



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 16. veljače 2017.¹

Predmet C-36/16

**Minister Finansów
protiv
Posnania Investment SA**

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

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Oporezive transakcije – Isporuka u zamjenu za plaćanje – Djelovanje poreznog obveznika kao takvog – Porezna obveza prijenosa stvari umjesto isplate radi podmirenja poreznog duga“

I. Uvod

1. Čini li prijenos robe umjesto isplate radi podmirenja poreznih dugova transakciju koja podliježe porezu na dodanu vrijednost (PDV), ako je porezni dužnik istodobno i porezni obveznik u smislu propisa o PDV-u? Zahtjev za prethodnu odluku temelji se na ovom do sada nerazjašnjenom pitanju.

2. U glavnom postupku društvo je iskoristilo takvu mogućnost koja je predviđena u poljskom poreznom postupovnom pravu i koja se odnosi na podmirenje poreznog duga u naravi, tako da je vlasništvo nad zemljištem prenio na državu. Doduše, to je društvo poslovalo, među ostalim, i kao trgovac nekretninama.

3. Pitanje može li se plaćanje poreza ponovno oporezovati čini se neobičnim. Pretpostavka o postojanju obveze plaćanja PDV-a izgleda čudna i s obzirom na neizravnu narav PDV-a kod kojeg se porezni teret treba prebaciti na primatelja, to jest ovdje na državu.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir ovog slučaja na temelju prava Unije pruža članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). U skladu s njim, PDV-u podliježu:

„isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje (...)“

1 — Izvorni jezik: njemački

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

5. Člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u porezni je obveznik definiran kako slijedi:

„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.”

6. Osim toga, članak 16. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje:

„Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu, ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak.”

B. Nacionalno pravo

7. Poljski je zakonodavac u tom pogledu prenio zahtjeve Direktive o PDV-u. Osim toga, prema navodima suda koji je uputio zahtjev članak 66. stavak 1. Poreznog zakonika donesenog kao zakon od 29. kolovoza 1997. omogućuje poreznom obvezniku da porezni dug podmiri prijenosom vlasništva poreznoj vlasti ili, među ostalim, općini, ako njoj koristi prihod od odgovarajućeg poreza. Prema članku 66. poljskog Poreznog zakonika do ovog prijenosa, a s time i do prestanka postojanja poreznog duga, dolazi na temelju ugovora između općine (odnosno porezne vlasti, itd.), čiji su modaliteti detaljnije uređeni člankom 66. stavcima 2. i 3. poljskog Poreznog zakonika. Prema članku 66. stavku 4. poljskog Poreznog zakonika, trenutak prestanka postojanja poreznog duga jest trenutak prijenosa vlasništva na prenesenoj stvari.

III. Glavni postupak

8. Tužitelj u glavnom postupku, Posnania Investment S. A. (u daljnjem tekstu: društvo ili tužitelj), društvo je koje je osnovano prema poljskom pravu i koje posluje u trgovini nekretninama. Kako bi podmirilo porezni dug, ono je iskoristilo mogućnost iz članka 66. stavka 1. poljskog Poreznog zakonika te je 5. veljače 2013. sklopilo s nadležnom općinom ugovor o prijenosu vlasništva na neizgrađenom zemljištu. Ovo je dovelo do djelomičnog prestanka postojanja poreznog duga.

9. Slijedom toga društvo je od ministra financija zatražilo odgovor na pitanje, podliježe li PDV-u prijenos vlasništva na općinu. Prema njegovu stajalištu to ne može biti slučaj. Povrh toga, ono je, među ostalim, navelo sudsku praksu Vrhovnog upravnog suda, prema kojoj prijenos vlasništva na poreznu vlast kao prijeboj poreznog duga za poreze, koji čine prihod državnog proračuna, ne podliježe PDV-u.

10. Nasuprot tomu, u svojoj je obavijesti od 10. svibnja 2013. ministar financija iznio stajalište da prijenos vlasništva od strane društva čini isporuku koja načelno podliježe PDV-u. Protiv toga je društvo podnijelo tužbu.

11. Prvostupanjski je sud presudom od 13. veljače 2014. poništio obavijest ministra financija upućujući na navedenu sudsku praksu Vrhovnog upravnog suda. Porezna uprava je svojim postupanjem osobito povrijedila „načelo povjerenja”. Protiv ove presude ministar financija podnio je kasacijsku žalbu.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

12. Odlukom od 21. rujna 2015. Vrhovni upravni sud, pred kojim se sada vodi postupak, uputio je Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a sljedeće prethodno pitanje:

Je li prijenos vlasništva nad zemljištem (stvari) od strane poreznog obveznika na:

- (a) poreznu vlast – kao prijebaj poreznog duga za poreze, koji predstavljaju prihod državnog proračuna, ili
- b) općinu, okrug ili vojvodstvo, kao prijebaj poreznog duga za poreze, koji čine prihod njihovih proračuna,

a što dovodi do prestanka postojanja poreznog duga, oporeziva transakcija (isporuka robe) u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost?

13. U postupku pred Sudom u vezi s ovim pitanjem pisana očitovanja podnijele su Republika Poljska i Europska komisija.

V. Pravna analiza

14. Članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u sadržava pet pretpostavki za nastanak poreza: mora postojati isporuka robe ili usluga (1) koju porezni obveznik (2) koji djeluje kao takav (3) obavlja u zamjenu za plaćanje (4) na teritoriju države članice (5). Od ovih pretpostavki tri su nesporno ispunjene. Prijenos zemljišta jest isporuka. Ovu je isporuku također obavio porezni obveznik i to na teritoriju države članice.

15. Stoga je za davanje odgovora na prethodno pitanje potrebno prema članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u ispitati može li se u tom slučaju zaključiti da je isporuka obavljena „u zamjenu za plaćanje” (odjeljak A), a kod koje je porezni obveznik djelovao „kao takav” (odjeljak B).

A. Isporuka poreznog obveznika na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje

16. Prepuštanje zemljišta u okviru podmirenja poreza obavljeno je u zamjenu za plaćanje u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, a s čime su se Komisija i Republika Poljska složile. S oslobođenjem od novčane obveze tijekom isporuke ne može se drukčije postupati nego kao s nastankom novčane tražbine na temelju isporuke.

17. U svakom slučaju bi moglo biti upitno, temelji li se isporuka i oslobođenje od poreznog duga na dvostranom pravnom odnosu. U svojim odlukama Sud je doista smatrao da je takav odnos potreban. Isporuka robe obavljena „u zamjenu za plaćanje” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 oporeziva je samo ako između dobavljača i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju naplaćuje dobavljač čini stvarnu protuvrijednost robe koja je isporučena korisniku³.

3 — Presude od 21. studenoga 2013., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, t. 32.), od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 40.), od 23. ožujka 2006., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 34.), od 17. rujna 2002., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, t. 18.), i od 3. ožujka 1994., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.)

18. To da se isporuka zemljišta i prestanak postojanja poreznog duga u ovom slučaju zasniva na pravnom odnosu proizlazi već iz članka 66. stavka 1. poljskog Poreznog zakonika. Njime je uređen zakonski pravni odnos. On je potvrđen i javnopravnim ugovorom koji je predviđen člankom 66. stavkom 2. poljskog Poreznog zakonika. U svakom je slučaju upitno, postoji li zapravo dvostrani ili jednostrani pravni odnos kod zakonskog prestanka poreznog duga (članak 66. stavak 4. poljskog Poreznog zakonika) na temelju prijenosa stvari umjesto isplate. U konačnici ovo ipak može ostati otvoreno.

19. Porez na dodanu vrijednost jest *opći* porez na potrošnju⁴, kojim se oporezuje izdatak primatelja isporuke za primitak potrošnog dobra (isporuka robe ili usluge). Stoga se pojam pravnog odnosa, koji se smatra potrebnim za to, treba vrlo široko shvatiti. Ne može biti bitna ni građanskopravna valjanost ni građanskopravna ili javnopravna osnova niti uzajamnost te osnove. Odlučujuće je samo to, je li korisnik za potrošnu robu (isporuku robe ili usluge), koju je primio od poreznog obveznika, imao imovinski izdatak⁵. Mjerodavna je stoga uzajamnost između izdatka i potrošnog dobra, a ne uzajamnost građansko- ili javnopravne osnove.

20. Kod ovog širokog shvaćanja naplatne transakcije, koje proizlazi iz propisa o porezu na potrošnju, valja u ovom slučaju prihvatiti postojanje isporuke u zamjenu za plaćanje, a s čime se slažu Komisija i Republika Poljska. Ovo vrijedi i ako porezni dugovi prestaju na temelju zakona prijenosom vlasništva nad zemljištem (članak 66. stavak 4. poljskog Poreznog zakonika).

B. Djelovanje poreznog obveznika kao takvog

1. Plaćanje poreznih dugova kao gospodarska aktivnost?

21. Osim toga, valja pojasniti djeluje li obveznik PDV-a, koji kao porezni dužnik svoje poreze ne plaća novcem, već u naravi, u tom pogledu također kao obveznik PDV-a, to jest „kao takav” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.

22. Porezni obveznik djeluje u tom svojstvu („kao takav”) samo ako transakcije obavlja u okviru svoje oporezive aktivnosti⁶. Kao što proizlazi iz članka 9. Direktive o PDV-u, za to nije dovoljna samo naplatna aktivnost. Umjesto toga, tom se direktivom zahtijeva određeni standard, to jest gospodarska aktivnost u trenutku djelovanja.

23. Zbog toga je ovdje odlučujuće pitanje, čini li podmirenje poreznih dugova gospodarsku aktivnost poreznog dužnika u smislu članka 9. Direktive o PDV-u. Ako se na ovo odgovorni niječno, tada bi još trebalo postaviti pitanje, mijenja li na stvari, ako se porezne dugove ne podmiri novcem, nego u naravi.

24. Pojam „gospodarske aktivnosti” obuhvaća prema članku 9. stavku 1. drugoj rečenici Direktive o PDV-u sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, te naposljetku u skladu sa sudskom praksom, sve stadije proizvodnje, trgovine i pružanja usluga⁷.

4 — Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.) i od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C250/12, EU:C:2013:722, t. 34.), kao i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.)

5 — I napojnica, jednostrano i dobrovoljno plaćena nakon ispunjenja ugovora o posluživanju hranom i pićem u restoranu predstavlja plaćanje za uslugu.

6 — Vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 1995., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, t. 17. i sljedeće), od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, t. 66.), i od 12. siječnja 2006., Optigen i dr. (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 42.).

7 — Vidjeti, među ostalim, presude od 4. prosinca 1990., van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, t. 17.), od 26. lipnja 2003., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, t. 41.), i od 12. siječnja 2006., Optigen i dr. (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 41.).

25. Člankom 9. stavkom 1. drugom rečenicom Direktive o PDV-u gospodarske su aktivnosti opisane profesionalnim profilima. Pri tome se kod pomnijeg razmatranja radi o tipološkom opisivanju, pri čemu su pobrojani tipovi (profili) poduzetnika. Za razliku od apstraktnog pojma, tipološko je opisivanje otvorenije. Pripadnost tipu ne mora biti određeno logičko-apstraktnim podređivanjem, već se može odrediti prema stupnju sličnosti s modelom (uzorkom). Ne moraju postojati sva obilježja svojstvena tipu, već u pojedinačnom slučaju neka obilježja mogu nedostajati. Pojedinačni slučaj koji valja ocijeniti samo se podvodi pod tip putem prosudbene usporedbe sličnosti. Ovo klasificiranje zahtijeva razmatranje cjelokupnog položaja u pojedinačnom slučaju koje uzima u obzir opće prihvaćeno stajalište i zasniva se na stupnju sličnosti s tipom (modelom).

26. Čak i ako pojam gospodarske aktivnosti treba široko tumačiti⁸, plaćanje poreznih dugova ne čini takvu gospodarsku aktivnost. Umjesto toga, plaćanje poreza je samo ispunjenje javnopravne, osobne obveze koja postoji za svakog poreznog dužnika, čak i ako on nije osoba koja je obveznik plaćanja PDV-a. Ovo je slučaj i ako se radi o porezima na temelju gospodarske aktivnosti, kao na primjer plaćanje duga po osnovi PDV-a.

27. Ovaj se nalaz ne mijenja ako se porezni dug plati u naravi. Plaćanje u naravi predstavlja u konačnici samo poseban način plaćanja u okviru naplate poreza. Kao i u uobičajenom poreznom postupku i porezni se dug, nastao na temelju zakona, umjesto novcem plaća stvari u naravi u visini njezine objektivne vrijednosti, a ne visini njezine kupovne cijene. Takvo postupanje u okviru javnopravne naplate poreza ne može se stoga označiti kao gospodarska aktivnost. Prijenos imovine radi plaćanja vlastitog poreznog duga nije ni približno usporediv s aktivnošću tipičnog obveznika PDV-a u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u (na primjer, s trgovcem koji kupuje robu, kako bi je prodao).

28. Na to ne utječe ni javnopravni ugovor predviđen u poljskom Poreznom zakoniku. Njime se samo osigurava pristanak stranaka o ovom posebnom načinu plaćanja. Porezni vjerovnik time izjavljuje samo svoj pristanak da se porezni dug podmiri ovim plaćanjem u naravi.

29. Osim toga, u zahtjevu za prethodnu odluku nema niti uporišta za to da bi nacionalnim pravom poreznoj vlasti bilo dopušteno pristupiti poreznom dužniku i ponuditi mu da umjesto plaćanja poreza novcem radije prenese vlasništvo nad određenim zemljištem, koje bi inače trebalo kupiti. Samo porezni dužnik odlučuje o tome, želi li svoje poreze platiti u naravi i na koji način to želi učiniti. Porezna vlast tada može jedino pristati na to, ali ne može zahtijevati takvo plaćanje.

30. Porezni dug osobito prestaje na temelju zakona prijenosom u visini vrijednosti stvari. Ona ne ovisi o volji odnosno pregovorima stranaka javnopravnog ugovora. Poštujući načela pravne države s poreznim sustavom, vrijednost stvari određuje se pomoću apstraktnih kriterija ocjene koji se primjenjuju na sve porezne dužnike. Pod ovim se pretpostavkama, koje doduše mora ispitati sud koji je uputio zahtjev, načelno ne može raditi o (tipičnoj) gospodarskoj aktivnosti kod plaćanja poreznih dugova prijenosom stvari.

2. Izuzeće zbog bliskosti s oporezivom glavnom aktivnošću?

31. Doduše, ovdje prijenos zemljišta nije obavio odvjetnik ili liječnik, nego trgovac nekretninama. Stoga se ovdje ne može odmah zanijekati određenu bliskost aktivnosti (prijenos zemljišta umjesto isplate) s obavljanom gospodarskom aktivnošću (trgovina nekretninama).

8 — Presude od 12. rujna 2000., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 39.), od 26. lipnja 2003., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, t. 42.), od 26. lipnja 2007., T-Mobile Austria i dr. (C-284/04, EU:C:2007:381, t. 35.), i od 20. lipnja 2013., Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, t. 17.).

32. Sa sličnim okolnostima Sud se bavio u predmetu *Kostov*⁹. Ovdje je porezni obveznik (samostalni sudski ovršitelj) sklapao pojedinačne ugovore o vođenju poslova koji su se odnosili na kupnju zemljišta na dražbi za treće osobe i koji su bili donekle sadržajno bliski njegovoj glavnoj aktivnosti (prodaje na dražbi). Sud je potvrdio da su ti ugovori bili predmet oporezivanja.

33. Sud je naveo da članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da fizičku osobu, koja je za svoju aktivnost kao sudski ovršitelj već obveznik PDV-a, treba smatrati ‚poreznim obveznikom‘ za svaku daljnju, povremeno obavljanu gospodarsku aktivnost, ako ta aktivnost čini aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u¹⁰.

34. No, to se ne može shvatiti na način da sve radnje, koje porezni obveznik obavlja u zamjenu za plaćanje, odjednom obavlja i u svojstvu poreznog obveznika. U konkretnom slučaju postojala je, naime, uska veza „dopunske aktivnosti” sudskog ovršitelja s njegovom glavnom aktivnošću. Stoga je na temelju potrebnog tipiziranog načina razmatranja vođenje poslova za treće osobe, koje je tamo sporno i koje se obavljalo samo povremeno, predstavljalo zapravo i gospodarsku aktivnost.

35. Nasuprot tomu, na temelju tipiziranog razmatranja ne postoji gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u kada se porezne dugove trgovca nekretninama plaća prijenosom zemljišta umjesto isplate.

36. Doduše načelo neutralnosti u odnosu na tržišno natjecanje zahtijeva, kao što to Komisija smisleno ističe, da svi opskrbljivači potrošača PDV-u podliježu na isti način. Kod plaćanja poreznih dugova stvarima u naravi ne postoji, međutim, situacija tržišnog natjecanja s drugim poreznim dužnicima. Porezni dužnik koji plaća svoj porezni dug ne konkurira u tom trenutku niti drugom obvezniku PDV-a (na primjer, drugim trgovcima nekretnina). On, naime, ne posjeduje pregovaračku moć kod „pronalaženja prodajne cijene” stvari koju treba prenijeti. Umjesto toga, procjena zemljišta koje treba prenijeti odvija se prema objektivnim kriterijima u okviru naplate poreza. Stoga ne može postojati tržišno natjecanje u pogledu cijene.

37. Prijenos stvari radi podmirenja poreznih dugova odvija se u tom pogledu izvan bilo kakvog tržišta. To u istoj mjeri vrijedi za „obične” porezne dužnike kao i za porezne dužnike koji su istodobno obveznici PDV-a. Niti država kao primatelj isporuke nema mogućnost odabira, hoće li „steći” ovo ili drugo zemljište. Ona može samo odabrati, hoće li umjesto novčanih sredstava prihvatiti i stvari u naravi u visini njihove objektivne vrijednosti radi podmirenja poreza.

38. Shodno tomu Sud neoporezivom smatra čak i nesporno gospodarsku aktivnost u zamjenu za naknadu (prodaju opojnih sredstava), ako je svako (zakonito) tržišno natjecanje unutar gospodarskog sektora isključeno¹¹. Ova zamisao može biti od koristi za predmetne okolnosti. Kod prestanka osobnog poreznog duga prijenosom plaćanja u naravi na poreznog vjerovnika (to jest kod naplate poreza) također je isključeno svako tržišno natjecanje među poreznim obveznicima.

39. Odlučujuće je to je li nacionalnim pravom (ovdje javnopravnim ugovorom) dopušteno strankama, u okviru javnopravne naplate poreza, da kao kod kupnje sporazumno odrede stvar koju treba prenijeti i cijenu. Sve dok to nije slučaj, obveznik PDV-a ne djeluje kod podmirenja svojeg poreznog duga u okviru svoje gospodarske aktivnosti. Tada on ne djeluje „kao takav” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u. Ovo vrijedi i ako je obveznik PDV-a trgovac nekretninama i umjesto novca prenese vlasništvo nad zemljištem umjesto isplate.

9 — Presuda od 13. lipnja 2013., *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391)

10 — Presuda od 13. lipnja 2013., *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391, t. 31.)

11 — Vidjeti, među ostalim, presude od 29. lipnja 1999., *Coffeeshop "Siberië"* (C-158/98, EU:C:1999:334, t. 14. i 21.), od 29. lipnja 2000., *Salumets i dr.* (C-455/98, EU:C:2000:352, t. 19.), i od 12. siječnja 2006., *Optigen i dr.* (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 49.).

3. Narav PDV-a

40. Ovaj zaključak potvrđuje narav PDV-a kao neizravnog poreza na potrošnju. PDV snosi krajnji potrošač¹², pri čemu porezni obveznik djeluje „samo” kao prikupljač poreza za račun države¹³. I ovo se u ovom slučaju protivi zaključku o postojanju gospodarske aktivnosti. Gospodarska aktivnost u smislu članka 9. Direktive o PDV-u očito se temelji na tome da porezni obveznik posredstvom svoje protučinidbe, koju isposluje sa svojom ugovornom protustrankom, može prebaciti PDV na primatelja isporuke i od njega ga prikupiti. Ova zamisao nije u skladu s pravom na naplatu poreza koje prestaje na temelju zakona niti s činjenicom da država primateljica želi ubrati porez, a ne snositi daljnje poreze (ovdje je to PDV koji treba prebaciti na državu).

4. Opasnost od davanja prednosti državi kao „potrošaču”?

41. Pri tome ne mogu shvatiti sumnju koju je protiv ovog argumenta Komisija izrazila u vezi s opasnošću od davanja prednosti poreznom dužniku odnosno državi. Porezni dužnik ne dobiva nikakvu prednost jer obveza plaćanja PDV-a ne utječe na prijenos stvari u svrhu plaćanja poreza. Naime, takva bi obveza djelovala na sljedeći način: ako porezni dužnik duguje porez u visini X, vrijednost zemljišta je X, a transakcija je oporeziva, tada bi porezna obveza u visini X prestala postojati, a država bi poreznom dužniku trebala dodatno platiti PDV, tako da ga porezni obveznik može platiti (ponovno državi). S druge strane, država također ne bi uštedjela PDV jer plaćanje u naravi prima neovisno o svojoj potrebi za potrošnjom, te stoga ne štedi kod drugih izdataka koji su opterećeni PDV-om.

42. Nasuprot stajalištu Komisije prije će postojati opasnost da pretpostavka o postojanju oporezive transakcije omogućuje odbitak čak i za stjecanje imovine za privatnu uporabu jer je se jednom možda treba upotrijebiti za podmirenje poreznih dugova¹⁴.

43. Uvjerljivo ne bi bilo niti različito postupanje s plaćanjem poreza, ovisno o tome, plaća li se porez novcem (nema poreznog opterećenja) ili u naravi (puno porezno opterećenje). Isto vrijedi i za različito postupanje s plaćanjem poreza u naravi, ovisno o tome je li ga izvršio obveznik PDV-a ili osoba koja nije obveznik PDV-a. Ova kvalifikacija u vezi s PDV-om ne može utjecati na visinu poreznog prihoda (iz drugih vrsta poreza, iz kojih potječu porezni dugovi).

44. U tom pogledu preostaje u konačnici samo opasnost od neoporezovane krajnje potrošnje, ako se prijenos plaćanja u naravi umjesto isplate ne bi smatrao gospodarskom djelatnošću. Međutim, ova opasnost postoji samo ako je isporučitelj (ovdje je to društvo) zbog svojeg svojstva obveznika PDV-a već proveo odbitak u vezi s prenesenom stvari.

45. Ipak, u skladu sa sustavom ovu opasnost sprječavaju odredbe članka 16. (i članka 26.) Direktive o PDV-u. Ako plaćanje poreza u naravi nije gospodarska aktivnost, tada bi se prijenosom umjesto isplate robu koja čini dio poslovne imovine koristilo u svrhe koje nisu poslovanje. Člankom 16. Direktive o PDV-u tada se ispravlja provedeni odbitak i time sprječava neoporezovana krajnja potrošnja. S obveznikom PDV-a tada se postupa kao s pojedincem koji robu predaje državi radi podmirenja poreznih dugova. Time se u konačnici osigurava jednakost postupanja svih poreznih plaćanja svih poreznih dužnika, neovisno o tome jesu li oni (više ili manje slučajno) istodobno i obveznici PDV-a.

12 — Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.) i od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C250/12, EU:C:2013:722, t. 34.), kao i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.)

13 — Presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.)

14 — Osobito se trajno deficitarne aktivnosti poreznih obveznika za razonodu (u pravnom uređenju poreza na dohodak ovdje se često može naći samostalne odvetnike i liječnike s privatnim vinogradima, konjušnicama, jedrilicama, itd.), može zbog odbitka vrlo djelotvorno obavljati na teret javnosti.

5. Zaključak

46. Zaključno, prijenos stvari iz imovine poreznog obveznika radi podmirenja njegovih poreznih dugova umjesto isplate ne čini gospodarsku aktivnost, kod koje porezni obveznik djeluje „kao takav” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u. Ovo vrijedi i onda kada on prenosi stvar kojom bi uobičajeno trgovao u okviru svojeg poslovanja. U tom pogledu nedostaje transakcija koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.

VI. Prijedlog odluke

47. Stoga predlažem da se na prethodno pitanje koje je uputio Vrhovni upravni sud, odgovori na sljedeći način:

Prijenos vlasništva nad zemljištem koji na poreznog vjerovnika provede obveznik PDV-a i koji dovede do prestanka poreznog duga na temelju zakona ne čini oporezivu transakciju u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u. U tom pogledu porezni obveznik ne djeluje kao takav. Doduše, provedeni odbitak u vezi s prenesenom stvari treba ispraviti prema članku 16. Direktive o PDV-u.

Pretpostavka je da mogućnost podmirenja poreza u naravi umjesto isplate postoji samo za poreznog dužnika te se predviđenim javnopravnim ugovorom samo izvršava. Stranke u tom pogledu ne smiju utjecati na „kupovnu cijenu”. Umjesto toga, nju valja utvrditi prema objektivnim kriterijima ocjene što sud koji je uputio zahtjev treba ispitati.