

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

18. srpnja 2013. (*)

„Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članci 17. i 13. slovo B stavak (d) točka 6. – Izuzetak – Odbitak pretporeza – Mirovinski fond – Pojam 'upravljanje posebnim investicijskim fondovima'“

U predmetu C-26/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Gerechtshof te Leeuwarden (Nizozemska), odlukom od 3. siječnja 2012., koju je Sud zaprimio 18. siječnja 2012., u postupku

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

protiv

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (izvjestitelj) i A. Prechal, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: M. Ferreira, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. veljače 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, E. M. van Kasteren, O. L. Mobach i C. Evers, *belastingadviseurs*,
- za nizozemsku vladu, B. Koopman i C. Wissels, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, H. Walker, O. Thomas i L. Christie, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Hill, *barrister*,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 18. travnja 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 13. slova B stavka (d) točka 6. i 17. Šeste direktive Vijeća broj 77/388/EEZ, od 17. svibnja 1977., o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza

na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Taj zahtjev podnesen je u okviru spora između fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (u daljnjem tekstu: PPG) i Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (u daljnjem tekstu: Inspecteur) u vezi s dodatnim određivanjem poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za razdoblje između 1. siječnja 2001. i 31. prosinca 2002.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 4. stavci 1. i 2. Šeste direktive glase:

[„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku aktivnost navedenu u stavku 2. i na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

2. Gospodarske aktivnosti iz stavka 1. su sve aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja pruža usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i aktivnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom aktivnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.“] (nesl. prij.)

4 U skladu s člankom 6. stavkom 4. ove Direktive:

[„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.“] (nesl. prij.)

5 Članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) navedene Direktive određuje oporezivi iznos za isporuku robe kao sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca, primatelja ili neke treće strane.

6 Članak 13. slovo B Šeste direktive glasi:

[„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice izuzimaju od poreza, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže navedenih izuzeća, te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

a) transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje vrše posrednici i zastupnici u osiguranju;

[...]

(d) sljedeće transakcije:

[...]

6. upravljanje posebnim investicijskim fondovima, koje su kao takve odredile države članice;

[...]“](nesl. prij.)

7 Članak 17. Šeste direktive glasi:

[„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kada nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ovlašten je odbiti od poreza koji je dužan platiti iznos:

a) poreza na dodanu vrijednost koji duguje ili koji je ve? pla?en za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

b) [...]

5. Za robu i usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak poreza tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio poreza na dodanu vrijednost koji se može pripisati prvim transakcijama.

[...]“] (nesl. prij.)

Nizozemsko pravo

8 ?lanak 2. Zakona o porezu na promet iz 1968. (Wet op de omzetbelasting 1968, u daljnjem tekstu: Zakon) glasi:

„Od poreza koji se duguje za isporuku robe i pružanje usluga odbija se porez koji se pla?a za isporuku robe i pružanje usluga namijenjenih poduzetniku, za nabavu robe unutar Zajednice koju je izvršio poduzetnik i za uvoz njemu namijenjene robe.“

9 U skladu s ?lankom 11. Zakona:

„1. Pod uvjetima koji se odre?uju op?im upravnim propisom, od poreza se izuzimaju:

[...]

i) sljede?e [...] usluge:

[...]

3. upravljanje imovinom koju su u svrhu zajedni?kog ulaganja prikupili investicijski fondovi i investicijska društva;

[...]“

10 ?lanak 15. Zakona glasi:

„1. Porez naveden u ?lanku 2. koji gospodarski subjekt odbija jest:

a) porez koji su mu tijekom obra?unskog razdoblja, na ra?unu sastavljenom u skladu s važe?im propisima, za isporu?enu robu i pružene usluge obra?unali drugi poduzetnici;

[...]

c) porez koji se duguje u obra?unskom razdoblju:

[...]

za robu koja je isporučena i usluge koje su pružene poduzetniku;

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Sukladno zakonskoj obvezi, PPG je za zaposlenike svojih poduzeća osnovao sheme mirovinskog osiguranja kod Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (u daljnjem tekstu: mirovinski fond). Sukladno nizozemskom zakonodavstvu taj mirovinski fond odvojen je od PPG-a u pravnom i poreznom smislu. Doprinosi za sheme mirovinskog osiguranja u cijelosti je plaćao PPG a ne zaposlenici.

12 Kako su PPG i nizozemska vlada potvrdili na raspravi, nizozemsko pravo koje je bilo na snazi u mjerodavnom razdoblju nudilo je poslodavcima izbor između samostalnog osnivanja takvog fonda ili prepuštanja ispunjavanja svojih obveza društvu za osiguranje kojem bi uplaćivali doprinose i koje bi bilo odgovorno za isplatu mirovina umirovljenim zaposlenicima. Međutim, poslodavci nisu mogli zadržati internu mirovinsku shemu.

13 Društvo koje PPG-a, PPG Industries Fiber Glass BV, sklopilo je s pružateljima usluga sa sjedištem u Nizozemskoj ugovore o upravljanju mirovinama i upravljanju imovinom mirovinskog fonda. Troškove povezane s tim ugovorima platilo je to društvo koje i nije ih prenijelo na mirovinski fond. PPG je odbio iznose PDV-a koji se odnose na te troškove obračunate u 2001. i 2002. godini, naime 139.304,23 eura, kao pretporez.

14 Protiv PPG-a izdano je za razdoblje između 1. siječnja 2001. i 31. prosinca 2002. dodatno rješenje o razrezu PDV-a. To rješenje o razrezu potvrdio je Inspecteur odlučujući u povodu prigovora. Rechtbank Leeuwarden odbio je tužbu podnesenu protiv rješenja Inspecteura. PPG je protiv te presude podnio žalbu pred Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Pred ovim sudom je među strankama sporno je li Inspecteur imao pravo donijeti dodatno rješenje o razrezu PDV-a koji je stranka odbila kao pretporez.

16 PPG na to pitanje odgovara nije, isto tako da troškovi za mirovine radnika s njime povezanih društava nisu opće troškove poslovanja poduzeća te stoga PDV koji mu je obračunat može predstavljati osnovu za odbitak pretporeza na temelju članka 15. stavka 1. Zakona. Podredno, PPG ističe da se oslobođenje predviđeno člankom 11. stavkom 1. točkom (i) br. 3. Zakona primjenjuje na usluge koje su mu pružene u vezi s mirovinama zaposlenika.

17 Inspecteur ističe da se PPG sâm ne može smatrati primateljem usluga koje je prenio na mirovinski fond bez zaračunavanja naknade i stoga nema pravo odbiti PDV koji mu je obračunat u vezi s tim uslugama. Vezano uz podredno pitanje koje se odnosi na izuzeće od PDV-a, Inspecteur zaključuje da se mirovinski fondovi ne mogu smatrati „posebnim investicijskim fondovima“.

18 Pod tim okolnostima Gerechtshof te Leeuwarden odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća pitanja:

„1) Može li porezni obveznik, koji je na temelju nacionalnog mirovinskog zakonodavstva osnovao zaseban mirovinski fond kako bi osigurao ostvarenje prava s osnove mirovine svojim sadašnjim i bivšim radnicima koji su uključeni u taj fond, u skladu s člankom 17. Šeste direktive, odbiti porez koji [je platio] za usluge koje su mu pružene u svrhu provedbe sheme mirovinskog osiguranja i poslovanja mirovinskog fonda?

2) Može li se mirovinski fond, osnovan s ciljem ostvarivanja isplate mirovine imateljima udjela u

fondu uz najniže moguće troškove i u koji imatelji udjela unose i ulažu imovinu, ili se to čini u njihovo ime, pri čemu se ostvareni prinos isplaćuje, smatrati „posebnim investicijskim fondom“ u smislu članka 13. slova B stavka (d) točke 6. Šeste direktive“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

19 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 17. Šeste direktive tumačiti tako da porezni obveznik koji je, u obliku pravno i porezno odvojenog subjekta, osnovao mirovinski fond kako bi osigurao ostvarenje prava s osnove mirovine svojim sadašnjim i bivšim radnicima, ima pravo odbiti PDV koji je platio za usluge povezane s upravljanjem i poslovanjem tog fonda.

20 U svrhu davanja odgovora na to pitanje potrebno je najprije podsjetiti da je sustav odbitka uspostavljen Šestom direktivom namijenjen tome da poduzetnika u cijelosti oslobodi tereta PDV-a koji je dužan platiti ili ga je platio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a nastoji dakle osigurati potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti, u načelu, same podliježu obvezi plaćanja PDV-a (vidjeti presudu od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, točka 35., i presudu od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, točka 21.).

21 Za priznavanje prava na odbitak PDV-a, kao pretporeza poreznom obvezniku i određivanje opsega toga prava, mora postojati neposredna i trenutna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih nastaje pravo na odbitak (vidjeti presudu od 8. lipnja 2000., Midland Bank, C-98/98, *Recueil*, str. I-4177., točka 24., i presudu od 22. veljače 2001., Abbey National, C-408/98, *Recueil*, str. I-1361., točka 26.).

22 Međutim, pravo na odbitak priznaje se u korist poreznog obveznika i kada ne postoji neposredna i trenutna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih nastaje pravo na odbitak kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova tog poreznog obveznika i kao takvi su sastavni dijelovi cijene roba ili usluga koje on pruža. Takvi su troškovi, naime, neposredno i trenutno povezani s ukupnom gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika (vidjeti presudu od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, točka 20.).

23 U oba slučaja postojanje neposredne i trenutne veze pretpostavlja da je trošak ulaznih usluga uključen ili u cijenu izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje je porezni obveznik isporučio odnosno pružio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (vidjeti presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, *Recueil*, str. I-10413., točka 60.; presudu od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjment, C-118/11, točka 48., i presudu od 30. svibnja 2013., X, C-651/11, točka 55.).

24 Unatoč okolnosti da je fond koji je PPG osnovao od njega pravno odvojen subjekt, valja provjeriti proizlazi li postojanje navedene veze u predmetnom slučaju iz ukupnosti okolnosti transakcija o kojima je riječ.

25 U tom pogledu je u glavnom postupku utvrđeno da se PPG predmetnim uslugama koristio kako bi osigurao upravljanje mirovinama svojih zaposlenika i upravljanje imovinom mirovinskog fonda osnovanog u svrhu osiguranja isplata navedenih mirovina. PPG je osnivanjem fonda ispunio zakonsku obvezu koju ima kao poslodavac i ako troškovi usluga kojima se PPG koristio u tom okviru čine dio njegovih općih troškova - što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev - oni kao takvi čine sastavni dio cijene proizvoda PPG-a (u tom smislu vidjeti presudu od 26. svibnja 2005., Kretztechnik, C-465/03, *Recueil*, str. I-4357., točka 36.).

26 U tim okolnostima valja utvrditi da korištenje ulaznih usluga pronalazi svoju svrhu isključivo u oporezivim aktivnostima poreznog obveznika i da postoji neposredna i trenutna veza.

27 Ako pravo na odbitak pretporeza ne bi postojalo, poreznom obvezniku bi zbog zakonite odluke o zaštiti mirovina putem pravnog odvajanja poslodavca od mirovinskog fonda, bila ne samo oduzeta porezna olakšica već mu ni neutralnost PDV-a više ne bi bila zajamčena.

28 Ovo utvrđenje u pitanje ne dovodi na raspravi navedena mogućnost ispunjavanja zakonske obveze osnivanja sheme mirovinskog osiguranja za zaposlenike poreznog obveznika na način različit od osnivanja fonda u obliku pravno i porezno odvojenog subjekta. Tome protivna teza dovela bi do ograničavanja slobode priznate poreznim obveznicima u izboru organizacijskih struktura i transakcijskih modaliteta za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i svrsi ograničavanja njihovog poreznog opterećenja (s tim u svezi vidjeti presudu od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, *Recueil*, str. I-13805., točka 53.).

29 Uzimajući u obzir navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. Šeste direktive treba tumačiti na način da porezni obveznik koji je, u obliku pravno i porezno odvojenog subjekta, osnovao mirovinski fond poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, a kako bi osigurao ostvarenje prava s osnove mirovine svojim sadašnjim i bivšim zaposlenicima, ima pravo odbiti PDV koji je platio na usluge koje se odnose na upravljanje i poslovanje navedenog fonda, pod uvjetom postojanja neposredne i trenutne veze koja proizlazi iz ukupnih okolnosti predmetnih transakcija.

Drugo pitanje

30 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 13. slovo B stavak (d) točku 6. Šeste direktive tumačiti u smislu da se mirovinski fond osnovan s ciljem ostvarivanja isplate mirovina imateljima udjela u fondu uz najniže moguće troškove i u koji imatelji udjela unose i ulažu imovinu ili se to čini u njihovo ime, pri čemu se ostvareni prinos isplaćuje, može smatrati „posebnim investicijskim fondom“ u smislu te odredbe.

31 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se drugo pitanje postavlja samo ako je odgovor na prvo pitanje niječan. Uostalom, ovo drugo pitanje je, u bitnome, identično onom pitanju na koje je Sud odgovorio u svojoj presudi od 7. ožujka 2013., *Wheels Common Investment Fund Trustees* i dr. (C-424/11).

32 Pod tim okolnostima nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

Troškovi

33 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 navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ Vijeća 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, treba tumačiti na način da porezni obveznik koji je, u obliku pravno i porezno odvojenog subjekta, osnovao mirovinski fond poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, a kako bi osigurao ostvarenje prava s osnove mirovine svojim sadašnjim i bivšim zaposlenicima, ima pravo odbiti porez na dodanu vrijednost koji je platio na usluge koje se odnose na upravljanje i poslovanje navedenog fonda, pod uvjetom postojanja neposredne i

trenutne veze koja proizlazi iz ukupnih okolnosti predmetnih transakcija.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski.