

Privremena verzija

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. Ilešić, predsjednik vijeća, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (izvjestiteljica) i E. Jarašićnas, 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

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 Ministarstva Finansów (ministar financija, Poljska, u

daljnjem tekstu: ministar) i Posnanie Investment SA (u daljnjem tekstu: Posnania), u vezi s podlijevanjem 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 ?lanku 2. stavku 1. odre?uje:

„Sljede?e transakcije podliježu PDV-u:

a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države ?lanice u zamjenu za pla?anje;

[...]”

4 ?lanak 9. stavak 1. te direktive propisuje:

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

Sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uklju?uju?i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ,gospodarskom aktivnoš?u’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnoš?u.

5 U skladu s ?lankom 14. stavkom 1. navedene direktive, „isporuka robe” zna?i prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

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

„Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja ?ini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, op?enitije, 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 djelomi?no priznat kao odbitak.

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

Poljsko pravo

7 ?lanak 2. to?ka 6. ustawa o podatku od towarów i us?ug (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) odre?uje:

„U sljede?im odredbama izraz ,roba’ ozna?ava stvari i njihove dijelove te energiju u razli?itim oblicima.”

8 ?lanak 5. stavak 1. to?ka 1. tog zakona glasi kako slijedi:

„Predmet poreza na robu i usluge ?ine: isporuka robe i usluga koja se na državnom podru?ju obavlja u zamjenu za pla?anje.”

9 ?lanak 7. stavak 1. navedenog zakona glasi kako slijedi:

„Isporuka robe iz ?lanka 5. stavka 1. to?ke 1. odnosi se na prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik [...].”

10 U skladu s ?lankom 15. stavkom 1. istog zakona:

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

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

„Gospodarskim aktivnostima smatraju se sve djelatnosti proizvo?a?a, trgovca ili osobe koja isporu?uje usluge, uklju?uju?i rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjedna?enih zanimanja, ?ak 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 aktivnoš?u.”

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

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

1) državnu riznicu – kao prijeboj poreznog duga za poreze koji ?ine prihod državnog prora?una;

2) op?inu, okrug ili vojvodstvo, kao prijeboj poreznog duga za poreze koji predstavljaju prihod njihovih prora?una.

§ 2. Prijenos se izvršava na zahtjev poreznog obveznika:

1) u slu?aju iz stavka 1. to?ke 1. na temelju ugovora sklopljenog, s pristankom direktora nadležne porezne uprave ili direktora nadležne carinske uprave, izme?u predsjednika okruga koji izvršava naloge središnje uprave i poreznog obveznika;

2) u slu?aju iz stavka 1. to?ke 2. na temelju ugovora sklopljenog izme?u na?elnika, gradona?elnika, predsjednika okruga ili predsjednika vojvodstva i poreznog obveznika.

[...]

§ 4. U slu?aju 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 podru?ju trgovine nekretninama. Na tom temelju ona podliježe PDV-u. Radi prijeboja poreznih dugova zbog nepla?anja poreza koji je dugovala, predložila je op?ini Czerwonak (Poljska, u daljnjem tekstu: op?ina) da u skladu s ?lankom 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 Posnanijsina 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 podlijevati 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 Posnania 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 Posnania 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. točka (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 ujednaženoj 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 Posnania 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 obaveze, 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 slu?aju, materijalnu imovinu, za posljedicu nema nikakvu ?inidbu javnog tijela ni, posljedi?no, nikakvu protu?inidbu poreznog obveznika.

35 Stoga, nije rije? o pravnom odnosu tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne ?inidbe, u smislu sudske prakse Suda navedene u to?ki 31. ove presude.

36 U tom pogledu, transakcija prijenosa stvari umjesto isplate, ?iji je cilj prestanak poreznog duga, ne mo?e se smatrati isporukom u zamjenu za pla?anje u smislu ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV-u i ne mo?e podlijevati PDV-u.

37 Ipak valja dodati da, iako je nacionalni sudac jedini nadle?an za ocjenu ?injenica u pitanju u glavnom postupku i tuma?enje 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 o?itovanja koja su mu podnesena, a koji mogu sudu koji je uputio zahtjev omogu?iti odlu?ivanje (presuda od 24. velja?e 2015., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 32.).

38 Kad je rije? o transakciji, kao što je ona o kojoj je rije? u glavnom postupku, valja primijetiti da se ne mo?e isklju?iti to da je porezni obveznik poput Posnane ve? izvršio, u svojem svojstvu poreznog obveznika PDV-a, odbitak pretporeza u vezi s nekretninom o kojoj je rije? u glavnom postupku.

39 S tim u vezi, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u to?ki 44. svojeg mišljenja, iako postoji opasnost od neoporezovane krajnje potrošnje, ona je ipak obuhva?ena odredbama ?lanka 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 raspola?e robom za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika te, s druge strane, krajnjeg potroša?a 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 ?lankom 16. Direktive o PDV-u, situaciju kada porezni obveznik koristi robu koja ?ini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika ili kada besplatno raspola?e tom imovinom ili, op?enitije, 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 djelomi?no 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 ?lanak 2. stavak 1. to?ku (a) i ?lanak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da prijenos prava vlasništva na nekretnini od strane poreznog obveznika PDV-a na državnu riznicu države ?lanice ili teritorijalne jedinice te države, poput onog o kojem je rije? u glavnom postupku, radi pla?anja poreznih dugova, ne ?ini isporuku u zamjenu za pla?anje koja podlije?e PDV-u.

Troškovi

43 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vije?e) odlu?uje:

?lanak 2. stavak 1. to?ku (a) i ?lanak 14. stavak 1. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in 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

* Jezik postupka: poljski