



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
NIILA JÄÄSKINENA  
od 30. lipnja 2015.<sup>1</sup>

**Predmet C-276/14**

**Gmina Wrocław  
protiv  
Minister Finansów**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska))

„Prethodni postupak – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 9. i članak 13. – Članak 5. stavak 3. i članak 4. stavak 2. UEU-a – Gospodarske aktivnosti koje provodi općinsko organizacijsko tijelo u svojstvu koje je različito od onog tijela javne vlasti – Općinska organizacijska jedinica čije gospodarske aktivnosti ne ispunjavaju uvjete samostalnosti – Mogućnost da se takvo tijelo kvalificira kao obveznik poreza na dodanu vrijednost u smislu odredbi Direktive 2006/112“

### I – Uvod

1. U predmetnom zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) riječ je o pitanju može li se općinska organizacijska jedinica čije gospodarske aktivnosti ne ispunjavaju uvjete samostalnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ<sup>2</sup> smatrati obveznikom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) odvojeno od općine čiji je dio u pogledu gospodarskih transakcija koje je to tijelo ostvarilo za račun općine.

2. Sud koji je uputio zahtjev posebno postavlja pitanje Sudu treba li se taj pojam samostalnosti, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, uzeti u obzir radi utvrđenja mogu li se tijela javnog prava kao što su općinska tijela koja se financiraju iz proračuna iz zahtjeva za prethodnu odluku, vodeći računa o članku 13. stavku 1. te direktive kao i članku 4. stavku 2. i članku 5. stavku 3. UEU-a o načelima supsidijarnosti i institucionalne autonomije, smatrati obveznikom poreza na dodanu vrijednost.

3. Značaj predmeta, sa stajališta Republike Poljske, povezan je s činjenicom da općine u Poljskoj autonomno izvršavaju svoje zadaće javnih usluga putem organizacijskih tijela osnovanih u tu svrhu, osobito općinskih tijela koja se financiraju iz proračuna<sup>3</sup>, a koja su se dotada smatrala obveznicima PDV-a izdvojenima od općine. Dakle, u ovom predmetu je riječ o pitanju tumačenja članka 9. i članka 13. Direktive 2006/112 koje uključuje utvrđenje da valja ocijeniti način na koji ta organizacijska tijela, osobito općinska tijela koja se financiraju iz proračuna, izvršavaju svoje gospodarske aktivnosti.

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – Direktiva 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.).

3 – Poljski sustav predviđa također druge vrste općinskih organizacijskih tijela kao i državnih tijela. Primjerice, jedinicama općinskih tijela koje se financiraju iz proračuna svojstven je, sukladno mišljenju Općine Wrocław, puno viši stupanj samostalnosti nego općinskim tijelima koja se financiraju iz proračuna.

4. Pitanje koje se odnosi na načela supsidijarnosti i institucionalne autonomije, utvrđena u članku 5. stavku 3. i članku 4. stavku 2. UEU-a, sud koji je uputio zahtjev postavio je zato što smatra da nemogućnost vođenja općinskih tijela koja se financiraju iz proračuna, poput onih iz glavnog postupka, kao obveznika PDV-a odvojeno od općine može imati posljedice na način djelovanja jedinica lokalne samouprave u Poljskoj. Stoga valja preispitati imaju li te odredbe primarnog prava u tom pogledu utjecaj na tumačenje relevantnih odredbi Direktive 2006/112.

5. Kako su to i naglasile stranke koje su podnijele očitovanja u ovom predmetu, sudska praksa Suda u pogledu ovog uvjeta samostalnosti odnosila se na njegovu primjenu na aktivnosti fizičkih osoba koje obnašaju javne funkcije i na privatne subjekte. Posljedično, sud koji je uputio zahtjev pozvao je Sud da preispita treba li na jednak način primijeniti ovu sudsku praksu na tijela javnog prava.

## II – Pravni okvir

### A – Direktiva 2006/112

6. Direktivom 2006/112, počevši od 1. siječnja 2007., stavljeno je izvan snage i zamijenjeno, postojeće zakonodavstvo Zajednice koje se odnosi na PDV, osobito Šesta direktiva<sup>4</sup>.

7. U članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112 određuje se:

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

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

8. Sukladno članku 10. Direktive 2006/112:

„Uvjetom iz članka 9. stavka 1. koji govori da se gospodarska aktivnost mora provoditi ‚samostalno’, isključuju se iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.“

9. Članak 13. stavak 1. navedene direktive glasi<sup>5</sup>:

„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.

4 — Šesta direktiva 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 osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Unatoč mnogobrojnim izmijenjenim verzijama relevantne odredbe Direktive 2006/112 su, u bitnome, istovjetne odgovarajućim odredbama Šeste direktive. Vidjeti, u tom smislu, presudu Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 6.).

5 — Vezano uz razlike između više jezičnih verzija članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 kao i analize pojma „ostali subjekti javnog prava“, vidjeti moje mišljenje u predmetu Saudačor (C-174/14, EU:C:2015:430, t. 68. do 82.).

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.“

### B – Poljsko pravo

10. Članak 15. stavak 1. Zakona od 11. ožujka 2004. o porezu na proizvode i usluge<sup>6</sup> prenosi u poljsko pravo članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 i glasi:

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

11. U članku 15. stavku 6. Nacionalnog zakona o PDV-u predviđeno je da se ne smatraju poreznim obveznicima tijela javne vlasti ni uredi tih tijela u pogledu zadaća koje imaju na temelju posebnih odredbi i za čiju realizaciju su određeni, osim kada se radi o aktivnostima koje su ostvarene na temelju ugovora iz privatnog prava.

### III – Glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

12. U poljskom upravnom sustavu općine izvršavaju zadaćke koje su im povjerene na temelju Zakona od 8. ožujka 1990. o općinama<sup>7</sup> u suradnji s područnim jedinicama koje se financiraju iz proračuna i općinskim tijelima koja se financiraju iz proračuna<sup>8</sup>. Potonja, koja nemaju vlastitu pravnu osobnost, prvenstveno pridonose izvršavanju zadaća općine i ne mogu imati ovlast provođenja gospodarske aktivnosti, a najviše mogu sudjelovati u obavljanju neke druge glavne aktivnosti. Prihodi i troškovi tih općinskih tijela koja se financiraju iz proračuna, uključujući i one koji su povezani s njihovim gospodarskim aktivnostima podložnima PDV-u, dio su proračuna općine. Ta tijela uključuju među ostalim škole i domove kulture.

13. Glavni postupak koji je pokrenula Gmina Wrocław (Općina Wrocław) protiv Minister Finansów (poljski ministar financija, u daljnjem tekstu: ministar financija) potječe iz zahtjeva za tumačenje poreznog prava koji je podnijela ta općina.

14. Općina Wrocław pitala je ministra financija može li se općinsko tijelo koje se financira iz proračuna voditi kao obveznik PDV-a odvojeno od općine za transakcije koje podliježu PDV-u ili može li se općina sama voditi kao porezni obveznik za transakcije koje izvršava njezino tijelo koje se financira iz proračuna. Sukladno mišljenju te općine, ta općinska tijela koja se financiraju iz proračuna

6 — Ustawa z dnia 11. marca 2004. r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Nacionalni zakon o PDV-u.

7 — Ustawa z dnia 8. marca 1990. r. o samorządzie gminnym, Dz. U. z 2001, r. nr 142, poz. 1591 ze zm., konsolidirana verzija. U članku 9. stavku 1. tog zakona određeno je da „u svrhu uspješnog izvršavanja svojih zadaća općina može osnivati organizacijska tijela i također zaključivati sporazume s ostalim subjektima, uključujući i NO-ove [nevladine organizacije]“.

8 — Osnivanje tijela koja se financiraju iz proračuna regulirano je Zakonom o javnim financijama (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. z 2013, poz. 885 ze zm., kako je izmijenjen).

ne ispunjavaju uvjet samostalnosti u području oporezivanja PDV-om, predviđen u članku 15. stavcima 1. i 2. Nacionalnog zakona o PDV-u, pa se, posljedično, ne mogu voditi odvojeno. Osim toga, vođenje općinskih tijela koja se financiraju iz proračuna odvojeno od općine dovodi do određenih poteškoća u praktičnoj primjeni<sup>9</sup>.

15. U svojem je tumačenju ministar financija naveo da ih se, s obzirom na to da općinska tijela koja se financiraju iz proračuna i koja su izdvojena iz strukture općine prema objektivnim kriterijima samostalno ostvaruju gospodarske aktivnosti i pritom izvršavaju aktivnosti koje podliježu PDV-u, mora smatrati obveznicima PDV-a odvojeno od općine.

16. Općina Wrocław podnijela je tužbu Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Upravnom sudu u Wrocławu) protiv tih tumačenja ministra financija. Budući da je taj sud tužbu odbio, ta je općina podnijela žalbu sudu koji je uputio zahtjev.

17. Rješenjem od 30. siječnja 2013. redovni sastav Naczelny Sąd Administracyjny postavio je proširenoj sjednici tog istog suda pitanje može li općinsko tijelo koje se financira iz proračuna biti obveznik poreza na proizvode i usluge. Ta proširena sjednica je odlukom od 24. lipnja 2013. utvrdila, odgovarajući redovnom vijeću tog suda, da općinska tijela koja se financiraju iz proračuna iz navedenog predmeta nisu obveznici PDV-a s obzirom na to da ona, unatoč činjenici da su takva tijela izdvojena iz općine na organizacijskom planu, ne ostvaruju autonomno ili samostalno gospodarske aktivnosti općine.

18. Nasuprot tome, prema navodima iz zahtjeva za prethodnu odluku, nejasno je u kojoj mjeri valja primijeniti, na temelju prava Unije, uvjet samostalnosti iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 na tijela javnog prava. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev dvoji oko usklađenosti tog uvjeta samostalnosti s načelima supsidijarnosti i institucionalne autonomije utvrđenih u članku 5. stavku 3. i članku 4. stavku 2. UEU-a, prema kojima struktura tijela lokalne samouprave i podjela njihovih nadležnosti potpada pod nadležnost država članica.

19. Izražavajući dvojbu oko tumačenja članka 9. stavka 1. i članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112, Naczelny Sąd Administracyjny u svojem je redovnom sastavu, odlukom od 10. prosinca 2013., prekinuo postupak u predmetu u glavnom postupku i postavio Sudu prethodno pitanje koje glasi:

„Može li se s obzirom na članak 4. stavak 2. [UEU-a] u vezi s člankom 5. stavkom 3. [UEU-a] obveznikom poreza na dodanu vrijednost smatrati općinska organizacijska jedinica (tijelo lokalne samouprave u Poljskoj) ako obavlja aktivnosti u svojstvu koje je različito od onog tijela javne vlasti u smislu članka 13. Direktive [2006/112], iako ne ispunjava uvjet autonomnosti (samostalnosti) propisan u članku 9. stavku 1. te direktive?“

20. Pisana očitovanja podnijeli su Općina Wrocław, ministar financija, poljska i grčka vlada kao i Europska komisija, koji su svi, osim grčke vlade, bili prisutni na raspravi održanoj 5. svibnja 2015.

<sup>9</sup> — Tijekom rasprave općina Wrocław je pojasnila koji je, s njezina stajališta, praktični značaj predmeta. Sukladno njezinu mišljenju, ako se općina vodi kao jedini obveznik PDV-a zajedno sa svim svojim tijelima koja se financiraju iz proračuna, tada joj je lakše nadzirati ukupnost propisa koji se odnose na PDV, biti u dobroj mjeri obaviještena o aktivnostima svojih tijela koja se financiraju iz proračuna, primjenjivati jedinstvenu poreznu politiku unutar općine i ukloniti dvojbe i nesigurnosti u pogledu oporezivanja transakcija unutar općine. U suprotnom bi razdvajanje općine i njezinih tijela koja se financiraju iz proračuna na više obveznika PDV-a utjecalo na načelo neutralnosti PDV-a. Primjerice, ako općina prenese aktivnost ulaganja na jedno tijelo koje se financira iz proračuna, a gospodarsku aktivnost koja je podložna oporezivanju na temelju tog ulaganja ostvaruje drugo tijelo koje se financira iz proračuna, nije jasno ima li prvo tijelo koje se financira iz proračuna pravo na odbitak PDV-a usprkos činjenici da su oba tijela dio organizacijske strukture iste općine.

## IV – Analiza

### A – Uvodne napomene

21. Prethodno pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev polazi od premise prema kojoj općinska organizacijska tijela o kojima se raspravlja u glavnom postupku, osobito općinska tijela koja se financiraju iz proračuna, ne ispunjavaju kriterij samostalnosti predviđen člankom 9. stavkom 1. Direktive 2006/112. Naime, proširena sjednica suda koji je uputio zahtjev je već utvrdila tu činjenicu u svom odgovoru redovnom sastavu tog suda<sup>10</sup>.

22. Ponajprije, valja pojasniti da se u glavnom postupku raspravlja samo o općinskim tijelima općine Wrocław koja se financiraju iz proračuna, iako se prethodno pitanje odnosi više na organizacijska općinska tijela koja ne ispunjavaju kriterij samostalnosti. Unutar općinskih organizacijskih tijela nalazi se više vrsta tijela čija razina samostalnosti u izvršavanju njihovih aktivnosti može biti različita. Međutim, predmetni zaključci se odnose jedino na općinska tijela koja se financiraju iz proračuna o kojima se raspravlja u glavnom postupku.

23. Cilj prethodnog pitanja je da se utvrdi mogu li se općinska tijela koja se financiraju iz proračuna o kojima se raspravlja u predmetu u glavnom postupku smatrati poreznim obveznicima unatoč tome što ne izvršavaju samostalno svoje aktivnosti. S tim u svezi ministar financija traži da se kriterij samostalnosti ne primjenjuje na tijela javnog prava zato što bi poštovanje ovog uvjeta moglo dovesti do neproporcionalnog uplitanja u institucionalnu autonomiju koja je priznata državama članicama. Članak 13. Direktive 2006/112 treba smatrati, sukladno njegovu mišljenju, pojedinačnim raspolaganjem u odnosu na članak 9. stavak 1. te direktive. Stoga, preispitivanje samostalnosti nije ni nužno niti primjereno u pogledu tijela javnog prava.

24. Poljska vlada je, sa svoje strane, predložila da se preformulira prethodno pitanje kako bi ponajprije preispitala ispunjavaju li općinska tijela koja se financiraju iz proračuna o kojima se raspravlja u glavnom postupku kriterij samostalnosti koji se na njih primjenjuje. Sukladno njezinu mišljenju, ta tijela ispunjavaju taj kriterij. Tek bi podredno, ako bi Sud smatrao da kriterij samostalnosti nije ispunjen u odnosu na ta općinska tijela koja se financiraju iz proračuna, valjalo preispitati pitanje mogu li se ta tijela ipak smatrati poreznim obveznicima na temelju članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112.

25. Prema mojem mišljenju, da bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor nije potrebno preformulirati prethodno pitanje, nego radije treba detaljnije ispitati mora li se – u slučaju pozitivnog odgovora, i na koji način – definiciju pojma „porezni obveznik“, propisanog u članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112, koja uključuje kriterij samostalnosti gospodarske aktivnosti, primijeniti na tijela javnog prava iz članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112. Sukladno mojem mišljenju, odgovor se nalazi u sudskoj praksi Suda koju ću preispitati kasnije. Počet ću svoju analizu ocjenom, s jedne strane, povezanosti između članka 9. i članka 13. Direktive 2006/112 i, s druge strane, pojma „poreznog obveznika“ iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112.

<sup>10</sup> — Vidjeti točku 17. ovog mišljenja.

B – Odnos između članka 9. i članka 13. Direktive 2006/112 i široka definicija pojma „porezni obveznik“

26. U zajedničkom sustavu PDV-a članak 9. i članak 13. Direktive 2006/112 sastavni su dio glave III. te direktive, naslovljene „Porezni obveznici“. Ta glava III. sadrži opća pravila o oporezivanju kao i pravila koja se odnose na pojedinačne slučajeve, kao što su PDV grupacija i pravila u pogledu javnih tijela. U tom pogledu taj članak 9. je opće pravilo o oporezivanju obveznika PDV-a, dok je članak 13. pravilo o izuzeću<sup>11</sup>.

27. Iz sudske prakse Suda proizlazi da je za jedinstvenu primjenu Direktive 2006/112 važno da pojam „porezni obveznik“ dobije autonomno i jedinstveno tumačenje<sup>12</sup>.

28. Sukladno općoj definiciji tog pojma, predviđenoj u članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112, porezni obveznik znači „svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu“<sup>13</sup>. Taj izraz vrlo široko pokriva sve fizičke i pravne osobe, javne ili privatne.

29. Osim toga, valja navesti da se ta široka definicija pojma „porezni obveznik“ može također primijeniti na tijelo bez pravne osobnosti<sup>14</sup>. Stoga činjenica da općinska tijela koja se financiraju iz proračuna o kojima se raspravlja u glavnom postupku nemaju pravnu osobnost nije od značaja u odnosu na mogućnosti njihova vođenja kao poreznih obveznika izdvojenih iz općine.

30. Nasuprot tome, sukladno sudskoj praksi Suda, primjena članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 podrazumijeva da je utvrđen gospodarski karakter aktivnosti o kojoj je riječ<sup>15</sup>. Ako je postojanje gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 utvrđeno, valja onda preispitati primjenjivost iznimke u odnosu na tijela javnog prava predviđene člankom 13. stavkom 1. prvim podstavkom te direktive<sup>16</sup>.

31. U presudi Komisija/Španjolska<sup>17</sup> Sud je precizirao da u okviru ocjene eventualne povrede države članice valja preispitati, kao prvo, jesu li predmetne aktivnosti gospodarske, kao drugo, provode li se navedene aktivnosti samostalno i, kao treće, može li se, u svakom slučaju, primijeniti pravilo o postupanju kao s osobama koje nisu porezni obveznici PDV-a<sup>18</sup> u pogledu aktivnosti u kojima tijelo javnog prava sudjeluje kao tijelo javne vlasti<sup>19</sup>.

32. Stoga je Sud već izričito naveo da ocjena karaktera samostalnosti gospodarske aktivnosti prethodi ocjeni koja se provodi na temelju članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112.

11 — Vidjeti što se tiče članka 4. stavka 5. Šeste direktive, kojem danas odgovara navedeni članak 13. Direktive 2006/112, presudu Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 18.).

12 — Presude Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 34.) i Skandia America (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 23.).

13 — Moje isticanje.

14 — Vidjeti presudu Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, t. 8.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, t. 36.). Izraz „any person“, koji se koristi u engleskoj verziji tog članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 treba stoga tumačiti kao da označava „any one“, poput više drugih jezičnih verzija tog članka (vidjeti, u tom pogledu, Terra, B., i Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, sv. 1., str. 469.).

15 — Vidjeti, u tom smislu, presude T-Mobile Austria i dr. (C-284/04, EU:C:2007:381, t. 48.); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, t. 15.); Isle of Wight Council i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 28. do 30.) kao i Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 34. i 39.). Taj redoslijed preispitivanja je također sadržan u presudi Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425), kao i Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-359/97, EU:C:2000:426). U tim presudama nije bila riječ o pitanju samostalnosti gospodarske aktivnosti.

16 — Rješenje Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, t. 19.).

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, t. 86.

18 — Relevantni članak u navedenom predmetu bio je članak 4. stavak 5. Šeste direktive, koji odgovara današnjem članku 13. Direktive 2006/112.

19 — Osim toga, takav redoslijed preispitivanja bio je sadržan u presudama Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161) i Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Vidjeti u tom smislu, također, rješenje Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, t. 21. i 22.).

33. Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita je li ova sudska praksa relevantna u pogledu tijela javnog prava s obzirom na to da Sud dosada nije provjeravao kriterij samostalnosti aktivnosti, osim u odnosu na fizičke osobe koje obnašaju javne funkcije<sup>20</sup>. Sukladno mišljenju suda koji je uputio zahtjev, samostalnost aktivnosti ne treba se nužno ocjenjivati kada je riječ o pravnim osobama javnog prava. Ja se ne slažem s ovim stajalištem suda koji je uputio zahtjev.

34. Naime, iz strukture zajedničkog sustava PDV-a, iz teksta članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, koji ne sadržava ograničenja<sup>21</sup>, kao i iz gore navedene sudske prakse proizlazi da cijelu definiciju poreznih obveznika iz tog članka 9. treba primijeniti na sve jednako i dosljedno<sup>22</sup>.

35. U pogledu strukture zajedničkog sustava PDV-a, valja podsjetiti da je člankom 9. i člankom 13. Direktive 2006/112 propisano vrlo široko područje primjene PDV-a. Naime, namjera zakonodavca Unije bila je ograničiti područje primjene postupanja tijela javnog prava kao s osobama koje nisu porezni obveznici kako bi se poštovalo to opće pravilo<sup>23</sup>.

36. Stoga, ako neka fizička ili pravna osoba ne ispunjava kriterije propisane u članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112 da bi je se smatralo poreznim obveznikom, osobito uvjet da se gospodarska aktivnost izvršava „samostalno“, nije nužno provjeravati može li ta osoba biti izuzeta iz PDV-a na temelju članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112.

37. Posljedično, ne može se smatrati, kako to traži ministar financija, da nema koristi od preispitivanja pitanja izvršavaju li tijela javnog prava gospodarsku aktivnost samostalno u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, iz razloga što država ima pravo dodijeliti tijelima svojstvo tijela javnog prava. Sukladno mojem mišljenju, svojstvo tijela javnog prava jedne općine je, u tom pogledu, u svakom slučaju irelevantno ako to tijelo ne izvršava samostalno gospodarsku aktivnost.

38. Međutim, stranke koje su podnijele očitovanja izrazile su sumnje u pogledu pitanja treba li se taj kriterij samostalnosti primijeniti na tijela javnog prava *na isti način* kao i na privatne subjekte. Valja dakle potom preispitati sudske prakse Suda u pogledu tog kriterija kao i njezine primjene na tijela javnog prava.

#### *C – Sudska praksa Suda u pogledu kriterija samostalnosti gospodarskih aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 i njezine primjene na gospodarske aktivnosti tijela javnog prava*

39. Uvjet da se gospodarska aktivnost izvršava samostalno iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 na negativan je način definiran u članku 10. te direktive. Sukladno članku 10., aktivnost se ne izvršava samostalno i ne dovodi do oporezivanja PDV-om kada se utvrdi, između osobe i njezina poslodavca, podređeni odnos usporediv s onim koji nastaje ugovorom o radu. Ta odredba navodi tri kriterija u pogledu utvrđivanja podređenog odnosa, koji dovode do postojanja situacije ovisnosti o uvjetima rada, naknadi kao i do odgovornosti<sup>24</sup>.

20 — Tu su uključeni javni bilježnici, sudski službenici, naplatitelji poreza i španjolski „registradores-liquidadores“. Vidjeti, s tim u svezi, t. 41. i 42. ovog mišljenja.

21 — Vidjeti, s tim u svezi, t. 28. ovog mišljenja. Iz sudske prakse vezano uz članak 4. Šeste direktive proizlazi da, vodeći računa o cilju te direktive, koji je osobito uspostaviti zajednički sustav PDV-a na temelju jedinstvene definicije pojma „porezni obveznik“, to svojstvo treba isključivo cijeniti na temelju kriterija koje propisuje članak 4. navedene direktive (vidjeti u tom smislu presude van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, t. 25.; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, t. 37., kao i HE, C-25/03, EU:C:2005:241, t. 41.). U članku 4. Šeste direktive se nalaze članci kojima danas osobito odgovaraju članak 9. i članak 13. Direktive 2006/112.

22 — Stoga smatranje poreznim obveznikom ne ovisi o naravi privatnog prava ili javnog prava osobe koja obavlja gospodarsku aktivnost (Terra, B., i Kajus, J., *op.cit.*, str. 431.).

23 — Presude Isle of Wight Council i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 25. do 28. i 38.); Komisija/Irska (C-554/07, EU:C:2009:464, t. 39. do 41.) kao i Komisija/Nizozemska (C-79/09, EU:C:2010:171, t. 76. i 77.).

24 — Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, t. 39.).

40. Primjenom ovih kriterija Sud je iznio elemente koje valja uzeti u obzir prilikom ocjene samostalnosti gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. Kriteriji koje treba uzeti u obzir, navedeni posebice u presudi van der Steen<sup>25</sup>, uključuju stoga provođenje aktivnosti od strane jedne osobe u svoje ime i za svoj račun i pod vlastitom odgovornošću i činjenicu da ona snosi gospodarski rizik povezan s njihovim izvršavanjem<sup>26</sup>.

41. Radi utvrđenja samostalnosti u provođenju aktivnosti, Sud je stoga vodio računa o nepostojanju hijerarhijski podređenog odnosa gospodarskih subjekata koji nisu uključeni u javnu upravu prema tijelima javne vlasti kao i o tome da su djelovali za svoj račun i pod vlastitom odgovornošću, da su slobodno organizirali načine obavljanja posla i da su sami primali isplate od kojih se sastojao njihov prihod<sup>27</sup>.

42. Sukladno mišljenju Suda, naznaka samostalnosti gospodarske aktivnosti je činjenica da se subjekti sami autonomno organiziraju i da sami namiruju, u okviru ograničenja predviđenih zakonom, troškove namještenika i materijala potrebnog za izvršavanje njihovih aktivnosti, kao i činjenica da snose odgovornost koja proizlazi iz ugovornih odnosa koje su utvrdili u izvršavanju svoje aktivnosti i odgovornost za štetu prouzročenu trećim osobama kada ne sudjeluju kao povjerenici javne vlasti<sup>28</sup>.

43. Uvjet koji se odnosi na gospodarski rizik je obrađen u presudi FCE Bank<sup>29</sup>, u kojoj je presuđeno da podružnica banke nije bila autonomna kao banka zbog toga što ne raspolaže dotacijskim kapitalom jer nije sama snosila gospodarski rizik povezan s izvršavanjem tih aktivnosti. Stoga se nije mogla smatrati obveznikom PDV-a<sup>30</sup>.

44. Podsjećam da primjena pojma poreznog obveznika treba biti jedinstvena i dosljedna<sup>31</sup>. Riječ je, u konačnici, o uvjetu samostalnosti, pitanju u pogledu *načina izvršavanja gospodarskih aktivnosti* i ničeg drugog. Doduše, gore navedena sudska praksa koja utvrđuje kriterije ocjene o samostalnosti gospodarske aktivnosti se odnosi isključivo na fizičke osobe koje obnašaju javne funkcije kao i na pravne osobe privatnog prava. Međutim, prema mojem mišljenju, ništa ne ukazuje na to da se ti isti kriteriji za ocjenu ne bi mogli primijeniti u pogledu gospodarske aktivnosti koju izvršavaju tijela javnog prava iz članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112. Naime, ako se ti kriteriji mogu primijeniti posebno na privatna tijela, čije unutarnje strukture i trgovačke prakse mogu često biti raznovrsnije i složenije od onih od tijela javnog prava, čini mi se da se ti kriteriji moraju primijeniti na tijela javnog prava na isti način. U tom pogledu, posebnost tijela javnog prava se više odnosi na njihove aktivnosti u kojima sudjeluju kao tijela javne vlasti, koja su uzeta u obzir zasebno pravilom o izuzeću predviđenim člankom 13. Direktive 2006/112.

45. Poljska vlada je smatrala da se kriterij koji se odnosi na gospodarski rizik ne može odnositi na tijela javnog prava zbog toga što općina ili njezina tijela koja se financiraju iz proračuna ne mogu biti predmet postupka nesolventnosti. Stoga, sukladno njezinu mišljenju, tijela javnog prava nisu izložena gospodarskom riziku koji je usporediv s onim kojem su izložena privatna tijela koja obavljaju

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Presuda van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, t. 21. do 25.). Za te iste kriterije vidjeti, također, presudu Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, t. 18.).

27 — Presuda Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 14.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, t. 40.). Sud je dao to isto tumačenje u pogledu slovačkih sudskih službenika u rješenju Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, t. 21.).

28 — Presuda Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, t. 11. do 15.). Vidjeti u tom smislu, također, presudu Komisija/Španjolska (C-154/08, EU:C:2009:695, t. 103. do 106.) u pogledu španjolskih „registradores-liquidadores“.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Presuda FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 35. do 37.). Nezavisni odvjetnik P. Léger je, u svojem mišljenju u tom istom predmetu, utvrdio osim toga da ta podružnica nije svoje aktivnosti izvršavala za svoj račun (mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, t. 46.).

31 — Vidjeti točku 34. ovog mišljenja.



gospodarske aktivnosti<sup>32</sup>. Sukladno mišljenju te vlade, istovjetna primjena kriterija samostalnosti na tijela javnog prava i na privatna tijela može imati za posljedicu da ni tijela koja se financiraju iz proračuna niti općine same ne ispunjavaju uvjete da bi ih se smatralo „poreznim obveznicima“, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112.

46. Smatram da postojanje gospodarskog rizika treba shvatiti šire nego što to traži poljska vlada. Naime, ostvarenje gospodarskog rizika može poprimiti različite oblike, sukladno mojem mišljenju, jer osoba koja snosi rizik mora raspolagati jednom vrstom imovine koju riskira izgubiti. Primjerice, za kreditnu instituciju gospodarski rizik može biti rizik od nevraćanja kredita od strane klijenta<sup>33</sup>. Tvrdnja da neki subjekt snosi gospodarski rizik svoje aktivnosti može također proizlaziti iz činjenice da dobit koju izvlači iz svoje aktivnosti ne ovisi jedino o iznosima koji su izravno povezani s njim, nego također i o troškovima povezanim s organizacijom troškova namještenika i materijala za aktivnost, između drugih elemenata<sup>34</sup>.

47. Štoviše, Direktiva 2006/112 se temelji na ideji da se subjekti javnog prava iz njezina članka 13. stavka 1. kao što su država i općine mogu smatrati obveznicima PDV-a u pogledu aktivnosti koje provode u svojstvu koje je različito od onog tijela javne vlasti. Smatraju se obveznicima PDV-a i u pogledu aktivnosti u kojima sudjeluju kao javna tijela „gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja“<sup>35</sup>. Stoga činjenica da neko tijelo može biti predmet postupka insolventnosti nije odlučujući kriterij kako bi se utvrdilo može li ga se smatrati poreznim obveznikom na temelju članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112.

48. Smatram da samostalna narav gospodarskih aktivnosti nekog tijela, sa stajališta rizika, manje ovisi o pitanju snosi li neko tijelo gospodarski rizik koji proizlazi iz njegovih aktivnosti, a više ovisi o pitanju snosi li ustvari neko drugo tijelo svojom imovinom rizik povezan s gospodarskim aktivnostima prvog tijela, umjesto ovoga<sup>36</sup>.

49. Zaključno, činjenica da neko tijelo snosi gospodarski rizik jedan je od elemenata koje treba uzeti u obzir prilikom ocjene načina na koji to tijelo izvršava svoje gospodarske aktivnosti. Drugi elementi koji se mogu uzeti u obzir, navedeni u sudskoj praksi, su pogotovo provođenje aktivnosti od strane tijela u svoje ime i za svoj račun, postojanje vlastite imovine, slobodna organizacija načina obavljanja posla, troškovi namještenika i materijala i činjenica da tijelo snosi ugovornu odgovornost i odgovornost za štetu prouzročenu trećim osobama. Ocjenu naravi samostalnosti neke gospodarske aktivnosti, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, treba obaviti u svakom pojedinom slučaju, vodeći računa o svim okolnostima predmetnog slučaja.

32 — Valja navesti da se državne potpore mogu smatrati kao nezakonito, implicitno i neograničeno državno jamstvo u korist poduzetnika koji ne može biti predmet postupka restrukturiranja i likvidacije (vidjeti u tom smislu presudu Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 97. i 98.). Međutim, ta tvrdnja je irelevantna za tumačenje Direktive 2006/112 s obzirom na to da se ciljevi propisa koji se odnose na PDV razlikuju od onih koji vrijede u drugim područjima prava Unije kao što su državne potpore ili javna nabava. Vidjeti u tom smislu moju analizu u pogledu tumačenja članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 u mojem mišljenju u predmetu Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, t. 61. do 65.).

33 — Presuda FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 36.).

34 — U presudi Ayuntamiento de Sevilla naplatitelji poreza snose gospodarski rizik za svoje aktivnosti s obzirom na to da dobit koju izvlače ne ovisi jedino o iznosu naplaćenih poreza, nego također i o troškovima povezanim s organizacijom troškova namještenika i materijala za njihove aktivnosti (presuda Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, t. 13.). U presudi Komisija/Španjolska Sud je utvrdio da „registradores-liquidadores“ o kojima se raspravlja u navedenom predmetu snose gospodarski rizik za njihovu aktivnost jer dobit koju iz toga izvlače ovisi o iznosu naplaćenih poreza, troškovima povezanim s organizacijom troškova namještenika i materijala za njihovu aktivnost, o učinkovitosti „registradores-liquidadores“ i također, u određenim slučajevima, o postotku sankcija i izrečenih i naplaćenih novčanih kazni u izvršavanju aktivnosti „registrador-liquidadora“ (presuda Komisija/Španjolska, C-154/08, EU:C:2009:695, t. 107.).

35 — Na temelju članka 13. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112.

36 — Primjerice, neka osnovna škola čiji bazen navečer i tijekom vikenda koristi javnost može doduše biti izložena negativnim financijskim posljedicama koje proizlaze iz te gospodarske aktivnosti, kao što je neravnoteža između troškova i prihoda, ali je u konačnici općina ta koja snosi taj gospodarski rizik jer ona mora nadoknaditi eventualne gubitke koji nastaju tom aktivnošću.

D – Načela supsidijarnosti i institucionalne autonomije, predviđena člankom 5. stavkom 3. i člankom 4. stavkom 2. UEU-a

50. Konačno, valja naglasiti da se samostalnost iz članka 9. Direktive 2006/112 procjenjuje u odnosu na izvršavanje gospodarskih aktivnosti. Nije pitanje je li neko tijelo javnog prava neovisno ili autonomno unutar strukture jedinice lokalne samouprave države članice niti koji je njezin položaj prema unutarnjem upravnom pravu. Stoga na institucionalnu autonomiju država članica, u smislu članka 4. stavka 2. UEU-a, nimalo ne utječu prethodne tvrdnje.

51. Grčka vlada je smatrala da dovođenje u zabludu u tom pogledu u ovom predmetu proizlazi iz jezičnih razlika iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 koje navodi sud koji je uputio zahtjev. Sukladno mišljenju suda koji je uputio zahtjev, verzije na francuskom i engleskom jeziku koriste izraz „*samostalno*“ (na engleskom „*independently*“), dok poljska verzija koristi izraz „*autonomno*“ („*samodzielnie*“ na poljskom<sup>37</sup>). Napominjem da se izraz „*samostalno*“ također koristi u više drugih jezika<sup>38</sup>.

52. U pogledu jezičnih razlika, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da formulacija koja se koristi u jednoj od jezičnih verzija odredbe prava Unije ne može biti jedini temelj za tumačenje te odredbe niti je se može smatrati prioritetnom u odnosu na druge jezične verzije. Odredbe prava Unije moraju se, naime, tumačiti i primjenjivati na jedinstven način, u skladu s verzijama utvrđenima u svim jezicima Europske unije. U slučaju razlika između pojedinih jezičnih verzija jednog akta Unije, spornu odredbu treba tumačiti s obzirom na opću strukturu i cilj propisa čiji je ona dio<sup>39</sup>.

53. Iz toga proizlazi da se formulacija koja se koristi u poljskom jeziku ne može koristiti jedino za tumačenje članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. U tom pogledu, već sam u točkama 40. do 43. ovog mišljenja podsjetio na tumačenje sudske prakse članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. U svakom slučaju, čini mi se teškim utvrditi razliku između aktivnosti provedene „*samostalno*“ i aktivnosti provedene „*autonomno*“ uzevši u obzir sudsku praksu Suda u pogledu tog kriterija. Podsjećam usto da se spor ne vodi oko karaktera samostalnosti ili autonomnosti predmetnog tijela, nego oko načina na koji je njegova gospodarska aktivnost izvršena.

54. Također podsjećam da su kriteriji u pogledu oporezivanja PDV-om, koji proizlaze iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, objektivni kriteriji koje treba poštovati. Naime, država članica ne može izmijeniti područje primjene Direktive 2006/112 svojim unutarnjim odredbama koje se odnose na organizaciju općina.

55. Kako je to utvrdila i Komisija, države članice mogu slobodno organizirati strukturu i aktivnosti svojih tijela javnog prava, uključujući unaprijednjem njihove unutarnje strukture u pogledu propisa o PDV-u. Izbor države članice u pogledu organizacijske strukture tijela javnog prava može imati različite posljedice na razini PDV-a, bez ograničavanja slobode koju ta država članica uživa prilikom svojih izbora. Međutim, ako države članice uživaju slobodu izbora navedenu u članku 4. stavku 2. UEU-a, posljedice nekih izbora su, nasuprot tome, predodređene pravom Unije<sup>40</sup>.

37 — Ovaj poljski izraz se može također prevesti kao „jedino“.

38 — Osobito verzije na danskom, njemačkom, španjolskom, talijanskom, malteškom, nizozemskom, portugalskom, rumunjskom, finskom i švedskom jeziku.

39 — Vidjeti, osobito, presudu Ivansson i dr. (C-307/13, EU:C:2014:2058, t. 40.).

40 — Vidjeti u tom smislu također presudu Komisija/Španjolska (C-154/08, EU:C:2009:695, t. 120. do 123.). Sukladno toj presudi, ništa u pravu Unije ne sprječava državu članicu ili regiju države članice da odluče, u skladu s propisima koji se na to primjenjuju, koristiti tijela kao što su „registradores-liquidadores“ o kojima se raspravlja u predmetnom slučaju kako bi prikupljali i naplaćivali poreze koji nesporno potpadaju pod nadležnost država članica. Međutim, iz toga ne proizlazi da država članica može slobodno ne podvrgnuti PDV-u usluge koje ti „registradores“ pružaju ako je očito da se te usluge pružaju kao samostalna gospodarska aktivnost.

56. Osim toga, valja podsjetiti, kako je to Republika Poljska sama naglasila, da tijela javnog prava načelno nemaju ovlast izvršavati gospodarske aktivnosti u svojstvu koje je različito od onog tijela javne vlasti. Eventualna gospodarska aktivnost koju izvršavaju tijela javnog prava je dopunska i često povezana s provođenjem zadaća javnih usluga. Oporezivanje PDV-om tijela javnog prava u pogledu gospodarskih aktivnosti koje provode u svojstvu koje je različito od onog tijela javne vlasti je samo element koji države članice mogu uzeti u obzir kada definiraju organizacijsku strukturu svoje uprave.

57. U pogledu načela supsidijarnosti, iz teksta uvodne izjave 65. Direktive 2006/112<sup>41</sup> jasno proizlazi da je to načelo zakonodavac Unije uzeo u obzir prilikom formulacije te direktive.

58. Podsjećam da se u predmetu u glavnom postupku čini da je proširena sjednica Naczelny Sąd Administracyjny već ocijenila karakter samostalnosti aktivnosti općinskih tijela koja se financiraju iz proračuna iz zahtjeva za prethodnu odluku. Vodeći računa o naravi analize izvršavanja i nužnosti poznavanja specifičnosti sustava lokalne poljske uprave, upravo je nacionalni sud taj koji je u boljem položaju da ocijeni, u skladu s kriterijima koje je Sud utvrdio<sup>42</sup>, izvršavaju li općinska tijela koja se financiraju iz proračuna, poput onih u glavnom postupku, samostalno svoje aktivnosti. Budući da Sud ne raspolaže svim potrebnim podacima u pogledu lokalne uprave u Poljskoj kako bi mogao provesti takvu ocjenu, na sudu koji je uputio zahtjev je da to učini.

#### *E – Zahtjev za ograničenje vremenskih učinaka presude*

59. Poljska vlada je pozivajući se na opasnost ozbiljnih gospodarskih posljedica zahtijevala ograničenje vremenskih učinaka presude Suda ako bi Sud smatrao da se tijela koja se financiraju iz proračuna ne mogu smatrati izdvojenim obveznicima PDV-a. Sukladno mišljenju te vlade, takvo stajalište imalo bi značajan utjecaj na učinke načina djelovanja postojeće lokalne vlade u Poljskoj, što bi moglo imati negativne posljedice na cijeli javni financijski sektor u Poljskoj. Osim toga, Republika Poljska je u dobroj vjeri smatrala i još uvijek smatra, da se tijela koja se financiraju iz proračuna mogu smatrati obveznicima PDV-a.

60. Valja napomenuti da je poljska vlada tijekom rasprave priznala da će se učinak jednog takvog rješenja na način djelovanja lokalne vlade više osjetiti u budućnosti. Retroaktivni učinci presude proizlaze jedino iz nužnosti ponovnog obračunavanja poreza koji su naplaćeni tijekom prethodnih pet godina<sup>43</sup>.

61. Podsjećam u tom pogledu da je PDV porez na potrošnju koji opterećuje potrošnju ili konačnu potrošnju robe i usluga od strane fizičkih ili pravnih osoba. Teorijski bi PDV trebao dovesti do jedinstvenog oporezivanja u pogledu poreznog opterećenja zaračunanog na robu ili uslugu koji bi trebao točno odgovarati PDV-u izračunanom na prodajnoj cijeni zaračunanoj potrošaču, neovisno o broju transakcija koje su izvršene u postupku koji prethodi stadiju oporezivanja. Zbog toga PDV, koji se obračunava na usluge koje javnosti pružaju općinska tijela koja se financiraju iz proračuna, ne bi trebao ovisiti o načinima vođenja općine kao obveznika PDV-a, naime o tome vodi li se on zajedno sa svojim tijelima koja se financiraju iz proračuna kao jedan porezni obveznik ili o tome vodi li se tijela koja se financiraju iz proračuna odvojeno.

41 — Sukladno navedenoj uvodnoj izjavi 65., „Budući da države članice iz tih razloga ne mogu u dovoljnoj mjeri postići ciljeve ove Direktive te da se one stoga mogu bolje postići na razini Zajednice, Zajednica može donijeti mjere u skladu s načelom supsidijarnosti kako se navodi u članku 5. Ugovora. U skladu s načelom proporcionalnosti iz tog članka ova Direktiva ne prelazi okvire neophodnog za postizanje tih ciljeva.“

42 — U tom pogledu slažem se s analizom poljske vlade, sukladno kojoj je sud koji je uputio zahtjev počinio pogrešku ako je utvrdio, kao što je to potvrdila ta vlada, da pitanje samostalnog izvršavanja gospodarske aktivnosti treba preispitati jedino na temelju poljskog prava.

43 — U tom pogledu Općina Wrocław je tijekom rasprave potvrdila da je više općina u Poljskoj već, i to odavno, zaštitilo svoje interese zahtijevajući tumačenja, odnosno konačna porezna tumačenja, od ministra financija. Stoga te općine mogu birati bilo da retroaktivno isprave svoje porezne prijave bilo da koriste zaštitu koja im je pružena tumačenjima. Općina Wrocław je također potvrdila da je ona na organizacijskoj razini sposobna utvrditi centraliziranu prijavu PDV-a.

62. Međutim, kako je to navela Općina Wrocław tijekom rasprave, u današnjem pravu Unije sustav PDV-a sadržava mnogo elemenata koji umanjuju potpunu poreznu neutralnost, kao što je mogućnost država članica da izuzmu iz PDV-a gospodarsku aktivnost malih poduzetnika<sup>44</sup>. Stoga odgovor na prethodno pitanje nije irelevantan na praktičnoj razini.

63. Samo iznimno Sud može, primjenjujući opće načelo pravne sigurnosti svojstveno pravnom poretku Unije, biti doveden u situaciju da ograniči mogućnost da se zainteresirane osobe pozovu na odredbu koju je protumačio s ciljem dovođenja u pitanje pravnih odnosa ustanovljenih u dobroj vjeri. Dva osnovna kriterija moraju biti ispunjena da bi se takvo ograničenje moglo uvesti, to jest dobra vjera zainteresiranih osoba i opasnost od ozbiljnih poremećaja<sup>45</sup>.

64. Konkretno, Sud je takvo rješenje primjenjivao samo u točno određenim okolnostima, na primjer kada je postojala opasnost od teških ekonomskih posljedica, osobito zbog velikog broja pravnih odnosa nastalih u dobroj vjeri na temelju propisa za koji se smatralo da je valjano na snazi i kada se činilo da su pojedinci i nacionalna tijela bili poticani na to da usvoje praksu koja nije u skladu s pravom Unije zbog objektivne i velike nesigurnosti u pogledu doseg odredbi prava Unije<sup>46</sup>.

65. Prema mojem mišljenju, elementi koje navodi poljska vlada ne udovoljavaju navedenim kriterijima. Naime, poljska vlada nije nikada bila u stanju procijeniti doseg mogućih gospodarskih posljedica. Valja podsjetiti da se ovaj predmet odnosi isključivo na općinska tijela koja se financiraju iz proračuna o kojima se raspravlja u glavnom postupku i na to može li se utvrditi izvršavaju li se njihove aktivnosti samostalno. U svakom slučaju, pitanje eventualnih posljedica presude koju će donijeti Sud u odnosu na državna tijela koja se financiraju iz proračuna kao i u pogledu jedinica koje se financiraju iz proračuna koji su predmetom rasprave između stranaka potpada pod nacionalno pravo.

66. Na temelju svega iznesenog, smatram da nije potrebno vremenski ograničiti učinke presude Suda u ovom predmetu.

## V – Zaključak

67. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) odgovori na sljedeći način:

Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se općinsko organizacijsko tijelo može smatrati obveznikom poreza na dodanu vrijednost samo ako svoje gospodarske aktivnosti izvršava samostalno u smislu tog članka. Na nacionalnom je sudu da ocijeni, u skladu s kriterijima koje je Sud utvrdio, izvršavaju li općinska tijela koja se financiraju iz proračuna o kojima se raspravlja u glavnom postupku svoje gospodarske aktivnosti samostalno.

44 — K tome, kako sam to iznio u svojem mišljenju vezano uz predmet Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, t. 45.), kada je riječ o PDV grupacijama, evidentiranje tijela koja su gospodarski povezana kao isključivog poreznog obveznika može poboljšati likvidnosnu situaciju grupe iz razloga što se PDV ne zaračunava na unutarnje transakcije između takvih tijela.

45 — Presude Schulz i Egbringhoff (C-359/11 i C-400/11, EU:C:2014:2317, t. 57. kao i navedena sudska praksa) i Balazs i Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, t. 50. kao i navedena sudska praksa).

46 — Presude Schulz i Egbringhoff (C-359/11 i C-400/11, EU:C:2014:2317, t. 58. kao i navedena sudska praksa) i Balazs i Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, t. 51. kao i navedena sudska praksa).