Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

18. listopada 2018.*

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

U predmetu C-153/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine), odlukom od 22. ožujka 2017., koju je Sud zaprimio 27. ožujka 2017., u postupku

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

protiv

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik petog vijeća, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. veljače 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, N. Shaw, *QC* i M. Jones, *barrister*, koje je ovlastila A. Brown, *solicitor*,

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon, u svojstvu agenta, uz asistenciju O. Thomasa, *QC* i A. Mannion, *barrister*,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. svibnja 2018.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: engleski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 168. i 173. 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 Ovaj zahtjev upućen je u okviru spora između Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina, u daljnjem tekstu: porezna uprava) i Volkswagen Financial Servicesa (UK) Ltd (u daljnjem tekstu: VWFS) o metodi koja se primjenjuje za određivanje dijela pretporeza čiji je povrat moguće tražiti, a koji je to društvo platilo u okviru dijela svoje djelatnosti koji se među ostalim odnosi na pružanje usluga financijskog leasinga motornih vozila.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 1. stavkom 2. prvim i drugim podstavkom Direktive o PDV-u 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."

4 Iz članka 135. stavka 1. točke (b) te direktive proizlazi da su države članice obvezne izuzeti „odobravanje i ugovaranje kredita i upravljanje kreditom od strane osobe koja ga odobrava".

5 U članku 168. navedene direktive predviđeno je:

„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, koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom roba ili usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.;

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.;

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu."

6 U članku 173. te direktive navedeno je:

„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.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

2. Države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

(a) dopustiti da porezni obveznik odredi dio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;

(b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;

(c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga;

(d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka stavka 1. provede odbitak vezano uz sve robe i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka,

(e) ako je PDV za koji porezni obveznik nema pravo odbitka neznatan, odrediti da se smatra kao da ga nema.”

Pravo Ujedinjene Kraljevine

7 Odredbe Direktive o PDV-u koje se odnose na odbitak pretporeza u pravo Ujedinjene Kraljevine prenesene su člankom 26. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.) i člancima 101 i 102 Value Added Tax Regulationsa 1995 (Uredba o porezu na dodanu vrijednost iz 1995.). Člankom 101. stavkom 2. točkom (d) te uredbe utvrđena je redovna metoda određivanja prava na odbitak.

8 Odstupanje od te redovne metode predviđeno je člankom 102. navedene uredbe koji poreznoj upravi omogućuje usvajanje posebne metode određivanja udjela pretporeza za odbitak.

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 VWFS je financijsko društvo koje je u 100 %-tnom vlasništvu Volkswagen Financial Servicesa AG te je dio grupe Volkswagen AG. Ta grupa proizvodi i prodaje motorna vozila različitih marki, poput Volkswagena, Audija i Škode.

10 Različite vrste financiranja koje nudi VWFS namijenjene su isključivo kupnji vozila marke navedene grupe. Osim financiranja, to društvo pridonosi stavljanju na tržište vozila tih marki osposobljavanjem prodajnog osoblja distributerâ. Međutim, troškovi povezani s tim doprinosom u pravilu se amortiziraju na čitav proračun poslovanja VWFS-a i ne obračunavaju se drugim poduzećima grupe, koja, iako su dio iste grupe društava, s društvom VWFS nisu uključena u sustav oporezivanja PDV-om kao grupa.

11 Djelatnosti VWFS-a obuhvaćaju više sektora, među ostalim i sektor maloprodaje. U tom sektoru to društvo nudi tri vrste proizvoda, kako profesionalnim korisnicima tako i pojedincima, među kojima je financijski leasing motornih vozila. Kada VWFS sklopi ugovor o financijskom leasingu, kupuje vozilo od distributera i stavlja ga na raspolaganje klijentu, pri čemu je u tom ugovoru predviđeno da vlasništvo vozila prelazi na klijenta kada su izvršene sve uplate koje se duguju na temelju ugovora.

12 U skladu s propisima koji se primjenjuju u Ujedinjenoj Kraljevini, kada VWFS sklopi takav ugovor, smatra ga se dobavljačem vozila na koje se odnosi navedeni ugovor, koji među ostalim mora sadržavati uvjet o tome da je vozilo zadovoljavajuće kvalitete. Dakle, usluga koju to društvo pruža ne sastoji se samo u odobravanju kredita, nego uključuje i pomoć u odnosu na samo vozilo, poput postupanja s prigovorima koji se odnose na njegovu kvalitetu.

13 U skladu s odredbama ugovora o financijskom leasingu, cijena koju VWFS plaća za kupnju vozila odgovara cijeni koju je VWFS platio distributeru, bez ikakve profitne marže. Suprotno tomu, u okviru određivanja kamatne stope koja se odnosi na dio transakcije „financiranje”, VWFS svoji vlastitim troškovima financiranja dodaje maržu za opće troškove, profitnu maržu i proviziju za nenaplativa potraživanja. Tako je, u skladu s računovodstvenim sustavom koji VWFS primjenjuje na tu vrstu transakcija, dio povratâ koji se odnose na kamate uključen u promet, za razliku od dijela koji se odnosi na povrat kupovne cijene vozila.

14 Među strankama nije sporno da, iako ugovor o financijskom leasingu čini jednu poslovnu transakciju, on u pogledu prava Ujedinjene Kraljevine o PDV-u obuhvaća više različitih usluga, uključujući, s jedne strane, stavljanje na raspolaganje vozila, oporezivu transakciju, i s druge strane, odobrenje kredita, izuzetu transakciju.

15 Kad je riječ o pretporezu koji je VWFS platio u odnosu na sve svoje djelatnosti, jedan dio tog pretporeza odnosi se isključivo ili na oporezive transakcije ili na izuzete transakcije, a drugi dio odnosi se na obje vrste transakcija. Potonji PDV u Ujedinjenoj Kraljevini naziva se „preostali”. Konkretno, riječ je o općim troškovima koji se odnose na svakodnevno upravljanje, poput onih vezanih za osposobljavanje i zapošljavanje osoblja, njihove obroke i piće, održavanje i poboljšanje informatičke infrastrukture i one vezane za prostorije i uredski pribor. S obzirom na VWFS-ov status djelomično izuzetog subjekta, među strankama je sporno u kojoj mjeri VWFS ima pravo odbiti taj preostali PDV.

16 Radi određivanja iznosa pretporeza koji može odbiti, VWFS je s poreznom upravom dogovorio „posebnu metodu djelomičnog izuzeća”. U skladu s tom metodom, pretporez plaćen na troškove nastale isključivo za izvršenje oporezovanih transakcija može se odbiti, dok se porez na troškove nastale isključivo za izvršenje izuzetih transakcija ne može odbiti.

17 VWFS je 2. veljače 2007. poslao dopis poreznoj upravi u kojemu je predložio da u okviru te posebne metode preostali plaćeni pretporez bude raspodijeljen među sektorima djelatnosti osobito s obzirom na promet u svakom sektoru, koji bi se stoga izračunao bez uzimanja u obzir vrijednosti vozila prodanih u okviru ugovora o financijskom leasingu. Stoga bi se posebna metoda primijenila za izračun preostalog PDV-a koji se može odbiti u svakom sektoru.

18 Spor između porezne uprave i VWFS-a odnosi se na to u kojoj se mjeri za preostali PDV koji je tako pripisan sektoru maloprodaje treba, u skladu s takvom posebnom metodom, smatrati da ga VWFS „upotrebljava ili treba upotrijebiti” za izvršenje oporezivih transakcija u tom sektoru.

19 S tim u vezi, VWFS predlaže oslanjanje na odnos između broja oporezivih transakcija i ukupnog broja transakcija u navedenom sektoru. U skladu s tom metodom, transakcije financijskog leasinga treba smatrati dvjema različitim transakcijama, od kojih je jedna oporeziva, a druga izuzeta, pri čemu broj transakcije ne odgovara broju ugovora nego broju uplata, u pravilu mjesečnih, izvršenih na temelju tih ugovora.

20 Porezna uprava pak smatra da svaki iznos preostalog PDV-a pripisanog ugovorima o financijskom leasingu treba raspodijeliti na oporezive i izuzete transakcije prema vrijednosti tih transakcija, ali da pritom valja isključiti početnu vrijednost vozila prilikom njihove isporuke. Budući da bi tako vrijednost transakcije financijskog leasinga bila u velikoj mjeri pripisiva odobrenju financiranja, koje je izuzeta isporuka, bio bi moguć povrat samo dijela preostalog PDV-a koji se odnosi na druge oporezive transakcije izvršene u okviru tih ugovora, poput naknada za prijevremeno plaćanje i troškova izvršavanja opcije kupnje.

21 Porezna uprava je 16. lipnja 2008. izdala porezno rješenje o PDV-u koji duguje VWFS na temelju svojega tumačenja prava na odbitak. Zatim je porezna uprava 30. rujna 2008. donijela odluku o utvrđenju porezne osnovice tog poreza.

22 VWFS je osporavao to porezno rješenje pred First-tier Tribunalom (Tax and Chancery Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), koji je prihvatio tu tužbu presudom donesenom 18. kolovoza 2011.

23 Porezna uprava podnijela je žalbu pred Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina). Taj sud je 12. studenoga 2012. donio presudu kojom je prihvatio navedenu žalbu.

24 Žalbu koju je VWFS podnio pred Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel, Ujedinjena Kraljevina) taj je sud prihvatio presudom donesenom 28. srpnja 2015.

25 Sud koji je uputio zahtjev, Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine), dopustio je poreznoj upravi podnošenje pravnog lijeka 23. prosinca 2015. te ga je potonji ispitao 3. studenoga 2016.

26 U tim okolnostima, 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 financijskog 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-93/98, 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 o PDV-u?
   (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 o PDV-u?”

O prethodnim pitanjima

27 Svojim četirima pitanjima koja valja ispitati zajedno sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li članak 168. i članak 173. stavak 2. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da, s jedne strane, čak i onda kada opći troškovi vezani za usluge financijskog leasinga pokretnina, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nisu preneseni u iznos koji klijent duguje za stavljanje na raspolaganje predmetne robe, odnosno oporezivi dio transakcije, nego u iznos kamate dugovane za dio transakcije „financiranje”, odnosno njezin izuzeti dio, te se opće troškove za potrebe PDV-a ipak treba smatrati sastavnim elementom cijene tog stavljanja na raspolaganje, i da, s druge strane, države članice mogu primijeniti metodu raspodjele koja ne uzima u obzir početnu vrijednost predmetne robe prilikom njezine isporuke.

Uvodne napomene

28 Uvodno valja odrediti treba li, s gledišta PDV-a, s različitim transakcijama vezanima za pružanje usluga financijskog leasinga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno odobravanjem financiranja i stavljanjem na raspolaganje vozilâ, postupati kao s različitim transakcijama koje se zasebno oporezuju ili kao sa složenim jedinstvenim transakcijama koje se sastoje od više elemenata.

29 Kao što proizlazi iz sudske prakse Suda, kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih usluga ili jedne jedinstvene usluge (presuda od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, t. 21. i navedena sudska praksa).

30 Sud je također presudio, s jedne strane, da iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u proizlazi da svaku transakciju općenito valja smatrati različitom i neovisnom i, s druge strane, da se transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a. Valja smatrati da je riječ o jedinstvenoj transakciji kada su dva elemenata ili radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi razdjeljivanje bilo umjetno (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. travnja 2016., Gabarel, C-555/15, neobjavljeno, EU:C:2016:272, t. 44. i presudu od 4. listopada 2017., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, t. 37. i 38. i navedenu sudsku praksu).

31 Usto, riječ je o jedinstvenoj usluzi kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da predstavlja glavnu uslugu, dok se, suprotno, druge elemente mora smatrati jednom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge. Konkretno, 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 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, t. 23. i navedena sudska praksa).

32 U okviru suradnje ustanovljene na temelju članka 267. UFEU-a, zadaća je nacionalnih sudova da odrede je li tome tako u konkretnom slučaju i da konačno ocijene sve činjenice s tim u vezi (presuda od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 55. i navedena sudska praksa).

33 Dakle, kako bi se utvrdilo predstavlja li poslovna transakcija više neovisnih usluga ili jedinstvenu uslugu u svrhu PDV-a, zadaća je nacionalnog suda istražiti karakteristične elemente predmetne transakcije, uzimajući u obzir ekonomski cilj te transakcije i interes njezinih primatelja (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2016., Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, t. 28. i 29. i navedenu sudsku praksu).

34 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev smatra da se svaki ugovor o financijskom leasingu vozila sastoji od više različitih usluga, odnosno, s jedne strane, stavljanja na raspolaganje vozila i, s druge strane, odobravanja kredita. S tim u vezi valja utvrditi da ni iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ni iz očitovanja podnesenih Sudu ne proizlazi da ta kvalifikacija nije provedena u skladu s gore navedenim kriterijima.

35 Osobito, kao što je to tvrdila vlada Ujedinjene Kraljevine, ta raščlamba transakcije financijskog leasinga u skladu je sa sudskom praksom Suda, u skladu s kojom, iako izuzeća predviđena člankom 135. Direktive o PDV-u valja tumačiti usko, ipak se, u nedostatku pobližeg određenja identiteta zajmodavca ili zajmoprimca, izraz „odobravanje i ugovaranje kredita", u smislu stavka 1. točke (b) tog članka, ne može odnositi samo na zajmove i kredite koje su odobrile banke i financijske institucije.

36 Stoga se odgođeno plaćanje cijene robe plaćanjem kamata može smatrati odobrenjem kredita koje predstavlja transakciju izuzetu na temelju te odredbe, pod uvjetom da plaćanje kamata ne predstavlja element protučinidbe dobivene za isporuku robe ili pružanje usluga, nego naknadu za dodjelu tog kredita (vidjeti u tom smislu presudu od 27. listopada 1993., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, t. 12., 13. i 19.).

O metodi izračuna proporcionalnog odbitka PDV-a

37 Radi odgovora na postavljena pitanja, kako su preinačena u točki 27. ove presude, valja podsjetiti na sudsku praksu Suda o nastanku i opsegu prava na odbitak PDV-a.

38 Sud je već presudio da iz članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da porezni obveznik u načelu ima pravo na odbitak pretporeza ako je utvrđeno da je robu ili usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik upotrijebio za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija i da je ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvršio drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, t. 34. i 35.).

39 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, to pravo poreznih obveznika predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Europske unije tako da čini sastavni dio mehanizma PDV-a i ne može ga se u načelu ograničiti (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, t. 30. i 31. i navedenu sudsku praksu).

40 Naime, svrha sustava odbitaka je poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, t. 32.).

41 Iz ustaljene sudske prakse suda također proizlazi da je postojanje izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u načelu nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje dio sastavnih elemenata cijene operacija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28. i navedena sudska praksa).

42 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji izravna i trenutačna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutačnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i navedena sudska praksa).

43 U predmetnom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da opći troškovi o kojima je riječ u glavnom postupku imaju izravnu i trenutačnu vezu sa svim djelatnostima VWFS, a ne samo s nekima od njih. S tim u vezi činjenica da je VWFS odlučio te troškove ne uključiti u cijenu oporezivih transakcija, nego isključivo u cijenu izuzetih transakcija ne može ni na koji način utjecati na tako utvrđene činjenice.

44 Dakle, budući da su ti opći troškovi, barem u određenoj mjeri, stvarno nastali radi stavljanja na raspolaganje vozila, a to su oporezovane transakcije, navedeni troškovi su, kao takvi, sastavni dijelovi cijene tih transakcija. Stoga, pravo na odbitak PDV-a u načelu nastaje u skladu s razmatranjima navedenima u točkama 38. do 42. ove presude.

45 Što se tiče činjenice da se opći troškovi o kojima je riječ u glavnom postupku na očit način ne odražavaju u cijeni oporezovanih transakcija stavljanja na raspolaganje vozila, valja podsjetiti da rezultat tih ekonomskih transakcija nije relevantan u pogledu prava na odbitak, pod uvjetom da ta aktivnost sama podliježe PDV-u (presuda od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, t. 40. i navedena sudska praksa).

46 Naime, kao što je Sud već presudio, valja jamčiti pravo na odbitak PDV-a, a da ga se ne uvjetuje kriterijem koji se osobito odnosi na rezultat gospodarske aktivnosti poreznog obveznika, u skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, na temelju kojeg je porezni obveznik „svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti” (presuda od 5. srpnja 2018., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 44.).

47 Međutim, opseg tog prava na odbitak razlikuje se ovisno o svrsi uporabe predmetne robe i usluga. Naime, dok u odnosu na robu i usluge koji se koriste isključivo u svrhu oporezovanih transakcija porezni obveznici imaju pravo odbiti cjelokupan porez koji je obračunat na njihovo stjecanje ili isporuku, u odnosu na robu i usluge mješovite namjene, iz članka 173. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da je pravo na odbitak ograničeno na udio PDV-a razmjeran iznosu koji se može pripisati transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak obavljenih pomoću te robe ili usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, t. 25.).

48 U predmetnom slučaju, budući da se opći troškovi pripisani sektoru maloprodaje VWFS-a odnose na robu i usluge upotrijebljene za izvršavanje kako transakcija na temelju kojih nastaje pravo na odbitak tako i onih na temelju kojih ne nastaje to pravo, valja utvrditi udio poreza za odbitak, u skladu s relevantnim odredbama te direktive.

49 U skladu s člankom 173. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, u pravilu se udio poreza za odbitak određuje sukladno člancima 174. i 175. te direktive za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik, upućivanjem na promet.

50 Međutim u skladu s odredbama članka 173. stavka 2. točke (c) navedene direktive, države članice mogu dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga.

51 Iz sudske prakse Suda proizlazi da zahvaljujući toj odredbi države članice mogu za svaku transakciju upotrijebiti metodu ili ključ raspodjele koji se razlikuje od one na temelju prometa, pod uvjetom da ta metoda jamči preciznije određivanje udjela poreza za odbitak pretporeza od onoga koji bi proizlazio iz primjene metode na temelju prometa (presuda od 8. studenoga 2012., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, t. 24.).

52 Tako, svaka država članica koja odluči dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga mora paziti na to da način izračuna prava na odbitak s najvećom točnošću omogući utvrđivanje dijela PDV-a koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak. Naime, prema načelu neutralnosti, koje je neodvojivo povezano sa zajedničkim sustavom PDV-a, sustav izračuna odbitka mora objektivno odražavati stvarni dio troškova do kojih dolazi zbog nabave robe i usluga s mješovitom upotrebom, a koji se može pripisati transakcijama koje daju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2014., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, t. 30. i 31.).

53 S tim u vezi, Sud je ipak pojasnio da odabrana metoda ne mora nužno biti najpreciznija moguća, nego, kao što to proizlazi iz točke 51. ove presude, mora moći jamčiti precizniji rezultat od onoga koji bi proizlazio iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, t. 33.).

54 Točno je da je Sud u točki 33. presude od 10. srpnja 2014., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), kad je riječ o banci koja obavlja transakcije financijskog leasinga za sektor motornih vozila, presudio da, uz pridržaj provjere nacionalnog suda, iako banci za obavljanje takvih transakcija može biti nužno koristiti se određenom robom ili uslugama s mješovitom upotrebom, poput zgradâ, potrošnje električne energije ili određenih horizontalnih usluga, najčešće se ta roba i usluge rabe primarno radi financiranja i upravljanja ugovorima koje je davatelj leasinga sklopio sa svojim klijentima, a ne radi stavljanja vozilâ na raspolaganje.

55 U tim posebnim okolnostima je Sud u točki 34. te presude smatrao da izračun prava na odbitak primjenom metode na osnovi prometa koja uzima u obzir iznose koji se odnose na dio naknada za leasing koje klijenti plaćaju kao naknadu za stavljanje na raspolaganje vozilâ dovodi do nepreciznijeg utvrđivanja udjela za odbitak plaćenog pretporeza, za razliku od udjela za odbitak koji proizlazi na temelju metode koja se isključivo temelji na dijelu naknada za leasing koji odgovara kamatama kao protučinidbi za troškove davatelja leasinga u vezi s financiranjem i upravljanjem ugovorima, s obzirom na to da zbog tih dviju zadaća uglavnom i dolazi do korištenja robe i usluga s mješovitom upotrebom radi ostvarivanja poslova leasinga za automobilski sektor.

56 Međutim, iz rasuđivanja Suda u pogledu transakcija leasinga o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 10. srpnja 2014., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), ne može se zaključiti da članak 173. stavak 2. točka (c) Direktive o PDV-u općenito omogućuje državama članicama da na sve vrste sličnih transakcija za sektor motornih vozila, poput transakcija financijskog leasinga o kojima je riječ u glavnom postupku, primijene metodu raščlambe koja ne uzima u obzir vrijednost vozila pri njegovoj isporuci.

57 Osobito, s obzirom na temeljni značaj prava na odbitak, istaknut u točki 39. ove presude, kada način zračuna odbitka ne uzima u obzir stvarno i nezanemarivo pripisivanje dijela općih troškova transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak, ne može se smatrati da takva način objektivno odražava stvarni dio troškova nastalih kupnjom robe ili usluga mješovite namjene koji se može pripisati tim transakcijama. Slijedom toga, takav način ne može jamčiti raščlambu koja je preciznija od one koja proizlazi iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa.

58 Tako u predmetnom slučaju, što se tiče metode izračuna udjela PDV-a za odbitak koju je primijenila porezna uprava, zadaća je nacionalnog suda da provjeri uzima li ta metoda u obzir stvarno i nezanemarivo pripisivanje dijela općih troškova za potrebe transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak.

59 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja treba odgovoriti tako da članak 168. i članak 173. stavak 2. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, s jedne strane, čak i onda kada opći troškovi vezani za transakcije financijskog leasinga pokretnina, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nisu preneseni u iznos koji klijent duguje za stavljanje na raspolaganje predmetne robe, odnosno oporezivi dio transakcije, nego u iznos kamate dugovane za dio transakcije „financiranje”, odnosno njezin izuzeti dio, te se opće troškove za potrebe PDV-a ipak treba smatrati sastavnim elementom cijene tog stavljanja na raspolaganje, i da, s druge strane, države članice ne mogu primijeniti metodu raspodjele koja ne uzima u obzir početnu vrijednost predmetne robe prilikom njezine isporuke jer ta metoda ne može jamčiti raščlambu koja je preciznija od one koja proizlazi iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa.

Troškovi

60 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 (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 168. i članak 173. stavak 2. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da, s jedne strane, čak i onda kada opći troškovi vezani za transakcije financijskog leasinga pokretnina, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nisu preneseni u iznos koji klijent duguje za stavljanje na raspolaganje predmetne robe, odnosno oporezivi dio transakcije, nego u iznos kamate dugovane za dio transakcije „financiranje”, odnosno njezin izuzeti dio, te se opće troškove za potrebe poreza na dodanu vrijednost (PDV) ipak treba smatrati sastavnim elementom cijene tog stavljanja na raspolaganje, i da, s druge strane, države članice ne mogu primijeniti metodu raspodjele koja ne uzima u obzir početnu vrijednost predmetne robe prilikom njezine isporuke jer ta metoda ne može jamčiti raščlambu koja je preciznija od one koja proizlazi iz primjene ključa raspodjele na temelju prometa.

Potpisi