna za ugotavljanje, ali v posameznem primeru davčni zavezanec opravlja enotno storitev, in glede tega dokončno presodijo vsa dejstva. Vendar mora Sodišče navedenim sodiščem dati vse elemente razlage prava Unije, ki jim lahko koristijo pri razsojanju predložene zadeve (sodba z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 33 in navedena sodna praksa).

31 V obravnavanem primeru, prvič, iz predložitvene odločbe izhaja, da za zadevno transakcijo integriranega sodelovanja velja načelo, da integrator integriranemu subjektu odobri posojilo, ki ga ta lahko uporabi samo za nakup obratnih sredstev od integratorja.

32 V teh okoliščinah odobritev takih posojil z vidika integriranih subjektov ni storitev s samostojnim interesom (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, točka 27), saj teh finančnih sredstev ni mogoče prosto uporabiti.

33 Drugič, ker družba Stock ‘94, kot priznava v stališčih, ni imela dovoljenja za obratovanje kot kreditna institucija, ni mogla dodeljevati posojil integriranim subjektom, če ta niso bila namenjena za nakup njenih obratnih sredstev.

34 Tretjič, iz predložitvene odločbe izhaja, da imata dobava obratnih sredstev in posojilo enak gospodarski cilj, ki je v bistvu uvedba finančne in logistične pomoči za kmete, ki jim omogoča opravljanje kmetijske dejavnosti. Glede tega je treba opozoriti, da je družba Stock ‘94 v skladu s splošnimi pogoji, ki urejajo integrirano sodelovanje v postopku v glavni stvari, kakor so povzeti v predložitveni odločbi, podpirala proizvodno dejavnost integriranih subjektov in financirala nakupe obratnih sredstev, ki so za to potrebna.

35 V teh okoliščinah dobava obratnih sredstev za integrirane subjekte pomeni glavno storitev integriranega sodelovanja, saj bodo s temi sredstvi kmetje lahko opravljali kmetijsko dejavnost. Pridobitev posojila za nakup teh sredstev tako za te kmete ni samostojen cilj, temveč je zgolj sredstvo, ki jim omogoča nakup obratnih sredstev, potrebnih za njihovo kmetijsko proizvodnjo.

36 Predložitveno sodišče mora preveriti, ali zadevna transakcija integriranega sodelovanja dejansko pomeni gospodarski cilj iz točke 34 te sodbe, in ugotoviti, ali je dobava obratnih sredstev tako temeljnega pomena za integrirane subjekte.

37 Če je tako, je treba dobavo obratnih sredstev in odobritev posojila, namenjenega za nakup teh sredstev, za namene DDV šteti za sestavni del enotne sestavljene transakcije, pri čemer je glavna storitev dobava teh sredstev.

38 Nazadnje, četrtič, glede na navedeno v točkah od 31 do 37 te sodbe okoliščina, da lahko družba Stock ‘94 integriranim subjektom poljubno ponuja dodatne storitve in kupuje njihovo kmetijsko proizvodnjo, ne vpliva na rešitev iz točke 37 te sodbe.

39 Glede na vse te ugotovitve je treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da:

— transakcija integriranega kmetijskega sodelovanja, v skladu s katero gospodarski subjekt dobavi blago kmetu in mu odobri posojilo, namenjeno za nakup tega blaga, za namene te direktive pomeni enotno transakcijo, v kateri dobava blaga pomeni glavno transakcijo. Davčno osnovo za navedeno transakcijo sestavljajo tako cena navedenega blaga kot obresti, plačane za posojila, odobrena kmetom;

— to, da lahko integrator kmetom ponuja dodatne storitve ali kupuje njihovo kmetijsko proizvodnjo, ne vpliva na opredelitev zadevne transakcije kot enotne transakcije za namene Direktive o DDV.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da:

— **transakcija integriranega kmetijskega sodelovanja, v skladu s katero gospodarski subjekt dobavi blago kmetu in mu odobri posojilo, namenjeno za nakup tega blaga, za namene te direktive pomeni enotno transakcijo, v kateri dobava blaga pomeni glavno transakcijo. Davčno osnovo za navedeno transakcijo sestavljajo tako cena navedenega blaga kot obresti, plačane za posojila, odobrena kmetom;**

— **to, da lahko integrator kmetom ponuja dodatne storitve ali kupuje njihovo kmetijsko proizvodnjo, ne vpliva na opredelitev zadevne transakcije kot enotne transakcije za namene Direktive 2006/112.**

Podpisi