

**Predmet C-615/23****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

6. listopada 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku:**

16. lipnja 2023.

**Žalitelj:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Druga stranka u žalbenom postupku:**

P. S.A.

---

**Predmet glavnog postupka**

Prethodno porezno mišljenje kojim se u iznos koji se oporezuje PDV-om uključuje naknada koju jedinica lokalne samouprave plaća operatoru za pružanje usluga javnog prijevoza

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje članka 73. Direktive 2006/112 u pogledu uključivanja u iznos koji se oporezuje PDV-om naknade koju jedinica lokalne samouprave plaća operatoru za pružanje usluga javnog prijevoza; članak 267. UFEU-a

**Prethodno pitanje**

Treba li članak 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) tumačiti na način da oporezivi iznos o kojem je riječ u toj odredbi

uključuje naknadu, kao što je ona opisana u zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja, koju jedinica lokalne samouprave plaća zasebnom subjektu (operatoru) za pružanje usluga javnog prijevoza?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članak 73.

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (pročišćeni tekst: Dz.U. iz 2018., poz. 2174., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

Člankom 29.a stavkom 1. određuje se u biti da oporezivi iznos predstavlja svako plaćanje koje kupac, primatelj usluga ili treća osoba izvrši isporučitelju robe ili pružatelju usluga, zajedno s dotacijama, subvencijama i drugim istovrsnim doplatama koje izravno utječu na cijenu robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Zakon od 16. prosinca 2010. o javnom prijevozu) (Dz.U. iz 2018., poz. 2016., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o javnom prijevozu):

Člankom 50. stavkom 1. točkom 2. podtočkom (c) određuje se da se financiranje javnog prijevoza može osobito sastojati od plaćanja operatoru naknade za troškove koje snosi u vezi s operatorovim pružanjem usluga u području javnog prijevoza.

### **Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka te argumenti stranaka**

- 1 Društvo P. S.A. (u daljnjem tekstu: podnositelj zahtjeva ili društvo P. S.A.) podnijelo je poreznom tijelu zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja u pogledu poreza na robu i usluge (PDV).
- 2 Podnositelj zahtjeva jest poduzetnik koji obavlja gospodarsku djelatnost. Nije povezan s jedinicama lokalne samouprave putem kapitala ili osoblja, odnosno nije unutarnji operator u smislu Uredbe (EZ) br. 1370/2007 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. listopada 2007. o uslugama javnog željezničkog i cestovnog prijevoza putnika i stavljanju izvan snage uredaba Vijeća (EEZ) br. 1191/69 i (EEZ) br. 1107/70. Društvo P. S.A. vodi cijelo knjigovodstvo, obveznik je poreza na dobit i aktivni je obveznik PDV-a. Uglavnom se bavi prijevozom putnika. Zbog stupanja na snagu Uredbe br. 1370/2007 i Zakona o javnom prijevozu podnositelj zahtjeva razmatra mogućnost sklapanja ugovora o pružanju usluga javnog cestovnog prijevoza kojima se predviđa da se podnositelju zahtjeva plaća

- naknada o kojoj je riječ u članku 50. stavku 1. točki 2. podtočki (c) Zakona o javnom prijevozu. Podnositelj zahtjeva postupao bi u svojstvu operatora, a druga ugovorna stranka bila bi organizator javnog prijevoza, odnosno jedinica lokalne samouprave.
- 3 U okviru djelatnosti javnog prijevoza podnositelj zahtjeva ostvarivao bi prihode od prodaje karata kojima bi se pokrivali troškovi djelatnosti prijevoza. Cijenu karata utvrđivao bi alternativno: 1. organizator javnog prijevoza odlukama nadležnih tijela; 2. organizator u obliku predložka ugovora o pružanju usluga javnog cestovnog prijevoza.
  - 4 Podnositelj zahtjeva ostvarivao bi prihode iz sljedećih izvora: 1. prihodi od prodaje karata i druge tarife koji podliježu PDV-u (načelno po stopi od 8 %); 2. naknada na ime izgubljenih prihoda zbog primjene zakonskih prava na vožnje sa sniženom cijenom koja je materijalne prirode i podliježe PDV-u (8 %); 3. naknada na ime izgubljenih prihoda zbog primjene prava na vožnje sa sniženom cijenom utvrđene na području u nadležnosti organizatora; 4. drugi prihodi (primjerice stavljanje na raspolaganje oglasnog prostora); pri čemu se izvori prihoda iz točaka 2. do 4. mogu pojavljivati istodobno, djelomično ili ih ne mora biti, ovisno o sadržaju određenog ugovora ili zakonskih odredbi.
  - 5 Financiranje izvršenih usluga javnog prijevoza navedenim prihodima ne bi pokrivalo troškove djelatnosti prijevoza koja se obavlja te bi stoga podnositelj zahtjeva primao od organizatora naknadu za pokrivanje gubitaka na ime pružanja tih usluga. Iznos naknade ne smije biti viši od iznosa koji odgovara neto financijskom učinku pružanja usluga javnog prijevoza izračunanom u skladu s Uredbom br. 1370/2007.
  - 6 Ugovorom s organizatorom utvrđivala bi se detaljna pravila za izračun iznosa neto financijskog učinka pružanja usluga, način isplaćivanja naknade i najviši iznos naknade za određeno razdoblje. Negativni financijski učinak osnova je za isplaćivanje naknade. Naknada ne bi utjecala na cijenu karte, odnosno na cijenu pružene usluge. Ona je opće prirode, predstavlja subvencioniranje općih troškova djelatnosti prijevoza koja se obavlja u skladu s ugovorom.
  - 7 Podnositelj zahtjeva pitao je porezno tijelo, među ostalim, predstavlja li ta naknada promet koji podliježe PDV-u u smislu članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u.
  - 8 Podnositelj zahtjeva smatra da naknada ne bi povećala oporezivi iznos u smislu članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u jer ne utječe izravno na cijenu pruženih usluga javnog prijevoza.
  - 9 U poreznom mišljenju od 14. svibnja 2019. porezno tijelo utvrdilo je da je to stajalište nepravilno i da podnositelj zahtjeva prilikom obavljanja aktivnosti opisane u zahtjevu koje odgovaraju definiciji gospodarske djelatnosti utvrđenoj člankom 15. stavkom 2. Zakona o PDV-u postupa u svojstvu poreznog obveznika PDV-a.

- 10 Tijelo je utvrdilo da će ta naknada predstavljati doplatu u smislu članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u koja izravno utječe na cijenu pruženih usluga.
- 11 Presudom od 26. studenoga 2019. prvostupanjski sud poništio je pobijano porezno mišljenje.
- 12 Taj se sud, kao i tijelo, pozvao na sudsku praksu Suda Europske unije (presude od 22. studenoga 2001., C-184/00, Office des produits wallons EU:C:2001:629 i od 13. lipnja 2002., C-353/00, Keeping Newcastle Warm EU:C:2002:369) te je u obrazloženju utvrdio da iz zahtjeva proizlazi da naknada ne bi utjecala na cijenu karte (usluge) jer organizator utvrđuje cijenu karata. Taj je sud utvrdio da je nepravilno stajalište tijela da, s ekonomskog stajališta, društvo ne bi moglo pružati usluge javnog prijevoza po cijenama koje su mu nametnute da ne prima naknadu, što znači da naknada utječe na cijenu. Ta se argumentacija ne može smatrati točnom s obzirom na nužne zahtjeve na koje upućuje Sud Europske unije, osobito da suodnos između cijene pruženih usluga prijevoza i naknade mora biti jednoznačan i jasno vidljiv.
- 13 Porezno tijelo protiv te je presude podnijelo žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

#### **Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 14 Sud koji je uputio zahtjev želi dobiti odgovor Suda na pitanje treba li članak 73. Direktive o PDV-u tumačiti na način da naknada koju jedinica lokalne samouprave plaća za to što subjekt pruža usluge javnog prijevoza, kojom se omogućuje prijevoz putnika i obračunava se na temelju prijeđenih kilometara predstavlja protučinidbu za pružanje usluga prijevoza i stoga podliježe PDV-u.
- 15 Porezno tijelo smatra da naknade koje prima operator (prijevozno poduzeće) mogu predstavljati naknadu za pružene usluge prijevoza koja podliježe PDV-u. Tvrdi da između primljene naknade i usluga koje pruža operator postoji izravna povezanost jer prijevozno poduzeće ne bi moglo pružati te usluge da ne prima bespovratna sredstva.
- 16 U dosadašnjoj nacionalnoj sudskoj praksi smatra se da se naknada ne uključuje u oporezivi iznos iz sljedećih razloga:
  1. kako bi se iznos subvencije koju je primio porezni obveznik smatrao dijelom oporezivog iznosa, ključno je da se iznos subvencije može jednoznačno pripisati konkretnoj transakciji. Iz činjeničnih elemenata transakcije mora proizlaziti da je subvenciju dodijelio treći subjekt kao dio naknade poreznom obvezniku na ime konkretne transakcije. Ako izravna povezanost ne postoji, treba smatrati da se subvencija ne uključuje u oporezivi iznos, čak i ako porezni obveznik zbog djelotvornog oporezivanja može smanjiti cijenu ponuđene robe ili usluga.

2. naknade izravno ne utječu na cijenu pruženih usluga. Njihov cilj treba biti prije svega pokrivanje gubitaka povezanih s tom djelatnosti (eventualno ostvarivanje razumne dobiti) i omogućivanje obavljanja te djelatnosti. Način dodjele naknada također pokazuje da one predstavljaju doplatu subjektivne prirode koja je povezana s troškovima poslovanja društva u dijelu u kojem ono obavlja javni prijevoz, a ne s cijenama usluga prijevoza na koje naknada ne utječe.
- 17 Kako bi se odlučilo o tome predstavlja li ta naknada oporezivi iznos treba istaknuti njezinu prirodu koja proizlazi iz Zakona o javnom prijevozu iz kojeg proizlazi da zahvaljujući naknadi pružena usluga ima mjerljivo nižu cijenu jer operator bez bespovratnih sredstava ne bi mogao pružati usluge po cijeni koja ne odražava troškove i odgovarajuću maržu operatora. Naknada se dodjeljuje samo u slučaju negativnog neto financijskog učinka, ali zbog toga organizator može odrediti najvišu cijenu karata.
- 18 U dosadašnjoj sudskoj praksi nacionalnih sudova upućivalo se na sudsku praksu Suda Europske unije na način da se smatralo da sama okolnost da subvencija može utjecati na cijenu robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik nije dovoljna kako bi se ta subvencija uključila u oporezivi iznos. Naime, ona mora biti dodijeljena subjektu koji prima subvenciju specijalno kako bi on isporučio određenu robu ili pružio određenu uslugu (presuda C-184/00 na koju se Sud poziva i u drugim presudama, primjerice presudi od 15. srpnja 2004., C-463/02, Komisija/Švedska, EU:C:2004:455). Pritom cijena koju kupac ili primatelj usluge treba platiti mora biti utvrđena tako da se smanjuje razmjerno subvenciji koja je dodijeljena prodavatelju robe ili pružatelju usluge i koja stoga predstavlja element utvrđivanja cijene koju potonji naplaćuje. Stoga treba objektivno ispitati omogućuje li prodavatelju ili pružatelju usluga činjenica da mu je dodijeljena subvencija prodaju robe ili pružanje usluge po cijeni nižoj od one koju bi trebao zahtijevati da mu subvencija nije dodijeljena (gore navedena presuda C-184/00, t. 12. do 14.).
- 19 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga tumači li se stajalište Suda pravilno i pita je li za odgovor na postavljeno pitanje ključno postojanje izravne povezanosti između cijena karata i dobivene naknade u smislu izravne doplate za karte koja proporcionalno umanjuje njihovu cijenu ili je za utvrđivanje te izravne povezanosti dovoljno utvrditi da bi bez naknade karte trebale biti skuplje.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev također želi pojasniti može li se postojanje te izravne povezanosti između isplaćene naknade i pružene usluge pronaći u tome da je uslugama strane koja prima naknadu (operatora) svojstveno to da se pružaju kontinuirano i da je pružatelj usluge stalno dostupan kako bi ih pružao. Porezno tijelo vidi tu uzajamnost jer smatra da operator pruža uslugu organizatoru javnog prijevoza.
- 21 Dvojbe suda koji je uputio zahtjev neizravno proizlaze iz sudske prakse Suda. Konkretno, Sud je već presudio da „paušal za skrb” predstavlja naknadu za usluge



skrbi koje uz naknadu obavlja institucija za smještaj starijih i nemoćnih osoba za svoje štićenike te u skladu s time podliježe PDV-u (presuda od 27. ožujka 2014., C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, EU:C:2014:185). U toj je presudi Sud podsjetio da potpore izravno povezane s cijenom oporezive isporuke predstavljaju samo jednu od situacija iz članka 11. slova A stavka 1. točke (a) 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 osnovica za razrezivanje te da, neovisno o konkretnoj situaciji, oporezivi iznos kod obavljanja usluga u svakom slučaju čini sve što je primljeno kao naknada za obavljanje usluga (t. 30. i navedena sudska praksa). Sud Europske unije istaknuo je da, kako bi se usluga mogla smatrati obavljenom „uz naknadu” u smislu te direktive, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina korisnika (t. 34. i navedena sudska praksa). Osim toga, Sud je utvrdio da činjenica da u glavnom postupku izravni korisnik predmetnih usluga nije nacionalni fond za zdravstveno osiguranje koji isplaćuje paušal, već je to osiguranik, nije takve naravi da može prekinuti izravnu povezanost između obavljene usluge i primljene naknade.

- 22 U ovom predmetu naknada se nedvojbeno ne odnosi na individualiziranu uslugu prijevoza u korist primatelja usluge. Naime, naknada se ne može pripisati konkretnom kupcu karte, putniku ili karti, jer je namijenjena pokrivanju negativnog neto financijskog učinka djelatnosti koja se sastoji od pružanja javnih usluga. Međutim, zahvaljujući naknadi, putnici plaćaju manju cijenu.
- 23 Predmetna naknada također nije činidba koja se pruža za cjelokupnu djelatnost operatora, nego je povezana samo s njegovom djelatnosti u području javnog prijevoza, jer ako operator, osim pružanja usluga javnog prijevoza, obavlja i drugu gospodarsku djelatnost, dužan je voditi odvojeno računovodstvo za usluge koje pruža u području javnog prijevoza.
- 24 S obzirom na presudu C-151/13, čini se da, kako bi se utvrdila izravna povezanost između usluge i za nju dobivene naknade, također nije važno to da su izravni primatelji usluge javnog prijevoza korisnici prijevoza, a ne jedinica lokalne samouprave koja isplaćuje tu naknadu. Naime, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina korisnika, nego se može dobiti i od treće osobe. Sud Europske unije također (među ostalim, u presudi C-151/13) potvrđuje da naknada za uslugu ne mora biti u cijelosti primljena od kupca usluge/robe, s obzirom na to da se može dijelom ili u cijelosti dobiti od treće osobe.
- 25 Čini se da je prilikom utvrđivanja izravne povezanosti između cijena karata i naknade ključno i to da je pružanju usluga operatora svojstveno to da se pružaju kontinuirano i da je pružatelj usluge stalno dostupan kako bi ih pružao. Stoga, kako bi se utvrdilo da postoji izravna povezanost između te usluge i za nju dobivene naknade, isplata se ne mora odnositi na individualiziranu i točno određenu uslugu javnog prijevoza u korist konkretnog putnika (vidjeti u tom smislu presude Suda u predmetu C-151/13 i od 29. listopada 2015., C-174/14, Sudaçor, EU:C:2015:733). Postojanje izravne povezanosti između isplaćene

naknade i pruženih usluga potvrđuje i činjenica da ugovori kojima se nalaže pružanje usluga prijevoza sadržavaju određene odredbe o mogućnosti usklađivanja iznosa naknade ako se zbog promjene situacije dodijeljeni iznos pokaže nedovoljnim za pružanje usluga utvrđenih tim ugovorom.

- 26 Također, čini se da činjenica da se naknada utvrđuje paušalno i na godišnjoj razini radi podmirenja troškova rada tog operatora (a ne za svaku pojedinačnu uslugu) ne predstavlja prepreku utvrđivanju te izravne povezanosti. Sud Europske unije dopuštao je oporezivanje paušalnih doplata ili naknade koja se isplaćuje radi pokrivanja troškova rada određenog subjekta (presude: u predmetu C-174/14 i od 22. veljače 2018., C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). Kao što se to navodi, usluge prijevoza pružaju se stalno i neprekidno, stoga to ne mijenja činjenicu da postoji izravna povezanost između pruženih usluga i naknade koja se za njih dodjeljuje čiji je iznos prethodno utvrđen prema određenim pravilima.
- 27 Također, čini se da u ovom predmetu nije presudna činjenica da cijene karata i iznos eventualnih popusta određuje jedinica lokalne samouprave, a ne operator jer su ta pitanja također određena u ugovoru koji je sklopljen s operatorom i utječu na izračunavanje iznosa naknade. Sud Europske unije presudio je da, pod uvjetom da se može utvrditi uzajamna činidba, nije nužno da iznos subvencije točno odgovara smanjenju cijena, dovoljno je da je odnos između tog smanjenja i subvencije znatan (presuda od 15. srpnja 2004., C-144/02, Komisija/Njemačka, t. 30., EU:C:2004:444).

RADNI DOKUMENT