

**Predmet C-207/23**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

29. ožujka 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

22. studenoga 2022.

**Tuženik, podnositelj revizije i druga stranka u revizijskom postupku:**

Finanzamt X

**Tužitelj, druga stranka u revizijskom postupku i podnositelj revizije:**

Y KG

---

[omissis] **BUNDESFINANZHOF (SAVEZNI FINANCIJSKI SUD,  
NJEMAČKA)**

**RJEŠENJE**

U sporu

Finanzamt X

tuženik, podnositelj revizije i druga stranka u revizijskom postupku

protiv

Y KG

tužitelj, druga stranka u revizijskom postupku i podnositelj revizije

[omissis]

zbog poreza na dodanu vrijednost za 2008.

XI. vijeće

na temelju usmene rasprave od 9. studenoga 2022. održane 22. studenoga 2022. riješilo je:

### Izreka

I. Sudu Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) upućuju se sljedeća pitanja o tumačenju članka 16. i 74. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u):

1. Je li riječ o situaciji kada „porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine [...] ili kada besplatno raspolaže tom imovinom” u smislu članka 16. Direktive o PDV-u ako porezni obveznik besplatno isporučuje toplinsku energiju koja čini dio njegove poslovne imovine drugom poreznom obvezniku za njegovu gospodarsku djelatnost (u ovom slučaju: stavljanje na raspolaganje toplinske energije iz kogeneracijskog postrojenja opskrbljivača električnom energijom poljoprivrednom poduzetniku u svrhu grijanja nasada šparoga)?

Je li u tom pogledu relevantno upotrebljava li primatelj koji je porezni obveznik toplinsku energiju u svrhu koja mu daje pravo na odbitak PDV-a?

2. Ograničava li činjenica korištenja (članak 16. Direktive o PDV-u) cijenu troška u smislu članka 74. Direktive o PDV-u na način da prilikom njezina izračuna treba uzeti u obzir samo troškove na koje se obračunava PDV?

3. Spadaju li u cijenu troška samo izravni troškovi proizvodnje ili i neizravno pripisivi troškovi, kao što su, primjerice, troškovi financiranja?

II. [omissis].

### Obrazloženje

#### I.

1. Tužitelj, podnositelj revizije i druga stranka u revizijskom postupku (u daljnjem tekstu: tužitelj) upravlja postrojenjem za proizvodnju bioplina iz biomase. Proizvedeni bioplin upotrebljavao se 2008. (sporna godina) za decentraliziranu proizvodnju električne i toplinske energije u priključenom kogeneracijskom postrojenju na način da se dovodio do motora s unutarnjim izgaranjem koji je pokretao generator.
2. Električnom energijom koja se na taj način proizvodila uglavnom se napajala opća električna mreža, a plaćao ju je operator elektroenergetske mreže.
3. Toplinska energija koja je također nastala tim postupkom djelomično je služila za proizvodni postupak. Veći dio toplinske energije tužitelj je u spornoj godini na temelju ugovora od 29. studenoga 2007. „besplatno” prepuštao poduzetniku A u

svrhu sušenja drva u spremnicima, a na temelju ugovora od 29. srpnja 2008. društvu B GbR (u daljnjem tekstu: društvo B), koje je toplinskom energijom zagrijavalo svoje nasade šparoga. U obama ugovorima navedeno je da se iznos naknade ugovara pojedinačno ovisno o gospodarskom stanju primatelja toplinske energije te da se ne utvrđuje u ugovorima.

- 4 Tužitelj je u spornoj godini za isporuku 6 714 247 kWh električne energije, osim takozvane minimalne zajamčene otkupne cijene u skladu s člankom 8. stavkom 1. Gesetza für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz) (Zakon o poticanju obnovljivih izvora energije) (Zakon o obnovljivim izvorima energije, u daljnjem tekstu: EEG), u verziji od 7. studenoga 2006. (BGBl. I, 2006., 2550.), u iznosu od 1 054 337,85 eura, od operatora elektroenergetske mreže dobio iznos uvećanja u skladu s člankom 8. stavkom 3. EEG-a (takozvani kogeneracijski bonus) jer je električna energija koju je proizveo bila električna energija u smislu članka 3. stavka 4. Gesetza für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) (Zakon o održavanju, modernizaciji i razvoju kogeneracije) (Zakon o kogeneraciji, u daljnjem tekstu: KWKG), u verziji od 19. ožujka 2002. (BGBl. I, 2002., 1092.). U skladu s tužiteljevom prijavom PDV-a, tuženik, podnositelj revizije i druga stranka u revizijskom postupku (Finanzamt) (porezna uprava, Njemačka, u daljnjem tekstu: FA) uključio je i taj kogeneracijski bonus u iznos od 85 070,66 eura u poreznu osnovicu za oporezive transakcije.
- 5 Budući da tužitelj nije zaračunao naknadu primateljima toplinske energije, inspektor je u okviru poreznog nadzora provedenog kod tužitelja pretpostavio da je riječ o korištenju u okviru besplatnog stavljanja na raspolaganje toplinske energije poduzetniku A i društvu B u smislu članka 3. stavka 1.b prve rečenice točke 3. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: UStG). Zbog nepostojanja kupovne cijene toplinske energije, poreznu osnovicu za to korištenje izračunao je u skladu s člankom 10. stavkom 4. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a na temelju cijene troška. Od ukupnih troškova u iznosu od 1 104 453,35 eura navedenih u računu dobiti i gubitka, troškovi isporučene toplinske energije iznosili su u skladu s inspektorovim izračunom 384 791,55 eura (34,84 %), tako da je na temelju te porezne osnovice u tom pogledu utvrdio PDV u iznosu od 73 110,29 eura.
- 6 FA je potvrdio rezultat poreznog nadzora rješenjem o PDV-u za 2008. od 17. studenoga 2011. Odlukom o prigovoru od 1. kolovoza 2012. odbio je prigovor podnesen protiv tog rješenja kao neosnovan.
- 7 Tužitelj se u svojoj izvornoj tužbi pozivao, među ostalim, na to da je kogeneracijski bonus naknada treće strane. Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) prihvatio je tužiteljevu tužbu u prvom stupnju. Povodom revizije koju je podnio FA, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) presudom je od 31. svibnja 2017., XI R 2/14 (zbirka odluka Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) (BFHE), 258, 191, Bundessteuerblatt (BStBl.) II, 2017., 1024.) ukinuo presudu Finanzgerichta (Financijski sud) i vratio predmet Finanzgerichtu

(Financijski sud) na ponovno odlučivanje. Takozvani kogeneracijski bonus koji je operator elektroenergetske mreže platio tužitelju nije naknada za tužiteljeve „besplatne” isporuke toplinske energije. Naprotiv, riječ je o naknadi za električnu energiju koju je tužitelj isporučio operatoru elektroenergetske mreže. U predmetu još nije moguće donijeti presudu jer se ne može odlučiti o iznosu u kojem treba oporezovati tužiteljeve besplatne isporuke. U skladu s načelima iz presuda Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) od 12. prosinca 2012., XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl. II, 2014., 809.) i od 16. studenoga 2016., V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl. II, 2022., 777.), to oporezivanje temelji se na članku 10. stavku 4. prvoj rečenici točki 1. UStG-a. Finanzgericht (Financijski sud) još treba donijeti utvrđenja koja su za to potrebna.

- 8 Tužitelj je u drugom stupnju, među ostalim, u pogledu porezne osnovice za isporuke toplinske energije osporavao izračun FA-a, koji je te isporuke u skladu s člankom 10. stavkom 4. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a utvrdio na temelju cijene troška. Finanzgericht (Financijski sud) djelomično je prihvatio tužbu u drugom stupnju. Smanjio je utvrđeni PDV. PDV za besplatne isporuke utvrđuje se u skladu s člankom 10. stavkom 4. prvom rečenicom točkom 1. UStG-a na temelju cijene troška, koja se izračunava u skladu s takozvanom metodom tržišne vrijednosti. Relevantne su tržišne vrijednosti električne i toplinske energije u konkretnom mjestu tužitelja.
- 9 Tužitelj i FA u reviziji ističu prigovor povrede materijalnog prava.

## II.

10 [omissis]. [prekid, zahtjev za prethodnu odluku]

### 11 1. Pravni okvir

#### 12 (a) Pravo Unije

#### 13 Člankom 16. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nalaže se:

Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu, ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak.

Međutim, korištenje robe za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti, ne smatra se isporukom robe uz naknadu.

#### 14 Člankom 74. Direktive o PDV-u određuje se:

Kada porezni obveznik primjenjuje ili raspolaže robom koja čini dio njegove poslovne imovine ili kad robu zadržava porezni obveznik ili njegovi sljednici kada njegova gospodarska aktivnost prestaje, u skladu s člancima 16. i 18., oporezivi iznos je kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsustvu kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvija primjena, raspolaganje ili zadržavanje.

15 **Člankom 289. Direktive o PDV-u uređuje se:**

Porezni obveznici izuzeti od PDV-a nemaju pravo na odbitak PDV-a u skladu s člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177., te ne smiju iskazivati PDV na svojim računima.

16 **Člankom 302. Direktive o PDV-u nalaže se:**

Ako poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba ima pravo na paušalnu nadoknadu, on nema pravo na odbitak PDV-a s obzirom na djelatnosti obuhvaćene tom paušalnom odredbom.

17 **(b) Nacionalno pravo**

18 **Člankom 3. stavkom 1.b UStG-a određuje se:**

Smatraju se isporukom uz naknadu:

1. poduzetnikovo korištenje imovinom svojeg poduzeća za svrhe koje nisu dio njegove gospodarske djelatnosti;
2. poduzetnikov besplatni prijenos robe svojim zaposlenicima za njihove privatne potrebe, osim ako je riječ o malim darovima;
3. svaki drugi besplatni prijenos robe, osim darova male vrijednosti i uzoraka za potrebe poduzeća. Pretpostavka toga je da se na robu ili njezine sastavne dijelove primjenjuje pravo na potpuni ili djelomičan odbitak.

19 **Člankom 10. stavkom 4. UStG-a uređuje se:**

PDV se utvrđuje

1. u slučaju prijensa robe u smislu članka 1.a stavka 2. i članka 3. stavka 1.a kao i u slučaju isporuke u smislu članka 3. stavka 1.b prema kupovnoj cijeni uvećano za troškove za robu ili istovrsnu robu ili ako ne postoji kupovna cijena prema vlastitim troškovima, uvijek u trenutku izvršenja transakcije;

[...]

20 **Članak 8. EEG-a**

1. Naknada za električnu energiju koja se proizvodi u postrojenjima s kapacitetom do uključivo 20 megavata u kojima se isključivo upotrebljava biomasa u smislu pravne uredbe donesene na temelju stavka 7. iznosi [...]

3. Minimalne naknade u skladu sa stavkom 1. prvom rečenicom povećavaju se za 2,0 centa po kilovatsatu ako je riječ o električnoj energiji u smislu članka 3. stavka 4. Zakona o kogeneraciji i ako se operatoru mreže podnese odgovarajući dokaz [...]. Umjesto dokaza u skladu s prvom rečenicom za kogeneracijska postrojenja s kapacitetom do 2 megavata koja se proizvode serijski može se podnijeti odgovarajuća dokumentacija proizvođača u kojoj se navode toplinska i električna snaga te omjer električne i toplinske energije.

21 **Članak 3. stavak 4. KWKG-a**

4. Električna energija iz kogeneracije umnožak je korisne topline i omjera električne i toplinske energije kogeneracijskog postrojenja. U postrojenjima koja nemaju uređaje za odvod otpadne topline, električna energija iz kogeneracije ukupna je neto proizvodnja električne energije.

22 **2. Prvo prethodno pitanje**

23 **(a) Razgraničenje predmeta prethodnog pitanja od drugih slučajeva**

24 Prvo prethodno pitanje odnosi se na tumačenje članka 16. Direktive o PDV-u. Ta odredba odgovara ranijoj odredbi članka 5. stavka 6. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (u daljnjem tekstu: Direktiva 77/388/EEZ), tako da ovo vijeće smatra da sudsku praksu Suda donesenu u pogledu članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ treba uzeti u obzir i za tumačenje članka 16. Direktive o PDV-u.

25 U skladu s člankom 16. prvom rečenicom Direktive o PDV-u, situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine smatra se isporukom uz naknadu u četirima slučajevima. Ti slučajevi mogu se sažeti pod općim pojmom korištenja. Pritom je riječ o „situacij[i] kada porezni obveznik koristi robu [...] za svoje privatne svrhe [prvi slučaj] ili privatne svrhe svojih namještenika [drugi slučaj], ili kada besplatno raspolaže tom imovinom [treći slučaj], ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje [četvrti slučaj]”.

26 U ovom sporu tužitelj je izgradio postrojenje s pravom na odbitak PDV-a u kojem se proizvodi električna energija koju tužitelj u svojstvu poreznog obveznika isporučuje uz naknadu, što se oporezuje. Tužitelj je imao puno pravo na odbitak PDV-a u pogledu troškova izgradnje i rada barem zbog činjenice da roba u potpunosti čini dio njegove poslovne imovine. [omissis]

- 27 Suprotno tomu, postavlja se pitanje o pravnim posljedicama koje nastaju u vezi s toplinskom energijom koja dodatno nastaje u postrojenju. Ta toplinska energija može se upotrebljavati na različite načine. Tako porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku električne energije uz naknadu te je za postrojenje ostvarivao pravo na odbitak PDV-a u cijelosti može proizvesti toplinsku energiju a da se ona ne upotrijebi (slučaj A), iskoristiti je kao fizička osoba (samostalni poduzetnik) za grijanje svojeg stana (slučaj B), besplatno je isporučiti svojim namještenicima za njihove potrebe u privatne svrhe stanovanja (slučaj C), upotrijebiti je kao javnopravno tijelo za svrhe vlastite javne ovlasti, primjerice za grijanje uređâ, i u tom smislu za aktivnosti povezane s njegovom javnom ovlasti navedene u članku 13. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u (slučaj D), besplatno je isporučiti stanovnicima u svojoj blizini u privatne svrhe stanovanja (slučaj E) ili je besplatno isporučiti drugom poreznom obvezniku za njegovu gospodarsku djelatnost, pri čemu se u tom slučaju još može napraviti i razlika ovisno o tome upotrebljava li primatelj robu u okviru svoje gospodarske djelatnosti u svrhe koje mu daju pravo na odbitak PDV-a u skladu s člankom 168. ili člankom 169. Direktive o PDV-u (slučaj F).
- 28 Poreznopravna ocjena većine tih slučajeva nije problematična. Tako u slučaju A ne postoji radnja korištenja, tako da se već zbog toga ne može primijeniti članak 16. prva rečenica Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, u slučajevima B i C ispunjeni su uvjeti iz članka 16. prve rečenice prvog i drugog slučaja Direktive o PDV-u, koji u svakom slučaju ne rezultiraju ograničenjem odbitka PDV-a ako roba u potpunosti čini dio poslovne imovine poreznog obveznika. U slučaju D, na temelju presude Suda od 12. veljače 2009. u predmetu C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (EU:C:2009:88), treba isključiti pretpostavku da je riječ o korištenju u svrhe koje nisu poslovanje u skladu s člankom 16. prvom rečenicom četvrtim slučajem Direktive o PDV-u, što u tom slučaju vjerojatno rezultira ograničenjem odbitka PDV-a u pogledu troškova izgradnje i rada postrojenja. U slučaju E Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) potvrđuje da je riječ o besplatnom raspolaganju u skladu s člankom 16. prvom rečenicom trećim slučajem Direktive o PDV-u s pravom da se PDV odbije u cijelosti jer u suprotnom u tom slučaju dolazi do neoporezive krajnje potrošnje (presuda Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) od 25. studenoga 2021., V R 45/20, BFHE 275, 392, t. 18.).
- 29 Suprotno tomu, dvojbena je ocjena u slučaju F, koji odgovara ovom sporu koji treba ocijeniti. Postavlja se pitanje treba li i u ovom slučaju potvrditi da je riječ o korištenju kao „besplatno[m] raspolo[ganju]” u smislu članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u.
- 30 **(b) Dosadašnja sudska praksa Suda u pogledu članka 16. Direktive o PDV-u**
- 31 Sud se u prošlosti već više puta izjasnio o pojedinačnim slučajevima iz članka 16. Direktive o PDV-u (članak 5. stavak 6. Direktive 77/388/EEZ).

- 32 Tako je riječ o korištenju kad naftna kompanija kupcu goriva isporučuje robu u zamjenu za kupone koje je kupac goriva dobio ovisno o kupljenoj količini zbog plaćanja pune krajnje prodajne cijene goriva na benzinskoj postaji u okviru promotivne akcije (presuda Suda od 27. travnja 1999. u predmetu C-48/97, Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, drugi odgovor u pogledu članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ). To se odnosi na korištenje u obliku besplatnog raspolaganja u skladu s člankom 16. prvom rečenicom trećim slučajem Direktive o PDV-u, kao što to proizlazi iz točke 24. te presude. Pritom je Sud u točki 22. te presude obrazložio korištenje osobito time da o korištenju može biti riječ i u slučaju prijenosa za poslovnu namjenu.
- 33 U vezi s uzorcima u smislu članka 16. druge rečenice Direktive o PDV-u, a time vjerojatno i s obzirom na članak 16. prvu rečenicu prvi i drugi slučaj Direktive o PDV-u, Sud je odlučio da se jednako postupa prema poreznom obvezniku koji koristi robu za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika i prema krajnjem potrošaču koji stječe sličnu robu te da oporezivanje korištenja služi za sprečavanje neoporezive krajnje potrošnje (presuda Suda od 30. rujna 2010. u predmetu C-581/08, EMI Group, EU:C:2010:559, t. 17. i 18. u pogledu članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ).
- 34 Naposljetku je Sud utvrdio da nije riječ o korištenju ako porezni obveznik u okviru svoje gospodarske djelatnosti u korist općine besplatno obavlja radove proširenja općinske ceste kojom se koriste kako porezni obveznik tako i javnost (presuda Suda od 16. rujna 2020. u predmetu C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, treći odgovor u pogledu članka 5. stavka 6. Direktive 77/388/EEZ). Upućujući na svoje presude u predmetima Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) i EMI Group (EU:C:2010:559), Sud je utvrdio da nije riječ o korištenju u svrhe koje nisu poslovanje (u smislu članka 16. prve rečenice četvrtog slučaja Direktive o PDV-u) jer su ti radovi izvršeni za potrebe poreznog obveznika, ali to ne isključuje korištenje u kontekstu drugih slučajeva (t. 64.). Nadalje, točno je da se upotreba proširene ceste za javni promet ne protivi korištenju. Međutim, radovi proširenja te ceste izvršeni su kako bi se zadovoljile potrebe poreznog obveznika, odnosno prilagodba ceste za promet teških teretnih vozila (t. 65.). Nije riječ o neoporezivoj krajnjoj potrošnji (t. 66.), pri čemu Sud u tom pogledu upućuje na „stvarnu konačnu upotrebu”, iz koje proizlazi da upotreba poreznog obveznika ima prednost pred upotrebom za javni promet, koja „nije relevantna” (t. 67. i 37.).
- 35 **(c) Mogući odgovori na prvo prethodno pitanje**
- 36 **(aa) Potvrda korištenja u slučaju doslovnog tumačenja**
- 37 U skladu s tekstom članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u, u ovom sporu treba potvrditi da je riječ o besplatnom raspolaganju. Toplinska energija koju je tužitelj proizvodio u okviru svojeg poduzeća imovina je u smislu članka 15. stavka 1. Direktive o PDV-u, odnosno roba koju je tužitelj koristio kao dio svoje poslovne imovine. Budući da je za postrojenje u kojem se proizvodila



toplinska energija imao pravo na odbitak PDV-a u vezi s oporezivim isporukama električne energije uz naknadu, tužitelj je imao pravo na odbitak PDV-a i u slučaju proizvodnje toplinske energije.

- 38 Nadalje, ispunjeni su uvjeti koji su potrebni kako bi bila riječ o raspolaganju. Raspolaganjem treba smatrati prijenos robe kojom se prenosi na drugu osobu pod uvjetima koji bi se inače smatrali isporukom (članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u). To vrijedi za stavljanje toplinske energije na raspolaganje primatelju u svrhu upotrebe.
- 39 To raspolaganje također je bilo besplatno jer je prijenos toplinske energije poduzetniku A i društvu B, protivno ugovornim sporazumima, izvršen bez plaćanja [*omissis*].
- 40 **(bb) Značenje krajnje potrošnje**
- 41 Dvojbeno je može li se činjenica korištenja kao besplatno raspolaganje ograničiti dodatnim uvjetom izvan okvira teksta članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u. Naime, i ta činjenica korištenja može služiti za sprečavanje neoporezive krajnje potrošnje (vidjeti odjeljak II.2.b ovog zahtjeva). U tom slučaju, neoporeziva krajnja potrošnja uvjet je za korištenje kao besplatno raspolaganje. Moguće je da takvo ograničenje proizlazi iz presude Suda u predmetu *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). U prilog takvom ograničenju može ići i jednako postupanje u pogledu članka 16. prve rečenice prvog i drugog slučaja Direktive o PDV-u.
- 42 Međutim, u slučaju takvog uskog tumačenja treba odgovoriti i na pitanje treba li neoporezivu krajnju potrošnju isključiti već ako primatelj koji je porezni obveznik upotrebljava robu kojom se raspolaže za svrhe svoje gospodarske djelatnosti ili je također relevantno da upotrebljava robu kojom se raspolaže za svrhe gospodarske djelatnosti koja mu u skladu s člankom 168. ili člankom 169. Direktive o PDV-u daje pravo na odbitak PDV-a. Potonji element može se opravdati činjenicom da, u suprotnom, robu kojom se raspolaže i koja davatelju (u ovom slučaju: tužitelj) daje pravo na odbitak PDV-a primatelj (u ovom slučaju: poduzetnik A i društvo B) može upotrebljavati u svrhe koje mu ne daju pravo na odbitak PDV-a.
- 43 Prilikom ocjene prvog prethodnog pitanja ovo vijeće smatra da iz presude Suda u predmetu *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) ne proizlazi jasno da je riječ o tumačenju kojim se tekst ograničava (dodatnim uvjetom). Naime, odbijanje primjene članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u, koje proizlazi iz te presude, može se temeljiti i na tome da se proširenje općinske ceste radi njezine prilagodbe za promet teških teretnih vozila može smatrati slučajem u kojem porezni obveznik sam sebi stavlja na raspolaganje robu, tako da je u tom slučaju već izostalo stavljanje na raspolaganje drugoj osobi.
- 44 Uskom tumačenju teksta može se protiviti i činjenica da je Sud u svojoj presudi u predmetu *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) potvrdio besplatno raspolaganje iako je davatelju roba stavljena na raspolaganje služila za njegovu gospodarsku

djelatnost (presuda Suda u predmetu Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, t. 22.). To može rezultirati sličnim tumačenjem primateljeve situacije na način da je riječ o besplatnom raspolaganju čak i ako primatelj upotrebljava robu kojom se raspolaže za svoju gospodarsku djelatnost. Osim toga, Sud je odlučio da „nema razlikovanja ovisno o poreznom statusu primatelja uzorka” (presuda Suda u predmetu EMI Group, EU:C:2010:559, t. 52.).

45 Naposljetku treba uzeti u obzir da, u skladu s voljom zakonodavca Unije, korištenje robe kao besplatno raspolaganje u skladu s člankom 16. prvom rečenicom trećim slučajem Direktive o PDV-u treba imati samostalnu funkciju u odnosu na korištenje za privatne svrhe u skladu s člankom 16. prvom rečenicom prvim i drugim slučajem Direktive o PDV-u. U tom kontekstu dvojbeno je treba li na besplatno raspolaganje primjenjivati ista ograničenja kao na korištenje za privatne svrhe jer u slučaju primjene kriterija neoporezive krajnje potrošnje članak 16. prva rečenica treći slučaj Direktive o PDV-u možda neće imati samostalno područje primjene.

46 **(cc) Razmatranje pravnih posljedica**

47 Potrebno je razmotriti i pravne posljedice koje proizlaze iz potvrdnog ili niječnog odgovora na pitanje uskog tumačenja teksta.

48 **1. Usko tumačenje**

49 Ako na temelju kriterija neoporezive krajnje potrošnje treba isključiti besplatno raspolaganje u smislu članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u, davatelj treba ocijeniti postoji li takva krajnja potrošnja na strani primatelja. Stoga davatelj snosi rizik pogrešne procjene u tom pogledu. To jasno pokazuje ovaj slučaj. Tako, s jedne strane, tužitelj treba primati naknadu za stavljanje toplinske energije na raspolaganje, a s druge strane, primatelji A i B trebaju upotrebljavati toplinsku energiju za određene svrhe gospodarskih djelatnosti koje obavljaju. Nije ispunjen već prvi dio tog sporazuma jer ni u jednom od tih dvaju slučajeva nisu izvršena plaćanja za prijenos toplinske energije. Osim toga, barem teoretski dolazi u obzir mogućnost da primatelji (u ovom slučaju: poduzetnik A i društvo B) mogu, protivno ugovornim sporazumima, upotrebljavati besplatnu isporuku (u ovom slučaju: toplinska energija) za svrhe koje nisu njihova gospodarska djelatnost. Stoga je tužitelj načelno izložen opasnosti od toga da samostalni poduzetnik A i članovi društva B upotrebljavaju toplinsku energiju protivno ugovoru, primjerice za privatne svrhe stanovanja. Ako je za primjenu članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u relevantna primateljeva upotreba (kojom se eventualno ostvaruje pravo na odbitak PDV-a), davatelj u tom pogledu treba snositi rizik pogrešne procjene.

50 Time se može opravdati tumačenje prema kojem su za činjenicu besplatnog raspolaganja u skladu s tekstem članka 16. prve rečenice trećeg slučaja Direktive o PDV-u relevantni samo raspolaganje i njegova naplatnost a da se pritom ta činjenica ne ograničava uvjetom neoporezive krajnje potrošnje.

**51 2. Doslovna primjena**

52 Potrebno je razmotriti i pravne posljedice koje proizlaze iz doslovne primjene. Pritom se u pogledu načela neutralnosti (vidjeti primjerice presudu Suda od 13. ožujka 2014. u predmetu C-204/13, Malburg, EU:C:2014:147, t. 41.) može smatrati da je pogrešno potvrditi da je riječ o korištenju kao besplatnom raspolaganju ako primatelj koji je porezni obveznik upotrebljava robu kojom se raspolaže za svrhe gospodarske djelatnosti koja mu daje pravo na odbitak PDV-a. Unatoč tomu, isporuka toplinske energije oporezuje se PDV-om, koji primatelj isporuke ne može odbiti. U tom pogledu može biti riječ o povredi načela neutralnosti ako se oporezivanje korištenja na strani davatelja ne kompenzira pravom na odbitak PDV-a na strani primatelja.

53 Međutim, takvo isključenje odbitka PDV-a čini se dvojbenim. Naime, u skladu s člankom 16. prvom rečenicom Direktive o PDV-u, korištenje se smatra isporukom uz naknadu. Ako primatelj koji je porezni obveznik robu za koju se smatra da mu je isporučena na temelju raspolaganja u skladu s člankom 16. prvom rečenicom trećim slučajem Direktive o PDV-u upotrebljava za svrhe navedene u članku 168. ili 169. Direktive o PDV-u, ispunjeni su materijalni uvjeti za odbitak PDV-a. U pogledu dodatnog uvjeta posjedovanja računa u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, može se smatrati da je davatelj ovlašten izdati račun za korištenje u skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u. Na tom računu, kao porezna osnovica (članak 226. točka 8. Direktive o PDV-u) osobito se navode vrijednost korištenja u skladu s člankom 74. Direktive o PDV-u i iznos poreza koji se plaća na taj iznos (članak 226. točka 10. Direktive o PDV-u). Zahtjev za plaćanje ne ubraja se u podatke koji se navode na računu. Stoga se u slučaju korištenja odbitak PDV-a može smatrati besplatnim raspolaganjem a da pritom primatelj ne treba izvršiti plaćanje davatelju. Naime, ako je od samog početka riječ o besplatnosti, izostaje „neplaćanj[e] [...] nakon isporuke” predviđeno člankom 90. Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, ako primatelj plaća iznos poreza koji duguje za korištenje, time se ništa ne mijenja jer se takvo plaćanje poreza ne smatra naknadom.

54 Naposljetku, kako bi se potvrdio odbitak PDV-a, porez koji se duguje za korištenje treba smatrati porezom koji se mora platiti ili koji je plaćen u smislu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u (vidjeti u tom pogledu presudu Suda od 13. siječnja 2022. u predmetu C-156/20, Zipvit, EU:C:2022:2, t. 37.).

**55 (d) Relevantnost prvog prethodnog pitanja za donošenje odluke**

56 Članak 3. stavak 1.b UStG-a temelji se na članku 16. Direktive o PDV-u i ispunjava taj zahtjev (vidjeti presude Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) od 16. listopada 2013., XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl. II, 2014., 1024., t. 27. i od 21. svibnja 2014., V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl. II, 2014., 1029.). U skladu s objema odredbama, besplatno raspolaganje smatra se isporukom robe uz naknadu ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak (članak 3. stavak 1.b prva rečenica točka 3. i

članak 3. stavak 1.b druga rečenica UStG-a; članak 16. prva rečenica Direktive o PDV-u). Isporuke toplinske energije poduzetniku A i društvu B u ovom su sporu besplatna raspolaganja u tom smislu jer je rad kogeneracijskog postrojenja za proizvodnju bioplina tužitelju davao pravo da u cijelosti odbije PDV.

57 Finanzgericht (Financijski sud) nije donio činjenična utvrđenja o tome imaju li poduzetnik A i društvo B pravo da u cijelosti odbiju PDV. Ne može se isključiti da su poduzetnik A i društvo B mali poduzetnici niti da se na njih primjenjuje paušalna odredba za proizvođače u poljoprivrednom i šumarskom sektoru.

58 **3. Drugo prethodno pitanje**

59 (a) Značenje oporezivog događaja za poreznu osnovicu

60 Članak 74. Direktive o PDV-u služi nastanku činjenice korištenja navedene u članku 16. prvoj rečenici Direktive o PDV-u jer iz članka 74. Direktive o PDV-u proizlazi porezna osnovica za to korištenje. Ovo vijeće smatra da to opravdava uzimanje u obzir ciljeva koji se nastoje postići člankom 16. Direktive o PDV-u i prilikom tumačenja članka 74. Direktive o PDV-u.

61 **(b) Ciljevi oporezivanja korištenja**

62 Sud je u pogledu korištenja već odlučio da se „jednako postupa prema poreznom obvezniku koji koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine i prema uobičajenom potrošaču koji kupuje sličnu robu. Zbog toga [članak 5. stavak 6. Direktive 77/388/EEZ] ne dopušta da porezni obveznik koji je mogao odbiti PDV prilikom kupnje robe koja je postala dio njegove poslovne imovine izbjegne plaćanje PDV-a kad tu robu koja čini dio njegove poslovne imovine koristi za svoje privatne svrhe te na taj način ostvari neopravdanu prednost u odnosu na uobičajenog potrošača koji prilikom kupnje te robe plaća PDV” (presuda Suda od 17. svibnja 2001. u predmetima C-322/99 i C-323/99, Fischer i Brandenstein, EU:C:2001:280, t. 56.). Stoga tumačenje korištenja na način da, „u slučaju korištenja robe za privatne svrhe poreznog obveznika, tu robu i njezine sastavne dijelove treba u cijelosti oporezovati, iako je roba izvorno stečena bez mogućnosti odbitka PDV-a te su samo naknadno stečeni ‚sastavni dijelovi‘ davali pravo na odbitak PDV-a, [...] nije u skladu s ciljem jednakog postupanja, koji se nastoji postići tom odredbom” (presuda Suda u predmetima Fischer i Brandenstein, EU:C:2001:280, t. 75.).

63 **(c) Značenje oporezivog događaja za poreznu osnovicu**

64 Ako cilj „da porezni obveznik ne ostvari neopravdanu prednost u odnosu na uobičajenog potrošača” (presuda Suda u predmetima Fischer i Brandenstein, EU:C:2001:280, t. 76.; vidjeti također presudu Suda od 16. lipnja 2016. u predmetu C-229/15, Mateusiak, EU:C:2016:454, t. 39.), koji se nastoji ostvariti nastankom činjenice korištenja, treba prenijeti na članak 74. Direktive o PDV-u, iz toga može proizaći da prilikom utvrđivanja cijene troška treba uzeti u obzir samo troškove koji se oporezuju jer su i uobičajeni potrošači koji proizvode robu samo

u tom opsegu obveznici plaćanja PDV-a. Posljedica je tog tumačenja da porezni obveznik koji proizvodi robu ne ostvaruje neopravdanu prednost u odnosu na uobičajenog potrošača koji proizvodi robu ako se njegovi troškovi na koje se ne obračunava PDV (kao što su, primjerice, troškovi kredita koji se ne oporezuje u skladu s člankom 135. Direktive o PDV-u) ne uzimaju u obzir prilikom utvrđivanja cijene troška.

65 Međutim, treba uzeti u obzir i kupovnu cijenu, koja u skladu s člankom 74. Direktive o PDV-u ima prednost u primjeni. U tom slučaju može se odbiti podjela te cijene na oporezivi i neoporezivi dio. Osim toga, ovo vijeće navodi da porezna uprava smatra da troškove na koje se ne obračunava PDV treba uključiti u izračun troška (vidjeti odjeljak 10.6. stavak 1. petu rečenicu Umsatzsteuer-Anwendungserlassa (Naputak za primjenu PDV-a)). To se kritizira u pravnoj teoriji ([*omissis*]). Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) dosad nije odgovorio na to pitanje (vidjeti primjerice presudu Bundesfinanzhofs (Savezni financijski sud) u predmetu BFHE 275, 392, t. 34. i 35. te presudu od 15. ožujka 2022. u predmetu V R 34/20, BFHE 276, 369, t. 26.).

66 **(d) Relevantnost drugog prethodnog pitanja za donošenje odluke**

67 Za donošenje odluke relevantno je i drugo pitanje. Točno je da, u skladu s člankom 74. Direktive o PDV-u, poreznu osnovicu za robu ili sličnu robu čini „cijena troška” samo u slučaju nedostatka kupovne cijene za sličnu robu (vidjeti presude Suda od 23. travnja 2015. u predmetu C-16/14, Property Development Company, EU:C:2015:265, t. 37. i od 28. travnja 2016. u predmetu C-128/14, Het Oudeland Beheer, EU:C:2016:306, t. 48.). Prema sudskoj praksi Bundesfinanzhofs (Savezni financijski sud), to je slučaj u ovom predmetu jer poduzetnik A i društvo B nisu priključeni na toplinsku mrežu koja omogućuje nabavu toplinske energije od trećih strana uz naknadu (vidjeti u tom pogledu presude Bundesfinanzhofs (Savezni financijski sud) u predmetu BFHE 239, 377, BStBl. II 2014., 809., t. 39. i u predmetu BFHE 276, 369, t. 16.). Slijedom toga, u ovom je sporu za donošenje odluke relevantna cijena troška iz članka 74. Direktive o PDV-u. Ako u cijenu troška treba uključiti samo troškove na koje se obračunava PDV, to umanjuje poreznu osnovicu za korištenje toplinske energije i stoga treba djelomično prihvatiti tužbu.

68 **4. Treće prethodno pitanje**

69 **(a) Predmet trećeg prethodnog pitanja**

70 Trećim prethodnim pitanjem treba pojasniti spadaju li u cijenu troška samo izravni troškovi proizvodnje ili i neizravno pripisivi troškovi (kao što su, primjerice, troškovi financiranja).

71 Dosadašnje dvojbe u tom pogledu proizlaze iz razmatranja Suda u presudi u predmetu Property Development Company (EU:C:2015:265, t. 40.) koja se odnose na interkalarne kamate. U skladu s tim razmatranjima, nije važno sadrži li ili ne sadrži kupovna cijena (koja ima prednost u primjeni u odnosu na cijenu

troška) sličnih zgrada interkalarne kamate koje su, ovisno o slučaju, bile plaćene za vrijeme njihove izgradnje. Naime, za razliku od kriterija cijene troška, kriterij kupovne cijene slične robe omogućuje poreznoj upravi da odluku temelji na tržišnoj cijeni te vrste robe u trenutku korištenja predmetne zgrade, bez detaljnog ispitivanja koji su relevantni elementi doveli do te cijene.

- 72 To upućuje na to da u slučaju cijene troška treba ispitati koji su relevantni elementi doveli do te cijene. Stoga za razliku od kupovne cijene za utvrđivanje cijene troška može biti relevantno postojanje li, primjerice, interkalarne kamate, koje u tom slučaju možda treba uzeti u obzir. Međutim, tomu se protive poteškoće koje nastaju ako u troškove spadaju samo neizravno pripisivi troškovi (kao što su, primjerice, opći upravni troškovi). Stoga se uključivanje takvih troškova kao što su, primjerice, troškovi financiranja protivi cilju jednostavnog utvrđivanja vrijednosti korištenja, koji prema mišljenju ovog vijeća treba postići.
- 73 **(b) Relevantnost trećeg prethodnog pitanja za donošenje odluke**
- 74 Treće prethodno pitanje relevantno je za donošenje odluke kao i drugo prethodno pitanje. Ako troškovi financiranja nisu element cijene troška, to umanjuje poreznu osnovicu za korištenje toplinske energije, što dovodi do manjeg poreznog opterećenja za tužitelja te do djelomičnog prihvatanja tužbe.
- 75 [omissis] **[postupovne formalnosti]**
- 76 [omissis]