Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

8. prosinca 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Integrirana suradnja – Dodjela financiranja i isporuke obrtnih sredstava potrebnih za poljoprivrednu proizvodnju – Jedinstvena i složena usluga – Zasebne i neovisne usluge – Pomoćna i glavna usluga“

U predmetu C-208/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Kúria (Vrhovni sud, Mađarska), odlukom od 26. ožujka 2015., koju je Sud zaprimio 5. svibnja 2015., u postupku

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

protiv

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

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. srpnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., Z. Várszegi i A. Kis, *ügyvédek*,

— za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, G. Koós i M. Bóra, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, L. Havas, R. Lyal i C. Soulay, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski.

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2., članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c), članka 14. stavka 1., članka 24. stavka 1., članka 73., članka 78. točke (b) i članka 135. stavka 1. točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Stock ‘94 Szolgáltato Zrt. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Opća uprava za carine i financije regije Južno Podunavlje, koja je dio Nacionalne uprave za poreze i carine, Mađarska, u daljnjem tekstu: Opća uprava) u vezi sa sustavom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se primjenjuje na transakciju koja se naziva „integrirana suradnja“.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 1. stavak 2. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.“

4 Na temelju članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) te direktive, PDV-u podliježe „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje“ i „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“.

5 U članku 14. stavku 1. te direktive isporuka robe definira se kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“.

6 U skladu s člankom 24. stavkom 1. iste direktive:

„‚Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.“

7 Članak 73. Direktive o PDV-u propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., 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.“

8 Članak 78. točka (b) te direktive propisuje:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

[...]

b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca. [...] “

9 Članak 135. stavak 1. točka (b) navedene direktive predviđa:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

b) odobravanje i ugovaranje kredita i upravljanje kreditom od strane osobe koja ga odobrava“.

Mađarsko pravo

10 Na temelju članka 2. točke (a) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), tom porezu podliježu „isporuka robe i isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“.

11 S tim u vezi, članak 9. stavak 1. Zakona o PDV-u isporuku robe definira kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik, ili bilo koja druga transakcija koja proizvodi takav pravni učinak u pogledu stjecanja materijalne imovine“. Iz članka 13. stavka 1. tog zakona proizlazi da isporuka usluga podrazumijeva „svaku transakciju koja ne čini isporuku robe u smislu ovog zakona“.

12 Članak 65. Zakona o PDV-u propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, ako ovim zakonom nije propisano drugačije, oporezivi iznos čini novčana naknada koju je dobavljač dobio ili će dobiti od kupca robe, primatelja usluge ili neke treće strane, uključujući svaku potporu, neovisno o njezinu obliku, koja izravno utječe na cijenu isporuke robe ili usluga.“

13 Članak 70. stavak 1. točka (b) tog zakona propisuje da u pogledu isporuke robe i usluga oporezivi iznos uključuje „popratne rashode koje je dobavljač robe ili pružatelj usluge prenio na kupca robe ili na primatelja usluge, posebice proviziju ili bilo koje druge vrste posredovanja, pakiranja, prijevoza i osiguranja“.

14 Sukladno članku 86. stavku 1. točki (b) Zakona o PDV-u, od plaćanja PDV-a izuzeto je „odobravanje i ugovaranje kredita, novčanih zajmova i drugih usluga koje čine pravni odnos te vrste, i upravljanje kreditima od strane osobe koja ih odobrava“.

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Stock ‘94 je trgovačko društvo sa sjedištem u Mađarskoj. Djeluje kao „otkupljivač“ u okviru instituta karakterističnog za mađarski poljoprivredni sustav nazvanog „integrirana suradnja“. U okviru tog instituta vrijedi načelo da otkupljivač s poljoprivrednikom, odnosno s „proizvođačem“, sklapa ugovor kojim mu dodjeljuje zajam koji potonji koristi kako bi od otkupljivača kupio sredstva, kao što je primjerice sjemenje, potrebna za svoju proizvodnu djelatnost, nazvana „obrtni kapital“. Proizvođač potom proizvedeno prodaje bilo otkupljivaču ili njegovim posredstvom na tržištu.

16 U ovom slučaju društvo Stock ‘94 sklopilo je s različitim poljoprivrednim proizvođačima ugovore o integraciji na temelju kojih se s jedne strane obvezalo podupirati, osobito s tehnološkog stajališta, proizvodnju poljoprivrednika, te financirati kupovinu obrtnih sredstava potrebnih za tu svrhu. S druge

strane, ti su se poljoprivrednici obvezali da će proizvode o kojima je riječ uzgajati na određenim površinama, a zajmove koje im je dodijelio otkupljivač koristiti isključivo kako bi od njega kupili obrtna sredstva.

17 Stock ‘94 prodaju obrtnih sredstava poljoprivrednicima zaračunao je tako da je na isporuke primijenio stopu PDV-a u iznosu od 25%. S druge strane, to je društvo od PDV-a izuzelo kamate, obračunate na tromjesečnoj osnovi, naplaćene u vezi sa zajmovima koji su poljoprivrednicima odobreni za kupovinu obrtnih sredstava. U lipnju 2011. kamate naplaćene na temelju ugovora o financiranju obrtnih sredstava iznosile su 149 846 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 483 500 eura).

18 Prilikom poreznog nadzora nad prijavama PDV-a za to razdoblje, koji je naknadno izvršilo mađarsko porezno tijelo prvog stupnja, utvrđeno je da, kada je riječ o kamatama naplaćenima na zajmove, postoji razlika PDV-a u iznosu od 37 462 000 HUF (oko 121 000 eura). Slijedom toga, društvu Stock ‘94 naložilo je plaćanje tog iznosa, uvećanog za zatezne kamate, a izreklo mu je i poreznu novčanu kaznu.

19 Opća uprava potvrdila je odluku tijela prvog stupnja, pri čemu je utvrdila da su zajmovi namijenjeni kupovini obrtnih sredstava bili bitni elementi usluge integrirane suradnje koju je pružilo društvo Stock ‘94. Posljedično, smatrala je da je na isporuke obrtnih sredstava trebalo primijeniti istu stopu PDV-a kao i na zajmove. Međutim, smanjila je iznos koji je trebalo platiti na 17 588 000 HUF (oko 56 500 eura).

20 Sud prvog stupnja potvrdio je stajalište Opće uprave. S tim u vezi, utvrdio je da su se odobreni zajmovi mogli koristiti samo za kupovinu obrtnih sredstava od društva Stock ‘94, tako da su krediti i isporuka obrtnih sredstava koje su koristili poljoprivrednici sačinjavali dva bitna elementa složene usluge integrirane suradnje koju je pružilo to društvo. Taj je sud osim toga presudio da su takve usluge imale istu svrhu i da su kamate na kredite korištene za kupovinu obrtnih sredstava bile obični popratni rashodi isporuke tih sredstava, pri čemu ona predstavlja glavnu uslugu u okviru složene transakcije o kojoj je riječ. Slijedom toga bi na naknadu izračunatu za pomoćne usluge trebalo primijeniti sustav oporezivanja koji se primjenjuje na isporuku obrtnih sredstava.

21 U okviru kasacijskog postupka pokrenutog pravnim lijekom koji je društvo Stock ‘94 uložilo protiv presude donesene u prvome stupnju, Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) pita treba li isporuku obrtnih sredstava i dodjelu zajma u pogledu PDV-a smatrati dvjema zasebnim transakcijama koje ne ovise jedna o drugoj ili jedinstvenom transakcijom. U slučaju da ove dvije usluge treba smatrati jedinstvenom transakcijom, sud koji je uputio zahtjev pita pod kojim uvjetima integrirana suradnja predstavlja izuzeće od načela opće primjene PDV-a.

22 U tim je okolnostima Kúria (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točke (a) i (c), članak 14. stavak 1., članak 24. stavak 1., članak 73., članak 78. točku (b) i članak 135. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da isporuka robe i dodjela zajma provedeni u skladu s ugovorom potpisanim između otkupljivača i proizvođača predstavljaju zasebne i neovisne transakcije (distinct and independent) u svrhe PDV-a, ili na način da je u tom smislu riječ o jedinstvenoj (single) transakciji čiji oporezivi iznos uključuje, osim naknade u zamjenu za isporučenu robu, i kamate na dodijeljeni zajam?

2. Ako je potonje tumačenje u skladu s Direktivom o PDV-u, može li se ta direktiva tumačiti na način da u vezi s jedinstvenom (single) transakcijom, koja istovremeno obuhvaća isporuku robe oporezive PDV-om i pružanje usluga izuzetih od PDV-a, ta transakcija predstavlja izuzeće od načela opće primjene PDV-a? U slučaju da je tomu tako, koje je kriterije potrebno primijeniti?

3. Utječe li na odgovor na gore navedena pitanja, i ako da, u kojoj mjeri, činjenica da otkupljivač može u skladu s ugovorom pružati nove usluge u korist i na zahtjev proizvođača, odnosno da može kupiti poljoprivredne proizvode koje je proizvođač proizveo?“

O prethodnim pitanjima

23 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da dodjelu zajma namijenjenog kupovini poljoprivredne robe i isporuku te robe, u okviru transakcije integrirane poljoprivredne suradnje, treba smatrati složenom jedinstvenom transakcijom ili zasebnim i neovisnim transakcijama u smislu te direktive, vodeći računa i o mogućnosti otkupljivača da pruža nove usluge i da od proizvođača kupi njihove poljoprivredne proizvode.

24 Ako dvije usluge treba smatrati jedinstvenom složenom transakcijom, sud koji je uputio zahtjev nadalje pita na temelju kojih kriterija je moguće utvrditi može li se transakcija integrirane suradnje smatrati izuzećem od načela opće primjene PDV-a.

25 Međutim, kako to Komisija navodi u svojim pisanim očitovanjima, potonje pitanje treba tumačiti na način da mu je svrha utvrditi na temelju koje se usluge, zajma ili isporuke robe, određuje sustav koji se primjenjuje na transakciju integrirane suradnje. Naime, budući da se s pomoćnim uslugama glede PDV-a postupa na jednak način kao s glavnom uslugom (presuda od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, t. 24.), u slučaju kad dodjeljivanje zajma predstavlja glavnu uslugu, potrebno je cijelu transakciju izuzeti od plaćanja PDV-a na temelju članka 135. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

26 U tom pogledu, treba podsjetiti da, u svrhu PDV-a, svaku uslugu treba uobičajeno smatrati zasebnom i neovisnom, kao što to proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u (presuda od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, t. 30. i navedena sudska praksa).

27 Međutim, u određenim okolnostima, više formalno različitih usluga, koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način dovesti, odvojeno, do oporezivanja ili oslobođenja od poreza, mora se smatrati jednom transakcijom kada 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. To je također slučaj kada jedna ili više usluga čini glavnu uslugu, a jedna ili više usluga čini jednu ili više pomoćnih usluga koje dijele porezni tretman glavne usluge. Usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge dobavljača (presuda od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, t. 31. i navedena sudska praksa).

28 Kako bi se utvrdilo predstavljaju li isporučene usluge više neovisnih usluga ili jedinstvenu uslugu u svrhu PDV-a, treba istražiti karakteristične elemente predmetne transakcije (presude od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 32., i od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, t. 32.).

29 S tim u vezi, s jedne strane valja istaknuti da Sud, kako bi utvrdio predstavlja li transakcija koja obuhvaća više usluga jedinstvenu transakciju u svrhu PDV-a, uzima u obzir ekonomski cilj te transakcije (vidjeti u tom smislu presude od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, t. 39.; od 28. listopada 2010., Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, t. 23., i od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 23.). Sud u svojoj analizi vodi računa i o interesu primatelja usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, t. 35.).

30 S druge strane, valja podsjetiti da je u okviru suradnje utemeljene člankom 267. UFEU-a, na nacionalnim sudovima da utvrde pruža li u konkretnom slučaju porezni obveznik jedinstvenu uslugu i da s tim u vezi konačno izvrše sve ocjene činjenica. Međutim, 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 (presuda od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 33. i navedena sudska praksa).

31 U ovom slučaju na prvome mjestu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je transakcija integrirane suradnje o kojoj je riječ u glavnom postupku uređena načelom prema kojem otkupljivač dodjeljuje zajam proizvođaču koji on može koristiti samo za kupovinu obrtnih sredstava od otkupljivača.

32 U tim okolnostima dodjela takvih zajmova ne predstavlja uslugu od samostalnog interesa sa stajališta proizvođača (vidjeti u tom smislu presudu od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, t. 27.) jer ta financijska sredstva ne mogu slobodno upotrebljavati.

33 Na drugome mjestu, kao što to u svojim očitovanjima priznaje i samo društvo Stock ‘94, s obzirom na to da ne raspolaže dozvolom da bi postupalo u svojstvu kreditne institucije, nije moglo odobriti zajmove proizvođačima, a da ti zajmovi nisu bili namijenjeni kupovini njihovih obrtnih sredstava.

34 Na trećemu mjestu, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se isporukom obrtnih sredstava i zajmom želi postići isti ekonomski cilj, koji se u načelu sastoji od pružanja financijske potpore i logistike poljoprivrednicima, omogućujući im obavljanje djelatnosti poljoprivredne proizvodnje. S tim u vezi valja podsjetiti da se Stock ‘94, sukladno općim uvjetima kojima je uređena integrirana suradnja o kojoj je riječ u glavnom postupku, kako su sažeti u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, obvezao podržati djelatnost proizvodnje proizvođača i financirati kupovinu obrtnih sredstava potrebnih za tu svrhu.

35 U tim okolnostima isporuka tih obrtnih sredstava za proizvođače predstavlja glavnu uslugu koja ulazi u okvir integrirane suradnje jer će poljoprivrednici biti u mogućnosti nastaviti sa svojom poljoprivrednom djelatnosti zahvaljujući tim obrtnim sredstvima. Stoga, dobivanje zajma za stjecanje tih sredstava za te poljoprivrednike ne predstavlja samo po sebi svrhu nego isključivo sredstvo koje će im omogućiti stjecanje obrtnih sredstava potrebnih za njihovu poljoprivrednu proizvodnju.

36 Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri predstavlja li stvarno transakcija integrirane suradnje o kojoj je riječ u glavnom ekonomski cilj naveden u točki 34. ove presude, kao i da utvrdi je li isporuka obrtnih sredstava od takve temeljne važnosti za proizvođače.

37 Ako bi to bio slučaj, isporuku obrtnih sredstava i dodjeljivanje zajma namijenjenog kupovini tih sredstava treba u svrhu PDV-a smatrati složenom jedinstvenom transakcijom jer glavnu uslugu čini isporuka tih sredstava.

38 Naposljetku, na četvrtome mjestu, imajući u vidu sve navedeno u točkama 31. do 37. ove presude, okolnost da Stock ‘94 može na fakultativnoj osnovi proizvođačima nuditi dodatne usluge i kupovati njihove poljoprivredne proizvode nema utjecaja na zaključak iz točke 37. te presude.

39 Imajući u vidu sva prethodna razmatranja, na prethodna pitanja treba odgovoriti da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da:

— transakcija integrirane poljoprivredne suradnje kojom je predviđeno da gospodarski subjekt poljoprivredniku isporučuje robu i dodjeljuje zajam namijenjen kupovini te robe, predstavlja jedinstvenu transakciju u svrhu te direktive, u kojoj isporuka robe predstavlja glavnu uslugu. Oporezivi iznos navedene jedinstvene transakcije čini cijena navedene robe i kamate plaćene na zajmove dodijeljene poljoprivrednicima;

— činjenica da otkupljivač poljoprivrednicima može pružati nove usluge ili kupiti njihove poljoprivredne proizvode ne utječe na kvalifikaciju transakcije o kojoj je riječ kao jedinstvene transakcije za potrebe Direktive o PDV-u.

Troškovi

40 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da:

— **transakcija integrirane poljoprivredne suradnje kojom je predviđeno da gospodarski subjekt poljoprivredniku isporučuje robu i dodjeljuje zajam namijenjen kupovini te robe, predstavlja jedinstvenu transakciju u svrhu te direktive, u kojoj isporuka robe predstavlja glavnu uslugu. Oporezivi iznos navedene jedinstvene transakcije čini cijena navedene robe i kamate plaćene na zajmove dodijeljene poljoprivrednicima;**

— **činjenica da otkupljivač poljoprivrednicima može pružati nove usluge ili kupiti njihove poljoprivredne proizvode ne utječe na kvalifikaciju transakcije o kojoj je riječ kao jedinstvene transakcije za potrebe Direktive 2006/112.**

Potpisi