

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

10. rujna 2014. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Šesta direktiva o PDV-u – članak 5. stavak 7. točka (a) – Oporezive transakcije – Pojam ‘isporuka uz naknadu’ – Prvo useljenje tijela lokalne vlasti u prostore koji su za njega izgrađeni na vlastitom zemljištu – Aktivnosti koje se obavljaju u svojstvu javnog tijela i u svojstvu poreznog obveznika“

U predmetu C-92/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukom od 1. veljače 2013., koju je Sud zaprimio 25. veljače 2013., u postupku

Gemeente 's-Hertogenbosch

protiv

Staatssecretaris van Financiën,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, M. Safjan (izvjestitelj), J. Malenovský, A. Prechal i K. Jürimäe, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 22. siječnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Gemeente 's-Hertogenbosch, S. Beelen, *belastingadviseur*,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman, C. Schillemans i M. Noort, u svojstvu agenata,
- za vladu Helenske Republike, K. Paraskevopoulou i K. Karavasili, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Cordewener i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. travnja 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977, L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) [neslužbeni prijevod].

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Gemeente 's-Hertogenbosch (općina 's-Hertogenbosch, Nizozemska, u daljnjem tekstu: Gemeente) i Staatsecretaris van Financiën (državni tajnik za financije) o pravu na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je Gemeente platio za troškove izgradnje nove općinske zgrade.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena, od 1. siječnja 2007., Direktivom 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.). Međutim iz odluke kojom je upućen zahtjev proizlazi da je, uzimajući u obzir datum nastanka činjenica o kojima je riječ, spor u glavnom postupku uređen Šestom direktivom.

4 U skladu s člankom 2. Šeste direktive:

„Podliježu [PDV-u]:

1. isporuka robe ili usluga unutar teritorija države koju uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;
2. uvoz robe.“

5 Članak 4. ove direktive propisuje:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno na bilo kojem mjestu provodi bilo koju gospodarsku aktivnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

2. Gospodarske aktivnosti iz stavka 1. su sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge [...] Gospodarskom aktivnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.

3. Države članice mogu izabrati smatrati također poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz stavka 2., a posebno jednu od sljedećih:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten; države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod 'zemljište na kojem je objekt smješten'.

Države članice mogu izabrati primijeniti i druge kriterije različite od prvog useljenja [...].

Objekt označava svaku građevinu koja je izgrađena na površini zemlje;

(b) isporuku građevinskog zemljišta.

Građevinskim zemljištem smatraju se zemljišta koja su bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje

države članice definiraju kao takvo.

[...]

5. [...] [L]okalne vlasti [...] 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.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

[...]

Države članice mogu smatrati aktivnostima u kojima ta tijela sudjeluju kao javne vlasti aktivnostima izuzetima u skladu s člancima 13. ili 28.“

6 Glava V. „Oporezive transakcije“ Šeste direktive obuhvaća članke 5. do 7. te direktive naslovljene „Isporuka robe“, „Isporuka usluga“ i „Uvoz“.

7 Članak 5. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. ‘Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

[...]

5. Države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe.

[...]

7. Države članice mogu smatrati isporukom robe uz naknadu:

(a) kada porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se PDV na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti;

[...]“

8 Članak 6. iste direktive propisuje:

„1. ‘Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe u smislu članka 5.

[...]

2. Isporukom usluga uz naknadu smatraju se:

(a) korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se PDV na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

[...]

Države članice mogu odstupiti od odredaba stavka 1. pod uvjetom da to odstupanje ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.

[...]"

9 U skladu s člankom 17. Šeste direktive:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo od PDV-a koji je dužan platiti odbiti:

(a) PDV-a koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

(c) PDV-a koji se mora platiti u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) i člankom 6. stavkom 3.

[...]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Taj udio poreza za odbitak utvrđuje se sukladno članku 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

Države članice mogu također:

[...]

(c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe cijelog ili dijela robe i usluga,

[...]"

Nizozemsko pravo

10 Članak 3. Zakona iz 1968. o porezu na promet (Wet op de Omzetbelasting 1968) od 28. lipnja 1968. (*Staatsblad* 1968, br. 329) u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Wet OB) glasi kako slijedi:

„1. Isporuke robe su:

[...]

(c) isporuke predmeta nepokretne imovine od strane osobe koja ih je proizvela, osim neizgrađenog zemljišta koje nije građevinsko zemljište [...]

[...]

(h) korištenje u poslovne svrhe robe proizvedene u okviru vlastitog poslovanja u slučajevima kada se, da je roba stečena od trgovca, porez na robu ne bi mogao odbiti ili se ne bi mogao odbiti u cijelosti; roba koja je proizvedena po narudžbi kada je materijal, uključujući zemljište, stavljen na

raspolaganje smatrat će se robom proizvedenom u okviru vlastitog poslovanja; neizgrađeno zemljište koje nije građevinsko zemljište [...] isključeno je iz primjene ove točke [...]

[...]"

11 U skladu s člankom 11. Wet OB-a:

„1. Pod uvjetima određenim općom upravnom mjerom od poreza izuzeti su:

(a) isporuka nepokretne imovine i prijenos prava kojima je ta imovina podvrgnuta osim:

1. isporuka zgrada ili dijelova zgrada zajedno sa zemljištem na kojem je smještena, izvršene najkasnije dvije godine nakon što su prvi put useljene kao i isporuke građevinskog zemljišta;

[...]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Geemente obavlja transakcije i kao tijelo javne vlasti i kao porezni obveznik. Ako je riječ o transakcijama koje obavlja kao porezni obveznik, neke od njih podliježu PDV-u, dok su druge izuzete na temelju članka 11. Wet OB-a.

13 Geemente je naložio izgradnju na vlastitom zemljištu nove poslovne zgrade čija je izgradnja počela tijekom 2000., a bilo je predviđeno da će tu zgradu koristiti:

- u omjeru od 94 % površine te zgrade za svoje potrebe u svojstvu tijela javne vlasti;
- u omjeru od 5 % te površine za aktivnosti koje Gemeente provodi kao porezni obveznik, za usluge koje daju pravo na odbitak PDV-a;
- u omjeru od 1 % navedene površine za aktivnosti koje Gemeente provodi kao porezni obveznik, za usluge koje ne daju pravo na odbitak PDV-a.

14 Gemeente je prvi put uselio u navedenu zgradu 1. travnja 2003.

15 Na računima za izgradnju zgrade koji su Gemeenteu izdani u srpnju 2002. bio je naveden iznos PDV-a u visini od 287.999 eura. U poreznoj prijavi koju je Gemeente predao poreznoj upravi naveo je iznos od 32 eura na ime PDV-a koji je trebao biti vraćen.

16 Porezna uprava je prihvatila tu prijavu, ali je Gemeente potom izmijenio svoje stajalište i zahtijevao povrat cijelog plaćenog iznosa ulaznog PDV-a. U prilog svome zahtjevu istaknuo je da sagrađena zgrada predstavlja robu koja je proizvedena u okviru njegovog poslovanja u smislu članka 3. stavka 1. točke (h) Wet OB-a koji odgovara članku 5. stavku 7. točki (a) Šeste direktive.

17 Nakon tog prigovora porezna uprava je odlučila izvršiti povrat PDV-a u korist Gemeentea u visini od 17.279 eura, to jest 6 % tražene svote od 287.999 eura na temelju plaćenog ulaznog PDV-a.

18 Gemeente je tu posljednju odluku pobijao pred Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (žalbeni sud u 's-Hertogenboschu). Taj sud je smatrao da je Gemeente koristio zgradu o kojoj je riječ u svrhe svoga poslovanja u smislu članka 3. stavka 1. točke (h) Wet OB-a, ali samo u dijelu u kojem ona služi za aktivnosti Gemeentea kao poreznog obveznika, to jest 6 % od ukupnog korištenja zgrade, dok preostalih 94 % odgovara korištenju posvećenom aktivnostima Gemeentea u svojstvu javne vlasti i na njih se kao takve ne primjenjuje ni Wet OB ni Šesta direktiva.

19 Gemeente je pokrenuo žalbeni postupak protiv presude Gerechtshof te 's-Hertogenbosch pred Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud). U svojoj žalbi tvrdio je da su predmetna roba i usluge stežene za buduće izvršenje usluge koja podliježe PDV-u, to jest raspolaganje zgradom nakon isporuke i za poslovne svrhe robom proizvedenom „u okviru vlastitog poslovanja“. Tvrdio je da tu uslugu treba smatrati isporukom koja podliježe PDV-u na temelju članka 3. stavka 1. točke (h) Wet OB-a u vezi s člankom 11. stavkom 1. točkom (a) podtočkom 1. toga Zakona.

20 Sud koji je uputio zahtjev poziva se na presudu Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), prema kojoj članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive omogućava tretman određenih transakcija kao isporuke izvršene uz naknadu koja se također primjenjuje na robu koju je proizvela, izgradila, izvadila ili preradila treća osoba od materijala koji joj je na raspolaganje stavio poduzetnik koji je platio ulazni PDV.

21 Međutim, specifičnost predmeta u glavnom postupku leži u činjenici da u je ovom slučaju treća osoba po narudžbi Gemeentea proizvela nekretninu koju je on koristio u omjeru od 94 % u svrhe svojih aktivnosti u svojstvu tijela javne vlasti. Sud koji je uputio zahtjev želi znati daje li članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive, unatoč činjenici da općine na nje nisu obveznici PDV-a, mogućnost odbitka plaćenog ulaznog PDV-a i primjenjuje li se on kada Gemeente koristi zgradu djelomično, iako u ograničenom opsegu, za usluge koje pruža kao porezni obveznik.

22 U tim okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 5. stavak 7. uvodnu rečenicu i točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da se isporukom uz naknadu smatra situacija prvog useljenja tijela lokalne vlasti u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju u postotku od 94 % koristi za svoje aktivnosti u svojstvu javnog tijela i u postotku od 6 % za svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika, što uključuje 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak?

O prethodnom pitanju

23 Najprije valja podsjetiti da se na temelju članka 4. stavka 5. Šeste direktive općine na nje ne smatraju poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela.

24 Važno je istaknuti da se članak 5. stavak 7. točka (a) i članak 6. stavak 2. točka (a) navedene direktive odnose na transakcije koje se mogu koristiti na isporuku ili isporuke usluga koje su izvršene uz naknadu.

25 Najprije, što se tiče članka 6. stavka 2. točke (a) te direktive, kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 17. i 51. svojega mišljenja, mogućnost raspodjele kapitalnih dobara korištenih u svojstvu poreznog obveznika i dobara korištenih u svojstvu osobe koja nije porezni obveznik na temelju te odredbe ne može se prenijeti na slučaj u kojem porezni obveznik, kao u predmetu u glavnom postupku, obavlja i gospodarske aktivnosti koje su obuhvaćene i negospodarske aktivnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 37. i 38.).

26 Stoga valja ustvrditi da se članak 6. stavak 2. točka (a) Šeste direktive ne primjenjuje u situaciji kao što je ona u glavnom postupku.

27 Potom, u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) Šeste direktive, države članice isporukom robe uz naknadu mogu smatrati slučaj kada porezni obveznik u svrhu svog poslovanja

koristi robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se PDV na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti.

28 U tom pogledu valja napomenuti da tekst te odredbe, to jest „roba koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, [...] za vrijeme poslovanja [poreznog obveznika]“, ne obuhvaća samo robu koju je u cijelosti proizveo, izgradio, izvadio ili preradio sam poduzetnik u pitanju nego i robu koju je proizvela, izgradila, izvadila ili preradila treća strana od materijala koji joj je na raspolaganje stavio taj poduzetnik (vidjeti u tom smislu presudu *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, t. 27).

29 Stoga je nekretnina koju je sagradila treća osoba na zemljištu koje je u vlasništvu općine, poput onoga o kojem je riječ u predmetu u glavnom postupku, obuhvaćena tekстом iz prethodne točke.

30 Mogućnost da država članica obveznikovo korištenje takve robe u svrhe njegovog poslovanja smatra isporukom izvršenom uz naknadu postoji samo kada stjecanje potonje od strane drugog poreznog obveznika prvom obvezniku ne daje pravo na potpuni odbitak PDV-a.

31 Iz članka 3. stavka 1. Wet OB-a proizlazi da je Kraljevina Nizozemska iskoristila tu mogućnost.

32 Kako je nezavisna odvjetnica u bitnome istaknula u točki 62. svojega mišljenja, uvjet primjene članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive iz točke 30. ove presude ispunjen je u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku jer se zbog činjenice da se predmetna nekretnina koristila i u svrhe razližite od oporezivih transakcija ulazni PDV ne bi mogao u cijelosti odbiti da je bila u cijelosti stečena od drugog poreznog obveznika.

33 Stoga, kada se tijelo lokalne vlasti prvi put useli u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju u postotku od 94 % koristi za svoje aktivnosti u svojstvu javnog tijela i u postotku od 6 % za svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika, što uključuje 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak, treba smatrati da se na tu situaciju primjenjuje članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive, u mjeri u kojoj je država članica o kojoj je riječ iskoristila mogućnost koja je propisana tom odredbom.

34 Kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 72. i 73. svojega mišljenja, cijeli ulazni PDV koji je *Gemeente* platio na temelju stjecanja robe u svrhe izlazne transakcije treba dati pravo na odbitak toga poreza, u skladu s člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive.

35 Sâmo to korištenje podliježe PDV-u i iznos PDV-a koji *Gemeente* treba prijaviti na temelju njega izražava se u skladu s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive na temelju ukupne vrijednosti svakog elementa, zemljišta i nekretnine, pod uvjetom da PDV na navedene elemente prethodno nije bio plaćen (vidjeti u tom smislu presudu *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, t. 28. do 33.).

36 Naposljetku, na temelju članka 17. stavaka 2. i 5. Šeste direktive, u dijelu u kojem se roba o kojoj je riječ koristi u svrhe oporezovanih transakcija ili u omjeru od 5 % površine zgrade u situaciji kao što je ona u glavnom postupku, porezni obveznik načelno može odbiti dužni porez od PDV-a koji je platio na temelju korištenja iz prethodne točke. U omjeru u kojem se navedena roba koristi za izuzete transakcije ili one koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, odbitak PDV-a nije moguć.

37 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 5. stavak 7. točku (a) Šeste direktive treba tumačiti na način da se primjenjuje na situaciju poput

one o kojoj je rije? u glavnom postupku, kada se tijelo lokalne vlasti prvi put useli u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju u postotku od 94 % koristi za svoje aktivnosti u svojstvu javnog tijela i u postotku od 6 % za svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika, što uklju?uje 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak. Me?utim kasnije korištenje nekretnine za aktivnosti op?ine daje pravo na odbitak poreza koji je pla?en na temelju korištenja propisanog tom odredbom samo u omjeru koji odgovara njezinom korištenju za potrebe oporezivih transakcija na temelju ?lanka 17. stavka 5. Šeste direktive.

Troškovi

38 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (?etvrto vije?e) odlu?uje:

?lanak 5. stavak 7. to?ku (a) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica treba se tuma?iti na na?in da se primjenjuje na situaciju poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, kada se tijelo lokalne vlasti prvi put useli u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju koristi u postotku od 94 % njegove površine za svoje aktivnosti u svojstvu javnog tijela i u postotku od 6 % njegove površine za svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika, što uklju?uje 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost. Me?utim kasnije korištenje nekretnine za aktivnosti op?ine daje pravo na odbitak poreza koji je pla?en na temelju korištenja propisanog tom odredbom samo u omjeru koji odgovara njezinom korištenju za potrebe oporezivih transakcija na temelju ?lanka 17. stavka 5. te direktive.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski.