

Predmet C-528/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

10. srpnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

13. ožujka 2019.

Tužitelj i podnositelj revizije:

F-AG

Tuženik i druga stranka u revizijskom postupku:

Finanzamt Y

Predmet glavnog postupka

Primjena poreza na promet na izgradnju javne općinske ceste, pravo na odbitak pretporeza, isporuka robe uz naknadu

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Ima li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojem porezni obveznik u ime grada izvršava građevinske radove na općinskoj cesti, taj porezni obveznik, koji je od drugih poreznih obveznika primio usluge za izgradnju ceste prenesene na općinu, pravo na odbitak pretporeza u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojem porezni obveznik u ime grada izvršava građevinske radove na općinskoj cesti, riječ o isporuci robe uz naknadu u pogledu koje je dozvola za upravljanje kamenolomom protučinidba za isporuku ceste?

3. U slučaju niječnog odgovora na drugo pitanje: je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojem porezni obveznik u ime grada izvršava građevinske radove na općinskoj cesti, prijenos vlasništva nad cestom namijenjenoj javnosti na općinu, koji je izvršen bez naknade, u skladu s člankom 5. stavkom 6. Direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet, izjednačen s isporukom robe bez naknade iako prijenos služi u poduzetničke svrhe, kako bi se spriječilo neoporezivanje krajnje potrošnje općine?

Navedene odredbe prava Unije

Šesta direktiva 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, osobito članak 17. stavak 2. točka (a) i članak 5. stavak 6.

Navedene nacionalne odredbe

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), osobito članci 1., 3. i 15.

Kratki prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj i podnositelj revizije (u daljnjem tekstu: tužitelj), dioničko društvo, jest holding društvo za upravljanje. Među njegovim društvima kćerima je A-GmbH. Tužitelj i A-GmbH činili su jedan porezni subjekt u pogledu poreza na promet.
- 2 Društvo A-GmbH sporne je godine (2006.), među ostalim, upravljalo kamenolomom vapnenca u gradu X. Regierungspräsidium Z (regionalno vijeće grada Z) je odlukom o odobrenju od 16. veljače 2001. odobrio pripreme radove i rad kamenoloma pod uvjetom da se do kamenoloma dolazi javnom općinskom cestom koja je u vlasništvu grada X (u daljnjem tekstu: Grad).
- 3 Za odvoz eksploatiranog vapnenca bilo je potrebno izgraditi predmetnu općinsku cestu. Stoga je pravni prednik društva A-GmbH tijekom postupka izdavanja odobrenja već 11. prosinca 1997. s Gradom sklopio ugovor o izgradnji te ceste. U tom se ugovoru Grad obvezao na planiranje i izvršenje radova na predmetnoj dionici. Grad se osim toga obvezao da će, ako javnopravna namjena ostane nepromijenjena, pravnom predniku društva A-GmbH izgrađenu dionicu dati na neograničenu uporabu nakon otvorenja i u slučaju mogućeg proširenja

kamenoloma. Pravni prednik društva A-GmbH obvezao se da će snositi sve troškove povezane s izgradnjom dionice. Ugovor je trebao vrijediti i za sve pravne sljednike ugovornih strana. U rješenju o izmjeni od 25. travnja 2005. u pogledu odluke o odobrenju od 16. veljače 2001. utvrđeno je da odobrenje prestaje vrijediti ako se izgradnja predmetne ceste ne dovrši do 31. prosinca 2006.

- 4 Društvo A-GmbH zadužilo je 2006. svoje sestrinsko društvo B-GmbH koje je također dio tužiteljeva poreznog subjekta za izgradnju predmetne dionice u skladu s dogovorom sklopljenim s Gradom. Izgradnja je dovršena u studenom 2006., a radovi zaključeni u prosincu 2006. Dionica se od prosinca 2006. upotrebljavala za promet teretnih vozila društva A-GmbH i u manjem opsegu za promet osobnih vozila.
- 5 Iako u okviru poreznih prijava u pogledu poreza na promet za 2006. tužitelj nije uzeo u obzir troškove društva A-GmbH za građevinske radove, oduzeo je iznose poreza na promet obuhvaćene ulaznim uslugama društva B-GmbH kao pretporez u poreznoj prijavi u pogledu poreza na promet za 2006.
- 6 Na temelju poreznog nadzora, tuženik i druga stranka u revizijskom postupku (u daljnjem tekstu: Porezna uprava) smatrao je da je tužitelj izgradnjom ceste Gradu besplatno isporučio radove na koje se primjenjuje porez na dobit, u skladu s člankom 3. stavkom 1.b prvom rečenicom točkom 3. UStG-a. Između društava A-GmbH i B-GmbH postoje neoporezive unutarnje transakcije s obzirom na to da su oba društva dio tužiteljeva poreznog subjekta.
- 7 Porezna uprava objavila je 1. ožujka 2012. izmijenjeno porezno rješenje za promet za 2006.
- 8 Tužiteljev prigovor nije bio uspješan.
- 9 Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka, u daljnjem tekstu: FG) djelomično je prihvatio tužbu koju je tužitelj podnio.
- 10 U prilog svojem zahtjevu za reviziju podnesenom sudu koji je uputio zahtjev, tužitelj ističe da je, ako se članak 15. stavak 1. UStG-a tumači u skladu s pravom Unije, potrebno odobriti odbitak pretporeza jer su troškovi za izgradnju ceste činili dio općih troškova poduzeća te su, kao takvi, sastavni elementi cijene njegovih izlaznih transakcija koje podliježu porezu na promet. Usto nedostaje besplatno raspolaganje u smislu članka 3. stavka 1.b prve rečenice točke 3. UStG-a.

Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 11 Usklađenost ocjene koja se temelji na nacionalnom pravu s pravom Unije višestruko je dvojbeno u smislu članka 267. stavka 3. UFEU-a.

Ocjena u skladu s nacionalnim pravom

- 12 U skladu s dosadašnjom sudskom praksom Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) isključena je mogućnost odbitka pretporeza jer je tužitelj ulazne usluge društva B-GmbH upotrijebio za isporuku Gradu bez naknade.
- 13 Poduzetnik ima pravo na odbitak pretporeza ako upotrebljava ulazne usluge u svrhu poslovanja svojeg poduzeća i prema tome za svoju gospodarsku djelatnost. U skladu s člankom 15. stavkom 1. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a poduzetnik može odbiti porez koji prema zakonu duguje za isporuke koje je obavio drugi poduzetnik za potrebe svojeg poduzeća. Odbitak pretporeza predviđen člankom 15. stavkom 2. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a ne primjenjuje se na isporuke koje poduzetnik koristi za transakcije izuzete od poreza.
- 14 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda i Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), postojanje izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak pretporeza u načelu je nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava (vidjeti na primjer presude Suda od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57., od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 27., od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 27.; od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28.).
- 15 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza 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 poreznog obveznika pa su sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutačnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (ustaljena sudska praksa, vidjeti u tom smislu na primjer presude SKF, EU:C:2009:665, t. 58. i navedenu sudsku praksu; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, t. 28.; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, t. 29., od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 27.).
- 16 Stoga poduzetnik ima pravo na odbitak pretporeza ako namjerava upotrijebiti usluge za svoje poduzeće (članak 2. stavak 1. UStG-a, članak 4. Direktive 77/388/EEZ) i posljedično za svoje gospodarske djelatnosti za pružanje naplativih usluga (gospodarske djelatnosti) (presuda od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 1. sažetka presude). Međutim pravo na odbitak pretporeza ne postoji ako poduzetnik namjerava upotrijebiti usluge za transakciju bez naknade i posljedično za negospodarsku aktivnost koja nije obuhvaćena područjem primjene poreza na dodanu vrijednost (vidjeti presude od 12. veljače 2009., C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie,

EU:C:2009:88, t. 34.; od 13. ožujka 2014., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 36. i 37.).

- 17 U skladu s tim načelima, sporne ulazne usluge društva B-GmbH koje se s obzirom na pripadanje istom poreznom subjektu pripisuju tužitelju ne pružaju pravo na odbitak pretporeza jer su ulazne usluge upotrijebljene s namjerom obavljanja gospodarske aktivnosti (besplatna isporuka Gradu).
- 18 Što se tiče građevinskih radova na cesti, riječ je o raspolaganju imovinom. Ako poduzetnik, kao u ovom slučaju, uz naknadu obavlja komunalne građevinske radove na zemljištu koje nije u njegovu vlasništvu, na temelju ugovora o obavljanju komunalnih građevinskih radova sklopljenog s nekim gradom, taj poduzetnik općini isporučuje radove (isporuka komunalnih građevinskih radova) u smislu članka 3. stavka 4. UStG-a.
- 19 Prema dosadašnjem stajalištu Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) raspolaganje imovinom također je bilo besplatno. Ugovorom o obavljanju komunalnih građevinskih radova koji je sklopljen između pravnog prednika društva A-GmbH i Grada općini se nije predviđala obveza plaćanja naknade. Nema dovoljno naznaka za to da odluka o odobrenju koju je donijelo regionalno vijeće predstavlja protučinidbu za to što je tužitelj izgradio cestu. Ciljani prijenos robe koji podrazumijeva povlastice, predviđen člankom 3. stavkom 1.b prvom rečenicom točkom 3. UStG-a, proizlazi iz činjenice da Grad treba imati pravno vlasništvo nad građevinskim radovima u pogledu izgradnje općinske ceste, a da pritom ne duguje protučinidbu. Nema naznaka za to da je tužitelj barem u gospodarskom pogledu htio zadržati vlasništvo nad općinskom cestom ili prava na njezino korištenje, zbog čega se ne bi moglo smatrati da je kasnije došlo do takvog raspolaganja.
- 20 U skladu s nacionalnim pravom tužitelj prema tome ne bi imao pravo na odbitak pretporeza.

Ocjena u skladu s pravom Unije

Prvo prethodno pitanje

- 21 Na temelju odluka Suda u predmetima Sveda (EU:C:2015:712) i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) te iz mišljenja nezavisne odvjetnice J. Kokott od 6. travnja 2017. u predmetu Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments C-132/16 (EU:C:2017:283) proizlaze dvojbe u pogledu pitanja može li se dosadašnja ocjena u skladu s nacionalnim pravom smatrati trajnom. Naprotiv, odbitak poreza može se, kada je riječ o tužitelju, uzeti u obzir u pogledu ulaznih usluga.
- 22 Sud je u tim odlukama potvrdio odbitak pretporeza u pogledu izgradnje javne ceste i crpne stanice jer troškovi korištenih usluga čine dio općih troškova poreznog obveznika pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje

isporučuje. Pritom nije ispitao povezanost s isporukom besplatnih usluga u smislu članka 26. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Direktiva 2006/112/EZ – sporne godine još članak 6. stavak 2. Direktive 77/388/EEZ) (presuda Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, t. 23.), odnosno pojasnio je da neposredno korištenje bez naplate ne dovodi u pitanje izravnu i neposrednu vezu koja postoji između ulaznih i izlaznih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak ili sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda Sveda, EU:C:2015:712, t. 34.). Stoga se čini da besplatno korištenje ne predstavlja prepreku za odbitak poreza, iako je prema mišljenju sudskog vijeća koje je uputilo zahtjev pritom riječ o negospodarskoj aktivnosti.

Drugo prethodno pitanje

- 23 Usto, sudsko vijeće koje je uputilo zahtjev smatra da se u slučaju da tužitelj ima pravo na odbitak pretporeza postavlja pitanje treba li provesti prijeboj iznosa pretporeza s potraživanjem koje se odnosi na porez na promet u pogledu isporuke uz naknadu ili u pogledu besplatnog raspolaganja u smislu članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ (sada članak 16. Direktive 2006/112/EZ). To valja ispitati u skladu s nacionalnim postupovnim pravom u okviru spora.
- 24 U pogledu prava Unije nije sasvim nedvojbeno je li tužitelj gradu isporučio cestu uz naknadu.
- 25 Isporuka robe ili isporuka usluga „uz naknadu” pretpostavlja postojanje izravne veze između isporuke robe ili isporuke usluga i protučinidbe koju je porezni obveznik stvarno primio. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 2013., *Serebryannay* vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 37., i od 22. studenoga 2018., *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39.). Protučinidba za isporuku usluga također se može sastojati od isporuke robe, međutim, pod uvjetom da postoji izravna veza između isporuke usluga i isporuke robe te da se vrijednost potonje može izraziti u novcu (vidjeti presudu od 10. siječnja 2019., *A*, C-410/17, EU:C:2019:12, t. 35. i sljedeća točka).
- 26 Točno je da sudsko vijeće, u skladu s dosadašnjim nacionalnim stajalištem, smatra da je cesta Gradu isporučena bez naknade. Riječ je o isporuci predmeta, a ne o pružanju usluga jer je tužitelj na Grad prenio ovlast raspolaganja cestom.
- 27 Međutim, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, koje su vrlo slične okolnostima iz predmeta *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, u pogledu prava Unije postoje dvojbe kada je riječ o postojanju isporuke bez naknade; naime, nezavisna odvjetnica J. Kokott u točki 50. svojeg mišljenja u predmetu *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:283) zastupala je stajalište da poduzeće rijetko nešto daje trećoj osobi ako od te treće

osobe ne može očekivati odgovarajuću pogodnost. Ako odgovor bude potvrđan, u ovom slučaju to je odobrenje za pripremne radove i rad kamenoloma koje je regionalno vijeće dodijelilo samo uz uvjet da tužitelj pravni prednik izgradi predmetnu cestu. Odobrenje za eksploataciju vapnenca prestalo bi vrijediti u slučaju da izgradnja općinske ceste nije dovršena do 31. prosinca 2006. S tog bi stajališta, kako ističe nezavisna odvjetnica J. Kokott, bila riječ o isporuci usluge uz naknadu, koja, iako daje pravo na odbitak pretporeza, stvara i poreznu obvezu u pogledu obnove uz naknadu u istom iznosu.

Treće prethodno pitanje

- 28 Ako se, suprotno tomu, u skladu s dosadašnjom pretpostavkom sudskog vijeća koje je uputilo zahtjev, polazi od toga da je riječ o isporuci bez naknade, i dalje je dvojbeno je li ta isporuka robe bez naknade u skladu s člankom 5. stavkom 6. Direktive 77/388/EEZ (sada članak 16. Direktive 2006/112/EZ) oporeziva.
- 29 Sudsko vijeće koje je uputilo zahtjev dosad je zastupalo to stajalište. Prema sudskoj praksi Suda, isporuka izvršena iz poduzetničkih razloga ne predstavlja prepreku oporezivanju u skladu s člankom 5. stavkom 6. Direktive 77/388/EEZ; naime, već iz teksta te odredbe proizlazi da se Direktivom 77/388/EEZ situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine i besplatno prosljeđuje tu imovinu izjednačava s isporukom uz naknadu ako je za tu robu priznato pravo odbitka pretporeza, a da pritom u načelu nije odlučujuće izvršava li se to prosljeđivanje u poslovne svrhe (vidjeti presudu od 27. travnja 1999., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, t. 22.). I u slučaju korištenja robe u poslovne svrhe potrebno ju je smatrati oporezivom isporukom pod uvjetom da ne obuhvaća uzorke (presuda od 30. rujna 2010., *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, t. 18., 23.) ili darove manje vrijednosti (vidjeti presudu *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, t. 23.). U ovom slučaju očito je da nije riječ ni o jednoj od tih dviju iznimki.
- 30 Međutim, tom se stajalištu protivi činjenica da sam Grad ne upotrebljava općinsku cestu u „privatne” svrhe, nego (zbog namjene koju cesta ima) za javni cestovni promet (vidjeti u drugom kontekstu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:283, t. 51.; presuda *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EU:C:2009:88, t. 35. i sljedeće točke).
- 31 Osim toga, porezna obveza u skladu s člankom 5. stavkom 6. Direktive 77/388/EEZ dvojbeno je i zato što u Uniji postoji sudska odluka koja odstupa od ostalih: u slučaju koji je u tom pogledu usporediv s predmetnim, austrijski *Verwaltungsgerichtshof* (Visoki upravni sud, Austrija) odbacuje oporezivost troškova vlastitog korištenja s obzirom na to da je riječ o troškovima u poslovne svrhe koji se kao pomoćni ili dodatni poslovi ubrajaju u usluge u okviru poduzeća.
- 32 Prema mišljenju sudskog vijeća, iz ovog vjerojatno potpuno drukčijeg stajališta nacionalnog suda druge države članice u skladu s člankom 267. stavkom 3.

UFEU-a proizlazi obveza upućivanja pravnog pitanja Sudu (vidjeti presudu od 5. srpnja 2018., *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, t. 64.; vidjeti također presudu od 15. rujna 2005., *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, t. 39.).

- 33 Usto, oporezivanje besplatnog raspolaganja dvojbeno je i zato što se time dovodi u pitanje načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost. Tužitelj podliježe porezu na promet u pogledu općih troškova poduzeća. Razlog koji se navodi u prilog pravilu iz članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ (sada članak 16. Direktive 2006/112/EZ) kako bi se spriječilo „neoporezivanje krajnje potrošnje” (vidjeti na primjer presude *EMI Group*, EU:C:2010:559, t. 17. u pogledu članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ; od 17. srpnja 2014., *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 23. u pogledu članka 16. Direktive 2006/112/EZ) u situacijama o kojima je riječ u ovom sporu nije relevantan jer su sporni troškovi uračunati u cijene regularnih izlaznih transakcija.