Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 3. rujna 2020.[1]

Predmet C-604/19

Gmina Wrocław
protiv
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112 – Članak 14. stavak 2. točka (a) – Pojam ‚isporuka robe' – Zakonska pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva – Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik – Fikcija isporuke – Općina kao porezni obveznik ako prima naknadu za zakonom propisanu pretvorbu"

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud je pozvan da u kontekstu oporezivanja PDV-om razmotri porezni tretman zakonskog stjecanja vlasništva u zamjenu za plaćanje naknade za pretvorbu. U ovom slučaju zemljišta su bila opterećena posebnim stvarnim pravom (pravo trajnog korištenja). To je dovelo do toga da su „gospodarski vlasnik" , odnosno onaj koji je upotrebljavao zemljište kao vlasnik, i „formalni vlasnik", odnosno onaj kome zemljište pripada u skladu s građanskim pravom, bili različite osobe Naknade koje je nositelj prava trajnog korištenja plaćao vlasniku zemljišta podliježu poljskom porezu na dodanu vrijednost.

2. Uslijed reforme stvarnog prava dosadašnji su vlasnici zemljišta na temelju zakona sada izgubili vlasništvo u korist nositeljâ prava trajnog korištenja. Potonji su i dalje obvezni plaćati godišnje rate za trajno korištenje zemljišta u razdoblju od 20 godina ili izvršiti jednokratnu uplatu u istom iznosu. Podliježu li naknade koje su sada primili prijašnji vlasnici i dalje PDV-u?

3. Riječ je o zemljištima općine. Stoga treba utvrditi je li općina u ovom slučaju djelovala kao porezni obveznik ili u okviru javne djelatnosti tako da ne mora platiti PDV.

1 Izvorni jezik: njemački

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određen je člancima 2., 9., 13., 14., 24. i 25. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) [2].

5. U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u isporuka robe u zamjenu za plaćanje (točka (a)) podliježe PDV-u kao i isporuke usluga uz naknadu (točka (c)).

6. Iz članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da je „porezni obveznik" svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

7. Člankom 13. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa se izuzeće određenih aktivnosti subjekata javnog prava od porezne obveze.

„1. 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."

8. Člankom 14. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u određuje se što se smatra isporukom:

„1. ‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

(a) prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade;

(b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju."

9. U članku 24. stavku 1. Direktive o PDV-u definira se isporuka usluga:

„1. ‚Isporuka usluga' znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe."

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

10. Članak 25. točka (c) Direktive o PDV-u određuje:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostaloga, od jedne od sljedećih transakcija:

[…]

(c) izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona."

B. Poljsko pravo

11. Ovi zahtjevi prava Unije obuhvaćene preneseni su u poljsko pravo Zakonom o porezu na robu i usluge (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u[3]. Članak 7. stavak 1. Zakona o PDV-u glasi:

„Isporuka robe znači prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, uključujući:

1. prijenos vlasništva nad robom u zamjenu za plaćanje naknade, koji se provodi po nalogu javnog tijela ili subjekta koji postupa u ime javnog tijela ili na temelju zakona; […]

6. davanje zemljišta na trajno korištenje."

12. Pravo trajnog korištenje zemljišta uređeno je Zakonom o upravljanju nekretninama[4]. U skladu s člankom 12.a stavkom 1. Zakona o upravljanju nekretninama naknade koje duguju nositelji prava trajnog korištenja podliježu privatnom pravu.

13. Na temelju članka 32. stavka 1. Zakona o upravljanju nekretninama zemljište dano na trajno korištenje može se prodati samo nositelju prava trajnog korištenja.

14. Člankom 32. stavkom 2. Zakona o upravljanju nekretninama pojašnjava se da na dan sklapanja ugovora o prodaji nekretnine na temelju zakona prestaje prethodno utvrđeno pravo nositelja prava trajnog korištenja.

15. U skladu s člankom 69. Zakona o upravljanju nekretninama kupovna cijena koju nositelj prava trajnog korištenja mora platiti obuhvaća iznos jednak vrijednosti prava trajnog korištenja koji se utvrđuje na datum prodaje

16. Zakon o pretvorbi prava trajnog korištenja zemljišta izgrađenog u stambene svrhe u pravo vlasništva nad tim zemljištem (u daljnjem tekstu: Zakon o pretvorbi)[5] u članku 1. stavku 1. uređuje da se pravo trajnog korištenja zemljišta izgrađenih u stambene svrhe od 1. siječnja 2019. pretvara u pravo vlasništva nad tim zemljištima.

17. Članak 7. Zakona o pretvorbi sadržava odredbe o naknadi koju je potrebno platiti. U skladu sa stavkom 2. iznos naknade jednak je iznosu godišnje naknade koja se plaća za trajno korištenje. U stavku 6. određuje se da godišnju naknadu treba plaćati tijekom 20 godina od datuma pretvorbe. Stavkom 7. odobrava se mogućnost jednokratnog plaćanja naknade u istom iznosu na zahtjev. U članku 12. stavku 2. Zakona o pretvorbi proglašava se primjenjivim članak 12.a Zakona o upravljanju nekretninama.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług od 11. ožujka 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami od 21. kolovoza 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów od 20. srpnja 2018.

III. Činjenično stanje

18. Spor na kojem se temelji zahtjev za prethodnu odluku temelji se na zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja koji je Općina Wrocław (Poljska) (tužitelj u glavnom postupku, u daljnjem tekstu: tužitelj) podnijela Dyrektoru Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska, u daljnjem tekstu: porezno tijelo).

19. Tužitelj je subjekt javnog prava, ali je istodobno registriran kao aktivni porezni obveznik. Bio je vlasnik nekretnina koje su bile obuhvaćene pravom trajnog korištenja trećih osoba.

20. Pravo trajnog korištenja jest vremenski ograničeno stvarno pravo korištenja zemljišta koje nositelja tog prava stavlja u položaj sličan položaju vlasnika. Nositelj prava trajnog korištenja tijekom korištenja vlasniku plaća godišnju naknadu. Obje se stranke slažu s tim da takvo davanje na trajno korištenje treba smatrati isporukom u zamjenu za plaćanje naknade u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkom (1.) u vezi s člankom 7. stavkom 1. točkom (6.) Zakona o PDV-u. Također su suglasni da je općina plaćanja koja je izvršio nositelj prava trajnog korištenja primala kao porezni obveznik.

21. Na temelju Zakona o pretvorbi vlasništvo nad nekretninom preneseno je 1. siječnja 2019. na dotičnog nositelja prava trajnog korištenja. Prijašnji vlasnici će zauzvrat tijekom 20 godina primati godišnju naknadu. Iznos godišnje rate točno odgovara rati koja se do sad plaćala za trajno korištenje. Na zahtjev se naknada za pretvorbu može platiti i jednokratno.

22. Tužitelj je od poreznog tijela htio znati podliježu li te naknade PDV-u. Odlukom od 15. siječnja 2019. porezno tijelo je na to odgovorilo potvrdno. Porezno tijelo pretvorbu prava smatra nastavkom prethodne isporuke koja se sastoji od davanja zemljišta na trajno korištenje. Posljedično, postupak prijenosa vlasništva dijeli pravnu sudbinu prava trajnog korištenja.

23. Tužitelj je protiv te odluke podnio tužbu pred Wojewódzki Sądom Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska). On smatra da naknada za pretvorbu ne podliježe PDV-u. Nositelj prava trajnog korištenja već se zbog prava trajnog korištenja nalazi u položaju koji je sličan položaju vlasnika i time je stekao gospodarsku ovlast raspolaganja nad tim zemljištem. Ako se sada pravo trajnog korištenja pretvori u vlasništvo, isto zemljište ne može ponovno biti predmet isporuke. Osim toga, tužitelj je u ovom slučaju djelovao u okviru neoporezive javne djelatnosti.

IV. Prethodni postupak

24. Odlukom od 19. lipnja 2019. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu) uputio je Sudu sljedeća pitanja:

1. Predstavlja li pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona, kao što je ona u okolnostima ovog predmeta, isporuku robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u koja podliježe PDV-u?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: predstavlja li pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona, isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, koja podliježe PDV-u?

3. Djeluje li općina koja naplaćuje naknadu za pretvorbu prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona, kao što je ona u okolnostima ovog predmeta, kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u ili kao javno tijelo u smislu članka 13. Direktive o PDV-u?

25. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su tužitelj, Republika Poljska i Europska komisija.

V. Pravna ocjena

A. O prethodnim pitanjima

26. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim i drugim pitanjem u biti želi razjasniti podliježe li zakonska pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva PDV-u, ako novi vlasnik u zamjenu za to mora platiti zakonski utvrđenu naknadu. Budući da se ova situacija primarno odnosi na zemljišta u vlasništvu subjekata javnog prava, sud svojim trećim pitanjem pita je li općina uopće djelovala kao porezni obveznik.

27. Na prva dva pitanja može se odgovoriti zajedno. Međutim, ako se ta pitanja odnose isključivo na to je li u slučaju pretvorbe prava trajnog korištenja u pravo vlasništva riječ o isporuci robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) ili članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u treba istaknuti sljedeće:

28. Pogrešna je pretpostavka suda prema kojoj oporezivanje PDV-om u ovom slučaju ovisi o postojanju isporuke i koja očito stoji iza prvih dvaju pitanja. O oporezivim transakcijama nije riječ samo u slučaju isporuke robe u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) u vezi s člankom 14. Direktive o PDV-u, nego i u slučaju isporuke usluga u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) u vezi s člankom 24. Direktive o PDV-u. U skladu s Direktivom o PDV-u uslugom se smatra sve što nije isporuka (članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u).

29. Razlikovanje je li u pogledu oporezive transakcije riječ o isporuci robe ili usluge značajno je za mjesto isporuke, vrijeme isporuke i poreznu stopu. Međutim, to nema nikakav značaj kad je riječ o pitanju postoji li načelna obveza plaćanja PDV-a. Kako bi se sudu mogao dati koristan odgovor, potrebno je pojasniti pitanja.

30. Konkretno, sud zapravo želi znati predstavlja li zakonski prijenos vlasništva uz plaćanje naknade za pretvorbu oporezivu transakciju (isporuka robe ili usluge uz naknadu) (vidjeti odjeljak B) i je li tužitelj u tom pogledu djelovao kao porezni obveznik (vidjeti odjeljak C). U slučaju potvrdnog odgovora, zakonska pretvorba prava trajnog korištenja u vlasništvo uz plaćanje naknade za pretvorbu podliježe PDV-u jer ne postoji izuzeće od poreza.

B. Prvo i drugo pitanje: pretvorba prava trajnog korištenja u vlasništvo kao oporeziva transakcija (isporuka robe ili usluge uz naknadu)

31. Što se tiče prvog i drugog pitanja smatram da postoje dva moguća rješenja. U skladu s prvim mogućim rješenjem, riječ je o dvije zasebne radnje: ustupanje prava trajnog korištenja zemljišta i prijenos vlasništva nad tim zemljištem na temelju zakona. Ako potonje nije isporuka robe, onda je u slučaju pretvorbe u vlasništvo riječ o isporuci usluge (vidjeti točku 1.). U skladu s drugim mogućim rješenjem, pri gospodarski sveobuhvatnom razmatranju pretvorba predstavlja nastavak prava trajnog korištenja pri čemu Zakon o pretvorbi naknadno proširuje predmet isporuke (vidjeti točku 2.).

32. Neovisno o tome koji način razmatranja (zasebno razmatranje ili gospodarski sveobuhvatno razmatranje) Sud odluči slijediti, u oba je slučaja riječ o oporezivoj transakciji. Tako u ovom slučaju pitanje suda koji je uputio zahtjev o tumačenju članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u (vidjeti dio 3.) u načelu nije relevantno.

1. Zasebno razmatranje prijenosa vlasništva

33. S formalnog gledišta, vlasnik na nositelja prava trajnog korištenja prije svega prenosi pravo raspolaganja zemljištem, što predstavlja isporuku koja podliježe PDV-u, u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u. Zatim se pravo trajnog korištenja na temelju zakona pretvara u vlasništvo. Ako pretvorba nije isporuka jer je pravo na raspolaganje već preneseno na nositelja prava trajnog korištenja, u svakom je slučaju riječ o oporezivoj usluzi u skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

34. Oporezive kao usluge u skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive o PDV-u jesu one transakcije koje nisu isporuka robe. Prema sudskoj praksi Suda, u pogledu oporezive usluge uz naknadu nužno je samo to da između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku [6]. O takvom je slučaju riječ ako postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti [7].

35. Pri tome svako plaćanje ne dovodi nužno do oporezive razmjene usluga. Oporezivanje u okviru poreza na potrošnju izvršava se samo u slučaju kad korisnik usluge stječe potrošnu korist [8]. Stoga nije riječ o usluzi u smislu članka 24. stavka 1.. Direktive o PDV-u ako primatelj plaćanja isplatu ne prima kao protučinidbu za odredivu uslugu, nego iz drugih razloga (na primjer kao naknada štete zbog kašnjenja u plaćanju [9] ili naknada izgubljene dobiti [10]) [11].

36. U ovom se slučaju može jasno potvrditi da je dosadašnji nositelj prava trajnog korištenja stekao potrošnu korist. To se može zaključiti na temelju toga što je nositelj prava trajnog korištenja već i prije pretvorbe kao nositelj prava na raspolaganje, s gospodarskog stajališta, koristio zemljište kao da je vlasnik. Suprotno tomu, sada kao vlasnik on osim ubiranja plodova sa zemljišta, zemljište također može prenijeti na treće osobe. Stoga za njega pretvorba prava trajnog korištenja u vlasništvo predstavlja potrošnu korist. Stoga je u slučaju zasebnog razmatranja riječ o usluzi u skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

2. Gospodarski sveobuhvatno razmatranje: prijenos vlasništva kao obični nastavak prethodne isporuke

37. U ovom se slučaju slažem sa stajalištem Poljske i smatram da je gospodarski sveobuhvatno razmatranje uvjerljivije. Suprotno tužiteljevu mišljenju, pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nije nebitno kad je riječ o plaćanju poreza na dodanu vrijednost, nego se treba tumačiti kao nastavak isporuke u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

6 Novije presude od 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, t. 31.), od 11. ožujka 2020., San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, t. 21.) i od 3. ožujka 1994., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.).

7 Presude od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39.), od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i Hop!-Brit Air (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 22.) i od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 19.).

8 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, t. 35. i 36.) u kojem se upućuje na presude od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 13.) i od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, t. 20.).

9 Presuda od 1. srpnja 1982., BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, t. 8. u vezi sa zateznim kamatama)

10 Presuda od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 35. u vezi s odštetom za izmaklu dobit zbog odustanka od ugovora)

11 Presuda od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, t. 21.), vidjeti i moje mišljenju u predmetu MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, t. 35. i 36.).

38. Prema sudskoj praksi Suda usluga obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlašćuje drugu stranku da njome faktično raspolaže kao da je njezin vlasnik [12]. Ako primatelj isporuke ne može raspolagati imovinom „kao točno određeni vlasnik", to ne isključuje isporuku ako tom imovinom može raspolagati barem „kao vlasnik" [13]. To je u svakom slučaju jasno iz nekih jezičnih verzija Direktive o PDV-u [14].

39. To potvrđuje i sudska praksa Suda. Iz načela ujednačene primjene prava Unije i načela jednakosti proizlazi zahtjev za autonomnim i jedinstvenim tumačenjem pojmova prava Unije [15]. To bi tumačenje bi bilo ugroženo ako bi za postojanje isporuke bilo potrebno stjecanje vlasništva u skladu s građanskim pravom, koje ovisi o tumačenju nacionalnog građanskog prava. Stoga za pojam isporuke ne može biti relevantno dolazi li do prijenosa vlasništva [16]. Time se pravo raspolaganja u smislu članka 14. Direktive o PDV-u ne može izjednačiti s pravnim položajem vlasnika. Stoga prema mišljenju Suda nepostojanje prijenosa vlasništva u skladu s građanskim pravom ne protivi se postojanju isporuke [17].

40. Gospodarsku ovlast raspolaganja zemljištem trenutni su vlasnici stekli već prijenosom prava trajnog korištenja zemljišta. Nositelj prava trajnog korištenja može koristiti zemljište kao vlasnik. Stoga svi sudionici potvrđuju da prijenos prava trajnog korištenja odgovara oporezivoj isporuci u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, tako da godišnje naknade podliježu PDV-u. Na to izričito ukazuje sud koji je uputio zahtjev.

41. Međutim, netočan je tužiteljev zaključak da je postupak pretvorbe nebitan kad je riječ o plaćanju PDV-a. Do sada su godišnja plaćanja nositelja prava trajnog korištenja vlasniku predstavljala protuuslugu za stjecanje prava raspolaganja nad zemljištem. Stoga su kao naknada za isporuku robe prema članku 5. stavku 1. i članku 7. stavku 7. točki 6. Zakona o PDV-u bila podložna PDV-u. Činjenica da se sada na dosadašnjeg nositelja prava trajnog korištenja prenio i položaj vlasnika i da on sada umjesto rata za korištenje zemljišta plaća naknadu za pretvorbu, ne može ništa promijeniti u pogledu poreznog tretmana tih plaćanja.

42. Naime, plaćanja se i dalje odnose na isporuku zemljišta. Dosadašnji nositelj prava trajnog korištenja i dalje plaća naknadu za stjecanje prava raspolaganja nad zemljištem. U postupku pretvorbe riječ je samo o modifikaciji predmeta isporuke. Prvotno se naknada plaćala za isključivo pravo trajnog korištenja, a sada se plaća za pravo trajnog korištenja koje je pretvoreno u vlasništvo.

43. To postaje jasno i s obzirom na uređenje naknade za pretvorbu, kao što Poljska pravilno naglašava. Dosadašnji nositelj prava trajnog korištenja i dalje plaća rate za korištenje zemljišta koje duguje, samo to čini pod izmijenjenim uvjetima. U okviru pretvorbe vlasništva plaćena naknada svojom visinom točno odgovara iznosu koji bi se godišnje trebao plaćati za korištenje zemljišta.

12 Presude od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 29.), od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 33), od 3. lipnja 2010., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, t. 24.), od 14. srpnja 2005., British American Tobacco i Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, t. 35.) i od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 7.)

13 Moje mišljenje u predmetu Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, t. 34.)

14 Na primjer u njemačkoj jezičnoj verziji („wie ein Eigentümer"), u francuskoj jezičnoj verziji („comme un propriétaire"); međutim, eventualno je drukčije u engleskoj („as owner") i estonskoj jezičnoj verziji („Kaubatarne' on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek"). Vidjeti moje mišljenje u predmetu Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, t. 34 u bilješki 16.).

15 Presude od 21. lipnja 2018., Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, t. 33.) i od 29. srpnja 2019., B (promet preprodavatelja rabljenih vozila) (C-388/18, EU:C:2019:642, t. 30.)

16 Presude od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 39.), od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 29.), od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 39.), od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, t. 32.) i od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 7. i 8.)

17 Presuda od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 9.)

44. Iako prema članku 7. stavku 7. Zakona o pretvorbi postoji mogućnost jednokratnog plaćanja na zahtjev ili prema članku 7. stavku 6. Zakona o pretvorbi postoji ograničenje od maksimalno 20 godišnjih rata, tu je riječ isključivo o uređenju načina plaćanja. Pravni razlog plaćanja time se ne mijenja. Cilj Zakona o pretvorbi jest prevladati dosadašnju razdvojenost formalnog i materijalnog vlasništva. Obveza plaćanja kao i iznos naknade proizlaze iz izvornog prijenosa prava trajnog korištenja i stoga se u gospodarskom pogledu trebaju jedinstveno smatrati naknadom za tu isporuku.

3. Isporuka u smislu članka 14. stavka 2. Direktive o PDV-u?

45. Stoga, neovisno o pristupu koji Sud slijedi, u konačnici nije relevantno tumačenje članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u u skladu s kojim se isporukom smatra prijenos vlasništva nad imovinom na temelju zakona u zamjenu za plaćanje naknade. U ovom slučaju svakako je riječ o oporezivoj transakciji.

46. Unatoč tomu, sud koji je uputio zahtjev želi da se pojasni odnos članka 14. stavka 1. i članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u. U okviru odnosa suradnje s nacionalnim sudovima, Sud odgovara na njihova pitanja u mjeri u kojoj je to moguće. Međutim, čini se da se pitanje suda koji je uputio zahtjev temelji na pogrešnoj pretpostavci. Sud pretpostavlja da se člankom 14. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u uvodi fikcija isporuke kada se radi o prijenosu prava raspolaganja u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u.

47. Doduše Sud je jednom [18] – iako u slučaju u kojem se radilo o isporuci prema članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u [19] – odlučio da je članak 14. stavak 2. točka (a) u odnosu na članak 14. stavak 1 Direktive o PDV-u *lex specialis*. Potonjim se uvodi fikcija isporuke ako nedostaje stjecanje prava raspolaganja [20]. Tomu se kod detaljnog razmatranja suprotstavljaju tekst i sistematika norme (vidjeti točke 48. i 49), njezina povijest (vidjeti točke 50. i 51.) kao i teleološka razmatranja (vidjeti točku 52. i sljedeće).

48. Iz teksta i sistematike članka 14. Direktive o PDV-u slijedi da članak 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u uvijek pretpostavlja postojanje isporuke. Tako on govori o „prijenosu vlasništva“. Prijenos vlasništva upravo je klasičan slučaj isporuke u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u [21].

49. Paralelna odredba, članak 25. točka (c) Direktive o PDV-u, također se protivi odnosu *lex specialis*. U njoj se naime jasno („između ostaloga”) utvrđuje da su usluge prema osnovnom činjeničnom stanju članka 24. stavka 1 Direktive o PDV-u i one usluge koje se pružaju prisilno. Članak 25. Direktive o PDV-u time predstavlja samo primjer. Ni u kojem slučaju ova odredba ne uvodi neku fikciju. Ovo shvaćanje može se također prenijeti na odnos članka 14. stavka 1. i članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u [22].

18 Presuda od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 36.), u kojoj je Sud slijedio mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u tom predmetu Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, t. 47.).

19 U tom je sudskom sporu prenesenim zemljištem i dalje upravljala općina koja je izgubila vlasništvo nad njime. Međutim, upravljanje tuđim materijalnim stvarima ne može se izjednačiti s pravom raspolaganja u smislu članka 14. stavka 1 Direktive o PDV-u. Zbog nepreciznih pitanja Sud to nije tematizirao.

20 Presuda od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 36. i sljedeće)

21 Vidjeti samo presudu od 19. prosinca 2018., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, t. 78.).

22 Vidjeti presudu od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, t. 88.), u kojoj Sud sam donosi oprečne zaključke između članaka 14. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u i za usluge važeće paralelne odredbe (članak 28. Direktive o PDV-u).

50. To odgovara također volji zakonodavca. Članak 14. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u temelji se na članku 5. stavka 4. Šeste direktive o porezu na promet[23]. Potonja se pak odredba temelji na članku 5. stavku 2. točki (f) Prijedloga Šeste direktive Vijeća[24]. On glasi: „Isporukama u smislu stavka 1. smatra se nadalje: […] (f) prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade, u slučaju da prodaja te imovine, koju nije naložilo javno tijelo, podliježe porezu" [neslužbeni prijevod]

51. U skladu s time, tim bi se propisom trebala osigurati izjednačenost poreznog tretmana redovne prodaje koja nije naložena od strane javne vlasti i prijenosa vlasništva koji je naložila javna vlast.

52. Također, i s teleološkog gledišta tumačenja da članak 14. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u sadrži fikciju isporuke ako nedostaje prijenos prava raspolaganja[25], nije uvjerljivo.

53. To potvrđuje pogled na druge dvije alternative članka 14. stavka 2. Direktive o PDV-u. Članak 14. stavak 2. točke (b) i (c) Direktive o PDV-u također ne služe za uspostavu fikcije isporuke. Članak 14. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u samo pojašnjava da je na primjer u slučaju financijskog leasinga općenito riječ o isporuci[26], neovisno o tome kojim se redoslijedom prenosi gospodarska ovlast raspolaganja i u konačnici vlasništvo.

54. Posebna svrha može se razaznati i u pogledu članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u koji se odnosi na ugovore o komisiji. Iako bi se komisionareva usluga nabavke poslova prema komitentu u pravilu trebala tretirati kao usluga prema članku 24. stavku 1. Direktive o PDV-u, članak 14. stavak 2. točka (c) tu uslugu u slučaju komisije prodaje prekvalificira u isporuku. Pravnim propisom time se uvodi fikcija dviju istovjetnih isporuka robe koje slijede jedna za drugom[27], kako bi osigurao paralelizam transakcija između komisionara i komitenta kao i između komisionara i klijenta u pogledu PDV-a.

55. Suprotno tomu, u okviru članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u ne postoji nikakav razlog zašto bi se uvodila fikcija isporuke u slučaju kada se vlasništvo prenosi neovisno o ovlasti raspolaganja. Naprotiv, u slučajevima poput ovog takvo bi tumačenje dovelo do udvostručenja isporuke protivno sustavu. Jedna te ista roba koja je već jednom dostavljena kupcu ne može se drugi put isporučiti istom kupcu. Opasnost od postojanja praznine u oporezivanju ne postoji s obzirom na rezidualni karakter usluga prema članku 24. stavku 1. Direktive o PDV-u.

56. Normativni sadržaj članka 14 stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u iscrpljuje se samo u razjašnjenju da (prisilan) prijenos vlasništva na javno-pravnom temelju kao isporuka u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u podliježe PDV-u ako bi neki usporedivi privatnopravni posao bio takva vrsta isporuke. U prilog tome govori naposljetku da je zakonodavac ovdje imao na umu slučajeve poput oduzimanja vlasništva ili ovrhe[28]. U oba slučaja se neosporno prenosi pravo raspolaganja nad materijalnom imovinom.

23 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 1977., L 145, str. 1.)

24 Prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet, COM(73) 950 *final*

25 Vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, t. 52.).

26 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunar u predmetu Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, t. 41.)

27 Presude od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, t. 88.) i od 14. srpnja 2011., Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, t. 35.)

28 O isporukama ostvarenim putem ovrha vidjeti na primjer presudu od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, t. 33. i sljedeće).

C. Treće pitanje: nepostojanje aktivnosti u okviru javne vlasti

57. Trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita može li općina u predmetnom slučaju uopće djelovati kao porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive o PDV-u. Naplaćuje li općina naknadu za pretvorbu kao subjekt javnog prava pri obavljanju aktivnosti koja joj pripada u okviru njezine javne vlasti, tada bi iznimka iz članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u mogla isključiti postojanje oporezive transakcije.

58. Iako se – na što ukazuje pisano tumačenje Poljske – zakonski propisana pretvorba prava trajnog korištenja zemljišta u Poljskoj uvelike ili čak isključivo odnosi na zemljišta subjekata javnog prava, članak 13. Direktive o PDV-u ovdje nije relevantan.

59. Pozadina ove odredbe je to što su pojedine aktivnosti iako su gospodarske prirode, usko povezane s obavljanjem javne vlasti[29] koje je pridržano isključivo subjektima javnog prava. Stoga se narušavanje tržišnog natjecanja može isključiti.

60. Stoga subjekti javnog prava prema sudskoj praksi Suda djeluju u okviru javne vlasti samo tada kada djeluju na temelju javnopravne posebne regulative i ne obavljaju aktivnosti pod istim zakonskim uvjetima kao privatni poduzetnici[30].

61. Ni gubitak vlasništva ni naplata naknade za pretvorbu u ovom slučaju ne predstavlja obavljanje javne vlasti. Doduše, Zakon o pretvorbi obvezuje općinu na provođenje upravnog postupka. Međutim, naknadu koju trebaju platiti dosadašnji nositelji prava trajnog korištenja, općina ne utvrđuje kao javnopravno tijelo na temelju posebne javnopravne regulative u okviru upravnog postupka.

62. Štoviše, općina prima plaćanje u svojstvu dosadašnje vlasnice zemljišta. Na tome ništa ne mijenja okolnost da preoblikovanje temeljem zakona služi stvarnopravnom čišćenju stjecanja državnih zemljišta koje je za vrijeme komunizma očito bilo zabranjeno, zbog čega se tada posegnulo za instrumentom prava trajnog korištenja zemljišta. Sadašnji prijenos vlasništva gospodarski gledano predstavlja nastavak isporuke povezan s ustupanjem prava trajnog korištenja zemljišta (vidjeti 2). Obveza plaćanja naknade vezana je – što i Komisija ispravno naglašava – za ustupanje prava trajnog korištenja na zemljištima općine. Ono se pak temelji na građanskom pravu.

63. Stoga općina kod naplate rata za trajno korištenje zemljišta djeluje kao porezni obveznik. Samim time ne postoji razlog da se aktivnost općine drugačije kvalificira nego do sada.

64. U tom pogledu Zakon o pretvorbi ne utječe na (građanskopravnu) prirodu naknade. To potvrđuje članak 12. stavak 2. Zakona o pretvorbi. Naime, on jasno upućuje na članak 12.a Zakona o upravljanju nekretninama koji određuje građanskopravnu prirodu naknade nositelja prava trajnog korištenja.

D. Zaključak

65. Stoga predlažem Sudu da odluči kako slijedi:

1. Pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona i o kojoj je u ovom slučaju riječ, predstavlja isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2006/112, koja podliježe PDV-u.

29 Presuda od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 31.)

30 Presude od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 48.), od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 21.), od 12. rujna 2000., Komisija/Grčka (C-260/98, EU:C:2000:429, t. 35.) i od 14. prosinca 2000., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 17.)

2. Općina koja naplaćuje naknadu za pretvorbu prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona, kao što je ona iz ovog predmeta, djeluje kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1., a ne kao subjekt javnog prava u smislu članka 13. Direktive 2006/112.