Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

30. ožujka 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Pružanje usluga uz naknadu – Članak 9. stavak 1. – Pojmovi ‚porezni obveznik' i ‚gospodarska aktivnost' – Općina koja besplatno organizira uklanjanje azbesta u korist svojih stanovnika, vlasnika nekretnina, koji su to zatražili – Financiranje koje općina pokriva iz subvencije nadležnog vojvodstva u visini od 40 % do 100 % troškova – Članak 13. stavak 1. – Nepodlijeganje općina poreznoj obvezi za aktivnosti ili transakcije koje obavljaju kao javnopravna tijela”

U predmetu C-616/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska), odlukom od 16. travnja 2021., koju je Sud zaprimio 5. listopada 2021., u postupku

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

protiv

Gmina L.,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: M. L. Arastey Sahún, predsjednica vijeća, N. Wahl (izvjestitelj) i J. Passer, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, B. Kołodziej, D. Pach i T. Wojciechowski,

– za Gminu L., R. Majerowska, *radca prawny*,

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

* Jezik postupka: poljski

– za Europsku komisiju, Ł. Habiak i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. studenoga 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1., članka 9. stavka 1. i članka 13. stavka 1. Direktive 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.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Gmine L. (Općina L.), koja se nalazi u Poljskoj, i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ravnatelj Ureda za državno informiranje Porezne uprave, Poljska) u vezi s poreznim mišljenjem upućenim toj općini o podlijeganju obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) u slučaju transakcija uklanjanja azbesta koje je provodila, te o pravu na odbitak PDV-a prethodno naplaćenog na te transakcije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 2. stavku 1. Direktive 2006/112 predviđa se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

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

[…]”

4 U članku 9. stavku 1. te direktive određuje 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'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću”.

5 U skladu s člankom 13. stavkom 1. navedene direktive:

„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."

6 Članak 28. iste direktive formuliran je kako slijedi:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge."

Poljsko pravo

7 Ustawa o samorządzie gminnym (Zakon o lokalnoj samoupravi) od 8. ožujka 1990. (Dz. U. iz 1990., br. 16, poz. 95.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka, sadržava članak 7. čiji je stavak 1. formuliran ovako:

„Zadovoljavanje kolektivnih potreba zajednice spada u vlastite zadaće općina. Vlastite zadaće osobito obuhvaćaju pitanja:

1) urbanizma, upravljanja nekretninama, zaštite okoliša i prirode te gospodarenja vodama;

[…]

5) zaštite zdravlja […]"

8 Ustawa Prawo ochrony środowiska (Zakon o zaštiti okoliša) od 27. travnja 2001. (Dz. U. iz 2001., br. 62, poz. 627.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka, u članku 400. stavku 2. propisuje:

„Vojvodski fondovi za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama, u daljnjem tekstu: vojvodski fondovi, pravne su osobe koje djeluju na lokalnoj razini […]"

9 U članku 400.b stavcima 2. i 2.a tog zakona predviđa se:

„2. Cilj djelovanja vojvodskih fondova jest financiranje zaštite okoliša i gospodarenja vodama u granicama definiranima člankom 400.a stavkom 1. točkama 2., 2.a, 5. do 9.a, 11. do 22. i 24. do 42.

2.a Cilj nacionalnog fonda i vojvodskih fondova je i stvaranje uvjeta za provedbu financiranja zaštite okoliša i gospodarenja vodama, osobito osiguravanjem potpore i promicanja aktivnosti za tu provedbu, kao i suradnjom s drugim subjektima, uključujući jedinice lokalne samouprave, poduzeća i subjekte sa sjedištem izvan Republike Poljske."

10 Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2004., br. 54, poz. 535.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka, donesena je radi prenošenja Direktive 2006/112 u poljsko pravo.

11 U članku 5. tog zakona navodi se:

„Obvezi plaćanja poreza na robu i usluge podliježu […]:

1) isporuke robe i pružanja usluga izvršeni uz naknadu na području države;

[…]”

12 U članku 15. navedenog zakona predviđa se sljedeće:

„1. Poreznim obveznicima se smatraju pravne osobe, subjekti koji nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju jednu od gospodarskih djelatnosti navedenih u stavku 2., neovisno o ciljevima i rezultatima te djelatnosti.

2. Gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovca ili pružatelja usluga, uključujući djelatnosti rudarstva, poljoprivrede i slobodnih profesija. Posebno se smatra gospodarskom djelatnošću iskorištavanje tjelesne ili netjelesne stvari s ciljem stjecanja prihoda koji je trajne naravi

[…]

6. Ne smatraju se poreznim obveznicima tijela javnopravnih subjekata i ustrojstvene jedinice tih tijela kada je riječ o zadaćama utvrđenim posebnim odredbama i za čije su provođenje određeni, izuzev transakcija koje se provode na temelju privatnopravnih ugovora.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 U okviru programa za uklanjanje azbesta u Poljskoj, sastavljenog na temelju rezolucije Vijeća ministara Republike Poljske od 14. srpnja 2009. o usvajanju višegodišnjeg programa pod nazivom „Program uklanjanja azbesta iz zemlje za godine 2009. – 2032.”, općinsko vijeće Općine L. je Rezolucijom 227/VI/2019 od 26. travnja 2019. pod naslovom „Ažuriranje programa uklanjanja azbesta iz grada L. za razdoblje od 2018. do 2032.”, načelniku te općine povjerilo brigu za provedbu djelovanja u tom smislu.

14 Prema prilogu uz potonju rezoluciju, ta djelovanja uključuju uklanjanje proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest iz stambenih i poslovnih zgrada, izuzev nekretnina u kojima se obavlja gospodarska djelatnost. U navedenom prilogu također se određuje da zainteresirani stanari neće snositi nikakav trošak prilikom provođenja operacije uklanjanja azbesta, te da će financiranje osigurati Općina L. uz pomoć Wojewódzkog Funduszа Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (Vojvodski fond za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama, u daljnjem tekstu: Fond za zaštitu okoliša).

15 Odlukom 62/9/2019 od 23. rujna 2019. o utvrđivanju preciznih uvjeta za provedbu te rezolucije i osnivanju povjerenstva nadležnog za razmatranje zahtjeva za uklanjanje proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest, načelnik Općine L. predstavio je praktične aspekte operacija uklanjanja azbesta. S jedne strane, ta je općina planirala provesti javno nadmetanje za provedbu tih radova, a odabrani ponuditelj trebao je izdavati račune koji uključuju PDV. S druge strane, na temelju tih

računa koje je platila, navedena je općina zatim namjeravala ishoditi subvencije iz tog fonda, u iznosu koji pokriva između 40 % i 100 % nastalih troškova ovisno o ispunjavanju uvjeta koje utvrđuje navedeni fond.

16 U tom kontekstu, Općina L., koja ima PDV identifikacijski broj, uputila je 7. siječnja 2020. ravnatelju Ureda za državno informiranje Porezne uprave zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja kako bi se utvrdilo je li ona obveznik PDV-a u kontekstu tih transakcija, pri čemu je smatrala to nije slučaj jer je, prema njezinu mišljenju, takve transakcije izvršavala u svojstvu javnopravnog tijela.

17 U poreznom mišljenju od 13. ožujka 2020. ravnatelj Ureda za državno informiranje Porezne uprave smatrao je da je Općina L. djelovala kao obveznik PDV-a i da joj je stoga trebalo dopustiti odbitak prethodno plaćenog PDV-a.

18 Ta je općina osporavala navedeno porezno mišljenje pred Wojewódzkim Sądom Administracyjnim w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu, Poljska) te je ishodila njegovo poništenje. Presudom od 21. srpnja 2020. taj je sud u bitnome utvrdio da je navedena općina djelovala kao javnopravno tijelo u okviru zadaće utvrđene posebnim odredbama i za čije je provođenje bila određena, a ne kao obveznik PDV-a.

19 Ravnatelj Ureda za državno informiranje Porezne uprave podnio je protiv te presude žalbu u kasacijskom postupku pred sudom koji je uputio zahtjev.

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

„Treba li odredbe Direktive [2006/112], osobito članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. te direktive, tumačiti na način da općinu (javnopravno tijelo) treba smatrati obveznikom PDV-a u kontekstu provedbe programa uklanjanja azbesta iz nekretnina na njezinu području, čiji su vlasnici njezini stanovnici koji po toj osnovi ne snose nikakve troškove, ili pak ta transakcija podrazumijeva aktivnost koju općina kao javnopravno tijelo obavlja s ciljem izvršavanja svojih zadaća namijenjenih zaštiti zdravlja i života stanovnika i zaštiti okoliša, u pogledu koje se ta općina ne smatra obveznikom PDV-a?”

O prethodnom pitanju

21 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da predstavlja pružanje usluga koje podliježe obvezi plaćanja PDV-a, činjenica da općina posredstvom poduzeća obavlja transakcije uklanjanja azbesta i prikupljanja proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest u korist svojih stanovnika, vlasnika koji su to zatražili, u slučaju kad takva aktivnost nema za cilj stjecanje prihoda koje je trajne naravi i kad dovodi do toga da navedeni stanovnici ne provode nikakvu uplatu jer se te transakcije financiraju iz javnih sredstava.

22 Prije svega valja podsjetiti na to da je na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica, da utvrdi prirodu transakcija iz glavnog postupka (presuda od 13. siječnja 2022., Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, t. 36.).

23 S obzirom na navedeno, Sud ipak mora tom sudu pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se pred njim vodi (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 35. i navedena sudska praksa).

24 U tom pogledu, da bi bilo obuhvaćeno Direktivom 2006/112, uklanjanje azbesta iz određenih nekretnina koje općina nudi svojim stanovnicima vlasnicima mora, s jedne strane, imati obilježja pružanja usluga koje ta općina za potonje izvršava uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive i, s druge strane, biti obavljano u okviru gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. navedene direktive, tako da je navedena općina također djelovala u svojstvu poreznog obveznika.

Postojanje pružanja usluga uz naknadu

25 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, da bi takvo pružanje usluga bilo izvršeno „uz naknadu" u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112, mora postojati izravna veza između tog 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 pruža navedene 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 usluge pružene tom korisniku (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

26 U konkretnom slučaju, iz pojašnjenja koje je dao sud koji je uputio zahtjev proizlazi da Općina L. namjerava ovlastiti određeno poduzeće da na zahtjev njezinih stanovnika koji su vlasnici nekretnina koje sadržavaju azbest, provodi operacije uklanjanja azbesta i prikupljanja proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest. U tom pogledu treba istaknuti da te transakcije predstavljaju pružanje usluga u smislu članka 24. stavka 1. te direktive.

27 Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi tko je davatelj, a tko korisnik te usluge.

28 U tom pogledu, iz odluke kojom je upućen zahtjev proizlazi da ugovor mora biti sklopljen između Općine L. i poduzeća koje je ona odabrala, u vezi s transakcijama spomenutima u točki 26. ove presude, te da će ta općina od navedenog poduzeća za to dobiti račun koji će sama platiti, pri čemu zainteresirani stanovnici ništa ne plaćaju kao protučinidbu za uklanjanje azbesta i prikupljanje proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest.

29 Valja stoga istaknuti da se korist koju navedena općina dobiva kao protučinidbu za financiranje, u odnosu na zainteresirane stanovnike, sastoji ne samo u uklanjanju opasnosti za ljudsko zdravlje i život zbog izloženosti azbestu, nego i općenito u poboljšavanju kvalitete života na području kojim upravlja Općina L.

30 Međutim, iz spisa kojim Sud raspolaže razvidno je da poljsko porezno tijelo smatra da, s obzirom na to da zainteresirani stanovnici prvi ostvaruju korist od navedenog pružanja usluga, to jest uklanjanja azbesta iz njihovih nekretnina, pri čemu treba smatrati da su ti stanovnici ovlastili Općinu L., koja je stoga djelovala kao komisionar u smislu članka 28. Direktive 2006/112.

31 Na temelju te odredbe, kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je osobno primio i isporučio predmetne usluge. Stoga, ako ta općina, kao komisionar, ovlasti predmetno poduzeće za uklanjanje azbesta, u svoje ime ali za račun zainteresiranih stanovnika, ona će se s gledišta PDV-a tretirati kao da je sama izvršila uklanjanje azbesta kod tih stanovnika.

32 Međutim, iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev ne proizlazi – podložno kvalifikaciji činjenica koju on treba provesti – da se članak 28. Direktive primjenjuje u predmetu iz glavnog postupka, s obzirom na to da, prema sudskoj praksi, ta odredba zahtijeva da mora postojati nalog na temelju kojeg komisionar sudjeluje u pružanju usluga za račun komitenta, što pretpostavlja da između komisionara i komitenta mora biti sklopljen ugovor čiji je predmet davanje dotičnog naloga (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 51. i 52.).

33 Dakle, prihvaćajući sudjelovati u općinskoj inicijativi za uklanjanje azbesta iz svojih nekretnina, zainteresirani vlasnici moraju samo podnijeti zahtjev Općini L. koja provjerava ispunjavaju li te nekretnine uvjete za provođenje operacije uklanjanja azbesta. Prema tome, oni ne ovlašćuju tu općinu za uklanjanje azbesta za njihov račun, već se nadaju da će biti korisnici programa uklanjanja azbesta. Dakle, o uspjehu te inicijative odlučuje navedena općina, a ne zainteresirani vlasnici. Osim podnošenja zahtjeva, oni nemaju utjecaja na realizaciju pružanja usluga.

34 Prema tome, iako, imajući u vidu navedena razmatranja, treba reći da uvjeti za primjenu članka 28. Direktive 2006/112 nisu ispunjeni u slučaju poput onog o kojem je riječ u ovom predmetu i da stoga Općina L. nije djelovala u ime svojih zainteresiranih stanovnika, ipak ostaje utvrditi može li se ona smatrati davateljem usluga iz glavnog postupka u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive.

35 S jedne strane, valja podsjetiti na to da, kako bi se moglo smatrati da je pružanje usluga izvršeno „uz naknadu” u smislu Direktive 2006/112, nije nužno da se protučinidba za to pružanje usluge dobiva izravno od njezina primatelja, nego se ona može dobiti i od treće osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

36 S druge strane, činjenica da je pružanje usluga izvršeno uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od redovne tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu jer takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između pružanja usluga koje je izvršeno ili koje treba biti izvršeno i protučinidbe koja je primljena ili koja treba biti primljena, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

37 Nadalje, nije bez utjecaja, imajući u vidu sudsku praksu navedenu u točkama 25., 35. i 36. ove presude, činjenica da Općina L. sama snosi, najprije, ukupni trošak pružanja usluga koje je odabrano poduzeće izvršilo po tržišnoj cijeni i da eventualno, nakon toga, treća osoba to jest nadležno vojvodstvo, preko Fonda za zaštitu okoliša, refundira tu općinu putem subvencije koja pokriva između 40 % i 100 % tog troška.

38 Budući da je pokrivanje troškova navedene općine iz tog fonda uvjetovano izvršenjem operacije uklanjanja azbesta, koju, podložno ocjeni činjenica koju treba provesti sud koji je uputio zahtjev, ta ista općina ne bi ni razmatrala bez doprinosa iz tog fonda, treba smatrati da, unatoč

nepostojanju ugovora između tog fonda i zainteresiranih stanovnika Općine L., postoji izravna veza u smislu sudske prakse navedene u točki 25. ove presude, s obzirom na to da su pružanje usluge i njegova protučinidba međusobno povezani jer je jedno moguće izvršiti samo pod uvjetom da je izvršeno i drugo, i to uzajamno (vidjeti u tom smislu presudu od 11. ožujka 2020., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

39 Treba stoga smatrati da u konkretnom slučaju istodobno postoje dvije usluge, odnosno, s jedne strane, ona koju osigurava poduzeće koje je odabrala i koje plaća Općina L. te, s druge strane, ona čiji je, prvo, davatelj općina, drugo, čiji su korisnici zainteresirani stanovnici te općine i, treće, koja za protučinidbu ima subvenciju koja se navedenoj općini isplaćuje iz Fonda za zaštitu okoliša.

40 Nema sumnje da prvo od tih pružanja usluga odgovara definiciji pružanja usluge izvršenog uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112. Ako, imajući u vidu razmatranja navedena u točkama 35. do 38 ove presude, sud koji je uputio zahtjev nakon ocjene činjenica dođe do istog zaključka u pogledu druge od tih usluga, odnosno one usluge koju pruža Općina L., on će morati utvrditi je li to pružanje usluga obavljeno u okviru gospodarske aktivnosti, s obzirom na to da se, prema sudskoj praksi, aktivnost može smatrati „gospodarskom aktivnošću” u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka te direktive, samo ako odgovara jednoj od transakcija iz članka 2. stavka 1. navedene direktive (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 32. i navedena sudska praksa).

Izvršavanje pružanja usluga u okviru gospodarske aktivnosti

41 Prije svega valja podsjetiti na to da analiza teksta članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, osim što ističe doseg područja primjene pojma „gospodarska aktivnost”, također pojašnjava njegov objektivni karakter, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (presuda od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 69. i navedena sudska praksa).

42 Dakle, aktivnost se u pravilu kvalificira kao gospodarska ako je kontinuirane naravi i ako se obavlja za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 47. i navedena sudska praksa).

43 S obzirom na poteškoće povezane s preciznim definiranjem gospodarske aktivnosti, potrebno je analizirati sve okolnosti u kojima se ona obavlja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29. i navedenu sudsku praksu), ocjenjujući svaki pojedinačni slučaj i referirajući se na tipično ponašanje poduzetnika koji posluje u određenom području, odnosno u konkretnom slučaju poduzeća za uklanjanje azbesta.

44 U tom smislu valja istaknuti da, kao prvo, iako je cilj poduzetnika da svojom aktivnošću stječe prihode trajne naravi (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2021., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, t. 27. do 29. i navedenu sudsku praksu), Općina L. ne zapošljava osoblje za uklanjanje azbesta i ne traži korisnike, već samo provodi, u okviru programa definiranog na nacionalnoj razini, operacije uklanjanja azbesta koje će biti poduzete nakon što vlasnici nekretnina koje se nalaze na području općine i koje mogu sudjelovati u tom programu, izraze

želju da ih iskoriste te ako se utvrdi da za to ispunjavaju zahtjeve. Nadalje, operacija uklanjanja azbesta u određenoj općini po definiciji nije učestale naravi, po čemu se ovaj predmet razlikuje od onih u kojima su općinske usluge bile trajne naravi.

45 Kao drugo, iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da će Općina L. besplatno nuditi uklanjanje azbesta iz dotičnih nekretnina kao i prikupljanje proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest, dok će općina prethodno plaćati predmetno poduzeće po tržišnoj cijeni.

46 Međutim, Sud je već imao priliku utvrditi da, u slučaju kad općina pokriva samo manji dio nastalih troškova, dok se preostali iznos financira iz javnih sredstava, takva razlika između tih troškova i iznosa primljenih kao protučinidba za pružene usluge može isključiti postojanje naknade (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 33. i navedenu sudsku praksu). To tim više vrijedi kada, kao u konkretnom slučaju, ne postoji naknada koju bi plaćali korisnici usluge.

47 Stoga, čak i ako se uzmu u obzir subvencije koje je Općini L. dodijelio fond za zaštitu okoliša, koje pokrivaju 40 % do 100 % nastalih troškova, priroda takvog pružanja usluga ne odgovara pristupu koji bi eventualno usvojilo poduzeće za uklanjanje azbesta, koje bi pri određivanju svojih cijena nastojalo minimizirati svoje troškove i ostvariti profitnu maržu. Također, ne pokrivaju se troškovi vezani uz organizaciju kampanje uklanjanja azbesta koju navedena općina provodi kod svojih stanovnika, već samo operacije koje su delegirane odabranom poduzeću. Također, ta općina snosi samo rizik gubitaka, bez izgleda za ostvarivanje dobiti.

48 Kao treće, ne čini se da bi bila ekonomski održiva situacija u kojoj takvo poduzeće za uklanjanje azbesta ne prebacuje na korisnike svojih usluga nikakve svoje troškove, u iščekivanju dok mu se putem subvencija ne naknadi jedan dio tih troškova. Ne samo da bi takav mehanizam doveo njegove financije u stanje strukturnog deficita – s obzirom na, prije svega, nepostojanje profitne marže, nadalje, nepokrivanje troškova vezanih uz organizaciju kampanje uklanjanja azbesta i, konačno, značajnu fluktuaciju postotka pokrivenih troškova, s obzirom na to da oni mogu varirati od 40 % do 100 % iznosa isplaćenih odabranom poduzeću – već bi i stvorio neuobičajenu neizvjesnost za njega kao poreznog obveznika, zato što pitanje hoće li i u kojoj mjeri treća osoba nadoknaditi tako velik dio nastalih troškova ostaje zapravo otvoreno sve do odluke te treće osobe, do koje dolazi nakon provođenja spornih transakcija.

49 Prema tome, nije izgledno da u konkretnom slučaju – podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev – Općina L. obavlja aktivnost koja bi bila gospodarske naravi u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112.

Nepodlijeganje poreznoj obvezi zbog činjenice da transakcije obavlja javnopravni subjekt kao tijelo javne vlasti

50 Budući da Općina L., imajući u vidu razmatranja navedena u točkama 41. do 49. ove presude, ne obavlja aktivnost koja bi ulazila u područje primjene Direktive 2006/112, nema potrebe utvrđivati je li ta aktivnost bila isključena iz tog područja primjene i na temelju članka 13. stavka 1. te direktive.

51 Slijedom navedenih razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne predstavlja pružanje usluga koje podliježe obvezi plaćanja PDV-a, činjenica da općina posredstvom poduzeća obavlja transakcije uklanjanja azbesta i prikupljanja proizvoda i otpada

koji sadržavaju azbest u korist svojih stanovnika, vlasnika koji su za tim izrazili želju, u slučaju kad takva aktivnost nema za cilj stjecanje prihoda koje je trajne naravi i kad dovodi do toga da navedeni stanovnici ne provode nikakvu uplatu jer se te transakcije financiraju iz javnih sredstava.

Troškovi

52 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

ne predstavlja pružanje usluga koje podliježe obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost, činjenica da općina posredstvom poduzeća obavlja transakcije uklanjanja azbesta i prikupljanja proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest u korist svojih stanovnika, vlasnika koji su za tim izrazili želju, u slučaju kad takva aktivnost nema za cilj stjecanje prihoda koje je trajne naravi i kad dovodi do toga da navedeni stanovnici ne provode nikakvu uplatu jer se te transakcije financiraju iz javnih sredstava.

Potpisi