Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

11. svibnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (a) – Članak 14. stavak 1. – Oporezive transakcije – Pojam ‚isporuka robe u zamjenu za plaćanje' – Prijenos nekretnine državi ili teritorijalnoj jedinici radi podmirenja poreznog duga – Isključenje"

U predmetu C-36/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 21. rujna 2015., koju je Sud zaprimio 22. siječnja 2016., u postupku

Minister Finansów

protiv

Posnania Investment SA,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (izvjestiteljica) i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 16. veljače 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: poljski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Ministera Finansów (ministar financija, Poljska, u daljnjem tekstu: ministar) i Posnanie Investment SA (u daljnjem tekstu: Posnania), u vezi s podlijeganjem porezu na dodanu vrijednost (PDV) transakcije u okviru koje je to društvo prenijelo pravo vlasništva na nekretnini na teritorijalnu jedinicu kao prijeboj poreznog duga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o PDV-u u članku 2. stavku 1. određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

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

[…]”

4 Članak 9. stavak 1. te direktive propisuje:

„‚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’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

5 U skladu s člankom 14. stavkom 1. navedene direktive, „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

6 U skladu s člankom 16. Direktive o PDV-u:

„Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu, ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak.

Međutim, korištenje robe za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti, ne smatra se isporukom robe uz naknadu.”

Poljsko pravo

7 Članak 2. točka 6. ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004., kako je izmijenjen (Dz. U. iz 2011., br. 177, stavka 1054., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) određuje:

„U sljedećim odredbama izraz ‚roba' označava stvari i njihove dijelove te energiju u različitim oblicima."

8 Članak 5. stavak 1. točka 1. tog zakona glasi kako slijedi:

„Predmet poreza na robu i usluge čine: isporuka robe i usluga koja se na državnom području obavlja u zamjenu za plaćanje."

9 Članak 7. stavak 1. navedenog zakona glasi kako slijedi:

„Isporuka robe iz članka 5. stavka 1. točke 1. odnosi se na prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik […]."

10 U skladu s člankom 15. stavkom 1. istog zakona:

„Smatraju se poreznim obveznicima pravne osobe, organizacijska tijela bez pravne osobnosti i fizičke osobe koje samostalno provode gospodarske aktivnosti navedene u stavku 2., bez obzira na svrhu i rezultate te aktivnosti."

11 U članku 15. stavku 2. Zakona o PDV-u navodi se:

„Gospodarskim aktivnostima smatraju se sve djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja, čak i ako je djelatnost obavljena samo jednom, ali u okolnostima iz kojih proizlazi da se namjeravala obavljati u više navrata. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

12 Članak 66. ordynacja podatkowa od 29. kolovoza 1997. (Zakon o porezima, Dz. U. iz 2015., stavka 613.) glasi kako slijedi:

„§ 1. Poseban slučaj prestanka poreznog duga jest prijenos prava vlasništva na stvari ili imovinskih prava na:

1) državnu riznicu – kao prijeboj poreznog duga za poreze koji čine prihod državnog proračuna;

2) općinu, okrug ili vojvodstvo, kao prijeboj poreznog duga za poreze koji predstavljaju prihod njihovih proračuna.

§ 2. Prijenos se izvršava na zahtjev poreznog obveznika:

1) u slučaju iz stavka 1. točke 1. na temelju ugovora sklopljenog, s pristankom direktora nadležne porezne uprave ili direktora nadležne carinske uprave, između predsjednika okruga koji izvršava naloge središnje uprave i poreznog obveznika;

2) u slučaju iz stavka 1. točke 2. na temelju ugovora sklopljenog između načelnika, gradonačelnika, predsjednika okruga ili predsjednika vojvodstva i poreznog obveznika.

[…]

§ 4. U slučaju navedenom u stavku 1. dan prestanka poreznog duga jest dan prijenosa prava vlasništva na stvari ili imovinskih prava.

[…]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Posnania je društvo osnovano u skladu s poljskim pravom koje obavlja gospodarsku aktivnost u području trgovine nekretninama. Na tom temelju ona podliježe PDV-u. Radi prijeboja poreznih dugova zbog neplaćanja poreza koji je dugovala, predložila je općini Czerwonak (Poljska, u daljnjem tekstu: općina) da u skladu s člankom 66. Zakona o porezima sklope ugovor kojim će ona na općinu prenijeti pravo vlasništva na neizgrađenom zemljištu u njezinu posjedu.

14 Taj ugovor, sklopljen 5. veljače 2013., doveo je do djelomičnog prestanka Posnanijina poreznog duga istodobno s prijenosom prava vlasništva na toj nekretnini u korist općine.

15 Posnania je ministru podnijela zahtjev za porezno mišljenje kako bi se utvrdilo podliježe li u toj situaciji transakcija izvršena s općinom PDV-u i, posljedično, ima li ona obvezu izdavanja odgovarajućeg računa.

16 U svojem je zahtjevu Posnania istaknula da predmetna transakcija ne treba podlijegati PDV-u temeljeći se na sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska), prema kojoj prijenos prava vlasništva na stvari državnoj riznici kao prijeboj za porezne dugove koji čine prihod državnog proračuna nije transakcija koja podliježe PDV-u.

17 U svojem poreznom mišljenju od 10. svibnja 2013. ministar je naveo da prijenosom prava vlasništva na nekretnini Posnanie na općinu potonja stječe sve vlasničke ovlasti i stoga navedeni prijenos prava vlasništva kao prijeboj za porezne dugove čini isporuku robe u zamjenu za plaćanje u smislu poljskog zakonodavstva koja u načelu podliježe PDV-u.

18 Posnania je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska) podnijela tužbu za poništenje navedenog poreznog mišljenja.

19 Presudom od 13. veljače 2014. taj sud prihvatio je tužbu i poništio porezno mišljenje, ocijenivši da se PDV može dugovati u slučaju prijenosa prava vlasništva na stvari na temelju naloga javnog tijela ili na temelju zakona, pod uvjetom da je do prijenosa došlo u zamjenu za protučinidbu. Budući da na temelju poljskog prava to u ovom predmetu nije slučaj, navedeni sud odlučio je da prijenos prava vlasništva na stvari državnoj riznici kao prijeboj za porezne dugove koji čine prihod državnog proračuna nije transakcija koja podliježe PDV-u.

20 Protiv te presude ministar je podnio žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

21 U zahtjevu za prethodnu odluku on navodi da iako svojstvo poreznog obveznika Posnanie nije osporavano, ipak se postavlja pitanje je li moguće smatrati „isporukom robe u zamjenu za plaćanje” u smislu Direktive o PDV-u prijenos, izvršen kao protučinidba za porezni dug, prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

22 S tim u vezi, navedeni sud podsjeća na vlastitu sudsku praksu prema kojoj prijenos prava vlasništva na stvari državnoj riznici, kao prijeboj za porezne dugove koji čine prihod državnog proračuna, nije transakcija koja podliježe PDV-u s obzirom na to da porez nije usluga financijske naravi koju se može primiti kao protučinidbu za drugu uslugu jer je njegova bitna značajka to da je jednostran.

23 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li prijenos prava vlasništva na zemljištu (stvari) od strane poreznog obveznika PDV-a na

a) državnu riznicu – kao prijeboj poreznog duga za poreze koji čine prihod državnog proračuna, ili

b) općinu, okrug ili vojvodstvo, kao prijeboj poreznog duga za poreze koji čine prihod njihovih proračuna, a što dovodi do prestanka postojanja poreznog duga, oporezivu transakciju (isporuku robe u zamjenu za plaćanje) u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1. Direktive o [PDV-u]?"

O prethodnom pitanju

24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (a) i članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da prijenos prava vlasništva na nekretnini od strane poreznog obveznika PDV-a u korist državne riznice države članice ili teritorijalne jedinice te države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, radi plaćanja poreznog duga, čini isporuku u zamjenu za plaćanje koja podliježe PDV-u.

25 Najprije valja istaknuti da Direktiva o PDV-u uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se među ostalim temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija (presuda od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 39.).

26 Sukladno članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.

27 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „porezni obveznik" znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra „gospodarskom aktivnošću".

28 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje „isporuku robe" kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

29 U pogledu transakcije o kojoj je riječ u glavnom postupku nesporno je, prvo, da je na temelju ugovora između Posnanie i općine došlo do prijenosa prava vlasništva na nekretnini i, drugo, da Posnania ima svojstvo poreznog obveznika.

30 Treće, uvjet mjesta isporuke nesumnjivo je ispunjen, s obzirom na to da je transakcija obavljena na državnom području države članice, to jest u Poljskoj.

31 Četvrto, u pogledu eventualno naplatnog karaktera transakcije prijenosa prava vlasništva na nekretnini na javni subjekt, u ovom slučaju, zemljišta na općinu radi plaćanja poreznih dugova, valja istaknuti da je isporuka robe obavljena „u zamjenu za plaćanje" u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, samo ako između dobavljača i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju naplaćuje dobavljač predstavlja stvarnu protuvrijednost robe koja je isporučena (presude od 27. travnja 1999., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, t. 26., i od 21. studenoga 2013., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, t. 32.).

32 U ovom slučaju između dobavljača nekretnine i korisnika doista postoji pravni odnos kakav je onaj koji povezuje vjerovnika i dužnika.

33 Međutim, obveza plaćanja koju porezni obveznik, kao dužnik poreznog duga, ima prema poreznoj upravi, u svojstvu vjerovnika tog duga, jest jednostrana, s obzirom na to da plaćanje poreza na strani tog poreznog obveznika dovodi samo do zakonskog prestanka njegova duga, čak i ako on to izvrši, kao u ovom slučaju, prijenosom nekretnine.

34 Naime, porez jest obavezno davanje koje javno tijelo prikuplja od sredstava osoba koje potpadaju pod njegovu poreznu nadležnost. To je davanje namijenjeno tomu da se kroz javne proračune upotrebljava za javne usluge. To davanje, koje se odnosi na novčani iznos ili, kao u ovom slučaju, materijalnu imovinu, za posljedicu nema nikakvu činidbu javnog tijela ni, posljedično, nikakvu protučinidbu poreznog obveznika.

35 Stoga, nije riječ o pravnom odnosu tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne činidbe, u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 31. ove presude.

36 U tom pogledu, transakcija prijenosa stvari umjesto isplate, čiji je cilj prestanak poreznog duga, ne može se smatrati isporukom u zamjenu za plaćanje u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u i ne može podlijegati PDV-u.

37 Ipak valja dodati da, iako je nacionalni sudac jedini nadležan za ocjenu činjenica u pitanju u glavnom postupku i tumačenje nacionalnog zakonodavstva, u okviru prethodnog postupka Sud koji nacionalnom sucu treba dati korisne odgovore ovlašten je dati naznake koje proizlaze iz spisa glavnog postupka kao i očitovanja koja su mu podnesena, a koji mogu sudu koji je uputio zahtjev omogućiti odlučivanje (presuda od 24. veljače 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 32.).

38 Kad je riječ o transakciji, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, valja primijetiti da se ne može isključiti to da je porezni obveznik poput Posnanie već izvršio, u svojem svojstvu poreznog obveznika PDV-a, odbitak pretporeza u vezi s nekretninom o kojoj je riječ u glavnom postupku.

39 S tim u vezi, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 44. svojeg mišljenja, iako postoji opasnost od neoporezovane krajnje potrošnje, ona je ipak obuhvaćena odredbama članka 16. Direktive o PDV-u.

40 Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da je cilj te potonje odredbe osigurati jednako postupanje u odnosu na, s jedne strane, poreznog obveznika koji raspolaže robom za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika te, s druge strane, krajnjeg potrošača koji nabavlja robu iste vrste (vidjeti u tom smislu presudu od 17. srpnja 2014., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

41 Radi ostvarenja tog cilja, u skladu s člankom 16. Direktive o PDV-u, situaciju kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika ili kada besplatno raspolaže tom imovinom ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak (presuda od 17. srpnja 2014., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 24.).

42 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (a) i članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da prijenos prava vlasništva na nekretnini od strane poreznog obveznika PDV-a na državnu riznicu države članice ili teritorijalne jedinice te države, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, radi plaćanja poreznih dugova, ne čini isporuku u zamjenu za plaćanje koja podliježe PDV-u.

Troškovi

43 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (a) i članak 14. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da prijenos prava vlasništva na nekretnini od strane poreznog obveznika poreza na dodanu vrijednost na državnu riznicu države članice ili teritorijalne jedinice te države, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, radi plaćanja poreznih dugova, ne čini isporuku u zamjenu za plaćanje koja podliježe porezu na dodanu vrijednost.

Potpisi