Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (vijeće za prethodne postupke)

25. veljače 2026.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav PDV-a – Područje primjene – Obveza plaćanja poreza – Javnopravno tijelo – Članci 2., 9. i 13. Direktive 2006/112/EZ – Međuopćinska suradnja – Prijenos upravljanja – Udruženje s povjerenom zadaćom – Pružanje telematskih usluga članovima udruženja”

U predmetu T-575/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio hof van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu, Belgija), odlukom od 11. listopada 2024., koju je Sud zaprimio 22. listopada 2024., u postupku

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

protiv

Digipolis Antwerpen AG

District09 AG,

OPĆI SUD (vijeće za prethodne postupke),

u sastavu, tijekom vijećanja: S. Papasavvas, predsjednik, N. Półtorak, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt (izvjestiteljica) i W. Valasidis, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Martín y Pérez de Nanclares,

tajnik: L. Ramette, administrator,

uzimajući u obzir to da je Sud 8. studenoga 2024., na temelju članka 50.b trećeg stavka Statuta Suda Europske unije, proslijedio zahtjev za prethodnu odluku Općem sudu,

uzimajući u obzir to da je riječ o području iz članka 50.b prvog stavka točke (a) Statuta Suda Europske unije i da ne postoje neovisna pitanja tumačenja u smislu članka 50.b drugog stavka navedenog Statuta,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 5. rujna 2025.,

* Jezik postupka: nizozemski

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za belgijsku vladu, D. Carmen i F. Lambotte, u svojstvu agenata,

– za Digipolis Antwerpen AG i District09 AG, F. Soetaert, *advocaat*,

– za Europsku komisiju, M. Herold i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. listopada 2025.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 2., 9. i 13. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Belgijska Država/Savezna javna služba za financije) i društava Digipolis Antwerpen AG i District09 AG, pravnih sljednika javnopravnog udruženja Digipolis, u vezi s neoporezivanjem PDV-om isporuka usluga koje je to udruženje pružilo svojim pojedinim članovima.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. Direktive o PDV-u određuje se:

„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 Člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u propisuje se:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću' […]"

5 Člankom 11. Direktive o PDV-u određuje se:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost […], sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

[…]"

6 Članak 13. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava 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.

U svakom slučaju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv."

7 Prilog I. toj direktivi sadržava popis djelatnosti iz njezina članka 13. stavka 1. trećeg podstavka. U točki 1. tog priloga navode se „[t]elekomunikacijske usluge".

Belgijsko pravo

Zakonik o PDV-u

8 Zahtjev za prethodnu odluku sadržava upućivanja na Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), pri čemu se ne navodi verzija koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku niti se citiraju relevantne odredbe.

9 Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev može se shvatiti da se člancima 4., 6. i 44. Zakonika o PDV-u prenose članci 9., 13. i 132. Direktive o PDV-u. Tako se člankom 4. tog zakonika definira pojam „porezni obveznik", njegovim člankom 6. uređuje se neoporezivanje određenih javnopravnih tijela, a u članku 44. istog zakonika sadržana su oslobođenja u korist određenih aktivnosti od općeg interesa.

Uredba o uređenju međuopćinske suradnje

10 Člankom 10. decreeta houdende de Intergemeentelijke samenwerking (Uredba o uređenju međuopćinske suradnje) od 6. srpnja 2001. (*Belgisch Staatsblad*, 31. listopada 2001., str. 37836.) propisuje se:

„Dvije općine ili više njih mogu osnovati strukturu za suradnju s pravnom osobnošću radi postizanja ciljeva u povezanim područjima. Osim ako ovom uredbom nije drukčije određeno, njezini članovi, osim općina i pokrajina, mogu isključivo biti samostalna općinska tijela, javni centri za socijalnu skrb i njihova udruženja, pod uvjetom da se sastoje isključivo od pravnih osoba javnog prava, kao i druge strukture za suradnju osnovane u skladu s odredbama ove uredbe.

[...]”

11 Članak 12. Uredbe o uređenju međuopćinske suradnje glasi:

„§ 1. Općine odlučuju o prijenosu upravljanja u skladu sa statutom strukture za suradnju.

Prijenos upravljanja znači da općine sudionice povjeravaju strukturi za suradnju izvršavanje svojih odluka donesenih u okviru ciljeva te strukture, pri čemu se općine sudionice odriču prava da istu zadaću izvršavaju samostalno ili zajedno s trećim osobama.

§ 2. Postoje tri vrste struktura za suradnju s pravnom osobnošću:

[…]

3° udruženje s povjerenom zadaćom: struktura za suradnju kojoj je preneseno upravljanje i kojoj općine sudionice povjeravaju izvršavanje jedne ili više svojih nadležnosti u jednom ili više povezanih područja aktivnosti.”

Teorija „emanacije”

12 Iz zahtjeva za prethodnu odluku i odgovora Savezne javne službe za financije Belgijske Države na pitanje postavljeno na raspravi proizlazi da je teorija „emanacije” temelj „administrativne tolerancije”, odnosno porezne prakse koja proizlazi iz aanschrijvinga nr. 148/1971 (okružnica br. 148/1971) od 5. listopada 1971. i aanschrijvinga nr. 6/1975 (okružnica br. 6/1975) od 27. veljače 1975.

13 Što se tiče dosega te prakse, sud koji je uputio zahtjev ponovio je odgovor ministera van Financiën (ministar financija, Belgija) od 25. svibnja 2018. na parlamentarno pitanje br. 2188 od 19. travnja 2018., koji glasi kako slijedi:

„Udruženja s povjerenom zadaćom tretiraju se s gledišta PDV-a zapravo na isti način kao i međuopćinska tijela, pri čemu općine članice više ne izvršavaju svoja regulatorna i upravljačka prava. [...] Ako sudionici više ne izvršavaju [svoja prava], primjenjuje se takozvana teorija ‚emanacije’.

Prema teoriji [‚emanacije’] ne uzima se u obzir to što aktivnost obavlja udruženje s povjerenom zadaćom. Sa stajališta PDV-a smatra se da aktivnost obavljaju sami sudionici udruženja s povjerenom zadaćom.

To znači da PDV-u ne podliježu aktivnosti koje udruženje s povjerenom zadaćom obavlja (u okviru prijenosa upravljanja) prema trećim osobama u slučaju kada te aktivnosti ne bi podlijegale PDV-u ni kada bi ih obavljali sami sudionici.

Ako udruženje s povjerenom zadaćom obavlja aktivnosti za treće osobe, pri čemu te aktivnosti ne bi bile obuhvaćene područjem primjene PDV-a ili bi bile oslobođene od PDV-a da ih obavljaju sami sudionici, tada te aktivnosti udruženja s povjerenom zadaćom također ne podliježu PDV-u odnosno oslobođene su od PDV-a.

Nasuprot tomu, aktivnosti udruženja s povjerenom zadaćom koje se obavljaju za treće osobe podliježu PDV-u, [u slučaju ako] bi podlijegale PDV-u i da ih obavljaju sami sudionici. Stoga je status sudionika s obzirom na PDV relevantan u tom slučaju jer je za potrebe primjene članaka 4., 6. i/ili 44. Zakonika o PDV-u potrebno utvrditi mora li član sâm obračunati PDV.

Činjenica da se na temelju teorije [‚emanacije’] ne uzima u obzir činjenica da aktivnost obavlja udruženje i da se za potrebe PDV-a smatra da je obavljaju sami sudionici također utječe na usluge koje udruženje s povjerenom zadaćom pruža svojim sudionicima. Usluge koje udruženje s povjerenom zadaćom pruža svojim sudionicima smatraju se samoisporukama.

U okviru prijenosa upravljanja smatra se da udruženje s povjerenom zadaćom djeluje ‚u ime’, a ne ‚za račun’ svojih sudionika. Samoisporuke u načelu ne ulaze u područje primjene PDV-a, tako da u odnosu između udruženja s povjerenom zadaćom i njegovih sudionika u načelu ne postoje ni isporuke koje podliježu PDV-u.

U tom slučaju nije relevantan status sudionika s obzirom na PDV jer unutarnje transakcije nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, neovisno o tome treba li sudionika kvalificirati kao javnopravno tijelo u skladu s člankom 6. Zakonika o PDV-u ili kao redovnog poreznog obveznika u smislu članka 4. Zakonika o PDV-u.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Stad Gent (Grad Gent, Belgija), Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Gent (Javni centar za socijalnu skrb u Gentu, Belgija), Stad Antwerpen (Grad Antwerpen, Belgija) i Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Antwerpen (Javni centar za socijalnu skrb u Antwerpenu, Belgija) (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: članovi osnivači) osnovali su 2003. pravnu osobu javnog prava Digipolis, u obliku udruženja s povjerenim zadaćama, koje ima pravnu osobnost i na koje je preneseno upravljanje.

15 Člankom 2. statuta udruženja Digipolis propisivalo se da se na njega primjenjuju odredbe Uredbe o uređenju međuopćinske suradnje.

16 U skladu s člankom 4. statuta udruženja Digipolis, predmet njegova djelovanja bilo je upravljanje, iskorištavanje, razvoj i promicanje telematike i njezinih primjena. Udruženje Digipolis trebalo je djelovati kao stalni strateški instrument za svakog od svojih članova. U tu je svrhu ono trebalo usklađivati svoju politiku, strategiju i djelovanje s politikama svojih članova. U tom su okviru ti članovi trebali postaviti kao cilj prepoznavanje mogućnosti za međusobnu sinergiju, provedbu zajedničkih projekata i organizaciju zajedničkih telematskih usluga na način koji je s funkcionalnog i poslovno-gospodarskog aspekta optimalniji nego da su te usluge organizirali zasebno.

17 U izvornoj verziji članka 7. statuta udruženja Digipolis propisivalo se da su osnivači udruženja Digipolis gradovi Gent i Antwerpen kao i njihovi javni centri za socijalnu skrb.

18 Nakon izmjene članka 7., koja je provedena 2010., udruženju su mogle pristupiti vanjske samostalne agencije članova osnivača, što su učinili Autonoom Gemeentebedrijf Stedelijk Onderwijs Antwerpen (Samostalno općinsko tijelo za obrazovanje Grada Antverpena, Belgija), Autonoom Gemeentebedrijf Kinderopvang Antwerpen (Samostalno općinsko tijelo za vrtiće Grada Antverpena, Belgija), Autonoom Gemeentebedrijf voor Stadsontwikkeling Antwerpen (Samostalno općinsko tijelo za urbani razvoj Grada Antverpena, Belgija), Zorgbedrijf Antwerpen (Tijelo za zdravstvenu i socijalnu skrb Grada Antverpena, Belgija) i Autonoom Gemeentebedrijf Stadsontwikkeling Gent (Samostalno općinsko tijelo za urbani razvoj Grada Genta, Belgija) (u daljnjem tekstu zajedno: pridruženi članovi).

19 Udruženje Digipolis pružalo je telematske usluge i povezane isporuke informatičkog materijala svojim članovima i trećim osobama.

20 Nakon poreznog nadzora za razdoblje od 2014. do 2016., Savezna javna služba za financije Belgijske Države smatrala je da naknade i doprinosi naplaćeni pridruženim članovima, odnosno članovima koji nemaju svojstvo javnih tijela obuhvaćenih područjem primjene članka 6. Zakonika o PDV-u, trebaju podlijegati PDV-u. Savezna javna služba za financije Belgijske Države navodi da je pridružene članove, u svojstvu vanjskih samostalnih agencija, trebalo smatrati poreznim obveznicima u smislu članka 4. Zakonika o PDV-u.

21 Zapisnikom od 15. prosinca 2017. i dodatnim zapisnikom od 9. siječnja 2018. Savezna javna služba za financije Belgijske Države zatražila je od udruženja Digipolis dugovani neplaćeni PDV za razdoblje od 2014. do 2016., uvećan za novčanu kaznu i kamate.

22 Uzimajući u obzir stajalište porezne uprave za razdoblje od 2014. do 2016., udruženje Digipolis platilo je za razdoblje od 2017. do 2020. PDV na naknade koje su zaračunane pridruženim članovima te je ostvarilo odgovarajuće pravo na odbitak. Međutim, u prijavama PDV-a za studeni i prosinac 2020. društvo Digipolis zatražilo je povrat plaćenog PDV-a. Savezna javna služba za financije Belgijske Države odbila je taj zahtjev odlukom od 24. veljače 2021.

23 Udruženje Digipolis podnijelo je tužbe 7. listopada 2020. (za razdoblje od 2014. do 2016.) i 19. ožujka 2021. (za razdoblje od 2017. do 2020.) rechtbanku van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Odjel u Antwerpenu, Belgija) zahtijevajući, u biti, povrat iznosa plaćenih za te godine.

24 Udruženje Digipolis prenijelo je 2020. svoje poslovanje društvu Digipolis Antwerpen, s jedne strane, i društvu District09, s druge strane. Dana 1. siječnja 2021. donesena je odluka o prestanku djelovanja udruženja Digipolis te je započeo postupak likvidacije. Likvidacija je zaključena 30. lipnja 2021.

25 Presudom od 7. listopada 2022. rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Odjel u Antwerpenu) proglasio je neosnovanim potraživanje PDV-a za razdoblje od 2014. do 2016. te je Saveznoj javnoj službi za financije Belgijske Države naložio povrat spornih iznosa, uvećanih za zatezne kamate. Što se tiče razdoblja od 2017. do 2020., taj je sud presudio da transakcije koje je udruženje Digipolis izvršilo za svoje članove ne podliježu PDV-u.

26 Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Odjel u Antwerpenu) istaknuo je da je među strankama nesporno da se udruženje Digipolis može smatrati udruženjem s povjerenom zadaćom i da se teorija „emanacije” primjenjuje na članove osnivače koji ulaze u područje primjene članka 6. Zakonika o PDV-u, u smislu da je to udruženje djelovalo u ime tih javnih tijela. Taj je sud naveo da se Savezna javna služba za financije Belgijske Države na taj način odrekla svojih regulatornih i upravljačkih prava koja se odnose na pružanje telematskih usluga i s njima povezanu primjenu. Usto, rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Odjel u Antwerpenu) naveo je da iz članka 10. Uredbe o uređenju međuopćinske suradnje proizlazi da osim općina i pokrajina udruženju s povjerenom zadaćom mogu pristupiti strukture za suradnju poput samostalnih općinskih tijela. Na temelju toga taj je sud smatrao da su se pristupanjem udruženju Digipolis svi članovi tog udruženja svjesno odrekli svojih regulatornih i upravljačkih prava u pogledu pružanja telematskih usluga i s njima povezanih primjena. Stoga je udruženje Digipolis, prema mišljenju tog suda, djelovalo kao nastavak svojih članova i transakcije koje je izvršavalo nisu bile oporezive, tako da te članove nije trebalo razlikovati ovisno o tome podliježu li PDV-u ili ne podliježu.

27 Savezna javna služba za financije Belgijske Države podnijela je žalbu protiv presude od 7. listopada 2022. hofu van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu, Belgija), odnosno sudu koji je uputio zahtjev.

28 Prema mišljenju hofa van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu), među strankama iz glavnog postupka nesporno je da se teorija „emanacije” primjenjuje na članove osnivače. Stoga, uzimajući u obzir činjenicu da su se oni odrekli svojih regulatornih i upravljačkih prava u području pružanja telematskih usluga, udruženje Digipolis djeluje u ime članova osnivača te ga stoga treba smatrati njihovim nastavkom. Hof van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu) također ističe da je među strankama iz glavnog postupka nesporno da iznosi koje su članovi osnivači platili udruženju Digipolis ne predstavljaju stoga cijenu za pružanje usluge, nego financijski doprinos za troškove upravljanja, tako da oni ne podliježu PDV-u.

29 Nasuprot tomu, spor između stranaka iz glavnog postupka odnosi se na pitanje treba li isporuke usluga koje je udruženje Digipolis pružalo pridruženim članovima smatrati samoisporukom usluga, s posljedicom da se za njih ne duguje nikakav PDV, ili pak u tom pogledu treba razlikovati članove udruženja Digipolis koji ulaze u područje primjene članka 6. Zakonika o PDV-u i one koji su porezni obveznici u smislu članka 4. tog zakonika, tako da bi isporuke usluga koje se pružaju pridruženim članovima trebale podlijegati PDV-u.

30 U tim okolnostima hof van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Postoji li povreda članaka 2., 9. i 13. Direktive [o PDV-u] i načela neutralnosti ako se te odredbe tumače na način da [članovi] udruženja s povjerenom zadaćom, na koje su oni prenijeli upravljanje, ne duguju PDV u slučaju kada se koriste uslugama navedenog udruženja, zbog toga što su pristupili tom udruženju, s obzirom na to da se smatra da to udruženje djeluje u ime svojih članova u okviru prijenosa upravljanja, tako da se usluge koje pruža svojim [članovima] smatraju samoisporukama pa stoga nije riječ o sudjelovanju u tržišnim [ili] oporezivim transakcijama?

2. Treba li, s obzirom na navedene odredbe, u tom smislu razlikovati [članove] udruženja s povjerenom zadaćom u smislu članka 13. Direktive [o PDV-u] od [članova] u smislu članaka 9. i 132. te direktive?”

O prethodnim pitanjima

31 Svojim prethodnim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 2., 9. i 13. Direktive o PDV-u i načelo neutralnosti tumačiti na način da im se protivi to da se pravnu osobu javnog prava organiziranu u obliku udruženja s povjerenom zadaćom, čija se aktivnost u okviru prijenosa upravljanja sastoji od pružanja telematskih usluga i povezanih isporuka informatičkog materijala svojim članovima, smatra, uzimajući u obzir belgijsku poreznu praksu na temelju koje se te usluge kvalificiraju kao samoisporuka, da ona nije porezni obveznik PDV-a u pogledu usluga koje pruža svojim članovima i treba li u tom pogledu razlikovati članove tog udruženja s obzirom na njihov status u pogledu PDV-a.

32 Kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, valja stoga analizirati treba li udruženje, kao što je to udruženje Digipolis, smatrati poreznim obveznikom PDV-a i može li primjena predmetne belgijske porezne prakse utjecati na tu kvalifikaciju.

33 Direktivom o PDV-u uspostavlja se zajednički sustav PDV-a koji se, među ostalim, temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 49.).

34 S jedne strane, kako bi se provjerilo jesu li Direktivom o PDV-u obuhvaćene aktivnosti koje za svoje članove obavlja udruženje s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis, valja ispitati, kao prvo, predstavljaju li te aktivnosti isporuku robe ili pružanje usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) te direktive i, kao drugo, jesu li one izvršene samostalno u okviru gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. navedene direktive, na način da je navedeno udruženje djelovalo u svojstvu poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 24.). S druge strane, potrebno je, ovisno o slučaju, provjeriti isključuje li se člankom 13. stavkom 1. Direktive o PDV-u, odstupanjem od općeg pravila o oporezivanju iz članka 9. stavka 1. te direktive, primjena svojstva poreznog obveznika za predmetne transakcije u odnosu na udruženje s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis, pri čemu primjena potonje odredbe podrazumijeva prethodno utvrđenje gospodarskog karaktera predmetne aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 66.).

Postojanje isporuke robe ili pružanja usluga uz naknadu

35 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, kako bi takve transakcije bile izvršene „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u, mora postojati izravna veza između isporuke robe ili pružanja usluga, s jedne strane, i protučinidbe koju je porezni obveznik stvarno primio, s druge strane. Takva izravna veza uspostavljena je kada između osobe koja isporučuje robu ili pružatelja usluge, s jedne strane, i njihova korisnika, s druge strane, postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primila osoba koja je izvršila te transakcije čini stvarnu protuvrijednost isporuke ili usluge pružene tom korisniku (presude od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 25. i od 21. prosinca 2023., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 33.). Osim toga, kriterij koji se odnosi na postojanje pravnog odnosa u okviru kojeg se odvijaju predmetne transakcije i njihova protučinidba treba tumačiti uzimajući u obzir sve okolnosti svakog pojedinog slučaja, kako ne bi bilo povrijeđeno načelo porezne neutralnosti, pa ga stoga treba tumačiti u širokom smislu (presuda od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, t. 31.).

36 Kako bi se naknada mogla smatrati stvarnom protuvrijednošću pružene usluge, ona mora biti razmjerna pruženoj usluzi, u smislu da se njome isporuke usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti ne nadoknađuju samo djelomično u tolikoj mjeri da dođe do prekida izravne veze između tih isporuka i protučinidbe. Međutim, činjenica da je gospodarska transakcija obavljena po cijeni koja je viša ili niža od cijene troška i, stoga, po cijeni koja je viša ili niža od tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji „uz naknadu”. Naime, takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između isporuka usluga koje su obavljene ili koje treba obaviti i protučinidbe koja je primljena ili koja se treba primiti, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima (vidjeti presudu od 21. prosinca 2023., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

37 Izravna veza između usluge i protučinidbe prekida se kada je naknada u potpunosti dobrovoljna i nasumična, tako da je njezin iznos praktički nemoguće odrediti ili kada je njezin iznos teško utvrditi ili je neizvjestan s obzirom na okolnosti njegova određivanja (vidjeti presudu od 21. prosinca 2023., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

38 Suprotno tomu, okolnost da se naknada ne određuje za svaku pojedinačnu uslugu, nego paušalno i unaprijed na godišnjoj razini, ne utječe sama po sebi na izravnu povezanost koja postoji između izvršene isporuke usluga i primljene protučinidbe (vidjeti presudu od 21. prosinca 2023., Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

39 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku i očitovanja podnesenih Općem sudu proizlazi da je udruženje Digipolis od svojih članova primalo plaćanja kao protučinidbu za pružanje telematskih usluga i povezanih isporuka informatičkog materijala, što mu je omogućavalo da pokrije svoje troškove. Pravni odnos koji je povezivao udruženje Digipolis i njegove članove proizlazio je iz njegova statuta, koji je pak morao biti u skladu s Uredbom o uređenju međuopćinske suradnje.

40 Kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 36. do 38. ove presude, ni činjenica da plaćanja isplaćena udruženju s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis, služe samo za pokrivanje operativnih troškova tog udruženja te mu ne omogućuju ostvarenje dobiti, kao ni okolnost da se doprinosi članova utvrđuju unaprijed prema različitim kriterijima raspodjele i na paušalnoj osnovi, ne protive se tomu da se smatra da su transakcije koje je navedeno udruženje izvršilo u korist svojih članova izvršene uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u.

Oporezivanje PDV-om udruženja s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis

41 Direktivom o PDV-u određeno je vrlo široko područje primjene PDV-a. Naime, pojmovi koji se koriste u članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u, osobito pojam „svaka osoba”, daju pojmu „porezni obveznik” široku definiciju koja je usmjerena na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijela bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a, a sâm pojam „gospodarska aktivnost” definiran je široko na način da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, kao i korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi.

Postojanje takve aktivnosti koja se obavlja na samostalan način opravdava kvalifikaciju osobe poreznim obveznikom (vidjeti u tom smislu presudu od 3. travnja 2025., Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, t. 18. i 28. i navedenu sudsku praksu).

Izvršenje isporuke robe ili pružanja usluga u okviru gospodarske aktivnosti

42 Pojam „gospodarska aktivnost”, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, objektivne je prirode, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (vidjeti presude od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 34. i navedenu sudsku praksu i presudu od 4. srpnja 2024., Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloнijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

43 Aktivnost se stoga u pravilu kvalificira kao gospodarska ako je kontinuirane naravi i ako se obavlja za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju, što podrazumijeva da je sama naknada kontinuirane naravi (vidjeti presude od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, t. 42. i navedenu sudsku praksu i od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

– *Kriterij kontinuiranosti*

44 Pitanje obavlja li se aktivnost radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi činjenično je pitanje koje treba ocijeniti uzimajući u obzir sve informacije u predmetnom slučaju (vidjeti presudu od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

45 Činjenica da se aktivnost obavlja tijekom jednog razdoblja od nekoliko godina, koje je unaprijed određeno, nije zapreka tomu da se ona smatra kontinuiranom (vidjeti u tom smislu presude od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2023:392, t. 30., 33. i 37. i od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

46 U ovom slučaju osnivanje udruženja Digipolis na razdoblje od 18 godina, kao što to proizlazi iz njegova statuta i Uredbe o uređenju međuopćinske suradnje, radi obavljanja aktivnosti telematike za koje je tijekom cijelog tog razdoblja primalo uplate svojih članova, svjedoči o kontinuiranosti obavljanja njegove aktivnosti u smislu sudske prakse navedene u točki 43. ove presude.

– *Kriterij koji se odnosi na obavljanje aktivnosti „uz naknadu”*

47 Kako bi se utvrdilo je li isporuka usluga izvršena uz naknadu tako da tu aktivnost treba kvalificirati kao gospodarsku aktivnost, valja analizirati sve okolnosti u kojima je ona izvršena (presude od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29. i od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 43.).

48 Usporedba okolnosti u kojima dotična osoba obavlja isporuku usluga o kojoj je riječ i okolnosti u kojima se ta vrsta usluga uobičajeno obavlja, odnosno u ovom slučaju privatni pružatelj usluga u području telematike, stoga može biti jedna od metoda pomoću kojih se može provjeriti je li

predmetna aktivnost gospodarska aktivnost (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 30. i od 30. ožujka 2023., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 43.).

49 U tom okviru može biti relevantno uzeti u obzir odgovor na pitanje je li osoba, čije se oporezivanje PDV-om ispituje, sudionik predmetnog tržišta kada obavlja predmetnu aktivnost (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 35.).

50 Drugi elementi, kao što su, među ostalim, broj klijenata i iznos prihoda, osobito ako omogućuje pokrivanje troškova rada subjekta, mogu se uzeti u obzir s ostalim elementima tijekom tog ispitivanja (presude od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 31. i od 21. prosinca 2023., Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 44.).

51 U ovom slučaju, kao prvo, iz objektivne prirode pojma „gospodarska aktivnost" proizlazi da se aktivnost razmatra „sama po sebi", neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (vidjeti točku 42. ove presude). Iz toga proizlazi da nije bitna ni činjenica da su usluge o kojima je riječ u glavnom postupku pružane članovima udruženja Digipolis u okviru prijenosa upravljanja u području telematike kao ni činjenica da je to udruženje trebalo obavljati tu aktivnost u ime svojih članova, kako bi oni mogli ostvariti ekonomiju razmjera i kako bi se telematske aktivnosti optimizirale na osobnoj i funkcionalnoj razini.

52 Naime, ništa se ne protivi tomu da aktivnosti u području telematike obavljaju privatni subjekti na tržištu.

53 Kao drugo, iako su aktivnosti udruženja Digipolis u području telematike uglavnom bile namijenjene njegovim članovima te je svojstvo osoba koje mogu biti članovi udruženja s povjerenom zadaćom strogo ograničeno Uredbom o uređenju međuopćinske suradnje, to je udruženje povremeno pružalo svoje usluge i drugim klijentima. Naime, sud koji je uputio zahtjev pojasnio je da je udruženje Digipolis također pružalo usluge trećim osobama.

54 Kao treće, iako namjena unaprijed utvrđenih godišnjih financijskih doprinosa, koje su udruženju Digipolis plaćali njegovi članovi, nije bila omogućavanje ostvarivanja dobiti, njima se ipak trebalo pokrivati troškove tog udruženja (vidjeti točku 39. ove presude).

55 Stoga se doprinosi plaćeni udruženju Digipolis ne mogu izjednačiti s naknadama čiji bi iznos odgovarao tek malom dijelu nastalih troškova i zbog čega tada ne bi bilo moguće da se aktivnost o kojoj je riječ u glavnom postupku smatra aktivnošću koja se obavlja „uz naknadu" (vidjeti u tom smislu presude od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 37., 38., 50. i 51. i od 30. ožujka 2023., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

56 Kao četvrto, što se tiče činjenice, na koju se pozivaju druge stranke iz glavnog postupka, da udruženje Digipolis nije provodilo, radi pružanja svojih usluga trećim osobama, ni aktivnu promociju na tržištu ni oglašavanje, presuđeno je da se iz sudske prakse ne može zaključiti da je poduzimanje aktivnih radnji za prodaju nekretnina nužan uvjet kako bi se moglo smatrati da se aktivnost koja se odnosi na upravljanje nekretninama obavlja radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi i da se stoga može kvalificirati kao „gospodarska" (vidjeti presudu od

25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 74. i navedenu sudsku praksu). Takva sudska praksa može se *mutatis mutandis* primijeniti na područje telematike.

57 Prema tome, iako uvjeti u kojima je udruženje Digipolis obavljalo svoju aktivnost, koja se sastojala od pružanja telematskih usluga i povezane isporuke informatičkog materijala, nisu u svim aspektima istovjetni onima u kojima bi takvu aktivnost obavljao privatni subjekt, čini se da su ti uvjeti dovoljno slični da bi se ta aktivnost kvalificirala kao aktivnost koja se obavlja uz naknadu.

Samostalno obavljanje gospodarske aktivnosti

58 Kao što je na to podsjetio nezavisni odvjetnik u točki 54. svojeg mišljenja, kriterij samostalnosti mora se, poput pojma „porezni obveznik”, široko tumačiti.

59 Isti kriteriji ocjene uvjeta samostalnosti u obavljanju gospodarskih aktivnosti iz članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u mogu se primijeniti na javne i privatne subjekte (presuda od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 35.).

60 Kako bi se utvrdilo obavlja li udruženje s povjerenom zadaćom, kao što je to Digipolis, samostalno gospodarske aktivnosti, valja provjeriti nalazi li se u obavljanju svojih aktivnosti u podređenom odnosu prema svojim članovima (vidjeti u tom smislu presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 33.).

61 U tom pogledu, kako bi se ocijenilo postojanje odnosa podređenosti, valja provjeriti obavlja li dotični subjekt svoje aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem svojih aktivnosti (presude od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34. i od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 52.).

62 Radi utvrđenja samostalnosti aktivnosti koje obavljaju subjekti koji nisu uključeni u javnu upravu, u sudskoj praksi uzimalo se obzir nepostojanje svake hijerarhijske podređenosti tih subjekata prema tijelima javne vlasti kao i činjenicu da su djelovali za svoj račun i na vlastitu odgovornost, da su slobodno organizirali načine obavljanja posla i da su sami primali isplate od kojih se sastojao njihov prihod (vidjeti presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34. i navedenu sudsku praksu). Iz sudske prakse također proizlazi da konvergentni gospodarski interesi grupe i osoba od kojih se ona sastoji nisu dovoljni kako bi se utvrdilo da ta grupa ne obavlja „samostalno” svoje aktivnosti (presuda od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 32.).

63 Iz sudske prakse također proizlazi da je na temelju okolnosti da dotična osoba ne djeluje u svoje ime i za svoj račun (vidjeti u tom smislu presudu od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 74. do 77.), odnosno da ne preuzima odgovornost i gospodarski rizik za predmetnu transakciju (presude od 18. listopada 2007., van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, t. 23. do 26. i od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost člana nadzornog odbora), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 42. i 43.), moguće isključiti da je riječ o samostalnom obavljanju te transakcije.

64 Točno je da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da svojstvo poreznog obveznika, uzimajući u obzir svrhu Direktive o PDV-u, čiji je cilj odrediti osnovicu PDV-a na ujednačen način i u skladu s pravilima Unije, treba ujednačeno tumačiti u svim državama članicama i ocjenjivati isključivo na temelju kriterija iz članka 9. stavka 1. navedene direktive (vidjeti presudu od 3. travnja 2025., Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

65 Međutim, uzimanje u obzir odredaba nacionalnog prava može biti korisno za utvrđivanje jesu li u okolnostima poput onih u glavnom postupku ispunjeni kriteriji na temelju kojih se može smatrati da se gospodarska aktivnost obavljala samostalno (presuda od 3. travnja 2025., Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, t. 32.). Iako je u konačnici na nacionalnom sudu, koji je jedini nadležan ocjenjivati činjenice i tumačiti nacionalno pravo, utvrđenje je li aktivnost o kojoj je riječ obavljana samostalno, Opći sud, koji sudu koji je uputio zahtjev treba dati korisne odgovore, nadležan je dati upute, na temelju spisa glavnog postupka kao i na temelju očitovanja koja su mu podnesena, kako bi tom sudu omogućio da donese odluku u konkretnom sporu koji je pred njim pokrenut (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 32. i od 3. travnja 2025., Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, t. 33.).

66 U ovom slučaju, iako je udruženje Digipolis obavljalo svoje aktivnosti na temelju prijenosa nadležnosti koji su odobrili njegovi članovi, u čijem je vlasništvu bio sav njegov temeljni kapital, i iako su njegova upravljačka tijela bila sastavljena od predstavnika njegovih članova, što je zapravo ograničavalo njegovu samostalnost, ono je bilo pravna osoba javnog prava neovisna o svojim članovima, s vlastitim statutom, sjedištem, tijelima, kapitalom, imovinom, proračunom i zaposlenicima. Stoga se čini da iz tih okolnosti proizlazi da to udruženje nije bilo unutarnja struktura svojih članova i da nije bilo integrirano u njih, nego je imalo dovoljnu organizacijsku slobodu u pogledu ljudskih i materijalnih sredstava u obavljanju svojih aktivnosti.

67 Također, upravo je udruženje Digipolis, a ne njegovi članovi, sudjelovalo u postupku pred poreznom upravom te je pokrenulo sudski postupak kako bi branilo svoja prava (vidjeti točke 20. do 24. ove presude).

68 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li udruženje Digipolis djelovalo u svoje ime i za svoj račun, kao što se čini da to proizlazi iz elemenata navedenih u točkama 66. i 67. ove presude.

69 Štoviše, uzimajući u obzir pravnu osobnost, imovinu i temeljni kapital udruženja Digipolis, čini se da je ono obavljalo svoje djelatnosti na vlastitu odgovornost i da je snosilo gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da također provjeri.

70 U tim okolnostima, čini se da je udruženje Digipolis samostalno obavljalo svoje aktivnosti, tako da je ispunjavalo uvjete da bi ga se smatralo poreznim obveznikom.

Nepostojanje porezne obveze na temelju okolnosti da transakcije izvršava subjekt javnog prava kao javno tijelo

71 U skladu s člankom 13. stavkom 1. prvim i drugim podstavkom Direktive o PDV-u, državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, osim ako bi njihovo neoporezivanje dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

72 S obzirom na to da je riječ o odstupanju od općeg pravila o oporezivanju PDV-om svih aktivnosti koje imaju gospodarski karakter, tu odredbu treba tumačiti usko (presuda od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 77.).

73 Iz samog teksta članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u proizlazi da dva kumulativna uvjeta moraju biti ispunjena kako bi se moglo primijeniti pravilo o neoporezivanju: predmetne aktivnosti mora izvršavati subjekt javnog prava i taj subjekt mora djelovati kao javno tijelo (presuda od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 78.).

74 Kao prvo, što se tiče prvog uvjeta iz točke 73. ove presude, iz članka 10. Uredbe o uređenju međuopćinske suradnje proizlazi da dvije općine ili više njih mogu osnovati strukturu za suradnju s pravnom osobnošću radi postizanja ciljeva u povezanim područjima. Usto, iz zahtjeva za prethodnu odluku i izvatka iz registra objavljenog u pogledu udruženja Digipolis u *Belgisch Staatsbladu* proizlazi da je ono pravna osoba javnog prava u obliku udruženja s povjerenom zadaćom. Stoga se čini da tijelo kao što je to udruženje Digipolis odgovara definiciji subjekta javnog prava u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

75 Osim toga, već je presuđeno da se čini da udruženje s povjerenom zadaćom, koje je osnovano u skladu s belgijskim pravom, kao što je to udruženje Digipolis, odgovara definiciji subjekta javnog prava u smislu članka 13. stavka 1. Direktive o PDV-u (presuda od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, t. 18. i 50.).

76 Međutim, valja se uvjeriti da je ispunjen drugi uvjet iz članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u. Naime, od PDV-a su izuzete samo aktivnosti koje subjekt javnog prava obavlja u svojstvu javnog tijela.

77 Kada je riječ o tom drugom uvjetu iz točke 76. ove presude, doseg neoporezivanja subjekata javnog prava određuje se na temelju načina izvršavanja predmetnih aktivnosti. Na taj su način aktivnosti u kojima subjekti javnog prava sudjeluju kao javna tijela u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u one u kojima ti subjekti sudjeluju u okviru posebnog pravnog sustava koji se odnosi na njih, u što nisu uključene aktivnosti koje ti subjekti provode pod istim pravnim uvjetima kao i privatni gospodarski subjekti (vidjeti presudu od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 78. i navedenu sudsku praksu).

78 Također je presuđeno da u tu svrhu nisu relevantni predmet ili cilj predmetne aktivnosti, a činjenica da obavljanje te aktivnosti obuhvaća izvršavanje javnih ovlasti dopušta zaključak da se na nju primjenjuje sustav javnog prava (vidjeti presudu od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 79. i navedenu sudsku praksu).

79 Međutim, u ovom slučaju nijedan element spisa ne upućuje na to da se u okviru predmetne aktivnosti udruženje Digipolis koristilo javnim ovlastima u odnosu na svoje članove. Naprotiv, čini se da je udruženje Digipolis svoje aktivnosti obavljalo pod istim uvjetima kao i privatni gospodarski subjekti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

80 Kao drugo, budući da pružanje telematskih usluga mogu obavljati privatni subjekti, neoporezivanje udruženjâ s povjerenom zadaćom, poput onog iz glavnog postupka, koji pružaju takve usluge može dovesti do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Ta udruženja stoga treba smatrati poreznim obveznicima, u skladu s člankom 13. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u.

81 Kao treće, kao što to pravilno tvrdi nezavisni odvjetnik u točki 68. svojeg mišljenja, u skladu s člankom 13. stavkom 1. trećim podstavkom Direktive o PDV-u, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I. toj direktivi, pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv. Te aktivnosti uključuju telekomunikacijske usluge. Doista, opće je prihvaćeno da telematika kombinira informatička sredstva s telekomunikacijskim sredstvima. Uostalom, u svojim očitovanjima podnesenima Općem sudu pravni sljednici udruženja Digipolis tvrde da pojam „telematika” označava telekomunikacijske i informatičke aktivnosti. Budući da su u ovom slučaju te usluge pružane tijekom duljeg razdoblja članovima udruženja Digipolis odnosno trećim osobama i s obzirom na to da su one bile glavna aktivnost tog udruženja, ne mogu se smatrati zanemarivima.

82 Stoga se čini da se članak 13. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u ne može primijeniti na aktivnosti koje je udruženje Digipolis obavljalo u odnosu na svoje članove.

83 Osim toga, valja istaknuti da se u prethodnom pitanju spominje cijeli članak 13. Direktive o PDV-u, koji također sadržava stavak 2., prema kojem države članice mogu smatrati aktivnostima javnog tijela aktivnosti subjekata javnog prava u slučaju kada su te aktivnosti oslobođene na temelju određenih navedenih odredaba te direktive. Međutim, iz stavka 1. drugog i trećeg podstavka tog članka može proizlaziti da udruženje s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis, treba kvalificirati kao poreznog obveznika, neovisno o okolnosti da se njegove aktivnosti mogu kvalificirati kao aktivnosti javnog tijela u smislu stavka 1. prvog podstavka navedenog članka 13. (vidjeti točke 80. i 81. ove presude).

Mogući utjecaj statusa članova udruženja s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis, u pogledu PDV-a

84 Kao prvo, kao što to udruženje Digipolis pravilno tvrdi, u skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u, PDV-u podliježu samo isporuke robe i pružanje usluga koje na teritoriju države članice „obavlja” porezni obveznik koji djeluje kao takav. Kao što je to utvrdio nezavisni odvjetnik u točkama 75. i 76. svojeg mišljenja, kako bi se ocijenilo podliježu li te transakcije PDV-u odlučujući su svojstvo i aktivnost osobe koja obavlja transakcije o kojima je riječ, a ne svojstvo i aktivnost primatelja njegove isporuke robe ili usluga.

85 Kao drugo, iz sudske prakse navedene u točki 77. ove presude proizlazi da je doseg neoporezivanja subjekata javnog prava moguće utvrditi na temelju načina obavljanja predmetnih aktivnosti.

86 Dakle, u ovom slučaju ocjenjivanje ispunjava li udruženje Digipolis drugi uvjet utvrđen u članku 13. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u valja provesti s obzirom na pružanje telematskih usluga i povezanih isporuka informatičkog materijala.

87 Međutim, s jedne strane, kao što je to navedeno u točki 79. ove presude, a podložno ocjeni koju treba provesti sud koji je uputio zahtjev, ništa ne upućuje na to da aktivnosti subjekta javnog prava koje se sastoje od pružanja telematskih usluga i isporuke informatičkog materijala uključuju korištenje javnih ovlasti. S druge strane, ne samo da bi neoporezivanje PDV-om

udruženja Digipolis moglo u određenom opsegu dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja, nego se čini da te aktivnosti same po sebi isključuju neoporezivanje subjekta javnog prava koji ih obavlja (vidjeti točke 80. i 81. ove presude).

Tumačenje načela neutralnosti PDV-a

88 Načelom porezne neutralnosti zakonodavac Unije odražava u području PDV-a opće načelo jednakog postupanja. Tom je načelu osobito protivno to da se prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije postupa različito u području naplate PDV-a (presuda od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 88.).

89 Uzimajući u obzir upravo navedenu analizu, nije potrebno odgovoriti na pitanje oporezivanja PDV-om udruženja Digipolis s aspekta načela neutralnosti PDV-a.

Moguće posljedice teorije „emanacije” na oporezivanje udruženja s povjerenom zadaćom, kao što je to udruženje Digipolis

90 Kao što je to u biti istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 57. do 61. svojeg mišljenja, teorija „emanacije” u belgijskom pravu, u mjeri u kojoj se njome uvodi pravna fikcija na temelju koje se isporuka usluga udruženja s povjerenom zadaćom u korist njegovih članova smatra samoisporukom usluga i stoga ne podliježe PDV-u, imala bi za posljedicu uspostavu situacije neoporezivanja koja nije predviđena Direktivom o PDV-u, konkretno, njezinim člancima 11. i 13.

91 U tom pogledu, budući da iz elemenata spisa proizlazi, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, da udruženje Digipolis pruža usluge uz naknadu i samostalno obavlja gospodarsku aktivnost, treba ga u načelu smatrati poreznim obveznikom PDV-a u smislu Direktive o PDV-u. Primjena teorije „emanacije” ne može dovesti u pitanje to svojstvo koje proizlazi iz Direktive o PDV-u niti imati za učinak oslobađanje navedenih usluga od oporezivanja.

92 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljena prethodna pitanja valja odgovoriti tako da članke 2., 9. i 13. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da:

– pravnu osobu javnog prava organiziranu u obliku udruženja s povjerenom zadaćom, čija se aktivnost u okviru prijenosa upravljanja sastoji od pružanja telematskih usluga i povezanih isporuka informatičkog materijala svojim članovima, treba smatrati poreznim obveznikom PDV-a, pri čemu u tom pogledu ne treba razlikovati njezine članove s obzirom na njihov status u pogledu PDV-a, pod uvjetom da se te isporuke usluga obavljaju uz naknadu i da to udruženje samostalno obavlja gospodarsku aktivnost;

– nacionalna porezna praksa koja dovodi do toga da se navedene isporuke usluga analiziraju kao samoisporuke usluga koje obavljaju članovi udruženja s povjerenom zadaćom ne može dovesti u pitanje oporezivanje tog udruženja PDV-om.

Troškovi

93 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 Općem sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (vijeće za prethodne postupke)

odlučuje:

Članke 2., 9. i 13. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

– **pravnu osobu javnog prava organiziranu u obliku udruženja s povjerenom zadaćom, čija se aktivnost u okviru prijenosa upravljanja sastoji od pružanja telematskih usluga i povezanih isporuka informatičkog materijala svojim članovima, treba smatrati poreznim obveznikom poreza na dodanu vrijednost (PDV), pri čemu u tom pogledu ne treba razlikovati njezine članove s obzirom na njihov status u pogledu PDV-a, pod uvjetom da se te isporuke usluga obavljaju uz naknadu i da to udruženje samostalno obavlja gospodarsku aktivnost;**

– **nacionalna porezna praksa koja dovodi do toga da se navedene isporuke usluga analiziraju kao samoisporuke usluga koje obavljaju članovi udruženja s povjerenom zadaćom ne može dovesti u pitanje oporezivanje tog udruženja PDV-om.**

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Valasidis

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 25. veljače 2026.

Potpisi