



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 8. rujna 2016.¹

Predmet C-344/15

**National Roads Authority
protiv
The Revenue Commissioners**

(zahtjev za prethodnu odluku Appeal Commissioners (viša pravna instancija u carinskim i poreznim predmetima, Irska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezi – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 13. stavak 1. – Porezni obveznici – Aktivnosti ili transakcije u kojima subjekti javnog prava sudjeluju kao javna tijela – Gradnja i upravljanje cestama za koje se plaća cestarina – Narušavanje tržišnog natjecanja“

Uvod

1. Podvrgavanje porezu na dodanu vrijednost djelatnosti, koju subjekti javnog prava izvršavaju u okviru javne vlasti, može se činiti besmislenim. Oporezivanje naime dovodi do značajnih upravno-tehničkih komplikacija, a bez vidljivih učinaka na javne financije, osim toga da se financijska sredstva prebacuju s jednog računa na drugi. Ipak, postoje dva bitna razloga koja govore u prilog takvom oporezivanju, u slučaju kada subjekti javnog prava obavljaju aktivnost koja je po svojoj vrsti slična uobičajenoj gospodarskoj aktivnosti.
2. Kao prvo, načelo općenitosti oporezivanja porezom na dodanu vrijednost zahtijeva da, ako je to moguće, svaka gospodarska djelatnost bude podvrgnuta tom oporezivanju. Kao drugo, dolazi do raznih narušavanja tržišnog natjecanja ako subjekti javnog prava djeluju pod istim uvjetima, kao što djeluju ili mogu djelovati i privatni poduzetnici, ali da pri tome ne budu oporezivani².
3. Stoga je zakonodavac Unije predvidio oporezivanje aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava kada bi bez tog oporezivanja došlo do narušavanja tržišnog natjecanja. Navedeno načelo već je bilo predmet niza odluka Suda, ali u praksi i dalje uzrokuje poteškoće. Dotični spor omogućava razjašnjavanje nekih od tih dvojbi i upotpunjavanje dosadašnje sudske prakse.

1 — Izvorni jezik: poljski

2 — Usporediti s mišljenjem nezavisne odvjetnice Kokott u predmetu *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, t. 22. do 27.).

Pravni okvir

Pravo Unije

4. Članak 13. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost³ određuje:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slučaju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv.”

Irsko pravo

5. Činjenično stanje glavnog postupka odnosi se na razdoblje u kojem je vrijedio Section 8(2A) Value Added Tax Act 1972 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1972.), kojim je članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 prenesen u irsko pravo.

6. Tužitelj u glavnom postupku, National Roads Authority (u daljnjem tekstu: NRA), osnovan je na temelju Roads Acta 1993 (Zakon o cestama iz 1993.) kao nezavisno tijelo i nadležan je za izgradnju i upravljanje državnim cestama. Sukladno Section 17(1) navedenog zakona, njegova se zadaća sastoji u osiguravanju dostupnosti sigurne i učinkovite mreže državnih cesta.

7. Prema Section 56 i 57 Roads Act 1993 NRA je, kao „cestovna uprava za državne ceste, ovlaštena za odabrane državne ceste uvesti sustav cestarina. Sukladno Section 61 navedenog zakona nadležna je osim toga za donošenje provedbenih propisa u vezi sa sustavom cestarina.

8. Prema Section 58 Roads Act 1993, NRA je ovlaštena naplaćivati cestarine, čija je visina određena u skladu s provedbenim propisima koje je sama donijela. Sukladno Section 63 tog zakona NRA međutim ima pravo ugovorom ovlastiti treće na naplatu tih pristojbi. Odgovarajućim ugovorima trećima se, pored prava na naplatu cestarine, nameću obveze u pogledu gradnje i održavanja ili financiranja gradnje i održavanja ceste za koju se naplaćuje cestarina, kao i upravljanje istom za vrijeme trajanja ugovora.

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

Činjenično stanje, postupak i pitanja za prethodnu odluku

9. Većinom naplatnih državnih cesta u Irskoj upravljaju privatni poduzetnici na temelju ugovora sklopljenih s NRA-om. Međutim, dvjema cestama, tj. Westlink Toll Road (dio obilaznice oko Dublina) i Dublin Tunnel (tunel koji povezuje Dublin s lukom), upravlja NRA, koja tamo naplaćuje i pristojbe⁴. Pritom treba napomenuti da je Westlink Toll Roadom do kolovoza 2008. također upravljao privatni poduzetnik na temelju ugovora sklopljenog s NRA-om. Navedeni poduzetnik međutim nije pristao na snošenje troškova preinake sustava naplate cestarina, zbog čega je NRA odlučila raskinuti ugovor i preuzeti neposredno upravljanje navedenom cestom.

10. Na pristojbe koje se naplaćuju korisnicima cesta, kako na cestama kojima upravljaju privatni poduzetnici tako i na cestama kojima upravlja NRA, obračunava se porez na dodatnu vrijednost. NRA se međutim obratila Revenue Commissioners (nadležna porezna uprava) sa zahtjevom za povrat poreza u odnosu na dvije ceste kojima ista neposredno upravlja, a za mjesec srpanj i kolovoz 2010.; kao obrazloženje je navela da NRA kao subjekt javnog prava prema odredbama koje prenose članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 nije obveznik poreza na dodanu vrijednost. Nakon odbijanja zahtjeva za povrat poreza od strane Revenue Commissioners, NRA je protiv navedene odluke podnijela tužbu sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

11. Navedenom sudu nastale su dvojbe o pravilnom tumačenju odredaba Direktive 2006/112; stoga je odlučio prekinuti postupak i obratiti se Sudu sa sljedećim prethodnim pitanjima:

„1. U slučaju kada neki subjekt javnog prava obavlja aktivnost kao što je odobravanje pristupa nekoj cesti uz naplatu cestarine i kada u državi članici postoje privatni subjekti koji u skladu s nacionalnim propisima naplaćuju cestarine na raznim naplatnim cestama na temelju ugovora s dotičnim subjektom javnog prava, treba li u tom slučaju članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112 tumačiti na način da dotični subjekt javnog prava i dotični privatni poduzetnik stoje u odnosu tržišnog natjecanja jedan prema drugom, tako da je potrebno poći od toga da tretiranje subjekata javnog prava kao neoporezivih subjekata dovodi do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja, iako (a) ne postoji niti može postojati stvarno tržišno natjecanje između dotičnog subjekta javnog prava i dotičnog privatnog poduzetnika te (b) iako ne postoji dokaz da postoji realna mogućnost da bi privatni poduzetnik mogao stupiti na tržište kako bi izgradio naplatnu cestu i poslovao istom, koja bi mogla stajati u odnosu tržišnog natjecanja s naplatnom cestom kojom upravlja subjekt javnog prava?

2. Ako ne postoji pretpostavka, koju provjeru onda treba provesti kako bi se razjasnilo, postoji li značajno narušavanje tržišnog natjecanja u smislu članka 13. stavka 1. podstavka 2. Direktive 2006/112?”

12. Sud je odluku kojom se upućuje prethodno pitanje zaprimio 6. srpnja 2015. Stranke glavnog postupka i Europska komisija predale su pisana očitovanja. Navedeni sudionici, kao i njemačka i poljska vlada, bili su zastupani na raspravi održanoj 25. svibnja 2016.

Ocjena

13. Prethodna pitanja u predmetnoj stvari, koja treba zajedno ispitati, temelje se na pretpostavci, koju sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci izričito navodi, da je NRA pri naplati cestarina postupala kao tijelo javne vlasti u smislu članka 13. stavka 1. podstavka 1. Direktive 2006/112. U vezi s navedenim, NRA može, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, biti smatrana poreznim obveznikom samo

4 — Kako proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, treće osobe, odnosno poduzetnici brinu se po nalogu NRA-e o tehničkoj strani naplate cestarina; navedeno se događa i na drugom temelju, osim u slučaju ugovora o upravljanju sukladno Section 63 Roads Act 1993, tako da se prihodi od cestarina uplaćuju na račun NRA-e.

zato što bi neoporezivanje njezine aktivnosti moglo dovesti do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja. Stoga je sud koji je uputio zahtjev, koji time polazi od primjenjivosti članka 13. stavka 1. podstavka 1. Direktive 2006/112, od Suda zahtijevao tumačenje članka 13. stavka 1. podstavka 2. navedene direktive. Ipak, nisam potpuno uvjeren u točnost pretpostavke suda koji je uputio zahtjev. Zbog toga se želim na početku malo posvetiti tom pitanju⁵.

Naplata cestarina kao djelatnost u okviru javne vlasti

14. Sukladno članku 13. stavku 1. podstavku 1. Direktive 2006/112, subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima, ali samo ako poduzimaju aktivnosti koje im pripadaju „u okviru javne vlasti”. Stoga se postavlja pitanje obavljaju li subjekti poput NRA-e, kada naplaćuju cestarine za korištenje javnih cesta, aktivnost koja im pripada u okviru javne vlasti.

15. Čini se očiglednim da je osiguravanje postojanja i pogona odgovarajuće javne infrastrukture, kao što je to cestovna infrastruktura, obveza suverenog karaktera, zbog čega subjekti koji su odgovorni za ispunjenje te obveze i djeluju kao tijela javne vlasti. Istovremeno je Sud u nizu presuda odlučio da je odobrenje korištenja ceste uz naplatu cestarine naplatna usluga u smislu propisa prava Unije koji se odnose na porez na dodanu vrijednost⁶. To se posebice može objasniti činjenicom da je kada se cestarina naplaćuje za korištenje određenih dijelova dionice, a ne općenito za korištenje cjelokupne državne cestovne mreže ili svih cesta određene kategorije, riječ o cestama višeg standarda (primjerice autoceste) ili o cestama atipičnog oblika (primjerice tuneli ili mostovi značajne duljine). Redovito u tim slučajevima postoje kao alternativa i nenaplatne ceste koje vode do istih mjesta. Stavljanje na raspolaganje takvih cesta više nije obveza suverenog karaktera na području osiguravanja cestovne infrastrukture, nego više sliči komercijalnom pružanju usluga⁷.

16. Nasuprot tome, Sud je u tim istim presudama odbacio tezu Komisije da se pojam aktivnosti kao tijela javne vlasti u smislu članka 13. stavka 1. podstavka 1. Direktive 2006/112⁸ treba usko tumačiti, odnosno ograničiti na funkcije suverenog karaktera, što pri odobrenju korištenja ceste uz naplatu cestarine nije slučaj⁹. Navedeno mišljenje Suda je razumljivo kada se uzme u obzir da se prema propisima prava Unije o porezu na dodanu vrijednost poreznim obveznikom smatra subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost¹⁰. Članak 13. Direktive 2006/112 stoga od oporezivanja isključuje samo gospodarske djelatnosti jer isključivanje negospodarske djelatnosti naime ne bi imalo smisla¹¹.

17. Sud je podsjetio na to da se prema njegovoj sudskoj praksi u slučaju aktivnosti koje subjekti javnog prava obavljaju kao tijela javne vlasti radi o aktivnostima koje subjekti javnog prava obavljaju u okviru pravnih propisa koji vrijede samo za njih; u to ne spadaju aktivnosti koje pod istim pravnim uvjetima poduzimaju kao privatni poduzetnici¹².

5 — Radi dosljednosti mora također biti navedeno da je u glavnom postupku isključena primjena članka 13. stavka 1. podstavka 3. Direktive 2006/112 s obzirom na to da naplata cestarina ne spada u aktivnosti navedene u Prilogu I. toj direktivi. Određenje, pri tome se ne radi o transportu dobara i ljudi (Prilog I., t. 3. i 5.) – Usporediti presudu od 12. rujna 2000., Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 4.).

6 — Vidjeti presude od 12. rujna 2000., Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 36.), Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 34.), Komisija/Ujedinjeno Kraljevstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 46.) i Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, t. 30.).

7 — Vidjeti odgovarajuće mišljenje nezavisnog odvjetnika Albera u predmetu Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:43, t. 52.).

8 — Navedene presude donesene su na temelju Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet — Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1.). Članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 odgovarao je u Šestoj direktivi članku 4. stavku 5.

9 — Vidjeti presude od 12. rujna 2000., Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 41.), Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 39.), Komisija/Ujedinjeno Kraljevstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 51.) i Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, t. 36.).

10 — Vidjeti članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112.

11 — Vidjeti presudu od 16. srpnja 2009., Komisija/Irska (C-554/07, EU:C:2009:464, t. 40. i tamo navedenu sudsku praksu).

12 — Vidjeti presude od 12. rujna 2000., Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 40.), Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 38.), Komisija/Ujedinjeno Kraljevstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 50.) i Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, t. 35.).

18. Odbacivanjem navoda Komisije Sud je prešutno dopustio da naplata cestarine može biti tretirana i kao aktivnost poduzeta u okviru javne vlasti i kao gospodarska aktivnost privatnih poduzetnika, i to čak i u državama u kojima oba oblika naplate cestarina postoje usporedo¹³. Ipak ne smatram da se iz tih presuda može zaključiti da subjekt javnog prava koji naplaćuje cestarine uvijek djeluje kao tijelo javne vlasti u smislu članka 13. stavka 1. podstavka 1. Direktive 2006/112.

19. Navedene presude donesene su u okviru postupaka koji su se odnosili na povredu Ugovora od strane država članica. Sud je utvrdio da Komisija u tim postupcima nije dokazala niti pokušala dokazati da su javni subjekti u pojedinim tuženim državama članicama naplaćivali cestarine pod jednakim uvjetima kao i privatni poduzetnici¹⁴. U tim okolnostima Sudu zbog kontradiktornog karaktera postupka protiv države članice zbog povrede Ugovora nije preostalo ništa drugo nego utvrditi da tužene države članice nisu povrijedile svoje ugovorne obveze time što na cestarine naplaćene od strane subjekta javnog prava nisu obračunavale porez na dodanu vrijednost.

20. Prema mojem mišljenju to međutim ne znači da bi sadašnji članak 13. stavak 1. podstavak 1. Direktive 2006/112 trebalo tumačiti na način da subjekti javnog prava koji naplaćuju cestarine uvijek djeluju kao tijela javne vlasti. Navedeno pitanje treba ispitati za svaki pojedini slučaj zasebno, uzimajući u obzir kriterij koji sam naveo u točki 17. gore. Podsjećam kako prema tom kriteriju mora biti provjereno obavlja li subjekt javnog prava aktivnost u okviru pravnih odredbi koje vrijede isključivo za njega ili u okviru općih odredbi, koje također vrijede ili mogu vrijediti i za privatne poduzetnike.

21. Obratimo ponovno pažnju na predmetni spor. Utvrđenje naplaćuje li subjekt javnog prava cestarinu u okviru pravnih odredbi koje vrijede samo za njega ili u okviru općih odredbi, zadaća je nacionalnih sudova. Ipak želim istaknuti sljedeće.

22. Kako proizlazi iz navoda zahtjeva za prethodnu odluku, NRA je osnovana na temelju Roads Acta 1993; isti zakon regulira i načela njezina djelovanja. Sukladno odredbama navedenog zakona NRA je ovlaštena uvesti sustav cestarina na državnim cestama pod svojom upravom. Osim toga, ovlaštena je donositi provedbene propise radi uređenja navedenog sustava cestarina. Može odgovarajuće cestarine naplaćivati sama ili ovlastiti na to nekog privatnog poduzetnika¹⁵.

23. Stoga bi se moglo smatrati očiglednim da NRA pri naplaćivanju cestarina djeluje u okviru odredbi koje važe samo za nju, kako to bez sumnje navode odredbe Roads Acta 1993. Ipak treba uzeti u obzir da na temelju istog zakona i provedbenih propisa koje je donijela NRA djeluju i privatni poduzetnici koji upravljaju naplatnim cestama na temelju ugovora sklopljenog s NRA-om. Također je sama NRA pri naplati tih cestarina, na isti način kao i privatni poduzetnici, vezana svojim provedbenim propisima, koji uređuju određeni sustav naplate cestarina (to jest sustav cestarina na određenoj dionici pojedine državne ceste).

24. Stoga nije isključeno da NRA djeluje kao tijelo javne vlasti samo kada odlučuje o uvođenju sustava cestarina na određenoj dionici ceste i glede toga donosi provedbene propise, dok pri naplati cestarina djeluje prema istim načelima kao i privatni poduzetnik. U tim okolnostima iznimka predviđena člankom 13. stavkom 1. podstavkom 1. Direktive 2006/112 ne bi bila primjenjiva. Smatram da bi sud koji je uputio zahtjev, uzimajući u obzir gornje tumačenje, trebao ponovno provjeriti svoju pretpostavku, prema kojoj NRA pri naplati cestarina djeluje kao tijelo javne vlasti, zbog čega je ista obuhvaćena gore navedenom iznimkom. Ako bi sud koji je uputio zahtjev kao rezultat ove ponovljene provjere došao do zaključka da NRA ne djeluje kao tijelo javne vlasti kada naplaćuje cestarine, tada bi pitanja postavljena u ovom sporu, u okviru zahtjeva za prethodnu odluku, postala bespredmetna.

13 — Vidjeti osobito presudu od 12. rujna 2000., Komisija/Ujedinjeno Kraljevstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 56. i 57.).

14 — Vidjeti presude od 12. rujna 2000., Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 42.), Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 40.), Komisija/Ujedinjeno Kraljevstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 52.) i Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, t. 37.).

15 — Usporediti s točkama 6. do 8. ovog mišljenja.

O prethodnim pitanjima

25. Svojim pitanjima u predmetnoj stvari, na koje treba zajedno odgovoriti, sud koji je uputio zahtjev želi u bitnom razjasniti treba li članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se prema subjektima javnog prava, kada prema odredbama nacionalnog prava pojedine države članice cestarine mogu naplaćivati i stvarno naplaćuju kako subjekti javnog prava tako i privatni poduzetnici, treba postupati kao prema obveznicima poreza na dodanu vrijednost zbog značajnog narušavanja tržišnog natjecanja, i to čak i onda kada ne postoji stvarna mogućnost neposrednog tržišnog natjecanja između cesta na kojima pristojbe naplaćuje subjekt javnog prava i cesta na kojima privatni poduzetnik naplaćuje pristojbe.

26. Pravilno tumačenje članka 13. stavka 1. podstavka 2. Direktive 2006/112 zahtijeva uvrštavanje navedene odredbe u zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost. Prema članku 9. stavku 1. podstavku 1. te direktive poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost. Podsjećam na to da prema sudskoj praksi Suda¹⁶ odobrenje za korištenje ceste uz naplatu cestarine predstavlja gospodarsku aktivnost. Osoba koja obavlja tu aktivnost prema tome načelno je obveznik poreza na dodanu vrijednost. Članak 13. stavak 1. podstavak 1. Direktive 2006/112 propisuje međutim da se subjekti javnog prava koji obavljaju aktivnost kao tijela javne vlasti ne smatraju poreznim obveznicima. Prema gore navedenoj sudskoj praksi Suda¹⁷ radi se o aktivnosti tijela javne vlasti kada subjekt javnog prava istu obavlja u okviru pravnih propisa koji vrijede samo za taj subjekt. Navedena iznimka počiva na pretpostavci da aktivnost subjekta javnog prava predstavlja jednu vrstu monopola – kada se ista izvršava u okviru pravnih pravila važećih samo za taj subjekt, tada načelno tu aktivnost ne mogu obavljati drugi, posebice ne privatni poduzetnici. Opasnost narušavanja tržišnog natjecanja se ni u tom slučaju ne pojavljuje, s obzirom na to da je tržišno natjecanje načelno isključeno.

27. Članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112 ograničava područje primjene odredbe predviđene u prvom podstavku navedenog stavka na način da bi opća odredba o oporezivanju gospodarske aktivnosti ponovno bila primjenjiva kada bi tretiranje subjekta javnog prava kao neoporezivog dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja. Logično je da bi tada trebalo primijeniti podstavak 2., kada aktivnost subjekta javnog prava, unatoč obavljanju unutar okvira pravnih pravila koja vrijede samo za taj subjekt, nema karakter monopola, što znači da istu mogu obavljati i drugi subjekti, posebice privatni poduzetnici. U tom slučaju naime više ne vrijedi pretpostavka nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja.

28. Prateći navedenu logiku veliko vijeće Suda je u odnosu na upravljanje naplatnim parkiralištima od strane subjekata javnog prava odlučilo da narušavanje tržišnog natjecanja u vezi s neoporezivanjem subjekata javnog prava treba ocjenjivati prema vrsti aktivnosti o kojoj je riječ, a ne na temelju konkretnog tržišta i vjerojatnosti da će na tom konkretnom tržištu stvarno doći do narušavanja tržišnog natjecanja¹⁸.

29. Odluka Suda temeljila se na dva razloga. Prvi je taj da sadašnji članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112 prema shvaćanju Suda treba tumačiti u svjetlu sadašnjeg članka 13. stavka 1. podstavka 3. navedene direktive. Potonji podstavak određuje međutim da se subjekti javnog prava u odnosu na sada u Prilogu I. direktivi navedene aktivnosti u svakom slučaju smatraju poreznim obveznicima, bez obzira na to bi li na konkretnom tržištu u praksi moglo doći do narušavanja tržišnog natjecanja ili ne. Stoga sadašnji članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112 treba analogno tome tumačiti na način da se isti odnosi na vrstu aktivnosti kao takvu, a ne na položaj na pojedinim tržištima¹⁹.

16 — Vidjeti točku 15. ovog mišljenja.

17 — Vidjeti točku 17. ovog mišljenja.

18 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 31. do 40. kao i t. 1. izreke).

19 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 38. do 40.).

30. Kao drugo, prema mišljenju Suda, tumačenju sadašnjeg članka 13. stavka 1. podstavka 2. Direktive 2006/112, prema kojem se mogućnost pojave narušavanja tržišnog natjecanja ocjenjuje na temelju stanja na konkretnom tržištu, suprotstavljena su načela porezne neutralnosti i pravne sigurnosti. Takvo tumačenje naime ne bi dovelo samo do drugačijeg postupanja prema subjektima javnog prava i privatnim poduzetnicima, nego bi čak dovelo do različitog postupanja prema pojedinim subjektima javnog prava, od kojih neki u odnosu na istu aktivnost mogu djelovati kao porezni obveznici, a drugi ne. Kroz takvo bi postupanje međutim došlo do povrede načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost²⁰. Osim toga bi takvo tumačenje zahtijevalo izradu složenih gospodarskih analiza za pojedina tržišta, čiji bi se rezultati s vremenom još mogli promijeniti, što bi bilo u suprotnosti s načelom pravne sigurnosti²¹.

31. Nasuprot navodima NRA-e u njezinim obrazloženjima u predmetnom sporu, mišljenja sam da utvrđenja Suda treba razumjeti na način da pojavu narušavanja tržišnog natjecanja treba pretpostaviti. Sud je izričito utvrdio da sadašnji članak 13. stavak 1. podstavak 3. Direktive 2006/112 počiva na pretpostavci da dolazi do narušavanja tržišnog natjecanja kada subjekti javnog prava obavljaju jednu od aktivnosti navedenu u Prilogu I. toj direktivi²². Nastavno na navedeno Sud je uputio na to da u pojedinim državama članicama mogu postojati aktivnosti, različite od onih navedenih u Prilogu direktivi, koje usporedo obavljaju i subjekti javnog prava, kao i privatni poduzetnici. Na te aktivnosti se primjenjuje sadašnji članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112²³. Zaključno je Sud utvrdio da se obje odredbe (to jest podstavci 2. i 3. sadašnjeg članka 13. stavka 1.) vode istom logikom²⁴.

32. Prema mom mišljenju je navedena razmatranja Suda moguće razumjeti samo na način da se u slučaju da prema unutrašnjem pravu pojedine države članice pojedini subjekt javnog prava obavlja određenu aktivnost na temelju isključivo za njega važećih pravnih propisa, ali istu na temelju općih propisa istovremeno obavljaju ili je mogu obavljati privatni poduzetnici, mora pretpostaviti narušavanje tržišnog natjecanja, bez obzira na stvarno stanje na konkretnom tržištu. Subjekti javnog prava tada se moraju smatrati poreznim obveznicima u pogledu tih aktivnosti, sukladno članku 13. stavku 1. podstavku 2. Direktive 2006/112.

33. Gore navedena presuda Suda temelji se na ocjeni odredaba prava Unije koja se odnosi na oporezivanje aktivnosti subjekata javnog prava, ali ne na samoj vrsti konkretne aktivnosti, koja se odnosila na predmetni spor, to jest na stavljanje na raspolaganje parkirališta uz naplatu. Stoga ne vidim nikakav razlog zašto ova sudska praksa ne bi trebala biti primijenjena i na druge aktivnosti, primjerice na dozvolu korištenja ceste uz naplatu cestarine. Ako dotičnu aktivnost obavlja isključivo jedan ili više subjekata na temelju pravnih propisa važećih samo za njih, dakle u okviru monopola, tada ne postoji opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja. Subjekti javnog prava koji obavljaju te aktivnosti stoga se ne moraju smatrati poreznim obveznicima. Ako pak, kao što je to bio slučaj u Irskoj, cestarine mogu naplaćivati i privatni poduzetnici, tada ta aktivnost ne podliježe monopolu subjekata javnog prava, zbog čega dolazi do pojave pretpostavke narušavanja tržišnog natjecanja i čini potrebnim oporezivanje i samih prihoda subjekata javnog prava. Pri tome ne igra nikakvu ulogu činjenica da ceste na kojima cestarinu naplaćuju subjekti javnog prava ne stoje u odnosu tržišnog natjecanja u odnosu na ceste na kojima privatni poduzetnici naplaćuju te pristojbe. Naime, ovdje je ključna vrsta obavljanih aktivnosti, a ne stanje na konkretnom tržištu, dakle na pojedinoj određenoj dionici ceste ili na cestama koje spajaju određena mjesta.

20 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 42. do 45.).

21 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 47. do 51.).

22 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, broj 35.).

23 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, broj 36. i 37.).

24 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 38.). Usporediti i mišljenje nezavisnog odvjetnika Poiaresa Madura u predmetu *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:345, t. 18. i 19.).

34. Neka od razmatranja na koja se Sud oslanja u gore navedenoj presudi, u kojoj se radi o naplatnom stavljanju na raspolaganje parkirališta u mnogobrojnim općinama Ujedinjenog Kraljevstva, mogu u predmetnom sporu, koji se odnosi na naplatno stavljanje na raspolaganje cestovne infrastrukture od strane subjekta s ovlaštenjima na području čitave države, dakako biti samo od manjeg značaja. Naime, kao prvo, ne postoji problem koji se odnosi na različito postupanje prema raznim subjektima javnog prava s obzirom na to da je ovaj subjekt, kao središnje tijelo, prema definiciji jedinstven. Kao drugo, na pitanje postojanja narušavanja tržišnog natjecanja vjerojatno je lakše odgovoriti u slučaju dionice ceste nego u slučaju parkirališta. Osim toga je cestovna infrastruktura u vremenskom pogledu uobičajeno postojanija, u odnosu na broj i položaj parkirnih mjesta. Odluka o oporezivanju ili neoporezivanju stavljanja na raspolaganje neke ceste stoga bi trebala pobuđivati manje dvojbi u pogledu pravne sigurnosti.

35. S druge strane, tumačenje propisa prava Unije ne smije ovisiti o strukturi nositelja javne vlasti u pojedinim državama članicama, nego mora imati univerzalni karakter, koji omogućava njegovu primjenu na cjelokupnom području Unije. Nije međutim isključeno da se iste poteškoće na koje je Sud upozorio u pogledu stavljanja na raspolaganje parkirnih mjesta pojavljuju u nekim državama članicama i kod stavljanja na raspolaganje cesta. Osim toga, rasprava vođena u predmetnom sporu o tome stoji li i u kojem opsegu naplatna dionica ceste zvana Westlink Toll Road, pri čemu se radi o dijelu zapadne obilaznice Dublina, u odnosu tržišnog natjecanja prema istočnoj obilaznici tog grada, već pokazuje da ocjena potencijalnog narušavanja tržišnog natjecanja i u okviru cestovne infrastrukture nije uvijek jednostavna ni očigledna.

36. Osim toga, postoji još i dodatni argument koji, prema mojem mišljenju, govori u prilog tumačenju članka 13. stavka 1. podstavka 2. Direktive 2006/112, a prema kojem je za ocjenu pojave narušavanja tržišnog natjecanja mjerodavna vrsta dotične aktivnosti, a ne položaj na konkretnom tržištu.

37. Sud koji je uputio zahtjev u svojoj je odluci smatrao u praksi isključenim da bi moglo doći do postojanja odnosa tržišnog natjecanja između dionica ceste na kojima NRA naplaćuje cestarinu i drugim, već postojećim ili budućim dionicama ceste na kojima bi privatni poduzetnici mogli naplaćivati pristojbe. Pri navedenom je utvrđenju sud koji je uputio zahtjev međutim uzeo u obzir samo dionice ceste koje iz perspektive njezinih korisnika stoje u odnosu tržišnog natjecanja jedna prema drugoj, što je Sud smatrao isključenim. Pri takvom načinu razmišljanja ovaj je zaključak dakako točan – vozač koji želi doći od točke A do točke B neće se odvesti do točke C samo zato što bi za to platio nižu cestarinu.

38. Privatni poduzetnici koji stavljaju ceste na raspolaganje uz naplatu cestarine pružatelji su usluga ne samo prema korisnicima tih cesta, nego i prema nositeljima javne vlasti koji ih ovlašćuju na izvršavanje te zadaće, kao što to čini NRA u Irskoj. Cestovna infrastruktura naime spada u javnu infrastrukturu, čija je izgradnja i održavanje dio obveza suverenog karaktera. Nositelji javne vlasti mogu ovlastiti privatne poduzetnike na izvršavanje tih zadaća i zauzvrat im odobriti pravo naplate cestarine od korisnika. Privatni poduzetnici u tom slučaju nastupaju kao primatelji usluga u odnosu prema nositeljima javne vlasti. Pri tome nije relevantno što naknada za tu uslugu nije dana u obliku unaprijed utvrđene cijene, nego u obliku prava na naplatu cestarina.

39. Odluka o povjeravanju upravljanja naplatnim dijelom dionice ceste privatnom poduzetniku ovisi o velikom broju različitih čimbenika. Jedan od tih je zasigurno visina pristojbi koje će privatni poduzetnik naplatiti. S druge strane je iz perspektive privatnog poduzetnika visina pristojbi koje može naplatiti također jedan od glavnih čimbenika pri odlučivanju o preuzimanju aktivnosti s obzirom na to da je visina pristojbi odlučujuća za isplativost aktivnosti.

40. U slučaju kada nositelj javne vlasti istovremeno ima pravo izbora između toga da sam preuzme aktivnost upravljanja cestom i naplate cestarina ili toga da navedeno prepusti privatnom poduzetniku, tada se isti automatski nalazi u položaju tržišnog natjecanja u odnosu na privatne poduzetnike koji mogu izvršavati tu aktivnost. Neoporezivanje aktivnosti poduzetih od strane subjekta javnog prava kod istovremenog oporezivanja iste aktivnosti poduzete od strane privatnog poduzetnika u ovom slučaju

neizbježno vodi do narušavanja tržišnog natjecanja. Kako se korisnicima naplaćuju jednake pristojbe, aktivnost poduzeta od strane subjekta javnog prava tako će postati isplativija nego pri poduzimanju aktivnosti od strane privatnog poduzetnika s obzirom na to da privatni poduzetnik mora pristojbe naplaćene korisnicima umanjiti za pripadajući porez na dodanu vrijednost u korist proračuna. Navedena razlika u isplativosti zasigurno će utjecati na odluku nositelja javne vlasti o tome hoće li upravljanje pojedinom cestom prenijeti na privatnog poduzetnika, i već samo taj utjecaj dovoljan je za utvrđenje pojave narušavanja tržišnog natjecanja.

41. Navedeni zaključak tim je više primjenjiv ako je nositelj javne vlasti – koji je ovlašten odlučivati o eventualnom prijenosu upravljanja cestama i naplati cestarina na privatnog poduzetnika – ovlašten određivati i najvišu stopu pristojbi za korisnike, na što je ovlaštena NRA. Privatni poduzetnici u ovom se slučaju nalaze u očigledno nepovoljnijem položaju, s obzirom na to da pristojbama čija je visina unaprijed ograničena moraju pokriti ne samo svoje troškove i dobit koja im pripada nego i porez na dodanu vrijednost.

42. Time se odgovara i na argument koji je na raspravi iznijela poljska vlada, prema kojem je mogućnost djelovanja privatnog poduzetnika na tržištu kao što je naplatno stavljanje na raspolaganje cesta čisto teorijske prirode s obzirom na to da ovisi o odluci nositelja javne vlasti. Upravo tada kada taj nositelj javne vlasti donese odluku o dopuštanju ulaska na tržište privatnog poduzetnika i kada istovremeno sam djeluje na tom tržištu, iako pod drugim uvjetima s obzirom na to da ne podliježe poreznoj obvezi, tada postoji narušavanje tržišnog natjecanja, koje opravdava primjenu članka 13. stavka 1. podstavka 2. Direktive 2006/112.

43. Navedeni zaključak također nije osporen argumentom koji je NRA iznijela na raspravi i s kojim se slaže njemačka vlada, prema kojem naplata cestarina od strane subjekta javnog prava koji djeluje u okviru javne vlasti ne služi isključivo stjecanju dobiti, nego primjerice ograničavanju prometa na određenoj dionici ceste ili njegovu usmjeravanju na drugi put. Takav argument je uostalom u suprotnosti s tvrdnjom da među različitim dionicama ceste ne postoji nikakvo tržišno natjecanje.

44. Kao prvo, u potpunoj je suprotnosti s načelom pravne sigurnosti kada bi aktivnost subjekta javnog prava bila ili ne bi bila oporezivana u ovisnosti o svrsi te aktivnosti. Uvođenje cestarina doista može služiti različitim svrhama. Katkad se radi o ograničavanju gustoće prometa, katkad o preuzimanju troškova izgradnje ceste od strane privatnog poduzetnika u zamjenu za pravo na naplatu cestarine na upravo toj cesti, katkad o nabavi sredstava za gradnju i održavanje drugih javnih cesta. Moguće je ostvarivati jednu ili više navedenih svrha, a one se s vremenom također mogu mijenjati, kada primjerice uporabljeni troškovi gradnje ponovno budu naplaćeni, ali se i dalje naplaćuju cestarine. Taj kriterij stoga nije prikladan kako bi se unaprijed sa sigurnošću utvrdilo treba li određenu aktivnost oporezivati.

45. Kao drugo, okolnost da se teži postizanju drugih svrha, a ne samo postizanju dobiti, ne vodi tome da se naplata cestarina više ne može povjeriti privatnom poduzetniku. Iz perspektive korisnika ceste istome je naposljetku svejedno tko mu naplaćuje cestarinu. Željeno ponašanje korisnika ceste stoga može biti postignuto bez obzira na to tko naplaćuje pristojbe.

46. Kao treće i zaključno, sukladno članku 9. stavku 1. podstavku 1. Direktive 2006/112 porezni je obveznik onaj tko provodi gospodarsku aktivnost „bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti”. Ako dakle, kako je općepoznato²⁵, stavljanje na raspolaganje određene ceste uz naplatu cestarine predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu navedene odredbe, tada svrha i rezultat te aktivnosti nisu prikladni kriteriji za odluku o tome treba li poduzetnika smatrati poreznim obveznikom.

25 — Usporediti s točkom 15. ovog mišljenja i tamo navedenom sudskom praksom.

47. Stoga sam mišljenja da uvijek kada je subjekt javnog prava prema unutarnjem pravu ovlašten povjeravati poduzimanje određene aktivnosti privatnim poduzetnicima, iako iste može i samostalno poduzimati, treba pretpostaviti postojanje narušavanja tržišnog natjecanja ako ta aktivnost u slučaju poduzimanja od strane subjekta javnog prava nije oporezivana, dok je ista oporeziva u slučaju poduzimanja od strane privatnog poduzetnika.

48. Navedeno ne znači, kako je navela njemačka vlada na raspravi, da u tom slučaju svaka naplatna aktivnost nositelja javne vlasti treba biti oporezivana s obzirom na to da teorijski može također biti povjerena privatnim poduzetnicima. Sud je doduše odlučio da u okviru ispitivanja mogućih narušavanja tržišnog natjecanja treba uzeti u obzir ne samo trenutno, nego i potencijalno tržišno natjecanje²⁶, ali je istovremeno naglasio da isključivo hipotetska mogućnost privatnog poduzetnika za stupanje na neko određeno tržište ne može biti izjednačena s postojanjem stvarnog tržišnog natjecanja jer ta mogućnost mora biti realna, a ne čisto hipotetska²⁷.

49. Navedeno načelo treba promatrati u vezi s načelom prema kojem postojanje narušavanja tržišnog natjecanja treba ispitivati na temelju vrste aktivnosti o kojoj se radi, a ne na temelju stanja na konkretnom tržištu. Ako dakle cestarine naplaćuju isključivo nositelji javne vlasti (ili se naplaćuju u njihovo ime i za njihov račun), kao što je to slučaj primjerice u Njemačkoj, tada ne postoji stvarna mogućnost poduzimanja te aktivnosti od strane privatnih poduzetnika, pa ne postoji ni potencijalno tržišno natjecanje, tako da onda nisu ni zamisliva narušavanja tržišnog natjecanja. Ako pak, kako je to slučaj u Irskoj, pravno uređenje tu mogućnost povjeravanja naplate cestarina privatnim poduzetnicima ne samo dopušta, već je to u praksi i redovito slučaj, s obzirom na to da NRA naplaćuje cestarinu samo iznimno na dvije dionice ceste, tada je prema mojem mišljenju očigledno da mogućnost poduzimanja aktivnosti od strane privatnih poduzetnika ne može biti kategorizirana kao čisto teorijska.

50. Članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive 2006/112 zahtijeva osim toga da se pri narušavanju tržišnog natjecanja kao posljedice neoporezivanja aktivnosti javnih subjekata mora raditi o značajnim narušavanjima. Prema sudskoj praksi Suda, navedeni pojam u vezi s člankom 13. stavkom 1. podstavkom 3. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je postupanje prema subjektima javnog prava kao neoporezivima dopustivo samo u slučaju kada dovodi do beznačajnih narušavanja tržišnog natjecanja²⁸.

51. Ocjena jesu li narušavanja tržišnog natjecanja u konkretnom slučaju veća od beznačajnih spada u stvarna utvrđenja, za koja se podrazumijeva da su u nadležnosti nacionalnih upravnih i sudskih tijela. Ipak želim naglasiti i sljedeće: čak i u slučaju da bude utvrđeno da su narušavanja tržišnog natjecanja samo beznačajna, ostaje pretpostavka postojanja takvih narušavanja; tada je jedino dopušteno neoporezivati aktivnosti subjekata javnog prava *unatoč* tim narušavanjima.

Zaključak

52. Nakon svega navedenog predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja su postavili Appeal Commissioners (viša pravna instanica u carinskim i poreznim predmetima, Irska) odgovori kako slijedi:

Članak 13. stavak 1. podstavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da subjekte javnog prava zbog većih narušavanja tržišnog natjecanja treba smatrati obveznicima poreza na dodanu vrijednost ako prema nacionalnom pravu države članice cestarine mogu naplaćivati i stvarno naplaćuju kako subjekti javnog

26 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 60. do 63.).

27 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 64.).

28 — Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 76. i t. 3. izreke).

prava tako i privatni poduzetnici; navedeno vrijedi čak i u slučaju da ne postoji realna mogućnost neposrednog tržišnog natjecanja između cesta na kojima subjekt javnog prava naplaćuje cestarinu i cesta na kojima privatni poduzetnik naplaćuje cestarinu.