

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MICHALA BOBEKA

od 22. veljače 2018.(1)

Predmet C-665/16

Minister Finansów

protiv

Gmina Wrocław

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezive transakcije – Članak 2. stavak 1. točka (a) – Isporuka robe u zamjenu za plaćanje – Članak 14. stavak 2. točka (b) – Prijenos vlasništva nad imovinom za naknadu po nalogu javnog tijela – Izvlaštenje nekretnine u vlasništvu općine”

I. Uvod

1. U rimskoj mitologiji Janus je bio bog početaka i svršetaka, kojih vrata i prolaza, ali u prethodno doba po svemu sudeći i svega stvaranja, rata, izvorâ vode i sunca(2). Povrh teškoća (koje su pravniku u EU-u dobro poznate) određivanja nadležnosti, što je uvijek bilo problematično kod rimskih bogova, bile su se ovlasti mijenjale tijekom stoljeća, postoji jedna Janusova osobina koju ljudi pamte još i danas, a ta je da ga se obično prikazivalo s dva lica.

2. U suprotnosti s bogom koji je imao jednu glavu i dva lica, ovaj se predmet odnosi na jedno lice, ali na dvije različite glave. To je, ukratko, izvor kontroverzije oko poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) do koje je došlo u ovom predmetu: prema poljskom pravu, gradonačelnik Wrocława ima dvije različite uloge. S jedne strane, on je izvršna vlast (samoupravne) Gmine Wrocław (općine Wrocław). S druge strane, u poslovima (vertikalne) državne uprave on također nastupa kao predstavnik državne riznice.

3. Dvostruka funkcija nekih tijela regionalne uprave koja su, ovisno o svojim specifičnim zadacima, ili samoupravna ili državna uprava, nije ništa novo, osobito u srednjoj Europi. Međutim, novina u kontekstu ovog predmeta je kako ocijeniti tu praksu u svrhu PDV-a u slučajevima u kojima se isto tijelo, u ovom slučaju gradonačelnik Wrocława, pojavljuje u specifičnoj situaciji izvlaštenja nekretnine na oba kraja transakcije, ali u dvije različite uloge. Nadalje, nakon formalnog

prijenosa vlasništva s općine Wrocław na državnu riznicu predmetnom imovinom u stvarnosti i dalje upravlja isto tijelo, gradonačelnik Wrocława.

4. U tom kontekstu Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) želi utvrditi žini li predmetni prijenos vlasništva nad nekretninom oporezivu transakciju u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u(3). Ovo pitanje otvara dvije specifične teme: prva, treba li, kako bi ga se moglo smatrati oporezivom transakcijom, *prijenos vlasništva nad imovinom* iz članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u također žiniti prijenos *prava raspolaganja imovinom kao vlasnik* u smislu članka 14. stavka 1. te direktive? i druga, u kakvom su odnosu pojam *naknada* na koji upućuje članak 14. stavak 2. točka (a) i pojam *u zamjenu za plaćanje* iz članka 2. stavka 1. točke (a) te direktive?

II. Pravni okvir

A. Pravo Europske unije

5. U popisu transakcija koje podliježu PDV-u, članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u obuhvaća:

„isporuku robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje; [...]”

6. Sukladno članku 14. Direktive o PDV-u:

„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.”

B. Poljsko pravo

7. Članak 7. stavak 1. točka 1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004.) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)(4) propisuje: „Isporuka robe iz članka 5. stavka 1. točke 1. znači prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, uključujući prijenos, po nalogu javnog tijela ili tijela koje postupa u ime javnog tijela, ili prijenos, sukladno zakonu, vlasništva nad robom u zamjenu za plaćanje naknade”.

III. Žinjeno stanje, postupak i prethodna pitanja

8. Nakon odluke Wojewode Dolnośląskog (regionalni guverner Donje Šleske, Poljska) vlasništvo nad nekretninama koje su prethodno pripadale općini Wrocław preneseno je na državnu riznicu u svrhu izgradnje ceste. Posebnom odlukom regionalni guverner Donje Šleske odredio je naknadu za imovinu na koju je općina Wrocław (u daljnjem tekstu: općina) imala pravo te je naložio gradonačelniku Wrocława (u daljnjem tekstu: gradonačelnik) da plati taj iznos.

9. Dvoježi o svojim poreznim obvezama s obzirom na tu transakciju, općina Wrocław

podnijela je Ministaru Finansów (ministru financija) zahtjev za tumačenje poreznog zakona u odnosu na svoje specifične okolnosti. Postavila je pitanje žini li prijenos vlasništva, sukladno zakonu, nad nekretninom u zamjenu za plaćanje naknade isporuku dobara za plaćanje koja podliježe PDV-u. U slučaju potvrdnog odgovora, postavlja dalje pitanje koje tijelo bi se trebalo pojaviti na račun za PDV kao kupac robe.

10. Ministar financija je odgovorio da predmetna transakcija u ovom slučaju podliježe PDV-u te je dodalo sljedeće obrazloženje.

11. Kao prvo, porezni obveznik ne može biti gradonačelnik zato što on nije tijelo koje samostalno provodi gospodarsku aktivnost i ne postupa za vlastiti račun. Posljedično, porezni obveznik je općina.

12. Kao drugo, iako je gradonačelniku naloženo plaćanje naknade, to ne mijenja činjenicu da je vlasništvo nad nekretninom preneseno s općine na državnu riznicu, koju je zastupao gradonačelnik. Posljedično, za potrebe PDV-a dobavljač i primatelj su isti porezni obveznik.

13. Kao treće, budući da je vlasništvo nad nekretninom preneseno s općine na državnu riznicu u zamjenu za plaćanje naknade, došlo je do isporuke robe za plaćanje koje podliježe PDV-u.

14. Ministar financija je stoga utvrdio da je općina imala obvezu obračunati isporuku izvlaštene nekretnine u obliku računa za PDV na kojem je općina navedena da postupa u vlastito ime i kao dobavljač i u svojstvu predstavnika državne riznice kao primatelj.

15. Općina Wrocław protivila se tom tumačenju. Stoga je protiv ministra financija podnijela tužbu Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud, Wrocław, Poljska).

16. Taj je sud smatrao da kriterij za postojanje isporuke robe u smislu poreznog prava – prijenos gospodarske kontrole nad nekretninom od dobavljača primatelju – u ovom slučaju nije zadovoljen. To je zato što su dobavljač i primatelj bili jedno te isto tijelo: općina Wrocław. Posljedično, sud je zaključio da nije došlo do prijenosa gospodarske i stvarne kontrole nad nekretninom, što je preduvjet da bi se transakciju moglo smatrati kao oporezivi događaj u svrhu PDV-a prema pravu Unije i nacionalnom pravu.

17. Ministar financija je podnio žalbu Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud), sudu koji je uputio zahtjev.

18. Taj je sud utvrdio da predmetna situacija izaziva ozbiljne dvojbe o tome može li se prijenos vlasništva općine nad nekretninom po nalogu javnog tijela u zamjenu za plaćanje naknade smatrati oporezivom transakcijom u svrhu članka 7. stavka 1. točke 1. nacionalnog Zakona o PDV-u. Rješenjem od 12. veljače 2015.(5) vijeće od tri suca uputilo je predmet proširenom vijeću od sedam sudaca Naczelny Sąd Administracyjny (Visokog upravnog suda) s pitanjem:

„Može li se prijenos vlasništva nad nekretninom po nalogu tijela javne vlasti u zamjenu za plaćanje naknade, žiji će gospodarski teret (uključujući plaćanje poreza) snositi subjekt izvlaštenja, smatrati oporezivom transakcijom u svrhu članka 7. stavka 1. točke 1. [Zakona o PDV-u]?”

19. Vijeće od sedam sudaca Naczelny Sąd Administracyjny (Visokog upravnog suda) odgovorilo je potvrdno rješenjem od 12. listopada 2015.(6): „Prijenos vlasništva nad nekretninom po nalogu javnog tijela u zamjenu za plaćanje naknade žini isporuku robe u smislu članka 7. stavka 1. točke 1. Zakona o PDV-u.” Obrazložilo je da je takav prijenos vlasništva nad nekretninom, u građanskom pravu, isporuka robe u svrhu PDV-a. Vijeće je stoga smatralo da nije relevantno osvrnuti se i na pitanje uključuje li ta transakcija također prijenos gospodarske kontrole

nad imovinom. Štoviše, Vijeće se nije složilo s mišljenjem da plaćanje naknade općini za nekretninu koju je iz vlastila državna riznica nije stvarno plaćanje. Ono je smatralo da općina zapravo prima sredstva iz proračuna državne riznice kao dio sredstava koja joj se dodjeljuju kako bi mogla provoditi javne poslove u području državne uprave.

20. Stranke glavnog postupka nisu suglasne s rješenjem Naczelny Sąd Administracyjny (Visokog upravnog suda). Stoga su zatražile da se ovom Sudu uputi prethodno pitanje. Vijeće od tri suca Naczelny Sąd Administracyjny (Visokog upravnog suda) pristalo je na to, prekinulo postupak te uputilo sljedeće prethodno pitanje:

„Ima li prijenos uz plaćanje naknade, sukladno zakonu, vlasništva nad nekretninama određene općine državnoj riznici – u slučaju kada iz odredbe nacionalnog propisa proizlazi da tom nekretninom i dalje upravlja gradonačelnik koji je istodobno predstavnik državne riznice i izvršno tijelo općine – oporezivu transakciju u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) [Direktive o PDV-u]?

Je li za odgovor na gore navedeno pitanje važno je li isplata naknade općini bilo stvarno plaćanje ili se radilo samo o internom knjiženju u proračunu općine?”

21. Pisana očitovanja podnijeli su općina Wrocław, poljska vlada i Europska komisija. Navedene zainteresirane stranke, i dodatno Ministar financija, usmeno su iznijeli svoja stajališta na raspravi od 13. prosinca 2017.

IV. Ocjena

22. Ovo je mišljenje strukturirano na sljedeći način. Kao prvo, iznijet ću neke uvodne napomene o specifičnom kontekstu slučaja i točnom opsegu pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev (A). Kao drugo, osvrnut ću se općenito na tumačenje koncepta „isporuka robe” iz članka 14. stavka 1. i članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u i na odnos između konceptata „naknada” (članak 14. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u) i „u zamjenu za plaćanje” (članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u) (B). Kao treće, ispitat ću specifična pitanja koja se u ovom slučaju postavljaju s obzirom na tumačenje gore navedenih odredbi (C).

A. Uvodna razmatranja

1. Dvostruka narav lokalnih tijela u Poljskoj

23. Ovaj se predmet odnosi na vrlo specifičan kontekst. Dvostruka narav i funkcije lokalnih tijela razlog su složenosti u ocjenjivanju je li transakcija poput one u ovom predmetu oporeziva. Kao što je to korisno sažeo sud koji je uputio zahtjev i dalje razradile zainteresirane stranke, shvatit ću nacionalna pravila u ovom području kao sljedeća:

24. Kao prvo, na razini upravljanja Wrocław je gradski okrug. Gradski okrug izvršava i poslove za koje je sam odgovoran (samouprava ili samostalna uprava) i poslove koje mu je delegirala država (državna uprava). Poslovi povezani s upravljanjem nekretninom u ovom predmetu obuhvaćeni su vlastitim poslovima gradskog okruga. To znači da će nakon izvlaštenja nekretninama koje su prije bile u posjedu općine Wrocław i dalje upravljati isto tijelo, koje zastupa gradonačelnik Wrocława.

25. Kao drugo, što se tiče općinskog proračuna, sud koji je uputio zahtjev objašnjava da gradski okrug svoje poslove financira iz vlastitih sredstava. Nasuprot tomu, delegirani poslovi državne uprave financiraju se iz sredstava koje dodjeljuje državni proračun ili druge razine uprave. Prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, općina (gradski okrug) je odgovorna za poslove upravljanja predmetnom nekretninom. Budući da su to njezini *vlastiti* poslovi, troškovi povezani s

njima nisu nužno u cijelosti pokriveni sredstvima dodijeljenima iz državnog proračuna.

26. Kao treće, s obzirom na formalno zastupanje stranaka u transakciji, iako je vlasništvo nad nekretninom općina Wrocław prenijela na državnu riznicu, oba javna subjekta je u toj transakciji predstavljalo isto tijelo koje je nastupilo u različitim ulogama: gradonačelnik Wrocław.

2. Doseg postavljenog pitanja

27. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku nacionalni sud formulirao je u vrlo specifičnim izrazima. Postavljeno pitanje se oslanja na brojne činjenice i pravne pretpostavke.

28. Posebice, 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, treba smatrati „gospodarskom aktivnošću”(7). Odstupanje od opće definicije „poreznih obveznika” iz članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u sadržano je u članku 13. stavku 1. te direktive. Isključene su državne, regionalne i lokalne vlasti, kao i ostali subjekti javnog prava, u pogledu aktivnosti ili gospodarskih transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela – osim ako bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja(8).

29. Iako je općina Wrocław to u više navrata osporavala, sud koji je uputio zahtjev izričito je naveo da svojstvo te općine kao *poreznog obveznika* nije upitno. Pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev se stoga odnosi isključivo na *oporezivu narav* prijenosa vlasništva nad predmetnom nekretninom.

30. Na nacionalnom sudu je da u pogledu tog kriterija kvalificira aktivnosti u pitanju s obzirom na kriterije koje je usvojio Sud(9). U ovom kontekstu, valja podsjetiti da je nacionalni sud odgovoran za utvrđivanje pravnog i činjeničnog okvira spora koji je pred njim u tijeku(10). Osobito, pitanja koja treba uputiti Sudu može utvrditi samo nacionalni sud, a ne stranke u glavnom postupku. To je tako ne samo u pogledu obveze Suda iz članka 267. UFEU-a, već također i zbog dužnosti da omogući svim zainteresiranim strankama podnošenje očitovanja, kako je navedeno u članku 23. Statuta Suda Europske unije(11).

31. Uloga ovog Suda, prema tome, nije preispitivati ocjenu činjeničnog stanja ili tumačenja nacionalnog prava koje je sud koji je uputio zahtjev već proveo i koji nisu predmet postavljenih pitanja. Ovo je također točno (ili osobito točno) u slučajevima kada odgovarajuća ocjena zahtijeva primjenu prava EU-a na vrlo složeno nacionalno zakonodavstvo.

32. Ovo će se mišljenje stoga i dalje temeljiti na ocjeni koju je proveo nacionalni sud – odnosno na tome da je u svrhu predmetne transakcije općina Wrocław „porezni obveznik” – bez, međutim, zauzimanja stava o tom specifičnom pitanju.

B. „Isporuka robe” iz članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u

33. Svojim pitanjem Sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi čini li predmetna transakcija u glavnom postupku oporezivu „isporuku robe” u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u. Sud koji je uputio zahtjev, povrh toga, pita je li činjenica da se plaćena naknada sastoji samo od internog knjiženja u proračunu općine od ikakvog značaja za tu ocjenu.

34. Kako bih dao koristan odgovor na postavljeno pitanje, prvo ću ispitati podrijetlo i svrhu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u (1). Kao drugo, analizirat ću odnos između članka 14. stavka 2. točke (a) i članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u (2). Kao treće, osvrnut ću

se na to ispunjava li „naknada” iz ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) zahtjev „u zamjenu za pla?anje” iz ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) te direktive (3).

1. Podrijetlo i svrha ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) Direktive o PDV-u

35. ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) Direktive o PDV-u obuhva?a specifi?nu transakciju koja ispunjava tri elementa. Prvo, mora postojati „prijenos vlasništva nad imovinom”. Drugo, prijenos vlasništva mora nastati na temelju „naloga ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona”. Tre?e, prijenos vlasništva mora biti „u zamjenu za pla?anje naknade”.

36. ?lanak 14. stavak 2. Direktive o PDV-u obuhva?a poseban skup transakcija. Za razliku od transakcija iz ?lanka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, koje uklju?uju slobodnu volju stranaka svojstvenu recipro?noj transakciji u zamjenu za pla?anje, ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) te direktive predvi?a razli?it scenarij: prijenos vlasništva do kojeg dolazi kao posljedica jednostrane odluke javnog tijela u zamjenu za isplatu naknade.

37. Iako pripremni akti ne daju puno informacija o svrsi ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) Direktive o PDV-u(12), tekst i logika ove odredbe ipak omogu?uju izvo?enje odre?enih zaklju?aka.

38. Kao što je to više autora istaknulo, razumno je smatrati da se zakonodavstvom, izri?ito pretvaraju?i izvlaštenje uz naknadu u oporezivu isporuku robe i time podvrgavaju?i prinudne prijenose vlasništva uz naknadu istim pravilima kao i ostalu isporuku robe, pokušalo sprije?iti javna tijela da radije odabiru izvlaštenje od transakcije koja ispunjava op?e kriterije za isporuku robe(13).

39. Slažem se. ?ini se doista osjetljivim pristupom ne poticati javnu upravu na izvlaštenja pružaju?i joj porezne poticaje da to ?ini, umjesto da nastoji posti?i sporazum sa zainteresiranom strankom. Me?utim, neovisno o tome je li do nje došlo na temelju ugovora ili izvlaštenjem, isporuka robe u obliku nekretnine trebala bi ostati porezno neutralna. Ono što treba istaknuti je razli?ita logika i time razli?ita terminologija ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) Direktive o PDV-u, koja se može obuhvatiti sljede?im kontrastom: *privatno pravo – reciprocitet – u zamjenu za pla?anje*, s jedne strane, i *javno pravo – jednostrana odluka – naknada*, s druge.

2. Odnos izme?u ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) i ?lanka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u:

40. Pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev i argumenti koje su iznijele zainteresirane stranke vrti se oko toga trebaju li ili ne transakcije obuhva?ene ?lankom 14. stavkom 2. to?kom (a) Direktive o PDV-u biti sukladne sa zahtjevima ?lanka 14. stavka 1. te direktive, posebno s uvjetom da mora postojati „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”.

41. Sud koji je uputio zahtjev i zainteresirane stranke opširno upu?uju na sudsku praksu Suda o ?lanku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u koji stavlja težište na relevantnost *de facto* prijenosa vlasništva, bez obzira na pravni oblik toga prijenosa(14). Sud je utvrdio da, kako bi se transakcija mogla smatrati isporukom robe u smislu ?lanka 14. stavka 1., toj osobi mora omogu?iti da fakti?no raspolaže tom robom, kao da je vlasnik(15). Pravo raspolaganja robom kao vlasnik opisano je kao pravo odlu?ivanja na koji na?in ili s kojim ciljem ?e se ta roba koristiti(16).

42. Argument koji isti?e op?ina Wroc?aw sugerira da bi transakcija, kako bi bila obuhva?ena ?lankom 14. stavkom 2. to?kom (a), tako?er morala ispunjavati i kriterije iz ?lanka 14. stavka 1., odnosno podrazumijevati pravo raspolaganja robom kao vlasnik.

43. S druge strane, poljska vlada i Komisija tvrde da je ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) Direktive o PDV-u samostalan u odnosu na ?lanak 14. stavak 1. te direktive. Prema tome, u svrhu ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) nebitno je postoji li prijenos prava na raspolaganje robom u gospodarskom

smislu.

44. Slažem se s potonjim pristupom.

45. ?lanak 14. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju „Oporezive transakcije”, posve?en je odre?ivanju tome što ?ini „isporuku robe”.

46. Njegov prvi stavak odre?uje *op?e pravilo* što ?ini „isporuku robe”: „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”. Drugi stavak te odredbe odnosi se na *ostale transakcije* koje se „smatraju isporukom robe”[...] „uz transakcije iz stavka 1.”.

47. Iz teksta i strukture ?lanka 14. Direktive o PDV-u stoga je o?ito da drugi stavak te odredbe u stvarnosti predstavlja *lex specialis* op?oj definiciji isporuke robe sadržanoj u prvom stavku.

48. ?lanak 14. stavak 1. i ?lanak 14. stavak 2. Direktive o PDV-u odvojeni su primjeri „isporuke robe” koje treba tuma?iti neovisno. ?lanak 14. stavak 1. sadržava op?e kriterije za odre?ivanje isporuke robe. ?lanak 14. stavak 2. sadržava popis transakcija koje se „uz” one obuhva?ene op?om definicijom iz ?lanka 14. stavka 2. tako?er smatraju „isporukom robe”. Struktura ?lanka 14. je stoga odlu?uju?a: ?lanak 14. stavak 1. odre?uje op?e zahtjeve za isporuku robe koje treba ispuniti. S druge strane, ?lanak 14. stavak 2. upu?uje na specifi?ne transakcije koje su izjedna?ene s isporukom robe.

49. ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) Direktive o PDV-u primjenjuje razli?ite pojmove kada ga se uspore?uje s ?lankom 14. stavkom 1. ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) ne upu?uje na „pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, ve? jasno odabire razli?itu formulaciju: „Prijenos, na nalog [...] vlasništva nad imovinom”.

50. Posljedi?no, u specifi?nom kontekstu obvezuju?ih prijenosa vlasništva nasuprot ugovornim odnosima koji se slobodno poduzimaju ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) u?inkovito potiskuje sve relevantne elemente ?lanka 14. stavka 1. Razli?ita logika i cilj(17) istaknuti u ovom mišljenju stoga uklju?uju razli?ite pojmove.

51. Usredoto?enost na formalni element prijenosa prava vlasništva nad imovinom za razliku od stvarnog prava na raspolaganje imovinom kao vlasnik u gospodarskom smislu razumljivo je u specifi?nom kontekstu izvlaštenja imovine. U takvim slu?ajevima vjerojatno je da je javno tijelo koje je provelo izvlaštenje to u?inilo radi specifi?nog cilja. Ostvarenje tog specifi?nog cilja (kao što je izgradnja ceste na izvlaštenom zemljištu) u stvarnosti obvezuje tu javnu vlast što se ti?e na?ina kako raspolaže tom imovinom. Prema tome, u stvarnosti bi se moglo dogoditi da bi, iako je javno tijelo steklo formalno pravo na to zemljište, na?in na koji ono raspolaže tom imovinom mogao biti znatno ograni?en. Ako bi se, u tako specifi?nim okolnostima, primijenila logika u?inkovitog raspolaganja kao vlasnik, to bi stvarno moglo dovesti do vrlo neobi?nih situacija u slu?ajevima izvlaštenja u javnom interesu s obzirom na to da ne bi postojao vlasnik u svrhu PDV-a.

52. Štoviše, internom analogijom bi se moglo dodati da ?lanak 14. stavak 2. to?ka (b), koji ?ini jednu od „dodatnih” transakcija koje su izjedna?ene s isporukom robe, upu?uje na „stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na odre?eno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvr?uje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobi?ajenog tijeka doga?aja, najkasnije po izvršenju kona?ne otplate”. Kao što je Sud smatrao, iz samog teksta te odredbe jasno je da se, za *razliku* od transakcija obuhva?enih ?lankom 14. stavkom 1., one obuhva?ene ?lankom 14. stavkom 2. to?kom (b) ne odnose na prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik(18).

53. Ukratko, ?lanak 14. stavak 2. to?ka (a) Direktive o PDV-u ne zahtijeva prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik, dok stavak 1. to zahtijeva. U svrhu ?lanka 14. stavka 2.

direktive, i ako su ispunjeni ostali uvjeti iz te odredbe, prijenos vlasništva nad imovinom u smislu formalnog prava na predmetnu imovinu dostatan je kako bi se takva transakcija mogla smatrati oporezivom „isporukom robe”.

3. Odnos izme?u ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) i ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV-u

54. ?lanak 2. Direktive o PDV-u ?ini okvirnu odredbu kojom se odre?uju transakcije koje podliježu PDV-u. Sukladno ?lanku 2. stavku 1. to?ki (a) te direktive, jedna od tih transakcija je „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države ?lanice u zamjenu za pla?anje”.

55. Kako bi transakcija bila oporeziva, prema toj odredbi, potrebna su ?etiri elementa. Prvo, mora postojati „isporuka robe”. Drugo, isporuka robe mora biti „u zamjenu za pla?anje”. Tre?e, roba se mora nalaziti na teritoriju države ?lanice. ?etvrto, transakciju mora provesti „porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

56. ?lanak 14. Direktive o PDV-u obuhva?a samo prvi od kriterija navedenih u ?lanku 2. stavku 1. to?ki (a) Direktive o PDV-u. Njime se definira samo „isporuka robe”. Me?utim, ta odredba ne navodi ništa o ostalim elementima ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive (zamjena za pla?anje, teritorijalni element, svojstvo poreznog obveznika koji djeluje kao takav). Doista, za razliku od ?lanaka 16. do 18. Direktive o PDV-u, koji upu?uju na transakcije koje se smatraju ili se mogu smatrati „isporukom robe u zamjenu za pla?anje”, ?lanak 14. predvi?a samo transakcije koje se smatraju „isporukom robe”.

57. Iz tog logi?no slijedi da ?lanak 14. Direktive o PDV-u ostavlja preostala tri kriterija iz ?lanka 2. stavka 2. to?ke (a) te direktive netaknutima. Stoga se ne može pretpostaviti da postoji element *zamjene za pla?anje* u svakoj situaciji kada se radi o „isporuci robe” u smislu ?lanka 14. Direktive o PDV-u.

58. Ovo utvr?enje otvara drugi problem koji je istaknulo pitanje koje je uputio nacionalni sud: kakav je odnos izme?u pojma „naknada” iz ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) Direktive o PDV-u i pojma „u zamjenu za pla?anje” iz ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) te direktive. Jesu li ta dva pojma odvojena? Ili naknadu treba smatrati vrstom (što je logi?na potkategorija) pojma u zamjenu za pla?anje.

59. Tuma?enje pojma „u zamjenu za pla?anje” u sudskoj praksi je u tome smislu da se roba isporu?uje „u zamjenu za pla?anje” ako postoji *izravna veza* izme?u isporu?ene robe i usluga i onoga što je primljeno kao protu?inidba(19). Takva izravna veza postoji „samo ako izme?u dobavlja?a i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne ?inidbe, pri ?emu naknada koju napla?uje dobavlja? predstavlja stvarnu protuvrijednost robe koja je isporu?ena”(20). Sud je smatrao da „ta protu?inidba dakle predstavlja subjektivnu, odnosno stvarno primljenu vrijednost, a ne vrijednost procijenjenu prema objektivnim kriterijima”(21).

60. Sud je tako?er smatrao da se ta „protu?inidba mora mo?i izraziti u novcu” i da „ako ta vrijednost nije nov?ani iznos ugovoren izme?u stranaka, ona mora, kako bi bila subjektivna, biti vrijednost koju primatelj usluga koje ?ine protu?inidbu za isporuku robe pridaje uslugama koje želi primiti i mora odgovarati iznosu koji je pripreman potrošiti u tu svrhu”(22). ?injenicu da je cijena pla?ena za transakciju viša ili niža od vrijednosti na otvorenom tržištu Sud nije smatrao relevantnom u svrhu utvr?enja je li transakcija provedena u zamjenu za pla?anje(23).

61. Rasprava o sukladnosti pojma „naknada” iz ?lanka 14. stavka 2. to?ke (a) sa svim elementima koje ?ine „zamjenu za pla?anje” koji su definirani u gore navedenoj sudskoj praksi,

prema mojem mišljenju je od ograničene važnosti. Doista, kao što je to pravilno navela Komisija, kriteriji koje je razradila sudska praksa Suda s obzirom na koncept „zamjene za plaćanje”, o kojima u ovom predmetu opširno raspravljaju zainteresirane stranke, razrađeni su posebno u kontekstu tumačenja članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u u pogledu transakcija koje su općenito obuhvaćene člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, ili u pogledu isporuke usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive.

62. Prema mojemu mišljenju, „naknada”, kako je navedena u članku 14. stavku 2. točki (a), specifična je vrsta plaćanja u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) te direktive. Naknada se može smatrati posebnom vrstom plaćanja koja se primjenjuje u posebnim okolnostima izvlaštenja.

63. Zbog toga je od ograničene važnosti pitanje ispunjava li takav objektivno različit pojam naknade sve pojedinačne kriterije koje je sudska praksa ovog Suda razvila tijekom godina kako bi obuhvatila pojam u zamjenu za plaćanje. Različita logika i svrha obaju pojmova mogu opravdati nužne prilagodbe ili razlikovanja.

64. Međutim, u mjeri u kojoj je to relevantno, u zadnjem dijelu ovog odjeljka osvrnut ću se na dva moguća prigovora s obzirom na razliku između ta dva pojma i, na njihovoj osnovi, prikazati kako se pojam naknade na taj način može lako uklopiti u glavni pojam zamjene za plaćanje. Kod prvog prigovora riječ je o sudskoj praksi prema kojoj naknada za štetu općenito ne podrazumijeva „protuvrijedbu”, a kod drugog prigovora radi se o sudskoj praksi koja se odnosi na potrebu za „uzajamnom vrijednošću”.

65. Razmatrajući prvi mogući prigovor, u kontekstu isporuke usluga i tumačenja članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, sudska je praksa Suda u različitim prilikama smatrala da naknada koja se plaća za štetu ne ispunjava zahtjeve kako bi je se moglo smatrati zamjenom za plaćanje. Sud je smatrao da iznos plaćen kao polog – kao fiksna pristojba za otkazivanje koja se plaća kao naknada za gubitak koji je posljedica nedolaska klijenta u kontekstu ugovora o isporuci hotelskih usluga – nije bio izravno povezan s isporukom nijedne usluge u zamjenu za plaćanje i nije podlijegao tom porezu(24). Sud je također smatrao da pravična naknada vezana uz štetu koja nastaje nositeljima prava reproduciranja njihovih zaštićenih djela bez njihova ovlaštenja također ne čini izravnu protuvrijednost neke vrijednosti(25).

66. Prema mojemu mišljenju, naknada na koju upućuju ovi predmeti je jednostavno različita od naknade na koju upućuje članak 14. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u. Navedene odluke su donesene u području isporuke usluga. Za razliku od isporuke robe, u području isporuke usluga ne postoji odredba koja je slična članku 14. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u, odnosno nema posebne odredbe koja bi obuhvaćala prijenos vlasništva u zamjenu za plaćanje naknade. Imajuć na umu izričito uključivanje prijenosa vlasništva nad imovinom za naknadu u članak 14. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u, bilo bi besmisleno isključiti transakcije obuhvaćene tom odredbom iz pojma „oporezive transakcije” iz članka 2. Direktive o PDV-u definirajući pojam naknade kao pojam koji se nalazi izvan sveukupnog koncepta „zamjene za plaćanje”. Kao što je to pravna teorija pravilno istaknula, uvođenje članka 14. stavka 2. točke (a) u Direktivu o PDV-u je možda ciljalo upravo na nadilaženje mogućih pojmovnih problema uvrštavajući tamo sadržane specifične transakcije kao isporuku robe(26).

67. Drugi potencijalni prigovor temelji se na sudskoj praksi koja se odnosi na tumačenje kombinacije članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, naglašavajući element „uzajamne vrijednosti”. Tako je, na primjer u presudi *Posnania Investment*, gdje se sporna transakcija sastojala od prijenosa vlasništva nad nekretninom javnom tijelu radi plaćanja poreznih dugova, Sud utvrdio da je, iako doista postoji pravni odnos između dobavljača i korisnika, obveza poreznog obveznika *jednostrana* s obzirom na to da plaćanje poreza dovodi samo do zakonskog prestanka njegova duga i da je porez obavezno davanje. Sud je zaključio na toj osnovi da nije riječ

o pravnom odnosu tijekom kojega su izmijenjene uzajamne obaveze(27).

68. Ponovno, koliko god je ta kategorija zapravo relevantna u pogledu različitih naravi transakcija koje se razmatraju u članku 14. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u, i dalje ostaje element „uzajamnosti” u smislu „izravne veze”, čak i u pogledu prijenosa vlasništva nad imovinom i naknade. Jedno je uzrok drugome – naknada je plaćena zato što je imovina izvlaštena. Doista, taj se element može logički odnosa između zamjene za plaćanje i isporuke: isporuku odnosno robe i zamjenu za plaćanje (u obliku naknade) treba promatrati kao izravno povezane. Ako do isporuke nije došlo, ništa nije plaćeno u zamjenu, i obrnuto(28).

4. Međuzaključak

69. Primjena članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u podliježe trima kumulativnim uvjetima. Prvo, mora postojati prijenos vlasništva. Drugo, taj prijenos mora biti na temelju naloga koji izdaje javno tijelo ili koji se izdaje u ime javnog tijela ili na temelju zakona. Treće, mora postojati plaćanje naknade.

70. S obzirom na prvi od tih uvjeta, Direktiva o PDV-u ne zahtijeva prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik, kao što je to slučaj u stavku 1. toga članka. U svrhu članka 14. stavka 2. te direktive, i ako su ispunjeni ostali uvjeti koji se odnose na naknadu i način provedbe transakcije, prijenos vlasništva nad imovinom u smislu formalnog prava na predmetnu imovinu dostatan je kako bi se takva transakcija mogla smatrati oporezivom „isporukom robe” sukladno članku 14. te direktive.

71. Kako bi isporuka iz članka 14. stavka 2. točke (a) bila oporeziva, potrebno je također ispuniti zahtjeve iz članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, koji podliježu specifičnim elementima sadržanima u prvo navedenoj odredbi. Ti specifični elementi članka 14. stavka 2. točke (a) također imaju utjecaj na tumačenje općeg pojma „u zamjenu za plaćanje” iz članka 2. stavka 1. točke (a). Stvarno plaćenu naknadu sukladno članku 14. stavku 2. točki (a) treba smatrati specifičnom vrstom zamjene za plaćanje u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.

C. Ovaj predmet

1. Radi li se o isporuci robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (a)?

72. U ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev izrazio je dvojbe o postojanju prijenosa vlasništva u „gospodarskom” smislu. Obrazložio je da gradonačelnik Wrocława postupa s obje strane transakcije, i kao tijelo lokalne uprave (općina) i kao predstavnik državne riznice. Primjenjive odredbe poljskog prava odnose se samo na prijenos „pravnog vlasništva” i nemaju veze s prijenosom „gospodarskog vlasništva”. Stoga je dvojbeno je li *de facto* došlo do prijenosa gospodarskog vlasništva. Sud koji je uputio zahtjev također isti da se sporna transakcija može prijenosa vlasništva koji nije posljedica slobodne volje stranaka u transakciji, već sukladno zakonu, i za naknadu koja se isplaćuje zauzvrat.

73. Koncept „gospodarskog vlasništva” ne pojavljuje se kao takav u direktivi. Međutim, iz navoda suda koji je uputio zahtjev i rasprave između zainteresiranih stranaka čini se da se prethodno pitanje odnosi na problem može li se primijeniti koncept „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik” iz članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u kako ga je tumačio Sud.

74. Sukladno općim kriterijima iznesenima u točkama 40. do 53. ovog mišljenja, zahtjev da postoji prijenos prava na raspolaganje robom kao vlasnik nije jedan od uvjeta iz članka 14. stavka

2. Direktive o PDV-u.

75. Posljedično, i podložno provjeri nacionalnog suda, čini se da su sva tri zahtjeva iz članka 14. stavka 2. točke (a) koja se traže za isporuku robe u predmetnom slučaju ispunjena.

76. Kao prvo, i kao što je to potvrdio nacionalni sud, nesporno je da je vlasništvo nad nekretninom preneseno s općine Wrocław državnoj riznici. U tu svrhu nebitno je da se zapravo isti gradonačelnik Wrocława pojavljivao u dvije različite uloge u istoj transakciji, kao izvršna vlast u ime općine i kao predstavnik državne riznice. U svrhu odnosne odredbe bitna je promjena u formalnom zakonskom pravu vlasništva između dvije jasno različite pravne osobe.

77. Kao drugo, do tog je prijenosa vlasništva došlo nakon odluke regionalnog guvernera Donje Šleske i u skladu s nacionalnim pravom⁽²⁹⁾. U tom pogledu okolnost koju je istaknuo nacionalni sud, da prijenos vlasništva nad imovinom nije posljedica slobodne volje stranaka, također nije od važnosti. Štoviše, drugi zahtjev iz članka 14. stavka 2. Direktive o PDV-u je upravo to da do prijenosa vlasništva dolazi ili na temelju zakona ili po nalogu ili u ime javnog tijela. Ovaj element podrazumijeva razliku u odnosu na transakcije obuhvaćene člankom 14. stavkom 1. te direktive i, kao takav, znači da ne postoji slobodna volja ili uzajamni sporazum.

78. Kao treće, čini se da je gradonačelnik Wrocława platio naknadu, kako ga je posebnom odlukom ovlastio regionalni guverner Donje Šleske određujući pritom razinu naknade na koju je općina Wrocław imala pravo. Međutim, budući da su o postojanju „stvarne” naknade opširno raspravljale zainteresirane stranke u ovom postupku, ovo u specifično pitanje ispitati odvojeno.

2. „Stvarna” naknada ili zamjena za plaćanje (protučinidba)

79. Opća analiza provedena u točkama 54. do 68. ovog mišljenja već upućuje da bi pojam naknade iz članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u trebalo shvatiti kao specifičnu vrstu plaćanja (protučinidbe) u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive.

80. Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i podnesaka zainteresiranih stranaka u glavnom postupku proizlazi da se dvojbe suda koji je uputio zahtjev ne odnose toliko na logički odnos između konceptata „u zamjenu za plaćanje” i „naknada”, već više na činjenicu da je nejasno je li naknada *stvarno* bila plaćena.

81. Obje stranke glavnog postupka su stajališta da nije došlo do *stvarnog* plaćanja u zamjenu.

82. Prema navodu općine Wrocław sredstva za plaćanje naknade koju je odredio regionalni guverner Donje Šleske uzeta su iz stavke općinskog proračuna koja se odnosi na poslove gradskog okruga. Istodobno se primitak od te naknade u istom proračunu pojavio kao prihod općine. Ovo je provedeno putem internog knjiženja, koje nije nadoknadilo gubitak nekretnine koju je pretrpjela općina Wrocław.

83. Poljska vlada tvrdi da se ne može smatrati da je ispunjen uvjet koji se odnosi na *izravnu vezu* između prijenosa vlasništva i naknade. Gradonačelnik Wrocława, kojem je naloženo plaćanje te naknade, nema svoj vlastiti proračun. Sredstva za poslove koje on provodi povlače se iz proračuna općine. Posljedično, provedba odluke o plaćanju naknade može se realizirati samo prijenosom sredstava koja su već bila dodijeljena općini Wrocław za poslove gradskog okruga. Ministar financija je tijekom rasprave izrazio slično stajalište.

84. Isključivo je na sudu koji uputio zahtjev da utvrdi je li u specifičnim okolnostima predmetnog slučaja naknada stvarno bila plaćena. Doista nije na ovom Sudu da odlučuje o pojedinostima poljskog upravnog prava, s obzirom na to da njegov činjenični i pravni kontekst ostaje izrazito

nejasan u ovom predmetu, unatož tome što je Sud na raspravi pozvao zainteresirane stranke da objasne kako zaista djeluje ražunovodstvo opžinske administracije s dvostrukim poslovima. Posebice, ostaje nejasno je li stvarno došlo do prijenosa sredstava iz državne riznice, i ako jest, na koje proražunske linije opžine su sredstva bila prenesena, ili žak u kojoj mjeri opžina ima odvojene i posebne proražunske linije za razližite poslove koje obavlja.

85. Postoje mežutim barem neke opže napomene koje bi se možda kao smjernice mogle pružiti sudu koji je uputio zahtjev.

86. Kao prvo, žinjenica da je naknada provedena ražunovodstvenom operacijom ne sprježava njezinu užinkovitost s obzirom na to da ni Direktiva o PDV-u ni sudska praksa ne namežu poseban zahtjev metode plažanja ili ražunovodstvenog postupka kako bi se naknada provela.

87. Kao drugo, u smislu izravne veze izmežu osnovne „*quid pro quo*” logike koja je svojstvena svakoj transakciji(30) mora mežutim postojati plažanje u zamjenu za prijenos formalnog prava na vlasništvo. Na odreženi nažin plažanje mora teži u suprotnom smjeru od prijenosa prava. Prema tome, mora postojati neka akumulacija *vlastitih sredstava* opžine, uzimajuži u obzir da je imovina prije bila u vlasništvu opžine u svojstvu samostalne jedinice lokalne samouprave.

88. Kao treže, buduži da je naknada iz žlanka 14. stavka 2. Direktive o PDV-u specifižan izraz zamjene za plažanje koji zahtijeva žlanak 2. stavak 1. tožka (a) te direktive, nužno je da je naknada *stvarno* plažena. Ovo potvržuje žlanak 14. stavak 2. tožka (a) koji izrižito zahtijeva plažanje naknade. Jedno od temeljnih nažela Direktive o PDV-u je da je oporezivi iznos plažanje koje je *stvarno* zaprimljeno, posljedica žega je to da porezna tijela ne mogu naplatiti iznos PDV-a koji prekoražuje porez koji je porezni obveznik zaprimio(31). Ako dakle postoji isporuka bez plažanja, nema osnove za procjenu(32). Jasno reženo: ako nije primljeno nikakvo plažanje, nema se što oporezovati.

V. Zakljužak

89. S obzirom na prethodno navedeno, na pitanje koje je postavio Naczelny Sžd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) predlažem sljedeži odgovor:

„Prijenos, sukladno zakonu, vlasništva nad nekretninama odrežene opžine državnoj riznici, u zamjenu za stvarno plažanje naknade – u služaju kada iz odredbe nacionalnog propisa proizlazi da tom nekretninom i dalje upravlja naželnik opžine koji je istodobno predstavnik državne riznice i izvršno tijelo opžine – žini oporezivu transakciju u smislu žlanka 14. stavka 2. tožke (a) Direktive Viježa 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajednižkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.”

1 Izvorni jezik: engleski

2 Vidjeti, primjerice, Roscher, W. H. (ur.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*, drugi dio, Leipzig, Verlag von B. Teubner, 1890-1897, str. 29. do 41., ili William Smith (ur.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*, sv. II., London, Taylor and Walton, 1846., str. 550. do 552.

3 Direktiva Viježa 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajednižkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

4 Dz. U 2005., br. 54, poz. 535. Prožišženi tekst, Dz. U 2011., br. 177, poz. 1054, kako je izmijenjen.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Presuda od 11. svibnja 2017., Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, t. 27.)

8 Vidjeti presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 29. i navedena sudska praksa).

9 Vidjeti presudu od 14. prosinca 2000., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 23. i navedena sudska praksa). Vidjeti rješenje od 20. ožujka 2014., Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, t. 18. do 22. i navedena sudska praksa).

10 Vidjeti primjerice presudu od 19. siječnja 2017., National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, t. 31. i navedena sudska praksa).

11 Vidjeti primjerice presudu od 6. listopada 2015., T-Mobile Czech Republic and Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, t. 28. i 29. i navedena sudska praksa).

12 Odredba koja je istovjetna članku 14. stavku 2. točke (a) Direktive o PDV-u uvedena je Šestom direktivom Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.). U Komisijinom prijedlogu (COM/1973/950/ final) nacrt članka 5. stavka 2. točke (f), koji je postao članak 5. stavak 4. točka (a) Šeste direktive o PDV-u, upućivao je na „prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade, ako bi prijenos takvog vlasništva privatnim sporazumom doveo do porezne odgovornosti”. Zadnje navedena (u kurzivu) odredba nije uključena u konačni tekst. Prijedlog je također sadržavao članak 12. stavak 4. sukladno kojemu se „u odnosu na isporuke navedene u članku 5. stavku 2. točki (f), iznos plaćene naknade, isključujući dodatak za ponovno zapošljavanje, smatra oporezivim iznosom”. Ta odredba nije unesena u konačni tekst. Vidjeti Terra, B. J. M., i Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, sv. A, IBFD Publications, 1991., str. 209.

13 Vidjeti, na primjer, Terra, B. J. M., i Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017., str. 246.; ili van Doesum, A., van Kesteren H., i van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016., str. 111.

14 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 35.). Sud je također naglasio da se ta odredba „ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima predviđenima mjerodavnim nacionalnim pravom, nego uključuje sve transakcije prijenosa materijalne imovine od strane koja ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaže kao da je ona vlasnik tog dobra”. Vidjeti primjerice presudu od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 51. i navedena sudska praksa). Sud je obrazložio da je to u cilju utemeljenja zajedničkog sustava PDV-a na ujednaženoj definiciji oporezivih transakcija i da bi taj cilj bio doveden u pitanje ako bi se „preduvjeti za isporuku robe [...] razlikovali od jedne do druge države članice, kao što se razlikuju uvjeti kojima se uređuje prijenos vlasništva prema građanskom pravu”. Vidjeti primjerice presudu od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 8.).

- 15 Presuda od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 51. i navedena sudska praksa)
- 16 Vidjeti u tom pogledu presudu od 6. veljače 2003., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, t. 34.).
- 17 Vidjeti točke 35. do 39. ovog mišljenja.
- 18 Vidjeti presudu od 4. listopada 2017., *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, t. 31.).
- 19 Vidjeti primjerice presudu od 8. studenoga 2012., *Profitube* (C-165/11, EU:C:2012:692, t. 51. i navedena sudska praksa).
- 20 Vidjeti primjerice presudu od 11. svibnja 2017., *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 21 Vidjeti, primjerice, presudu od 7. studenoga 2013., *Tulić and Plavčin* (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 22 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2012., *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, t. 44. i 45. i navedena sudska praksa).
- 23 Vidjeti presudu od 2. lipnja 2016., *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, t. 45. i navedena sudska praksa).
- 24 Presuda od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 32.)
- 25 Presuda od 18. siječnja 2017., *SAWP* (C-37/16, EU:C:2017:22, t. 30.)
- 26 Vidjeti, na primjer, A. van Doesum, H. van Kesteren i G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016., str. 111.; Terra, B. J. M., i Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017., str. 246.; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013., str. 67.
- 27 Presuda od 11. svibnja 2017., *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, t. 32. do 36.). Vidjeti, slično, u kontekstu isporuke usluga, presudu od 22. lipnja 2016., *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 24. do 26.).
- 28 Vidjeti van Doesum, A., van Kesteren, H., i van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016., str. 129., koji citiraju presudu od 2. lipnja 1994., *Empire Stores* (C-33/93, EU:C:1994:225, t. 16.). Vidjeti, *a contrario*, presudu od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 26.), u kojoj se za rezervaciju smještaja nije smatralo da ovisi o plaćanju pologa, pa stoga nije bilo izravne veze između usluge i protučinidbe.
- 29 Nacionalna odredba na koju se pozvao bio je članak 12. stavak 4. Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (Zakon o posebnim pravilima kretanja na javnim cestama).
- 30 Općenito vidjeti točku 68. ovog mišljenja.
- 31 Vidjeti presudu od 2. srpnja 2015., *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 35. i

navedena sudska praksa). Vidjeti također presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 12. i 13.).

32 Vidjeti u tom pogledu presudu od 21. studenoga 2013., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, t. 31. i navedena sudska praksa).