



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

11. lipnja 2015.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 9. i 73., članak 78. prvi stavak točka (a) i članak 79. prvi stavak točka (c) – Oporezivi iznos – Uključenje iznosa davanja lokalnim vlastima za uporabu podzemlja koja plaća društvo koncesionar plinske distribucijske mreže u oporezivi iznos PDV-a koji se primjenjuje na usluge koje to društvo isporučuje društvu kojemu je povjerena prodaja plina“

U predmetu C-256/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), odlukom od 19. studenoga 2013., koju je Sud zaprimio 28. svibnja 2014., u postupku

**Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA**

protiv

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: A. Ó Caoimh, predsjednik vijeća, E. Jarašiūnas (izvjestitelj) i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, N. Pena i L. Scolari, *advogados*,
- za vladu Helenske Republike, M. Germani i K. Karavasili, u svojstvu agenata,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Campos Laires kao i A. Cunha, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, P. Guerra e Andrade i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

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

\* Jezik postupka: portugalski

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 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 podnesen u okviru spora između društva Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (u daljnjem tekstu: društvo Lisboagás) i Autoridade Tributária e Aduaneira (porezno i carinsko tijelo) povodom odluka u postupku obrnute porezne obveze za porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za svibanj, lipanj i srpanj 2012.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću. “

- 4 U skladu s člankom 13. stavkom 1. prvim podstavkom te direktive:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.“

- 5 Članak 73. navedene direktive propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka 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.“

- 6 Prema članku 78. prvom stavku točki (a) te direktive porezi, carine, prelevmani i davanja, isključujući sam PDV, uključeni su u oporezivi iznos.

- 7 S druge strane, na temelju članka 79. prvog stavka točke (c) navedene direktive, oporezivi iznos ne uključuje iznose koje porezni obveznik prima od kupca, u vidu nadoknade troškova nastalih u ime i za račun kupca, a koje porezni obveznik knjiži u svojim knjigama na prijelaznom računu.

*Portugalsko pravo*

- 8 Članak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, u daljnjem tekstu: CIVA) određuje:

„1 – Porezni obveznici su:

- a) fizičke ili pravne osobe koje samostalno i redovito obavljaju djelatnosti proizvodnje, trgovine ili pružanja usluga, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, kao i one koje, također samostalno, ostvaruju jednu oporezivu transakciju, pod uvjetom da je ta transakcija pripadna obavljanju navedenih djelatnosti, bez obzira na mjesto gdje se ona obavlja ili kad, neovisno o takvoj vezi, ta transakcija ispunjava uvjete stvarnog učinka poreza na dohodak fizičkih osoba [...] i poreza na prihod pravnih osoba [...].

[...]

2 – Međutim, država i ostale pravne osobe javnog prava nisu porezni obveznici ako ostvaruju transakcije izvršavajući svoje javne ovlasti, čak i ako pritom ubiru pristojbe ili druge naknade pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja.

[...]“

- 9 Članak 16. CIVA-e određuje:

„1 – Ne dovodeći u pitanje odredbe stavaka 2. i 10., oporezivi iznos isporuke robe ili usluga odgovara vrijednosti naknade koju je primio ili će primiti od kupca, primatelja ili treće osobe.

[...]

5 – Oporezivi iznos isporuke dobara i usluga uključuje sljedeće čimbenike:

- a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

[...]

6 – Oporezivi iznos predviđen u prethodnom stavku ne uključuje sljedeće čimbenike:

[...]

- c) iznose isplaćene u ime i za račun kupca robe ili primatelja usluga, koje je porezni obveznik ispravno uknjižio na račun trećih osoba;

[...]“

- 10 U skladu s člankom 3. Zakona br. 53-E/2006 od 29. prosinca 2006., koji se odnosi na odobrenja općeg sustava davanja lokalnim vlastima (Lei n° 53-E/2006, de 29 de dezembro 2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, Diário da República, serija 1., br. 249, od 29. prosinca 2006.):

„Davanja lokalnim vlastima su davanja koja se temelje na stvarnom pružanju lokalne javne usluge, na privatnom korištenju dobara lokalnih vlasti u općoj i privatnoj uporabi ili na uklanjanju pravnih zapreka ponašanju pojedinaca kada su za to nadležne lokalne vlasti u skladu sa zakonom.“

- 11 Članak 6. stavak 1. točka (c) tog zakona omogućava lokalnim vlastima da iskoriste to davanje „za slučaj uporabe ili iskorištavanja dobara lokalnih vlasti u općoj ili privatnoj uporabi“.

## Glavni postupak i prethodna pitanja

- 12 Lisboagás je isključivi koncesionar javne službe upravljanja plinskom distribucijskom mrežom za lokalne vlasti u regiji Lisabona (Portugal) kojemu je, među ostalim, povjeren razvoj, iskorištavanje i održavanje te mreže. Budući da se ona, među ostalim, sastoji od cijevi, izgrađenih u podzemlju dobara određenih lokalnih vlasti u općoj uporabi koja se nalaze na području na kojem se obavlja koncesija, društvo Lisboagás podliježe plaćanju davanja za uporabu podzemlja (u daljnjem tekstu: DUP-ovi), koja su odredile te lokalne vlasti.
- 13 Sukladno ugovoru o koncesiji, društvo Lisboagás, nakon što podmiri DUP-ove vlastima, prenosi iznos tih davanja na društvo kojemu je povjerena prodaja plina na području na kojem se obavlja koncesija kad ono zaračuna potonjem korištenje mrežne infrastrukture za isporuku plina potrošačima. Slijedom toga, to društvo prenosi iznos DUP-ova na potrošače u računu za isporuku plina.
- 14 Slijedeći upute poreznog tijela, društvo Lisboagás je obračunalo PDV po standardnoj stopi od 23% na iznose DUP-ova koji su slijedom toga preneseni na potrošače tijekom svibnja, lipnja i srpnja 2012. Ono je taj PDV navelo u svojim odgovarajućim periodičnim prijavama i plaćalo ga pravodobno.
- 15 Nakon što su njegovi zahtjevi za povrat PDV-a odbijeni, društvo Lisboagás je 29. travnja 2013. podnijelo tužbu Tribunalu Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).
- 16 U prilog osnovanosti te tužbe, društvo Lisboagás navodi, među ostalim, da prijenos DUP-ova nije „gospodarska aktivnost“ u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u jer ne postoji izravna ili neizravna naknada koja bi predstavljala pružanje usluge u zamjenu za plaćanje i on ne stvara dodanu vrijednost.
- 17 Osim toga, prema mišljenju društva Lisboagás, članak 78. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u, prenesen člankom 16. stavkom 5. točkom (a) CIVA-e, ne primjenjuje se na DUP-ove jer oni nemaju izravne veze s oporezivim transakcijama tog društva, nisu povezani s obavljanjem djelatnosti koja je predmet ugovora o koncesiji i, osobito, njihovo prikupljanje nije stvarna naknada oporezive transakcije koju je ono izvršilo u odnosu na subjekt koji prodaje plin.
- 18 Ono dodaje da, s obzirom na to da su DUP-ovi koje prikupljaju lokalne vlasti isključeni iz područja primjene PDV-a na temelju članka 2. CIVA-e, sam prijenos bez ikakve marže ne treba dovesti do njihova uključivanja u oporezivi iznos PDV-a. Načelo neutralnosti PDV-a, naime, zahtijeva da se zadrži porezni tretman određenog troška u pogledu PDV-a kada se točan iznos toga troška zaračuna trećoj osobi.
- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira tvrdi da naknađivanje iznosa PDV-a društvu Lisboagás koji je ono obračunalo i primilo od svojega kupca dovodi do stjecanja bez osnove, što ne dopušta ni nacionalno zakonodavstvo ni pravo Unije.
- 20 Osim toga, to tijelo navodi da uporaba ili korištenje dobra u općoj uporabi implicira čin potrošnje koji je, za potrebe PDV-a, jednakovrijedan isporuci usluga te se za njega ne može tvrditi da plaćanje DUP-ova nije u izravnoj vezi s oporezivim transakcijama društva Lisboagás jer se distribucija plina izvršava putem podzemlja određenog okruga ili lokalne vlasti.
- 21 On smatra da ako prikupljanje DUP-ova ne podliježe PDV-u zbog toga što se dodjeljivanjem koncesije nad dobrima lokalne vlasti u općoj uporabi izvršavaju njihove javne ovlasti, prijenos poreza koji je izvršila pravna osoba privatnog prava čini dio složenog pružanja usluga koji je dovršen opskrbom potrošača plinom.

- 22 Sud koji je uputio zahtjev primjećuje da tužitelj u glavnom postupku traži podnošenje zahtjeva za prethodnu odluku i da se protiv odluke o rješenju spora u glavnoj stvari ne može podnijeti pravni lijek.
- 23 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Protivi li se pravo Unije obračunavanju PDV-a kada privatni poduzetnik koji isporučuje infrastrukturu za distribuciju prirodnog plina poduzetniku koji se koristi njegovim uslugama prenese, bez ikakve marže, iznose davanja za uporabu podzemlja koja se plaćaju lokalnim vlastima na čijem području se nalaze cijevi od kojih se sastoje te infrastrukture?
2. Budući da DUP-ove, bez PDV-a, ubiru lokalne vlasti prilikom izvršavanja svojih javnih ovlasti, protivi li se pravo Unije obračunavanju PDV-a na prijenos iznosa tih poreza, koje plaća privatni poduzetnik koji poduzetnika koji se koristi njegovim uslugama opskrbljuje infrastrukturom za distribuciju prirodnog plina?“

### O prethodnim pitanjima

- 24 Budući da je Komisija navela, s obzirom na dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku, da sud koji je uputio zahtjev nije naveo odredbe prava Unije čije tumačenje traži ni razloge koji su ga naveli na to da postavi pitanje o tumačenju toga prava, valja podsjetiti da članak 94. točka (c) Poslovnika Suda propisuje da zahtjev za prethodnu odluku treba sadržavati prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije kao i pojašnjenje veze koja po mišljenju tog suda postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku.
- 25 Međutim, budući da u odnosu na pitanja koja se tiču prava Unije postoji pretpostavka njihove relevantnosti, Sud može odbaciti zahtjev koji je postavio nacionalni sud samo ako je očito da traženo tumačenje prava Unije nije ni na koji način povezano s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su potrebni kako bi na koristan način odgovorio na pitanja koja su mu postavljena (vidjeti osobito presude Cipolla i dr., C-94/04 i C-202/04, EU:C:2006:758, t. 25. kao i Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, t. 32.).
- 26 U ovom slučaju, iako u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje nisu navedene odredbe prava Unije čije se tumačenje traži ni razlozi koji su sud koji je uputio zahtjev naveli na to da postavi pitanje o tumačenju toga prava, iz prikaza glavnog postupka u toj odluci kao i postavljenih pitanja proizlazi da se ona odnose na tumačenje Direktive o PDV-u i da su relevantne odredbe za odgovor, osobito s obzirom na argumente društva Lisboagás, članak 9. stavak 1., članak 73., članak 78. prvi stavak točka (a) i članak 79. stavak 1. točka (c) te direktive. Osim toga, iz navedene odluke proizlazi da je odgovor na ta pitanja o tumačenju prava Unije nužan za rješenje navedenog spora.
- 27 Sukladno navedenome, zahtjev za prethodnu odluku jest dopušten.
- 28 Kad je riječ o meritumu, tim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev pita u biti treba li članak 9. stavak 1., članak 73., članak 78. prvi stavak točku (a) i članak 79. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da iznos davanja poput onih u glavnom postupku, koji lokalnim vlastima plaća društvo koncesionar plinske distribucijske mreže zbog korištenja dobara navedenih vlasti u općoj uporabi i koji potom prenosi na drugo društvo kojemu je povjerena prodaja plina, a ono potom prenosi na krajnje potrošače, treba biti uključen u oporezivi iznos PDV-a koji se primjenjuje na pružanje usluga prvog društva drugom.

- 29 Prema članku 78. prvom stavku točki (a) Direktive o PDV-u, davanja su, isključujući sam PDV, uključena u oporezivi iznos PDV-a. Sud je već precizirao da kako bi davanje spadalo pod oporezivi iznos PDV-a, iako ne predstavlja dodanu vrijednost i nije novčana naknada za isporuku dobara ili usluga, ono mora predstavljati izravnu vezu s tom isporukom ili uslugom te da je pitanje podudara li se oporezivi događaj s onim koji uzrokuje obvezu obračuna PDV-a odlučujući čimbenik za utvrđivanje postojanja takve izravne veze (vidjeti u tom smislu presude *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, t. 17.; *Komisija/Poljska*, C-228/09, EU:C:2010:295, t. 30.; *Komisija/Austrija*, C-433/09, EU:C:2010:817, t. 34. kao i *TVI*, C-618/11, C-637/11 i C-659/11, EU:C:2013:789, t. 37. i 39.).
- 30 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da društvo Lisboagás javnim tijelima plaća DUP-ove prije i neovisno o transakciji koja podliježe PDV-u i odvija se između društva Lisboagás i društva kojemu je povjerena prodaja plina potrošačima, kao naknadu za korištenje dobara lokalnih vlasti u općoj uporabi jer je na njima postavljena infrastruktura plinske mreže koju iskorištava društvo Lisboagás. Ono potom prenosi iznos DUP-ova na društvo kojemu je povjerena prodaja plina, kad potonjem zaračuna korištenje navedene infrastrukture za opskrbu potrošača plinom.
- 31 Iz toga slijedi da DUP-ovi ne predstavljaju dodanu vrijednost te nisu novčana naknada za transakciju koja podliježe PDV-u koja se odvija između društva koncesionara plinske distribucijske mreže i društva kojemu je povjerena prodaja plina te se oporezivi događaj tih DUP-ova ne podudara s onim koji uzrokuje obvezu obračuna PDV-a tako da oni ne predstavljaju izravnu vezu s tom transakcijom.
- 32 Slijedom toga, DUP-ovi ne spadaju u davanja koja treba uključiti u oporezivi iznos PDV-a na temelju članka 78. prvog stavka točke (a) Direktive o PDV-u.
- 33 Uostalom, prenoseći iznos DUP-ova na društvo kojemu je povjerena prodaja plina prilikom izdavanja računa istome za korištenje navedenih infrastruktura za opskrbu potrošača plinom, društvo Lisboagás ne prenosi same DUP-ove nego cijenu korištenja dobara lokalnih vlasti u općoj uporabi. Ta je cijena dio svih troškova koje snosi društvo Lisboagás i ulazi u cijenu njegove usluge koju plaća društvo kojemu je povjerena prodaja plina. U tom smislu nije relevantna činjenica da je, prema ugovoru o koncesiji, iznos DUP-ova predmet posebne rubrike u računu koji izdaje društvo Lisboagás te potom na računima društva kojemu je povjerena prodaja plina potrošačima.
- 34 Slijedom toga, iznos DUP-ova čimbenik je naknade koju društvo Lisboagás za svoju uslugu prima od društva kojemu je povjerena prodaja plina, pri čemu nije sporno da ta usluga jest „gospodarska aktivnost“ u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u. Sukladno članku 73. te direktive, taj iznos stoga treba biti uključen u oporezivi iznos PDV-a za tu uslugu.
- 35 Usto, iznos DUP-ova nije moguće isključiti iz oporezivog iznosa PDV-a za potonju uslugu na temelju članka 79. prvog stavka točke (c) Direktive o PDV-u jer se taj iznos ne ubire u vidu nadoknade troškova nastalih u ime i za račun društva kojemu je povjerena prodaja plina ili potrošača, nego kao naknada za trošak korištenja dobara lokalnih vlasti u općoj uporabi koji snosi društvo Lisboagás za potrebe svoje djelatnosti.
- 36 Suprotno onomu što društvo Lisboagás navodi, uključenje iznosa DUP-ova u oporezivi iznos PDV-a koji se primjenjuje na usluge koje Lisboagás pruža društvu kojemu je povjerena prodaja plina nije protivno načelu porezne neutralnosti koje se protivi različitom postupanju u pogledu PDV-a s isporukama slične robe ili pružanjem sličnih usluga koje su u tržišnom natjecanju (vidjeti u tom smislu presudu *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 65. i navedenu sudsku praksu).
- 37 Naime, na temelju članka 13. stavka 1. prve alineje Direktive o PDV-u lokalne vlasti, kad ubiru davanja kao što su DUP-ovi, ne smatraju se poreznim obveznicima PDV-a, dok se, u skladu s člankom 9. navedene direktive, društva kao što je Lisboagás, kad obavljaju „gospodarske aktivnosti“ u smislu te odredbe, smatraju poreznim obveznicima PDV-a. S druge strane, kao što i proizlazi iz zaključaka u

točkama 31., 33. i 34. ove presude, ubiranje DUP-ova od strane lokalnih vlasti i prijenos prava na korištenje plinske mreže kojom upravlja društvo Lisboagás društvu kojemu je povjerena prodaja plina koju ono iskorištava plaćanjem naknade koja uključuje iznos PDV-a nisu „slične transakcije“.

- 38 S obzirom na prethodno navedeno, na dva postavljena pitanja valja odgovoriti tako da se članak 9. stavak 1., članak 73., članak 78. prvi stavak točka (a) i članak 79. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u trebaju tumačiti na način da iznos davanja kao što su ona u glavnom postupku, koji plaća društvo koncesionar plinske distribucijske mreže zbog korištenja dobara u općoj uporabi navedenih vlasti i prenosi na drugo društvo kojemu je povjerena prodaja plina, a ono potom prenosi na krajnje potrošače, treba biti uključen u oporezivi iznos PDV-a koji se primjenjuje na pružanje usluga prvog društva drugom.

### **Troškovi**

- 39 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 (osmo vijeće) odlučuje:

**Članak 9. stavak 1., članak 73., članak 78. prvi stavak točku (a) i članak 79. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da iznos davanja poput onih u glavnom postupku, koji lokalnim vlastima plaća društvo koncesionar plinske distribucijske mreže zbog korištenja dobara navedenih vlasti u općoj uporabi i koji potom prenosi na drugo društvo kojemu je povjerena prodaja plina, a ono potom prenosi na krajnje potrošače, treba biti uključen u oporezivi iznos PDV-a koji se primjenjuje na pružanje usluga prvog društva drugom.**

Potpisi