Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 13. veljače 2025.[1]

Predmet C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
protiv
P. S. A.

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Isporuka usluga uz naknadu – Oporezivi iznos – Novčane naknade za pokrivanje gubitaka – Potpore izravno povezane s cijenom – Subvencionirana usluga treće strane u javnom interesu – Pravni odnos i izravna veza između usluge i naknade – Naknada koju plaćaju treće strane”

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud razmatra ključno pitanje o tome kako s gledišta PDV-a treba tretirati subvenciju koju poreznom obvezniku isplaćuje lokalna vlast u javnom interesu (u ovom slučaju za osiguravanje javnog prijevoza putnika). Ako je subvencija dio naknade za činidbu koju porezni obveznik izvršava u korist davatelja subvencije ili svojih korisnika, porezni obveznik treba platiti PDV na subvenciju (odnosno subvenciju treba odgovarajuće povećati). Suprotno tomu, ako subvencija nije dio naknade za činidbu (u korist davatelja subvencije ili korisnika), nego opća subvencija u korist poreznog obveznika, ne postoji oporeziva transakcija tako da ne treba platiti ni PDV.

2. Nije uvijek jednostavno odrediti granicu između tih dvaju slučajeva i njome se Sud već bavio u više postupaka[2]. U ovom postupku povodom zahtjeva za prethodnu odluku Sud sada treba razmotriti planirano subvencioniranje poduzetnika koji pruža uslugu javnog prijevoza putnika i koji prima novčanu naknadu za pokrivanje gubitaka koji su povezani s osiguravanjem prometne povezanosti. To plaćanje ne obračunava se prema broju korisnika, nego paušalno prema ponuđenim prijeđenim kilometrima. U tom se pogledu Sudu omogućuje da dalje razvija kriterije za razgraničenje subvencije *za* činidbu od opće subvencije *neovisno o* činidbi.

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Presude od 16. rujna 2021., Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743); od 9. listopada 2019., C i C (PDV i poljoprivredne potpore) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847); od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444); od 22. studenoga 2001., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); od 13. lipnja 2002., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) i od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[3]. Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive o PDV-u glasi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;”

4. Članak 73. Direktive o PDV-u odnosi se na oporezivi iznos i glasi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

B. Poljsko pravo

5. Poljska je prenijela Direktivu o PDV-u Ustawom o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004., Dz. U. iz 2011., br. 177, poz. 1054., kako je izmijenjen – u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

6. Njegovim 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.

7. Osim toga, postoji Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Zakon od 16. prosinca 2018. o javnom prijevozu) (Dz.U. iz 2018., poz. 2016., kako je izmijenjen). Njegovim 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.

III. Činjenice i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

8. Društvo P. S. A. (u daljnjem tekstu: društvo) podnijelo je poreznom tijelu zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja u pogledu poreza na robu i usluge (PDV).

[3] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u trenutačnoj verziji, kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2022/890 od 3. lipnja 2022. (SL 2022., L 155, str. 1.)

9. Društvo je poduzetnik koji obavlja gospodarsku djelatnost. Prema podacima suda koji je uputio zahtjev ono nije povezano s jedinicama lokalne samouprave putem kapitala ili osoblja, odnosno nije unutarnji operator u smislu Uredbe (EZ) br. 1370/2007 [4]. To vjerojatno znači da je društvo neovisno privatno poduzeće.

10. Društvo vodi cijelo knjigovodstvo, obveznik je poreza na dobit i aktivni je obveznik PDV-a. Uglavnom se bavi prijevozom putnika. Zbog stupanja na snagu Uredbe (EZ) br. 1370/2007 i Zakona o javnom prijevozu podnositelj zahtjeva razmatra mogućnost sklapanja ugovora o pružanju usluga javnog cestovnog prijevoza s jedinicama lokalne samouprave 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. Društvo bi postupalo u svojstvu operatora, a druga ugovorna stranka bila bi organizator javnog prijevoza.

11. U okviru djelatnosti javnog prijevoza društvo bi ostvarivalo prihode od prodaje karata kojima bi se pokrivali troškovi djelatnosti prijevoza. Cijenu karata utvrđivao bi alternativno: 1. organizator javnog prijevoza odlukama nadležnih tijela ili 2. organizator u obliku predloška ugovora o pružanju usluga javnog cestovnog prijevoza.

12. Društvo bi ostvarivalo 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.

13. Financiranje izvršenih usluga javnog prijevoza navedenim prihodima ne bi pokrivalo troškove djelatnosti prijevoza koja se obavlja te bi stoga društvo primalo 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.

14. 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.

[4] Uredba 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 (SL 2007., L 315, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 7., svezak 13., str. 96. i ispravak SL 2021., L 48, str. 5.)

15. Društvo je pitalo porezno tijelo, među ostalim, predstavlja li ta naknada (u daljnjem tekstu: subvencija) promet koji podliježe PDV-u u smislu članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u. Društvo smatra da subvencija 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.

16. U poreznom mišljenju od 14. svibnja 2019. porezno tijelo utvrdilo je da je to stajalište nepravilno i da društvo 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. Tijelo je utvrdilo da će ta subvencija predstavljati doplatu u smislu članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u koja izravno utječe na cijenu pruženih usluga.

17. Presudom od 26. studenoga 2019. prvostupanjski sud poništio je pobijano porezno mišljenje. Taj je sud u obrazloženju utvrdio da iz zahtjeva proizlazi da subvencija ne bi utjecala na cijenu karte (usluge) jer organizator utvrđuje cijenu karata. Zanijekao je postojanje jednoznačnog i jasno vidljivog suodnosa između cijene pruženih usluga prijevoza i subvencije. Porezna uprava podnijela je žalbu protiv te presude.

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) uputio je Sudu sljedeće pitanje:

Treba li članak 73. Direktive o PDV-u 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?

19. O tom su se pitanju u postupku pred Sudom pisano očitovali poljska porezna uprava, Republika Poljska, Mađarska i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

A. Prethodno pitanje i tijek ispitivanja

20. Prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u konačnici nastoji doznati prema kojim kriterijima isplatu subvencije (u ovom slučaju u obliku novčane naknade za pokrivanje gubitaka) treba, u skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u, uključiti u oporezivi iznos oporezive transakcije koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a i koju izvršava korisnik subvencije.

21. To što jedinica lokalne samouprave (u daljnjem tekstu: davatelj subvencije) u javnom interesu (u ovom slučaju u interesu kontinuiteta javnog prijevoza putnika) isplaćuje novčane naknade za pokrivanje troškova nije ništa neobično jer za to ima određeni (javni) interes.

22. Općenito uključivanje svih državnih subvencija u iznos oporeziv PDV-om rezultiralo bi umanjenjem svake subvencije za PDV koji treba platiti jer korisnik više ne može upotrijebiti taj udio u svrhu potpore. Druga opcija bilo bi povećanje iznosa potpore za iznos PDV-a što neće uvijek biti moguće u vremenima ograničenja javnog proračuna. Vjerojatno i zbog toga postoji suglasnost da se neće svako plaćanje koje javna vlast izvršava poduzetniku u javnom interesu smatrati protučinidbom koja je relevantna za potrebe PDV-a i koja se izvršava za isporuku robe ili

usluga [5] na koju treba platiti PDV.

23. Tekst članka 73. Direktive o PDV-u također pokazuje da se ne uključuje svaka subvencija u iznos oporeziv PDV-om. Naprotiv, uključuju se samo potpore koje su izravno povezane s cijenom isporuke. U tom pogledu valja razlikovati potpore koje nisu relevantne za potrebe PDV-a od potpora koje su izravno povezane s cijenom isporuke. Potonje potpore mogu se smatrati i protučinidbom (u ovom slučaju protučinidbom treće strane u svojstvu davatelja subvencije).

24. Međutim, iz obrazloženja suda koji je uputio zahtjev u zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da se u zahtjevu vjerojatno polazi i od izravne činidbe društva davatelju subvencije (osiguravanje javnog prijevoza putnika). I u tom bi slučaju subvenciju trebalo smatrati protučinidbom za oporezivu činidbu koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a. Stoga sud zapravo nastoji doznati je li subvencija u ovom slučaju obuhvaćena člankom 2. stavkom 1. točkom (c) (isporuka usluge uz naknadu) ili člankom 73. Direktive o PDV-u (naknada treće strane, uključujući potpore).

25. Sud je već u više navrata pokušao razviti kriterije za to tumačenje. Tako Sud naknadom za isporuku robe ili usluga nije smatrao plaćanja koja članovi izvršavaju udruzi za promicanje [6], kao ni subvencije koje se isplaćuju poljoprivrednicima za prestanak proizvodnje mlijeka [7] ili odustajanje od žetve [8]. Isto vrijedi za subvenciju koja se isplaćuje javnoj televiziji radi nastavka njezina programa [9]. Suprotno tomu, Sud je smatrao da je vjerojatno riječ o takvoj naknadi ako postoji određena veza između potpore i cijene za činidbu koja se izvršava trećoj strani [10]. To je potvrđeno u slučaju subvencije od 10 funti po provedenom energetskom savjetovanju [11] i u slučaju doplata operativnog fonda za konkretne isporuke koje je organizacija proizvođača izvršila svojim članovima [12], ali ne i u slučaju subvencije proizvođačima suhe krme kako bi oni mogli proizvoditi po cijenama na svjetskom tržištu [13].

26. Kao što je to često slučaj, polazna točka za odgovor na pitanje o tome može li se subvencionirana djelatnost društva u ovom slučaju smatrati činidbom uz naknadu jest priroda PDV-a kao općeg poreza na potrošnju (odjeljak B.1.). Naposljetku ću opisati kriterije koji su u skladu s Direktivom o PDV-u potrebni za odgovor na to pitanje (odjeljak B.2.) kako bih u konkretnom slučaju mogla dati koristan odgovor (odjeljak B.3.).

5 Vidjeti samo presude u kojima je Sud to odbacio: presude od 16. rujna 2021., Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743); od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444); od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) i od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

6 Presuda od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120)

7 Presuda od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72)

8 Presuda od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627)

9 Presuda od 16. rujna 2021., Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743)

10 Presuda od 22. studenoga 2001., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629)

11 Presuda od 13. lipnja 2002., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369)

12 Presuda od 9. listopada 2019., C i C (PDV i poljoprivredne potpore) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847)

13 Presuda od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444)

B. Razgraničenje subvencije koja nije relevantna za potrebe PDV-a od protučinidbe koja je relevantna za potrebe PDV-a

1. Priroda PDV-a

27. PDV je po svojoj prirodi opći porez na potrošnju kojim se nastoji oporezovati trošak (u pravilu novčana isplata) primatelja za isporuku robe ili usluga[14] koji primatelj plaća pružatelju. Taj se iznos u članku 73. Direktive o PDV-u povećava za trošak koji snosi treća strana. Stoga to uključuje i protučinidbu koju pružatelj prima od treće strane „u zamjenu za isporuku". Međutim, u obama slučajevima treba biti riječ o protučinidbi za isporuku onog subjekta koji prima novčanu isplatu, u ovom slučaju za isporuku društva.

28. Oporeziva transakcija definira se u članku 2. stavku 1. točkama (a) i (c) Direktive o PDV-u. U skladu s tom odredbom PDV-u podliježu sljedeće transakcije: isporuka robe i usluga koju porezni obveznik koji djeluje kao takav obavlja na teritoriju države članice. Osobito u definiciji isporuke u članku 14. Direktive o PDV-u („prijenos prava") postaje jasno da pružatelj primatelju treba osigurati konkretnu potrošnu korist (isporuku robe). Stoga je riječ o oporezivanju naplatnog prijenosa robe široke potrošnje između dviju osoba.

29. PDV je porez na potrošnju kojim treba oporezivati sposobnost plaćanja potrošača, koja je razvidna iz njegove potrošnje imovine radi stjecanja potrošne koristi. Posljedično, može biti riječ o transakciji oporezivoj PDV-om samo ako porezni obveznik *određenom* potrošaču osigura *konkretnu* korist. Suprotno tomu, ako korisnik subvencije samo osigurava *opću* korist *javnosti*, to ne rezultira oporezivom transakcijom.

30. Subvencijama je svojstveno da davatelj subvencije uvijek dodjeljuje subvenciju i u vlastitom interesu odnosno da je, u slučaju javnih subvencija, dodjeljuje u svojem području nadležnosti. Međutim, sama okolnost da korisnik subvencije (u ovom slučaju društvo) nastoji ostvariti cilj koji se preklapa s ciljevima davatelja subvencije ili im je čak istovjetan (u ovom slučaju interes za funkcioniranje prijevoza putnika na vlastitom državnom području) ne navodi na pretpostavku da je riječ o potrošnoj koristi u smislu propisa o PDV-u. U protivnom bi tekst članka 73. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim potpora mora biti *izravno* povezana s cijenom isporuke, bio suvišan i svaka bi subvencija predstavljala naknadu za potrošnu korist.

2. Kriteriji za razgraničenje

31. Stoga je Sud od samog početka pravio razgraničenje ovisno o tome je li riječ o činidbi u smislu propisa o PDV-u za koju je isplaćena subvencija[15]. Sud[16] je odbacio postojanje takve činidbe ako je poduzetnik samo pristao na to da će proizvesti manje mlijeka i za to dobiti naknadu (potporu). Sud je smatrao da je poljoprivrednikov prestanak proizvodnje mlijeka vjerojatno bio u interesu davatelja subvencije, ali da mu taj prestanak nije osigurao potrošnu korist, nego je bio u općem

[14] Vidjeti kao primjere: presude od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 23.); od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „Utvrđivanje njegova iznosa proporcionalno cijeni koju porezni obveznik prima u zamjenu za robu i usluge") i od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23. – „Jedini odlučujući element jest priroda preuzete obveze: kako bi takva obveza bila obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a, mora uključivati potrošnju").

[15] Vidjeti u tom pogledu sudsku praksu Suda: presude od 22. studenoga 2001., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, t. 12. i sljedeće); od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 21. i sljedeće) i od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, t. 19. i sljedeće).

[16] Presuda od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72)

interesu pravilnog funkcioniranja tržišta mlijeka u Uniji [17]. Sud je izričito naveo da poljoprivrednik konkretno ne pruža usluge potrošaču koji se može identificirati i ne osigurava mu nikakvu korist koja može činiti troškovnu stavku u djelatnosti drugog sudionika u gospodarstvu [18].

32. Isto je vrijedilo za udrugu koja je oglašavala određene regionalne proizvode i od regije dobivala subvenciju. Sud je u tom slučaju pojasnio da subvenciju treba isplatiti upravo za isporuku određene robe ili pružanje određene usluge [19] i da stoga treba ispitati „rezultira li svaka pojedinačna djelatnost posebnim, odredivim plaćanjem" [20]. Sudu nije bilo dovoljno samo to što regija ima interes za uspješnije stavljanje proizvodâ iz regije na tržište. U sličnom je smjeru išla ocjena subvencija koje je država isplaćivala televiziji koja od svojih gledatelja nije ubirala naknade [21]. Subvencije za financiranje usluga emitiranja nisu se smatrale protučinidbom za konkretnu uslugu namijenjenu konkretnom gledatelju. Postojanje usluge emitiranja nije predstavljalo ni korist za davatelja subvencije za koju je on isplatio subvenciju kao naknadu.

33. Suprotno tomu, Sud je u slučaju subvencije od 10 funti po provedenom energetskom savjetovanju [22] odlučio da iznos koji je javno tijelo isplaćivalo gospodarskom subjektu u vezi s uslugom energetskog savjetovanja koja se pružala određenim kategorijama vlasnika stanova bila protučinidba za činidbu. Isto tako, plaćanja iz operativnog fonda izvršena organizaciji proizvođača za isporuku kapitalnih dobara od kojih su predmetni proizvođači imali koristi smatrao je naknadom treće strane za isporuku [23].

34. Posljedično, s obzirom na prirodu PDV-a i sudsku praksu Suda, ne postoji isporuka robe ili usluga uz naknadu ako se subvencija isplaćuje korisniku subvencije ponajprije u interesu javnosti [24]. Naime, u tom slučaju ne postoji konkretan primatelj. Ni davatelj subvencije ne postaje konkretan primatelj samo zato što neizravno ima vlastiti interes za subvencioniranu djelatnost.

35. Stoga valja pojasniti treba li u zamjenu za isplatu subvencije osigurati konkretnu korist konkretnom primatelju. U tu svrhu valja razlikovati dva moguća slučaja. Tako se subvencija može isplatiti za činidbu davatelju subvencije (u ovom slučaju, primjerice, za osiguravanje javnog prijevoza putnika u korist lokalne vlasti – odjeljak (a)) ili za činidbu osobama koje se prevoze (usluga prijevoza u korist putnika – odjeljak (b)).

a) Isporuka usluge uz naknadu (članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u)

36. Tek ako korisnik subvencije osigura konkretnu korist davatelju subvencije, u zamjenu za koju se isplaćuje subvencija, može biti riječ o činidbi uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u i, stoga, o oporezivoj usluzi.

[17] To izričito proizlazi iz presude od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, t. 21. i 22.).

[18] To izričito proizlazi iz presude od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 23.).

[19] Presuda od 22. studenoga 2001., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, t. 12.), a to proizlazi već i iz presude od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 14. i sljedeće).

[20] Presude od 22. studenoga 2001., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, t. 15.) i od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 14. i sljedeće)

[21] Presuda od 16. rujna 2021., Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743)

[22] Presuda od 13. lipnja 2002., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369)

[23] Presuda od 9. listopada 2019., C i C (PDV i poljoprivredne potpore) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847)

[24] I Sud u slučaju jednog društva pravi razliku ovisno o tome ostvaruje li ono opće interese članova (nepostojanje konkretne činidbe) – vidjeti presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 31.) i od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 14., u kojoj je riječ o zajedničkim interesima).

37. Međutim, prema sudskoj praksi Suda, isporuka usluga obavlja se „uz naknadu" u smislu te odredbe samo ako između pružatelja i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene primatelju. To je slučaj ako postoji *izravna veza* između pružene usluge i primljene protučinidbe [25].

38. To je upitno u slučaju subvencije radi naknadne nadoknade gubitaka. Točno je da u pravilu postoji sporazum između davatelja i korisnika subvencije. Međutim, kao što to ističe i Mađarska u svojem pisanom očitovanju, subvencija radi naknadne nadoknade gubitaka iz dotadašnje djelatnosti ne isplaćuje se u zamjenu za uslugu koju treba pružiti konkretno u tu svrhu. U tom se pogledu davatelju subvencije ne osigurava konkretna korist.

39. Vjerojatno bi bilo drukčije da je lokalna vlast na temelju zakona obvezna osigurati javni prijevoz putnika te *radi ispunjenja te obveze* angažira privatnog subjekta i isplati mu odgovarajuću subvenciju. U tom slučaju postaje vidljiva izravna veza između isplate subvencije i konkretne koristi lokalne vlasti (oslobođenje od zakonske obveze). Međutim, bez takve obveze postojanje javnog prijevoza putnika ponajprije je u interesu javnosti, a ne u (konkretnom) interesu davatelja subvencije.

40. Iako je Sud u predmetu Fluvius pojasnio da pravni odnos koji je nužan za postojanje oporezive transakcije treba tumačiti u širokom smislu [26] kako bi bila riječ o isporuci robe ili usluga uz naknadu, za to je ipak potrebna konkretna korist osigurana davatelju subvencije koja se može individualizirati. Električna energija koju je nezakonito potrošio kradljivac električne energije nesporno je konkretna, individualizirana korist. Ako za to treba platiti naknadu ovisno o konkretnoj potrošnji (ukradene električne energije), ona se u tom slučaju može smatrati naknadom štete, ali se ni najmanje ne razlikuje od naknade za zakonitu potrošnju električne energije [27], a time ni od naknade za konkretnu, individualiziranu korist.

41. Isto vrijedi za subvenciju. S gledišta PDV-a također ne može činiti nikakvu razliku smatra li se taj novčani iznos subvencijom ili protučinidbom. Stoga se automatski može pretpostaviti da je riječ o individualiziranoj koristi lokalne vlasti ako, primjerice, porezni obveznik preuzme obavljanje određenih aktivnosti (održavanje parkova) u zamjenu za plaćanje iznosa koji se smatra „naknadom" [28]. Naplatno održavanje parkova za općinu prototip je za isporuku usluge uz naknadu. To vrijedi tim više ako se uzme u obzir to da je u predmetu o kojem je riječ [29] općina imala zakonsku obvezu održavanja parkova i da je za ispunjenje te obveze angažirala treću osobu i nadoknadila joj njezine troškove. Kao ni svaka druga uobičajena protučinidba, novčana naknada isplaćena trećoj osobi nije bila ni ograničena niti je tek naknadno utvrđena.

42. Za razliku od toga, upravljanje ustanovom u općem interesu (primjerice muzejom) za čije operativne troškove općina isplaćuje subvenciju koja nije povezana s konkretnim posjetiteljima nije prototip isporuke konkretne usluge uz naknadu. Ta transakcija načelno nije oporeziva (zbog

[25] Presuda od 16. rujna 2021., Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, t. 31.), vidjeti u tom smislu presude od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39.); od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 22.) i od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 11., 12. i 16.).

[26] Presuda od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, t. 31.). Posljedično može biti dovoljan i zakonski pravni odnos.

[27] Presuda od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, t. 33.)

[28] Presuda od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, t. 35. i sljedeće)

[29] Presuda od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, t. 38. i 39.)

nepostojanja konkretne koristi u zamjenu za koju se isplaćuje subvencija). Bilo bi pak drukčije da je općina zakonski obvezna upravljati muzejom i radi ispunjenja te obveze uključi treću osobu i to plati.

b) Usluga i naknada treće strane (članak 73. Direktive o PDV-u)

43. Međutim, subvencija se može smatrati i naknadom (treće strane) ako korisnik subvencije (u ovom slučaju društvo) drugoj strani (u ovom slučaju putnicima) osigura konkretnu korist (u ovom slučaju prijevoz putnika) i davatelj subvencije upravo to plati (takozvana dopuna cijene). Potonji aspekt pojašnjava se člankom 73. Direktive o PDV-u.

44. U skladu s tekstom te odredbe, ona se primjenjuje kada je potpora izravno povezana s cijenom isporuke o kojoj je riječ. Za primjenu te odredbe potpora mora biti isplaćena isporučitelju koji prima potporu specijalno kako bi on pružio određenu uslugu. Samo u tom slučaju potpora se može smatrati protučinidbom za pružanje usluga [30].

45. Osim toga, od potpore dodijeljene korisniku subvencije treba imati korist i primatelj (u ovom slučaju putnici). Naime, prema sudskoj praksi Suda, potrebno je da cijena koju primatelj treba platiti bude utvrđena tako da se smanjuje razmjerno potpori koja je dodijeljena pružatelju [31]. Stoga pojam „potpore izravno povezane s cijenom" u smislu članka 73. Direktive o PDV-u obuhvaća samo subvencije koje predstavljaju potpunu ili djelomičnu protučinidbu za transakcije isporuke roba ili pružanja usluga i koje plaća treća strana prodavatelju ili pružatelju usluga [32].

c) Međuzaključak

46. Ako se ozbiljno shvate i priroda PDV-a kao poreza na potrošnju i tekst članka 73. Direktive o PDV-u, posljedično treba napraviti razliku između naknada u zamjenu za koje se ne ostvaruje konkretna individualizirana korist odnosno koje se samo neizravno odnose na cijenu isporuke i naknada koje se izravno odnose na individualiziranu korist odnosno izravno se odnose na cijenu isporuke korisnika subvencije.

47. Takva izravna veza može proizlaziti samo iz konkretnih uvjeta subvencioniranja i okolnosti pojedinačnog slučaja. Njihova ocjena prije svega je zadaća suda koji je uputio zahtjev. Međutim, Sud može pružiti korisne smjernice u tom pogledu jer se tumačenje odredbe i njezina primjena u stvarnosti gotovo da i ne mogu odvojiti.

[30] Presude od 9. listopada 2019., C i C (PDV i poljoprivredne potpore) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, t. 31.) i od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444, t. 27. i 28.)

[31] Vidjeti u tom smislu presude od 9. listopada 2019., C i C (PDV i poljoprivredne potpore) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, t. 32.) i od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444, t. 29. i navedena sudska praksa).

[32] U pogledu prethodne odredbe Šeste direktive vidjeti: presude od 9. listopada 2019., C i C (PDV i poljoprivredne potpore) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, t. 34.) i od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444, t. 31. i navedena sudska praksa).

3. Primjena na konkretni slučaj

a) Protučinidba za činidbu davatelju subvencije

48. U ovom slučaju jedinica lokalne samouprave sigurno ima interes za osiguravanje javnog prijevoza putnika na svojem području. Subvencija služi i tomu da se korisniku subvencije omogući da i dalje nudi takav prijevoz. Pitanje je samo je li to dovoljno kako bi se pretpostavilo postojanje konkretne koristi davatelja subvencije u zamjenu za koju se isplaćuje subvencija ili je subvencioniranje prije u interesu javnosti.

49. U ovom slučaju subvencija nije povezana s konkretnim obvezama u korist davatelja subvencije jer se ona dodjeljuje tek naknadno kao naknada za eventualno nastale gubitke. O linijama koje će se nuditi i o njihovu broju ne odlučuje samo davatelj subvencije, nego i korisnik subvencije samostalno. Tomu valja dodati da je iznos subvencije za pokrivanje gubitaka koji proizlaze iz pružanja tih usluga ograničen i da se određuje paušalno prema prijeđenim kilometrima koji su javnosti stavljeni na raspolaganje i koje korisnik subvencije nudi javnosti, pri čemu nije relevantan broj konkretnih korisnika usluga prijevoza.

50. Stoga pojedinačna djelatnost korisnika subvencije ne rezultira posebnim, odredivim plaćanjem davatelja subvencije, nego se subvencijom samo nadoknađuju gubici do određenog iznosa (koji se određuje uredbom Unije) kako bi se korisniku subvencije uopće omogućilo da nastavi pružati usluge prijevoza konkretnim putnicima. Iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi konkretna obveza davatelja subvencije da osigura odgovarajući javni prijevoz putnika od koje bi ga oslobodio korisnik subvencije.

51. Stoga je točno da se javni prijevoz putnika osigurava i u interesu davatelja subvencije, ali konkretnu potrošnu korist ne osigurava njemu, nego tek korisnicima putničkog prijevoza ako se koriste tim prijevozom. Smatram da prema tome nedostaje „postojanje izravne veze između pružene usluge i primljene naknade” koje je prema sudskoj praksi Suda [33] potrebno za oporezivu uslugu, od čega očito polazi i sama poljska porezna uprava u svojem pisanom očitovanju.

52. U skladu s točkom 37. u odluci Suda u predmetu Balgarska nacionalna televizija [34] moglo bi se reći i sljedeće: međutim, u ovom slučaju između države, koja iz svojeg proračuna isplaćuje subvenciju u svrhu financiranja javnog prijevoza putnika, i putnika, kojima idu u korist te usluge, ne postoji odnos analogan onomu između fonda za zdravstveno osiguranje i njegovih osiguranika [35]. Naime, navedene usluge ne koriste osobama koje se mogu jasno utvrditi, nego svim potencijalnim putnicima. Usto, iznos dotične subvencije određuje se upućivanjem na uredbom utvrđeni paušalni iznos po prijeđenim kilometrima i bez ikakva razmatranja identiteta i broja korisnika pružene usluge.

[33] Presuda od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 12.)

[34] Presuda od 16. rujna 2021., Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, t. 37.)

[35] Sud u tom pogledu izričito upućuje na predmet Le Rayon d'Or – vidjeti presudu od 27. ožujka 2014., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

b) Protučinidba treće strane za činidbe putnicima

53. Pod pretpostavkom da je ocjena tog činjeničnog stanja pravilna, kao konkretni primatelji u tom bi slučaju dolazili u obzir još samo korisnici subvencioniranih usluga prijevoza kojima korisnik subvencije osigurava putnički prijevoz (uslugu). Subvencija lokalne vlasti povećala bi oporezivi iznos usluga prijevoza za iznos subvencije samo ako ona predstavlja „potpor[u] izravno povezan[u] s cijenom isporuke".

54. Za razliku od subvencija za vožnje sa sniženom cijenom koje odobrava društvo i koje se odnose na konkretnu uslugu pruženu konkretnom korisniku, a koje se također spominju u zahtjevu za prethodnu odluku, u slučaju subvencija za pokrivanje gubitaka nedostaje konkretna poveznica s određenom isporukom. Postoji samo općenita veza s djelatnošću (koja uzrokuje gubitke). Stoga postoji samo neizravna veza s pojedinačnim uslugama prijevoza. Subvencija ograničena s obzirom na iznos ne može utjecati na cijenu pojedinačnih usluga prijevoza jer se, s jedne strane, naknadno dodjeljuje i, s druge strane, ne ovisi o konkretnom korištenju uslugama prijevoza. Naprotiv, temelji se na ponuđenim prijeđenim kilometrima i stoga na potencijalnoj mogućnosti javnosti da se koristi tim uslugama.

55. U tom je pogledu prvostupanjski sud utvrdio da iz zahtjeva društva za izdavanje poreznog mišljenja proizlazi da naknada ne bi utjecala na cijenu karte (cijenu usluge) jer organizator utvrđuje cijene karata. U tim okolnostima subvencija treba samo općenito omogućiti korisniku subvencije da ponudi odgovarajuće usluge a da ona nije izravno povezana s cijenom tih usluga. Ako cijene za korisnike putničkog prijevoza ne utvrdi korisnik subvencije, nego ih prethodno utvrde nadležna tijela ili davatelj subvencije, naknadna subvencija za pokrivanje troškova u tom slučaju ne može ni izravno utjecati na cijene usluge.

56. Za razliku od onog što očito smatraju Komisija i Republika Poljska, po tome se ovaj slučaj jasno razlikuje od slučaja na kojem se temeljio predmet Le Rayon d'Or [36] i koji sud koji je uputio zahtjev izričito spominje. U tom je slučaju fond za zdravstveno osiguranje plaćao paušal za skrb po pacijentu kojem je bila potrebna skrb. Sud je tu „novčanu naknadu" potpuno s pravom smatrao plaćanjem naknade (da su i pacijenti još morali plaćati određeni iznos, bila bi riječ o naknadi kojom se nadopunjuje cijena) jer su i usluga i primatelj, kao i iznos, bili „unaprijed određen[i] na temelju dobro razrađenih kriterija".

57. U tom pogledu ništa ne mijenja ni činjenica koju je u zahtjevu za prethodnu odluku istaknuo sud koji je uputio zahtjev, a u pisanom očitovanju Republika Poljska, i koja se odnosi na to da je zbog naknade za pokrivanje gubitaka ukupna naknada vjerojatno niža nego bez subvencije. S jedne strane, to je više nego upitno ako naknadu za uslugu prijevoza ne može utvrditi pružatelj. U tom se slučaju bez subvencije vjerojatno uopće ne bi isporučivale usluge uz naknadu.

58. S druge strane, ta je posljedica u stvarnosti svojstvena svakoj subvenciji. Svaka subvencija omogućuje korisniku subvencije da drukčije izračuna cijene. Međutim, kao što je to već naveo Sud, „[m]eđutim, već sama mogućnost da potpora utječe na cijene robe ili usluga koje je isporučio subjekt kojem se isplaćuje potpora ne znači da je ta potpora oporeziva" [37].

[36] Presuda od 27. ožujka 2014., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 32. i sljedeće)

[37] Presuda od 22. studenoga 2001., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, t. 12.)

59. To da takva neizravna veza ne može biti dovoljna pokazuje i odluka Suda u predmetu Komisija/Njemačka [38] jer bi prema toj argumentaciji i subvencija isplaćena proizvođačima suhe krme bila oporeziva i podlijegala obvezi plaćanja PDV-a. I ta subvencija omogućivala je proizvođačima da drukčije izračunaju cijene. Međutim, budući da se subvencija isplaćivala u općem interesu, a ne u interesu pojedinačnih kupaca suhe krme, i da se osobito nije odnosila na prodanu količinu, Sud je s pravom odbacio postojanje naknade koju plaća treća strana. Stoga opći učinci na izračun cijena, koji su svojstveni svakoj subvenciji, nisu dovoljni kako bi se pretpostavilo postojanje odgovarajuće naknade koju plaća treća strana u obliku te subvencije.

V. Zaključak

60. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

Članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 73. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da naknadno isplaćena novčana naknada za financijske gubitke čiji je iznos ograničen uredbom Unije i koja se ne određuje prema broju korisnika, nego prema paušalno ponuđenim prijeđenim kilometrima, ne predstavlja naknadu za uslugu u korist jedinice lokalne samouprave koja treba izvršiti plaćanje. Takva novčana naknada nije ni naknada koju plaća treća strana u korist konkretnih korisnika lokalnog javnog prijevoza jer ne utječe izravno, nego eventualno neizravno utječe na izračun cijena koji obavlja poduzetnik kojem se isplaćuje subvencija.

[38] Presuda od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka (C-144/02, EU:C:2004:444, t. 34. i sljedeće)