

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

4. svibnja 2023. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 135. stavak 2. prvi podstavak točka (c) – Iznimke od izuzeća predviđene u članku 135. stavku 1. točki (l) – Iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva u okviru leasinga poljoprivredne zgrade”

U predmetu C-516/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 26. svibnja 2021., koju je Sud zaprimio 20. kolovoza 2021., u postupku

Finanzamt X

protiv

Y,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin i O. Spineanu-Matei (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, J. Möller i A. Hoesch, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Pethke i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 8. prosinca 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., 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 upućen u okviru spora između Finanzamta X (Porezna uprava X, Njemačka) (u

daljnjem tekstu: porezna uprava) i osobe Y u vezi s oporezivanjem porezom na dodanu vrijednost (PDV) transakcije stavljanja na raspolaganje opreme i strojeva u okviru leasinga poljoprivredne zgrade.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Glava IX. Direktive o PDV-u sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Izuzeća ostalih aktivnosti”, u kojem se nalazi njezin članak 135., koji glasi kako slijedi:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (l) stavka 1.:

[...]

(b) iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila;

(c) iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva;

[...]

Države članice mogu primjenjivati daljnja isključenja iz opsega izuzeća iz točke (l) stavka 1.”

Provedbena uredba br. 282/2011

4 Člankom 13.b točkom (d) Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. (SL 2013., L 284, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba br. 282/2011) propisuje se:

„Za primjenu Direktive [o PDV-u], ‚nepokretnom imovinom’ smatra se sljedeće:

[...]

(d) bilo koji predmet, oprema ili stroj trajno ugrađen u zgradu ili građevinu koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine.”

5 Na temelju članka 3. trećeg stavka Uredbe br. 1042/2013, članak 13.b Provedbene uredbe br. 282/2011 primjenjuje se od 1. siječnja 2017.

Njemačko pravo

6 §lanak 4. točka 12. prva rečenica Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.) u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku predviđa:

„Među transakcijama navedenima u §lanku 1. stavku 1. točki 1. tog zakona, od plaćanja poreza izuzeti su:

[...]

12.a [i]znajmljivanje i leasing nepokretne imovine [...]

7 U §lanku 4. točki 12. drugoj rečenici Zakona o porezu na promet u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku pojašnjava se da „[n]isu oslobođeni [...] iznajmljivanje i leasing strojeva i druge opreme bilo koje vrste koji su dio poduzetničke cjeline (operativne opreme), čak i kada čine bitne dijelove nekretnine.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

8 U razdoblju od 2010. do 2014. godine, osoba Y davala je u zakup, u okviru zakupa poljoprivrednog zemljišta, gospodarsku zgradu za uzgoj purana sa stalno ugrađenom opremom i strojevima. Sud koji je uputio zahtjev navodi da su ta oprema i ti strojevi, koji među ostalim uključuju spiralnu industrijsku pokretnu traku za hranjenje purana i sustav grijanja, prozračivanja i rasvjete za održavanje topline i svjetlosti prilagođenih fazi njihova razvoja, osiguravali uvjete uzgoja koji su potrebni da bi te životinje dosegle zrelost za klanje u određenom vremenu. Navedena oprema i strojevi bili su posebno prilagođeni upotrebi zgrade kao građevine za uzgoj takve peradi.

9 U skladu s odredbama zakupa poljoprivrednog zemljišta, osoba Y primala je jedinstvenu naknadu za stavljanje na raspolaganje gospodarske zgrade za uzgoj i stavljanje na raspolaganje opreme i strojeva. Osoba Y smatrala je da je njezina usluga leasinga u cijelosti izuzeta od PDV-a.

10 Suprotno tomu, porezna uprava je smatrala da leasing predmetne opreme i strojeva nije izuzet od PDV-a i da je dogovorena jedinstvena naknada, koja je u dijelu od 20 % otpadala na leasing strojeva i opreme, u tom smislu trebala podlijeći obvezi plaćanja PDV-a. Ta je uprava donijela rješenja o ispravku poreznog rješenja za sporne godine.

11 Na temelju sudske prakse Suda i Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) prihvatio je tužbu koju je osoba Y podnijela protiv tih rješenja, pri čemu je smatrao da bi dotična usluga leasinga trebala biti u potpunosti izuzeta. Naime, prema mišljenju tog suda, stavljanje na raspolaganje opreme i strojeva bila je usluga koja je pomoćna u odnosu na stavljanje na raspolaganje objekta za uzgoj i trebala je biti izuzeta na istom temelju kao i potonja.

12 Porezna uprava podnijela je reviziju protiv te presude Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud), sudu koji je uputio zahtjev.

13 Taj sud ima dvojbe u pogledu tumačenja §lanka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive o PDV-u.

14 Sud koji je uputio zahtjev navodi, kao prvo, oslanjajući se na presudu od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), da su leasing spiralne industrijske pokretne trake, opreme za grijanje i prozračivanje te sustavi rasvjete izuzeti od PDV-a na temelju §lanka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u. Takvo tumačenje potvrđuje §lanak 13.b točka (d) Provedbene uredbe br.

282/2011 te njemačko građansko pravo, prema kojem dijelovi opreme koji su stalno ugrađeni u gospodarsku zgradu za uzgoj predstavljaju bitne dijelove nekretnine čiji su dio.

15 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev smatra da se, unatoč razlici u oblikovanju teksta između članka 135. stavka 1. točke (l) i članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive o PDV-u i neovisno o razlikama između jezičnih verzija te direktive, leasing i iznajmljivanje moraju, za potrebe tumačenja članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) navedene direktive, tretirati na isti način.

16 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev napominje da iz presude od 4. ožujka 2021., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167) proizlazi da je, u slučaju gospodarske transakcije koja se sastoji od skupa usluga, potrebna opća ocjena kako bi se utvrdilo može li se jedna ili više tih isporuka odvojiti od njih, pri čemu svaku od njih treba općenito smatrati zasebnom i neovisnom uslugom u svrhu primjene PDV-a ili one čine nerazdvojivu cjelinu koja se ne može umjetno razdvojiti.

17 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je Finanzgericht (Financijski sud) na temelju tih načela sudske prakse presudio da u ovom slučaju stavljanje na raspolaganje opreme i strojeva, koji su posebno prilagođeni opremi koja služi samo za iskorištavanje zgrade za uzgoj purana u optimalnim uvjetima, predstavlja uslugu koja je pomoćna glavnoj usluzi stavljanja zgrade na raspolaganje. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, koji navodi presudu od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), takva ocjena, koja dovodi do zaključka da je pružena usluga jedinstvena, u skladu je sa sudskom praksom Suda.

18 Sud koji je uputio zahtjev napominje da su u tom kontekstu mogući dva tumačenja članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive o PDV-u.

19 Prema prvom tumačenju, načela koja je Sud utvrdio u svrhu utvrđivanja postojanja jedinstvene gospodarske usluge omogućila bi izuzeće od PDV-a za uslugu koja bi u načelu trebala podlijevati tom porezu na temelju članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive o PDV-u ako je riječ o usluzi koja je pomoćna usluzi oslobođenoj od PDV-a. To tumačenje potvrđuje sudska praksa Suda, osobito presuda od 13. srpnja 1989., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, t. 17. i 18.), presuda od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), osobito u pogledu prijenosa zaliha u okviru najma restorana, i presuda od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), prema kojoj jedinstvena usluga treba podlijevati stopi PDV-a određenoj na temelju glavnog elementa.

20 Iz toga proizlazi da se članak 135. stavak 2. prvi podstavak točka (c) Direktive o PDV-u primjenjuje samo na slučajeve u kojima se oprema i strojevi stavljaju na raspolaganje neovisno o stavljanju na raspolaganje zgrade ili zemljišta.

21 Prema drugom tumačenju, članak 135. stavak 2. prvi podstavak točka (c) Direktive o PDV-u podrazumijeva dijeljenje jedinstvenih gospodarskih transakcija, razlikujući usluge izuzete od PDV-a, na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) te direktive, od usluga koje podliježu tom porezu, na temelju članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) navedene direktive.

22 Takvo tumačenje također se temelji na sudskoj praksi Suda, osobito na presudi od 2. srpnja 2020., Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Usluga podatkovnog centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, t. 43.), u skladu s kojom izuzeće odobreno za iznajmljivanje zgrade, koje se temelji na priznanju pasivnosti tog najma, više nije opravdano kad je navedeni najam popraćen drugim komercijalnim djelatnostima, poput vlasnikova nadzora, upravljanja i stalnog održavanja kao i stavljanja na raspolaganje drugih objekata, tako da, u nedostatku sasvim posebnih okolnosti, iznajmljivanje te nekretnine ne može predstavljati glavnu uslugu. Iz toga bi moglo proizaći da se

stavljanje na raspolaganje opreme i strojeva iz članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive o PDV-u ne odvija pasivno, nego ga u biti obilježava održavanje tih strojeva u ispravnom stanju.

23 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

„Obuhvaća li obveza plaćanja poreza za iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva u skladu s člankom 135. stavkom 2. [prvim podstavkom] točkom (c) Direktive o PDV-u

- samo izolirano (samostalno) iznajmljivanje takve opreme i strojeva ili i
- iznajmljivanje (leasing) takve opreme i strojeva koje je na temelju ugovora o najmu zgrade izmeću istih stranaka (i kao pomoćna usluga tom iznajmljivanju) u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u izuzeto od porezne obveze?”

O prethodnom pitanju

24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 135. stavak 2. prvi podstavak točke (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se ne primjenjuje na iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva ako je to iznajmljivanje usluga koja je pomoćna glavnoj usluzi leasinga objekta, pruženoj u okviru ugovora o leasingu sklopljenog između istih stranaka i izuzetoj na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) te direktive, i kada te usluge čine jedinstvenu gospodarsku uslugu.

25 Članak 135. stavak 2. prvi podstavak točka (c) Direktive o PDV-u određuje da je iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva isključeno iz izuzeća od PDV-a predviđenog člankom 135. stavkom 1. točkom (l) te direktive za leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

26 U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da sud koji je uputio zahtjev ne dvojiti o primjenjivosti članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) Direktive o PDV-u na situaciju u kojoj je iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva neovisno o bilo kakvoj transakciji iznajmljivanja ili leasinga zgrade.

27 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da je u glavnom postupku stavljanje na raspolaganje takve opreme i strojeva usluga koja je pomoćna u odnosu na glavnu uslugu koju čini stavljanje na raspolaganje objekta i da je neodvojiva od nje, tako da ta stavljanja na raspolaganje čine jedinstvenu uslugu za primjenu PDV-a.

28 Prema sudskoj praksi Suda, kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih usluga ili jedne jedinstvene usluge (presuda od 25. ožujka 2021., Q-GmbH (Osiguranje posebnih rizika) C-907/19, EU:C:2021:237, t. 19. i navedena sudska praksa).

29 Iako za potrebe PDV-a svaku transakciju općenito valja smatrati različitom i neovisnom, transakcija koju ekonomski čini samo jedna isporuka ne bi se smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a. Postoji jedinstvena usluga kad su dva ili više elemenata ili radnji koje izvrši porezni obveznik tako usko povezana da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku čije bi rastavljanje bilo umjetno (vidjeti u tom smislu presudu od 25. ožujka 2021., Q-GmbH (Osiguranje posebnih rizika) C-907/19, EU:C:2021:237, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

30 To je osobito slučaj kada se za jedan element ili više njih treba smatrati da predstavljaju

glavnu uslugu, dok se, suprotno tomu, druge elemente treba smatrati jednom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge. Konkretno, usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za klijente ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo korištenja glavne usluge pružatelja u najboljim uvjetima (presuda od 25. ožujka 2021., Q-GmbH (Osiguranje posebnih rizika), C-907/19, EU:C:2021:237, t. 21. i navedena sudska praksa).

31 U okviru takve jedinstvene gospodarske usluge, pomoćna usluga dijeli poreznu sudbinu glavne usluge u području PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 25. veljače 1999., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 32. i od 21. lipnja 2007., Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, t. 20.).

32 U tom je pogledu Sud presudio da iznajmljivanje nepokretne imovine obuhvaćeno člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u i pružanje usluga vezanih za to iznajmljivanje mogu činiti jedinstvenu uslugu iznajmljivanja nepokretne imovine što se tiče PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 28.). Usto, u presudi od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 39. do 41.) Sud je smatrao da članak 135. stavak 1. točku (l) Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da ugovor o najmu koji se odnosi na nekretninu koja je služila poslovnoj djelatnosti te na svu dugotrajnu imovinu i inventar potreban za tu djelatnost čini jedinstvenu uslugu u okviru koje je najam nekretnine glavna usluga.

33 Usto, tumačeći odredbe 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 (SL 1977., L 145, str. 1.) čiji je tekst u biti jednak onome članka 135. stavka 1. točke (l) i članka 135. stavka 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u, Sud je smatrao da s obzirom na to da pojam iznajmljivanja nepokretne imovine podrazumijeva nužno iznajmljivanje imovine koja je glavni predmet tog iznajmljivanja i sve imovine koja je u odnosu na nju pomoćna, najam parkirališnih mjesta nije bio isključen iz izuzeća od PDV-a predviđenog za najam nepokretne imovine kad je ona usko vezana za iznajmljivanje takve imovine jer dva najma čine jedinstvenu gospodarsku transakciju (vidjeti u tom smislu presudu od 13. srpnja 1989., Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, t. 14. do 17.).

34 Stoga, kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točki 39. svojeg mišljenja, članak 135. stavak 2. Direktive o PDV-u nije odredba iz koje proizlazi, kao što to tvrdi njemačka vlada, zahtjev da se jedinstvena gospodarska transakcija podijeli na zasebne usluge.

35 Točno je da iz sudske prakse Suda proizlazi da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzeća u članku 135. stavku 1. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika (presuda od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 37. i navedena sudska praksa). Prema tome, iznimke od takve odredbe kojom se odstupa od primjene PDV-a, koje imaju za učinak to da transakcije na koje se odnose podliježu oporezivanju, koja je načelno pravilo na kojem se temelji ta direktiva, treba široko tumačiti (rješenje od 1. prosinca 2021., Pilschas zemes dienests, C-598/20, neobjavljeno, EU:C:2021:971, t. 29. i navedena sudska praksa).

36 Međutim, ta načela nisu prepreka primjeni sudske prakse prema kojoj se na različite usluge koje čine jedinstvenu gospodarsku uslugu primjenjuje isti sustav u području PDV-a. Naime, Sud je presudio da bi mogućnost dana državama članicama da različite elemente koji čine jedinstvenu uslugu podvrgnu različitim stopama PDV-a koje se primjenjuju na te elemente dovela do umjetnog rastavljanja te usluge i opasnosti od utjecaja na funkcionalnost sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

37 U ovom slučaju predmet u glavnom postupku odnosi se na leasing objekta za uzgoj kao i opreme koja je trajno privršena u toj zgradi i posebno prilagođena tom uzgoju, s obzirom na to

da je ugovor o leasingu sklopljen između istih stranaka i daje pravo na jedinstvenu naknadu. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri predstavljaju li, kao što se čini da predlaže, te usluge jedinstvenu gospodarsku uslugu.

38 Ako je to slučaj, iz sudske prakse navedene u točkama 31. do 33. ove presude proizlazi da u slučaju jedinstvene gospodarske usluge koja se sastoji od glavne usluge izuzete od PDV-a na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u, koja se sastoji od leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine i pomoćne usluge koja je neodvojiva od glavne usluge, koja je na temelju članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (c) te direktive, pomoćna usluga slijedi porezni tretman glavne usluge. Također je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi glavnu ili pomoćnu prirodu usluga od kojih se sastoji takva jedinstvena gospodarska usluga.

39 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 135. stavak 2. prvi podstavak točke (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se ne primjenjuje na iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva ako je to iznajmljivanje usluga koja je pomoćna glavnoj usluzi leasinga objekta, pruženoj u okviru ugovora o leasingu sklopljenog između istih stranaka i izuzetoj na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) te direktive, i kada te usluge čine jedinstvenu gospodarsku uslugu.

Troškovi

40 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 135. stavak 2. prvi podstavak točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da se:

ne primjenjuje na iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva ako je to iznajmljivanje usluga koja je pomoćna glavnoj usluzi leasinga objekta, pruženoj u okviru ugovora o leasingu sklopljenog između istih stranaka i izuzetoj na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) te direktive, i kada te usluge čine jedinstvenu gospodarsku uslugu.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački