

## Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

28. veljače 2019. (\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Izuzeci – Članak 13. slovo B točka (b) – Leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine – Pojam – Ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi”

U predmetu C-278/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 14. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 24. travnja 2018., u postupku

**Manuel Jorge Sequeira Mesquita**

protiv

**Fazenda Pública,**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. G. Fernlund i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, P. Barros da Costa i M. J. Marques, u svojstvu agenata,
- za austrijsku vladu, G. Hesse, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, P. Costa de Oliveira i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 13. slova B točke (b) 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., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Manuela Jorgea Sequeira Mesquite i Fazenda Pública (Državna riznica, Portugal) u pogledu poreznih rješenja o dugovanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) za 2002. koja se odnose na ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi, sklopljen sa Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale de Corça Lda.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 Članak 2. Šeste direktive, koji se nalazi u Glavi II. te direktive pod nazivom „Područje primjene”, propisuje:

„[PDV-u] podliježu:

1. isporuka robe i usluga u tuzemstvu koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]”

4 U skladu s člankom 5. stavkom 8. Šeste direktive:

„Države članice mogu smatrati da prijenos, bilo uz naknadu ili ne ili u vidu doprinosa društvu, ukupne imovine ili jednog njezinog dijela, ne čini isporuku robe i da se osobu kojoj je roba prenesena smatra slijednikom prenositelja. Države članice mogu, ovisno o slučaju, kada primatelj ne podliježe u potpunosti porezu, poduzeti mjere potrebne za sprežavanje narušavanja tržišnog natjecanja.”

5 Članak 13. Šeste direktive, pod nazivom „Izuzeća u tuzemstvu”, u dijelu B pod nazivom „Druga izuzeća” propisuje:

„Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba prava Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene niže predviđenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe:

[...]

(b) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine, osim:

1. pružanja smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući i pružanje usluga u odmorišnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje;
2. iznajmljivanja prostora i mjesta za parkiranje vozila;
3. iznajmljivanja stalno ugrađene opreme i strojeva;
4. najma sefova.

Države članice mogu primjenjivati daljnja isključenja iz opsega tog izuzeća;

[...]” [neslužbeni prijevod]

6 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.). Sadržaj članka 13. slova B točke (b) Šeste direktive je u gotovo neizmijenjenom obliku preuzet u članku 135. stavku 1. točki (l) i članku 135. stavku 2. Direktive 2006/112.

## Portugalsko pravo

7 Članak 9. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u verziji koja se primjenjuje na dan nastanka činjenica u glavnom postupku, propisuje:

„Od plaćanja poreza izuzeti su:

[...]

30) iznajmljivanje nepokretne imovine. To izuzeće ne obuhvaća:

(a) pružanje usluga smještaja u hotelskom sektoru ili u sektorima sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmoršnim kampovima;

(b) iznajmljivanje prostora i mjesta za skupno parkiranje vozila;

(c) iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva te sva druga iznajmljivanja nekretnina koja proizlaze iz prijenosa uz naknadu iskorištavanja gospodarskog ili industrijskog prostora;

(d) najam sefova;

(e) najam prostora za izložbe ili oglašavanje.

[...]”

## Glavni postupak i prethodno pitanje

8 Tužitelj u glavnom postupku je upravitelj ostavinske mase nakon smrti Adelina Gonçalvesa Mesquite. Potonji je sklopio ugovor sa Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale de Corça, društvom koje obavlja djelatnost u sektoru vinogradarstva. Tim ugovorom A. Gonçalves Mesquita je na ime protučinidbe za predujmljene svote ustupio poljoprivredno korištenje poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi čiji je on vlasnik. Taj ugovor je sklopljen na razdoblje od godinu dana, koje se automatski produljuje za isto razdoblje dok god jedna od stranaka ne otkáže ugovor.

9 Prema izvješću o poreznom nadzoru koji se odnosi na 2002., navedeni prijenos oporezovan je PDV-om. Ukupni iznos prijavljenih dugovanja poreza određen je na 107 527,10 eura, uvećan za kompenzacijske kamate.

10 Tužitelj u glavnom postupku podnio je tužbu protiv tih poreznih rješenja o dugovanju poreza pred Tribunalom Administrativo e Fiscal de Mirandela (Upravni i porezni sud u Mirandeli, Portugal) pozivajući se na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 9. točkom 30. Zakona o PDV-u. Budući da je ta tužba odbijena, tužitelj u glavnom postupku podnio je žalbu Tribunalu Central Administrativo Norte (Središnji upravni sud za sjever, Portugal), koji je donio rješenje o nenadležnosti te je spis prenio na Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal).

11 Potonji sud ističe da iz sudske prakse Suda proizlazi, osobito iz presude od 4. listopada

2001., „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506), da se, s jedne strane, oslobodjenje od plaćanja PDV-a za leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine iz članka 13. slova B točke (b) Šeste direktive, koji odgovara članku 135. stavku 1. točki (l) Direktive 2006/112, odnosi na transakcije kojima vlasnik nekretnine najamoprimcu daje, na dogovoreno razdoblje i uz naknadu, pravo da je koristi kao da je on njezin vlasnik i isključuje sve druge osobe iz tog prava. S druge strane, iznajmljivanje nepokretne imovine najčešće je relativno pasivna djelatnost, a transakcije koje uključuju njihovo aktivnije iskorištavanje isključene su iz područja primjene tog izuzeća.

12 S obzirom na tu sudsku praksu, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u pogledu toga je li ugovor o prijenosu korištenja vinograda za razdoblje od jedne godine koji se automatski produljuje leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine u smislu navedenih odredaba.

13 U tim okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„[T]reba li članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive 2006/112 koji se odnosi na izuzeće transakcija leasinga i iznajmljivanja nepokretne imovine tumačiti na način da se ono primjenjuje na ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi na društvo čija je djelatnost korištenje poljoprivrednih zemljišta, a koji je sklopljen na godinu dana i automatski se produljuje na razdoblja jednakog trajanja te u skladu s kojim na kraju svake godine treba platiti odgovarajuću zakupninu[?]”

#### **O prethodnom pitanju**

14 Najprije je važno istaknuti da članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive 2006/112, čije je tumačenje predmet postavljenog pitanja, nije još bio na snazi na datum nastanka činjenica u glavnom postupku. U tim uvjetima, radi davanja korisnog odgovora sudu koji je uputio zahtjev, valja ispitati to pitanje s obzirom na odgovarajuću odredbu Šeste direktive.

15 Stoga valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 13. slova B točka (b) Šeste direktive tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a za leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine koje je predviđeno tom odredbom primjenjuje na ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi na društvo koje obavlja djelatnost u sektoru vinogradarstva, sklopljen na razdoblje od jedne godine, koji se automatski produljuje te u skladu s kojim se na kraju svake godine plaća zakupnina na ime protučinidbe.

16 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, izuzeća predviđena u članku 13. Šeste direktive autonomni su pojmovi prava Unije (presude od 4. listopada 2001., „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, t. 47., i od 15. studenoga 2012., Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, t. 17.).

17 Nadalje, iako navedena izuzeća čine odstupanja od općeg načela utvrđenog u članku 2. Šeste direktive, prema kojem se PDV plaća na svaku isporuku usluga koju uz naknadu izvrši porezni obveznik te ih, stoga, treba usko tumačiti, pojam leasing ili iznajmljivanje iz članka 13. slova B točke (b) te direktive ima šire značenje od onog navedenog u različitim nacionalnim pravima (presuda od 4. listopada 2001., „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, t. 46. i 49. i navedena sudska praksa).

18 U brojnim presudama Sud je definirao iznajmljivanje nepokretne imovine u smislu te odredbe kao pravo koje vlasnik nekretnine daje najamoprimcu uz naknadu i na ugovoreno vrijeme, da rabi tu nekretninu kao da je njezin vlasnik i da sve druge osobe isključuje od ostvarivanja tog prava (vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 2001., „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, t. 55. i od 6. prosinca 2007., Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, t. 17. i

navedenu sudsku praksu).

19 Sud je tako?er pojasnio da se izuze?e iz ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive može objasniti ?injenicom da iznajmljivanje nepokretne imovine, iako je gospodarska djelatnost, obi?no predstavlja relativno pasivnu djelatnost, koja ne stvara zna?ajnu dodanu vrijednost. Tako takvu djelatnost treba razlikovati od drugih djelatnosti koje imaju ili industrijski i komercijalni poslovni karakter, kao što su one nabrojene me?u iznimkama u to?kama 1. do 4. te odredbe, ili predmet koji se u ve?oj mjeri odlikuje izvršenjem usluga nego li pukim stavljanjem na raspolaganje robe, kao što je pravo korištenje terena za golf, pravo prelaska mosta pla?anjem mostarine ili prava na ugradbu automata za cigarete u poslovnom prostoru (vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 2001., „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, t. 52. i 53., i od 18. studenoga 2004., Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, t. 20.).

20 Iz toga proizlazi da se pasivni karakter leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine, koji opravdava izuze?e od PDV-a tih transakcija na temelju ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive, proizlazi iz same naravi transakcije, a ne iz na?ina na koji najmoprimac koristi predmetnu imovinu.

21 Stoga, kao što je Sud ve? presudio, tim izuze?em nije obuhva?ena djelatnost koja podrazumijeva ne samo pasivno raspolaganje nekretninom, ve? i odre?ene komercijalne djelatnosti, poput vlasnikova nadzora, upravljanja i stalnog održavanja kao i stavljanje na raspolaganje drugih objekata, tako da, u nedostatku sasvim posebnih okolnosti, iznajmljivanje te nekretnine ne može predstavljati glavnu uslugu (vidjeti, u tom smislu, presudu od 18. sije?nja 2001., Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, t. 26.).

22 S druge strane, ?injenica da najmoprimac nepokretnu imovinu koristi u komercijalne svrhe, u skladu s odredbama ugovora o najmu, nije sama po sebi takve naravi da isklju?uje vlasnika te nepokretne imovine od korištenja izuze?a od PDV-a predvi?enog ?lankom 13. slovom B to?kom (b) Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2012., Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, t. 29.).

23 Što se ti?e glavnog predmeta, valja utvrditi da se ne ?ini spornim da su poljoprivredna zemljišta na kojima se nalaze vinogradi ?ije je korištenje predmet ugovora o prijenosu prava o kojem je rije? u glavnom postupku, nepokretna imovina u smislu ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive. U tom pogledu, valja podsjetiti na to da, kad je osobito rije? o vinogradima zasa?enima na tim zemljištima, navedeni pojam „nepokretne imovine” ne podrazumijeva da predmetni objekti moraju biti neraskidivo povezani s tlom. Dovoljno je da nisu pokretni ni lako premjestivi (vidjeti u tom smislu presude od 16. sije?nja 2003., Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, t. 32. i 33., i od 15. studenoga 2012., Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, t. 23.). ?ini se da je takav slu?aj tih vinograda, što je, me?utim, dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

24 Trebalo bi tako?er smatrati da ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednog zemljišta, poput onog o kojem je rije? u glavnom postupku, predstavlja leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine u smislu spomenute odredbe, kako se tuma?i u to?kama 18. do 20. ove presude. Naime, s jedne strane, rije? je o prijenosu od strane vlasnika predmetnih poljoprivrednih zemljišta na primatelja na dogovoreno razdoblje od jedne godine, koje se automatski produljuje u zamjenu za protu?inidbu u obliku zakupnine. S druge strane, ništa u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje ne upu?uje na to da je, osim tog davanja u zakup, vlasnik pružao primatelju druge usluge komercijalne prirode.

25 Što se ti?e, konkretno, pitanja suda koji je uputio zahtjev o trajanju ugovora o prijenosu prava o kojem je rije? u glavnom postupku te uvjetima koji se odnose na njegovu obnovu, valja podsjetiti na to da trajanje najma nije, samo po sebi, odlu?uju?i element za kvalifikaciju ugovora o

najmu nekretnine, u smislu ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive, osim u pogledu kratkih razdoblja (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2004., Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, t. 21. i navedenu sudsku praksu). U svakom slu?aju, navedeno trajanje i navedeni uvjeti za produljenje ne mogu se smatrati nespojivima s leasingom ili najmom u smislu te odredbe.

26 Razmatranja iz to?ke 24. ove presude ne mogu se pobiti argumentima koje je portugalska vlada iznijela u svojim pisanim o?itovanjima.

27 Kao prvo, ?injenica da primatelj nepokretne imovine o kojoj je rije? u glavnom postupku nema jednaka prava kao vlasnik, osobito u mjeri u kojoj nije ovlašten zamijeniti vinograde drugom kulturom, ve? mora nastaviti korištenje navedeno u uvjetima ugovora o prijenosu, ne spre?ava ga da bude obuhva?en podru?jem primjene izuzetih transakcija iz ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u to?ki 18. ove presude, te transakcije daju najmoprimcu ili primatelju pravo da rabi predmetnu nekretninu kao da je njezin vlasnik, me?u ostalim da sve druge osobe isklju?i od ostvarivanja tog prava. One ne prenose na najmoprimca sva prava vlasnika te nekretnine.

28 Kao drugo, ne mo?e se prihvatiti argument prema kojem predmet ugovora o prijenosu o kojem je rije? u glavnom postupku ima širi doseg od navedenih transakcija s obzirom na to da se sastoji od prijenosa ukupne imovine i prava predmetnog poljoprivrednog zemljišta, koje je po prirodi poduze?e. U tom kontekstu, portugalska vlada tvrdi da je taj ugovor tako?er doveo do prijenosa imovine i nematerijalnih prava, kao što su dozvole za sadnju vinograda namijenjenih proizvodnji vina, sposobnost navedenog poljoprivrednog zemljišta da stvara dobit te naziv ili oznaku poslovnog nastana poduze?a.

29 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, s jedne strane, u mjeri u kojoj su prenesene nekretnine na temelju navedenog ugovora bile samo predmet najma i nije bilo prijenosa prava vlasništva na njima, takav prijenos ne ?ini prijenos ukupne imovine, u smislu ?lanka 5. stavka 8. Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 22. i 23.).

30 S druge strane, Sud je presudio da isporuku valja smatrati jedinstvenom kada su dva elementa ili radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezani da objektivno ?ine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu ?ije bi razdjeljivanje bilo umjetno (presuda od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 33. i navedena sudska praksa).

31 Budu?i da se, kako portugalska vlada tvrdi, ugovor o prijenosu o kojem je rije? u glavnom postupku ne odnosi samo na predvi?enu nepokretnu imovinu, ve? dovodi i do prijenosa odre?ene imovine i nematerijalnih prava, koji se ne mogu odvojiti od prijenosa navedene nepokretne imovine, ve? ?ine njezin sastavni dio, tako da navedeni ugovor o prijenosu predstavlja jedinstvenu uslugu u kojoj je stavljanje na raspolaganje nepokretne imovine glavna usluga. U tim okolnostima, taj ugovor predstavlja transakciju obuhva?enu podru?jem primjene ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 39. do 41.).

32 Nadalje, iako postavljeno pitanje ne spominje izri?ito isklju?enja od izuze?a od PDV-a iz ?lanka 13. slova B to?ke (b) Šeste direktive koja su navedena u toj odredbi i koja, osim toga, odgovaraju isklju?enjima iz ?lanka 135. stavka 2. Direktive 2006/112, valja utvrditi, kako bi se dao koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev, da se ?ini da predmetna transakcija u glavnom postupku nije obuhva?ena jednim od tih isklju?enja.

33 Posebno, isklju?enje koje se sastoji od iznajmljivanja stalno ugra?ene opreme i strojeva iz ?lanka 13. slova B to?ke (b), prvog podstavka, to?ke 3. Šeste direktive, koje je naveo sud koji je

uputio zahtjev u obrazloženju svojega zahtjeva za prethodnu odluku kao i austrijska vlada u svojim pisanim očitovanjima, ne može se primijeniti s obzirom na činjenice u glavnom postupku. Naime, s jedne strane, vinogradi se ne mogu kvalificirati kao oprema ili strojevi. S druge strane, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da poljoprivredna zemljišta, čije je korištenje predmet ugovora o prijenosu o kojem je riječ u glavnom postupku, sadržavaju i opremu, strojeve ili druge komercijalne ili industrijske proizvode. U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev navodi da nije dokazano da društvo primatelj, osim djelatnosti u sektoru vinogradarstva, obavlja djelatnost u proizvodnji vina.

34 Osim toga, iako se portugalska vlada poziva na članak 13. slovo B točku (b), drugi podstavak, Šeste direktive, na temelju kojeg države članice mogu predviđati daljnja isključenja iz područja primjene izuzeća iz članka 13. dijela B točke (b), ta vlada nije iznijela nikakvu odredbu portugalskog prava koja predviđa takvo isključenje koje bi se moglo primijeniti na transakciju o kojoj je riječ u glavnom postupku.

35 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 13. slovo B točku (b) Šeste direktive treba tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a za leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine koje je predviđeno tom odredbom primjenjuje na ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi na društvo koje obavlja djelatnost u sektoru vinogradarstva, sklopljen na razdoblje od jedne godine, koji se automatski produljuje te u skladu s kojim na kraju svake godine treba platiti odgovarajuću zakupninu.

### **Troškovi**

36 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 navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

**Članak 13. slovo B točku (b) 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 osnovica za određivanje poreza treba tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a za leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine koje je predviđeno tom odredbom, primjenjuje na ugovor o prijenosu prava korištenja poljoprivrednih zemljišta na kojima se nalaze vinogradi na društvo koje obavlja djelatnost u sektoru vinogradarstva, sklopljen na razdoblje od jedne godine, koji se automatski produljuje te u skladu s kojim na kraju svake godine treba platiti odgovarajuću zakupninu.**

Potpisi

\* Jezik postupka: portugalski