



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 23. travnja 2020.¹

Predmet C-312/19

XT,

uz sudjelovanje:

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve, Litva))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 9. stavak 1. – Pojam poreznog obveznika – Sposobnost biti porezni obveznik – Pravna sposobnost – Pripisivanje transakcije poreznom obvezniku – Zajedničko djelovanje više osoba – Djelovanje tajnog društva”

I. Uvod

1. U ovom su slučaju dvije osobe planirale i izvele građevinski projekt s više zgrada pri čemu je samo jedna osoba – tužitelj u glavnom postupku – aktivno nastupala prema van. Naspram toga, njegov je poslovni partner samo financijski i to u visini od 70 % sudjelovao u troškovima stjecanja, no ipak je bio uključen u projektne odluke te je nakon završetka zajedničkog projekta i nakon što je tužitelj prodao izgrađene zgrade dobio odgovarajući udio.

2. Tko je sada porezni obveznik isporučitelj koji duguje pripadajući porez na dodanu vrijednost (PDV) ako dvije osobe zajedno djeluju, ali samo jedna osoba nastupa prema van u vlastito ime? Odgovor je od značenja ne samo za PDV koji isporučitelj mora platiti, nego i za odbitak PDV-a primatelja isporuke. Naime, za njega je potreban račun u kojem se moraju navesti ime i adresa poreznog obveznika prodavatelja.

3. Dosadašnje odluke Suda nisu se odnosile na slučaj u kojem je netko u pozadini (to jest, tajno) sudjelovao u djelatnosti koju je drugi sam obavljao u vlastito ime. Sud se bavio samo pitanjem (razmjernog) odbitka PDV-a za suvlasnika idealnog dijela u suvlasničkoj zajednici putem računa koji je bio naslovljen na oba suvlasnika². U tom pogledu ovaj slučaj nudi priliku da se vrlo načelna tematika određivanja poreznog obveznika dalje razvije za slučaj da u njegovoj djelatnosti sudjeluju još i treće osobe.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presuda od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određen je člankom 9. stavkom 1. te člancima 193. i 287. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost³ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

5. Članak 9. stavak 1. prva rečenica Direktive o PDV-u određuje:

„1. ‚Porezni obveznik‘ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. [...]”

6. Članak 193. Direktive o PDV-u tiče se osobe koja je odgovorna za plaćanje PDV-a i u verziji mjerodavnoj za sporne godine određuje:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV [...]”.

7. Članak 287. točka 11. Direktive o PDV-u sadržava takozvano izuzeće za mala poduzeća i određuje:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja: [...]”

11. Litva: 29 000 EUR; [...]”.

B. Litavsko pravo

8. Članak 2. stavak 15. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Zakon Republike Litve o PDV-u; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) određuje:

„Porezni obveznik Republike Litve’ znači pravna ili fizička osoba Republike Litve koja obavlja gospodarske aktivnosti bilo koje vrste, kao i zajednički investicijski pothvat sa sjedištem u Republici Litvi koji nema status pravne osobe te djeluje kao investicijski fond;”

9. Člankom 71. stavkom 1. Zakona o PDV-u propisano je:

„Obvezu prijave na PDV i obračunavanja PDV-a i njegova plaćanja u proračun imat će porezni obveznici koji isporučuju robu i usluge na državnom području zemlje [...] Osoba obvezna prijaviti se na PDV mora podnijeti zahtjev za prijavu na PDV.”

10. Odstupajući od toga, članak 71. stavak 2. Zakona o PDV-u predviđa:

„Bez obzira na stavak 1. [članka 71. Zakona o PDV-u], porezni obveznik Republike Litve nije obavezan podnijeti zahtjev za prijavu na PDV i obračunati PDV te ga platiti u proračun, na način određen [...], kad ukupni godišnji iznos protučinidbe isplaćen unutar posljednjih 12 mjeseci za robu isporučenu i/ili usluge pružene na državnom području zemlje tijekom obavljanja gospodarskih aktivnosti nije prešao 155 000 [litasa (LTL)]. PDV će se početi računati od mjeseca kad je taj prag prekoračen. PDV se neće obračunati za isporučenu robu i usluge za koje protučinidba nije prekoračila određeni iznos od 155 000 litasa. [...]”

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

III. Glavni postupak

11. Tužitelj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: tužitelj) i druga fizička osoba (u daljnjem tekstu: poslovni partner) sklopili su 19. veljače 2010. ugovor o zajedničkoj aktivnosti u svrhu suradnje na izgradnji stambene zgrade u Vilniusu (Litva) ili njegovoj okolini.

12. Dana 25. travnja 2010. tužitelj je zajedno sa svojim poslovnim partnerom odlučio kupiti parcelu poljoprivrednog zemljišta veličine 0,5 ha u Gradu Vilniusu. Tužitelj i vlasnici te zemljišne parcele potpisali su 27. travnja 2010. ugovor o kupoprodaji te zemljišne parcele. Poslovni partner platio je 70 %, a tužitelj 30 % iznosa transakcije. Kao vlasnika zemljišne parcele odlučili su upisati tužitelja.

13. Dana 5. svibnja 2010. tužitelj i njegov poslovni partner odlučili su izgraditi stambeni kompleks od pet zgrada, zadužiti tužitelja za ishođenje sve dokumentacije potrebnu za građenje i povjeriti izgradnju društvu s ograničenom odgovornošću Konsela (u daljnjem tekstu: Konsela UAB), čiji je direktor bio tužitelj.

14. Dana 2. studenoga 2010. tužitelj je dobio građevinsku dozvolu koju je na njegovo ime izdalo tijelo vlasti Grada Vilnusa kojom mu se dozvoljava građenje pet zgrada na zemljišnoj parceli. Dana 22. travnja 2010. sklopljen je ugovor o građevinskim radovima koji su potpisali tužitelj kao kupac i zastupnik društva Konsela UAB. Izvođač je 15. veljače 2011. izdao račun s obračunom PDV-a za građenje zgrada br. 1 do 4 te 11. veljače 2013. za građenje zgrade br. 5.

15. Dana 2. prosinca 2010. tužitelj i poslovni partner odlučili su prodati zgradu br. 1 s dijelom zemljišne parcele i primljeni iznos iskoristiti za građenje. Ta nekretnina prodana je na temelju kupoprodajnog ugovora od 14. prosinca 2010. koji su sklopili tužitelj i kupci (fizičke osobe).

16. Dana 10. siječnja 2011. tužitelj i poslovni partner sklopili su ugovor o raskidu ugovora o zajedničkoj aktivnosti od 19. veljače 2010. i podjeli imovine i obveza. U okviru tog ugovora bilo je određeno da će se raskinuti ugovor o zajedničkoj aktivnosti i pravo na stvorenu imovinu (zgrade br. 4 i 5) dodijeliti poslovnom partneru, dok se tužitelj obvezao do 2017. poslovnom partneru nadoknaditi razliku između njegovih doprinosa i primljenog udjela u zajedničkoj imovini u iznosu od 300 000 litasa (86 886 eura).

17. Zgrade br. 2 i 3 pripale su tužitelju prema tom ugovoru te su s dijelovima zemljišne parcele koje su im dodijeljene prodane 30. svibnja 2011. i 13. studenoga 2012.

18. Dana 1. veljače 2013. tužitelj i njegov poslovni partner sastavili su ispravu o prijenosu (otuđenju) imovine u kojoj je određeno da s obzirom na ugovor od 10. siječnja 2011. tužitelj svojem poslovnom partneru prenosi zgrade br. 4 i 5 zajedno s pripadajućim dijelovima zemljišne parcele.

19. Odlukom od 6. veljače 2013. u skladu s ugovorom o zajedničkoj aktivnosti od 19. veljače 2010., tužitelj i njegov poslovni partner odlučili su da će tužitelj prodati zgradu br. 5 i pripadajući dio zemljišne parcele koji su upisani u njegovo ime te neposredno nakon toga primljeni iznos proslijediti poslovnom partneru. Kupoprodajnim ugovorom od 13. veljače 2013. ta je nekretnina prodana pravnoj osobi sa sjedištem u Litvi.

20. Tužitelj i njegov poslovni partner nisu smatrali da su te kupoprodajne transakcije nekretnina izvršene 14. prosinca 2010., 30. svibnja 2011., 13. studenoga 2012. i 13. veljače 2013. (gospodarska) aktivnost koja podliježe PDV-u te zbog toga nisu obračunali i utvrdili PDV koji su trebali platiti kupci, nisu prijavili i platili PDV te se nisu koristili odbitkom PDV-a.

21. Nakon provođenja porezne inspekcije nad tužiteljem u pogledu poreza na dohodak i PDV-a za 2010. do 2013. lokalno porezno tijelo klasificiralo je sporne isporuke kao jedinstvenu aktivnost koja podliježe PDV-u te je tužitelja u odnosu na isporuke smatralo poreznim obveznikom koji duguje PDV.

22. Prilikom obračuna dugovanog PDV-a lokalno porezno tijelo priznalo je po službenoj dužnosti tužiteljevo pravo na odbitak PDV-a prema spomenutim računima s obračunom PDV-a koje je izdalo društvo Konsela UAB te je sporne dugovane iznose PDV-a obračunalo nakon što je odbilo PDV za stjecanje (izgradnju) zgrada.

23. Tužitelju je naloženo plaćanje obračunatog PDV-a u iznosu od 39 586,71 eura i zatezne kamate u iznosu od 11 695 eura. Odlukom od 3. studenoga 2015. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių (Državna porezna inspekcija u Vilniusu) potvrdio je porezno rješenje. Odlukom od 3. ožujka 2016. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve) odbio je prigovor protiv te odluke.

24. Daljnji tužiteljevi prigovori odbijeni su odlukom Mokestinių ginčų komisija (Komisija za porezne sporove) od 18. srpnja 2016. i odlukom Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva). Protiv odbijajuće presude tužitelj je podnio pravni lijek Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva).

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

25. Odlukom od 10. travnja 2019. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud) uputio je Sudu, u skladu s člankom 267. UFEU-a, sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu PDV-a tumačiti na način da se u okolnostima poput onih u predmetnom slučaju za fizičku osobu poput tužitelja ne može smatrati da je „samostalno” obavljala predmetnu (gospodarsku) djelatnost i da sama mora platiti PDV na sporne isporuke, odnosno, u smislu članka 9. stavka 1. i članka 193. Direktive 2006/112, valja li smatrati da poreznog obveznika koji je odgovoran za predmetne obveze čini zajednička aktivnost/ortaštvo (sudionici u zajedničkoj aktivnosti zajedno; u predmetnom slučaju, tužitelj i njegov poslovni partner zajedno), koje se prema nacionalnom pravu ne smatra poreznim obveznikom te koji nemaju pravnu osobnost, te da porezni obveznik nije samo fizička osoba poput tužitelja?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, valja li članak 193. Direktive 2006/112 tumačiti na način da u okolnostima poput onih u ovom slučaju PDV treba platiti pojedinačno svaki od sudionika (u predmetnom slučaju, tužitelj i njegov poslovni partner) u zajedničkoj aktivnosti/ortaštvo – koje se prema nacionalnom pravu ne smatra poreznim obveznikom niti uživa pravnu osobnost – na dio svake isplate koju su primili kao protučinidbu (ili koju imaju pravo primiti ili im se duguje) za oporezive isporuke nekretnina? Treba li članak 287. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se u okolnostima poput onih u ovom predmetu godišnji promet naveden u toj odredbi utvrđuje uzimanjem u obzir ukupnog prihoda zajedničke aktivnosti (koji su sudionici u zajedničkoj aktivnosti primili zajedno)?

26. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijele su Republika Litva i Komisija.

V. Pravna ocjena

A. Prvo pitanje i prvo potpitanje drugog pitanja: Koji je pravi porezni obveznik u konkretnom slučaju?

27. Prvim pitanjem i prvim potpitanjem drugog pitanja – koja valja oba zajedno ispitati – sud koji je uputio zahtjev želi u konačnici saznati tko je prema članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u porezni obveznik u konkretnom slučaju koji duguje PDV iz isporuka zemljišne parcele.

28. U obzir dolaze samo tužitelj (prema stajalištu litavske porezne uprave), društvo tužitelja i poslovnog partnera (tako djelomično smatra Komisija), tužitelj i njegov poslovni partner zajedno (u tom smjeru naginje sud koji je uputio zahtjev) ili – barem djelomično – samo poslovni partner (tako djelomično smatra i Komisija).

29. Odgovor na to pitanje zahtijeva da se barem jednoj od četiriju varijanti (tužitelj, poslovni partner, društvo tužitelja i poslovnog partnera, tužitelj i poslovni partner zajedno) može priznati sposobnost da uopće može biti porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u (o tome u odjeljku 1.). Na to se nadovezuje pitanje prema kojim kriterijima valja u konkretnom slučaju odlučiti koji je porezni obveznik, od onih koji dolaze u obzir, odgovoran za plaćanje PDV-a po osnovi prodaje zemljišnih parcela. To je u konačnici pitanje pripisivanja konkretnih transakcija jednom od poreznih obveznika koji dolaze u obzir (o tome u odjeljku 2.).

1. Sposobnost biti porezni obveznik

30. Prema članku 9. stavku 1. prvoj rečenici Direktive o PDV-u „porezni obveznik” je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti⁴.

31. Prema sudskoj praksi Suda, formulacija koja je upotrijebljena u članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u, posebice pojam „svaka osoba”, daje pojmu „poreznog obveznika” široku definiciju⁵. Pri tome fokus leži na samostalnosti prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a⁶.

32. Stoga, prema stajalištu Suda, kako bi se utvrdila samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti, treba ispitati obavlja li predmetna osoba aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost i snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti⁷.

33. Iako se potonje više tiče pitanja pripisivanja transakcije konkretnoj osobi, a manje svojstva poreznog obveznika, isto je prema sudskoj praksi Suda temeljna pretpostavka za gospodarsku aktivnost prema članku 9. Direktive o PDV-u. S druge strane, nije odlučujuće to u kojem pravnom obliku se te aktivnosti obavljaju (fizička osoba, pravna osoba ili društvo osoba) i je li tom pravnom obliku priznata vlastita pravna osobnost na temelju nacionalnog prava⁸.

34. Doduše, gospodarska aktivnost zahtijeva da odnosni pravni poredak dodijeli sposobnost (gospodarski) djelovati u pravnom prometu⁹. U pravnom prometu mogu djelovati samo subjekti koji su u mogućnosti biti nositelji prava i obveza te koji su stoga pravno sposobni.

35. Fizičke i pravne osobe su po definiciji pravno sposobne. To prema odnosnom nacionalnom pravnom poretku mogu biti i drugi subjekti (to jest, drugi oblici djelovanja), a da – kao što to Sud točno naglašava – ne moraju imati vlastitu pravnu osobnost. No, bez vlastite pravne sposobnosti ne može se biti porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u.

4 Vidjeti primjerice presude od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 26.), od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 27.), i od 29. listopada 2009., Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 35.).

5 Presude od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27.), i od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 28.)

6 Presude od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27.), i od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34.)

7 Presude od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 28.), i od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34.). Vidjeti u tom smislu i presudu od 18. listopada 2007., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, t. 23.).

8 Tako je izričito navedeno u presudama od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27.), od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 28.), i od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 54.).

9 Sud govori o subjektu koji, čak i bez pravne osobnosti, ima samostalnu ovlast djelovanja – vidjeti presudu od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 54.).

36. To je, s jedne strane, potvrđeno u sudskoj praksi Suda o postojanju oporezive isporuke. U njoj Sud naglašava da je za postojanje oporezive isporuke poreznog obveznika nužan pravni odnos između strana tijekom kojega izmjenjuju činidbe i naknadu¹⁰. No, pravni odnos može zasnovati samo osoba koja je i pravno sposobna.

37. S druge strane, to je potvrđeno u sudskoj praksi Sud o funkciji poreznog obveznika u sustavu PDV-a¹¹. Tu je Sud odlučio da je poreznom obvezniku dodijeljena funkcija osobe koja ubire porez za račun države¹². Iskazati poreze u računu, prikupiti ga putem cijene ili ga prisilno naplatiti može, naime, samo pravno sposobni subjekt.

38. Budući da za razliku od toga Komisija tvrdi da je Sud već priznao životno partnerstvo/bračnu zajednicu (bez pravne sposobnosti) kao poreznog obveznika¹³, istom se treba usprotiviti.

39. Naime, odluka Suda koju je Komisija navela¹⁴ nije se odnosila na pitanje tko je u konkretnom slučaju porezni obveznik koji je odgovoran za plaćanje PDV-a. Umjesto toga se ticala suvlasničke zajednice u kojoj je više osoba imalo vlasništvo nad predmetom u idealnim dijelovima. Zajednica u idealnim dijelovima bilo je samo stvarnopravni udjel na predmetu koji kao takav nije mogao djelovati u pravnom prometu¹⁵. Jedan od suvlasnika bio je, međutim, već porezni obveznik i želio je ostvariti odbitak PDV-a iz troškova proizvodnje dijela imovine koji se koristio u poslovne svrhe.

40. U predmetu HE Sud je glede pitanja tko je primio transakcije odlučio da zajednica u idealnim dijelovima koja se sastoji od dvaju bračnih drugova nije niti društvo s pravnom osobnošću niti subjekt koji, čak i bez pravne osobnosti, ima samostalnu ovlast djelovanja, te da stoga nije obavljala gospodarsku djelatnost¹⁶. Suvlasnike treba umjesto toga smatrati primateljima transakcija¹⁷. Time je obliku suradnje koji nema pravnu sposobnost (to jest zajednici bez ovlasti djelovanja) Sud s druge strane zanjekao, i to s pravom, sposobnost da bude porezni obveznik.

41. U tom je pogledu potvrđeno da je određena pravna sposobnost pretpostavka za postojanje poreznog obveznika u smislu Direktive o PDV-u. U ovom slučaju ta sposobnost pripada bez problema kako samom tužitelju, samom poslovnom partneru tako i tužitelju zajedno s njegovim poslovnim partnerom kao fizičkim i time pravno sposobnim osobama.

10 Presude od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 29.), od 3. svibnja 2012., *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 27.) i od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.). U presudi od 29. listopada 2009., *Komisija/Finska* (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 43.) govori se čak o sporazumu između strana o cijeni. No, takav sporazum može sklopiti samo pravno sposobna osoba.

11 Vidjeti primjerice presude od 8. svibnja 2019., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.), od 23. studenoga 2017., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.) i od 20. listopada 1993., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.), i moje mišljenje u predmetu *Dong Yang Electronics* (C-547/18, EU:C:2019:976, t. 41.).

12 Vidjeti primjerice presude od 8. svibnja 2019., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.), od 23. studenoga 2017., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.) i od 20. listopada 1993., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.).

S tim u vezi vidjeti i moje mišljenje u predmetu *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 21.).

13 Kao dokaz za ovu tvrdnju Komisija navodi presudu od 21. travnja 2005., *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 58.). Tamo je izričito navedeno: „Stoga na drugo prethodno pitanje treba odgovoriti da u slučaju naručivanja investicijske imovine putem bračne zajednice koja nema pravnu osobnost i sama ne obavlja gospodarsku aktivnost u smislu Šeste direktive, suvlasnike od kojih je ta zajednica sastavljena treba za potrebe primjene te direktive smatrati primateljima isporuke”. Ne mogu dokučiti kako bi time Sud priznao bračnu zajednicu kao poreznog obveznika.

14 Presuda od 21. travnja 2005., *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241)

15 S tim u vezi vidjeti i pravilna utvrđenja Suda u presudi od 21. travnja 2005., *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 32.). Drukčije bi vrijedilo ako bi vlasnici u idealnim dijelovima osnovali društvo osoba koje može nastupati prema van u pravnom prometu i obavljati vlastite transakcije. Na temelju te pravne sposobnosti društvo osoba jest tada porezni obveznik koji djeluje u pravnom prometu.

16 Presuda od 21. travnja 2005. (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 54.)

17 Presuda od 21. travnja 2005., *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 58.)

42. No, u ovom je slučaju ta sposobnost nejasna za oblik suradnje između tužitelja i poslovnog partnera. Može li taj oblik suradnje doista djelovati u pravnom prometu ili prije postoji samo tajno društvo koje ne može djelovati prema van, sud koji je uputio zahtjev mora odlučiti u skladu s nacionalnim pravnim poretkom. Moglo bi se, naime, raditi o takozvanom tajnom društvu kod kojeg je poslovni partner samo financijski sudjelovao, u okviru unutarnjeg odnosa, u aktivnostima tužitelja, dok ovaj (a ne društvo) djeluje prema van.

43. Ako se nacionalnim pravnim poretkom priznaje ovdje postojećem obliku suradnje između tužitelja i njegova poslovnog partnera sposobnost da kao takav ulazi u pravne odnose, onda isti može biti i porezni obveznik. No, ako na temelju nacionalnog pravnog poretka ta mogućnost nije priznata takvom obliku suradnje (u Njemačkoj bi primjer bilo tajno društvo prema članku 230. Handelsgesetzbucha (Trgovački zakonik)), tada on otpada kao porezni obveznik.

2. Pripisivanje konkretnih transakcija jednom od poreznih obveznika

44. Od toga valja razdvojiti pitanje kojemu od triju ili četiriju poreznih obveznika koji dolaze u obzir treba u konkretnom slučaju pripisati oporezive transakcije, tako da ta osoba bude odgovorna za plaćanje PDV-a.

45. Moglo bi se poći od već spomenute sudske prakse (s tim u vezi vidjeti t. 31. i 32. ovog mišljenja). U skladu s njome, kako bi se utvrdila samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti, treba ispitati obavlja li predmetna osoba aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost i snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti¹⁸. Naime, ako u obzir dolazi više poreznih obveznika, te kriterije može u konačnici ispuniti uvijek samo jedan porezni obveznik. Koliko mi je poznato, nije moguće istodobno u cijelosti djelovati u vlastito i tuđe ime.

46. Ovi kriteriji koje je Sud razvio jamče, osim toga, da kupac može s pravnom sigurnošću ostvarivati svoje eventualno postojeće pravo na odbitak PDV-a. Naime, prema članku 226. točki 5. Direktive o PDV-u on za to treba račun s punim imenom i adresom poreznog obveznika. No, taj podatak u računu on može provjeriti samo ako zna tko je nastupao naspram njega (to jest prema van).

47. Stoga u ovom slučaju treba provjeriti tko je prema tim kriterijima isporučio odnosnom kupcu izgrađene zgrade.

48. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, tužitelj je sam u vlastito ime prodao zemljišne parcele, bio je u zemljišnoj knjizi upisan kao jedini vlasnik, sam je zatražio i ishodio građevinsku dozvolu, sam je i u vlastito ime prodao izgrađene zgrade i izdao odgovarajuće račune. Čak i da je suradnja između tužitelja i poslovnog partnera imala pravnu sposobnost prema nacionalnom pravu, ona, s druge strane, nije u vlastito ime nastupala u pravnom prometu. Budući da je suradnja između tužitelja i poslovnog partnera bila okončana već 10. siječnja 2011., teško se može zamisliti i da su transakcije u svibnju 2011., studenome 2012. i veljači 2013. još bile provedene preko nje. Tužitelj i njegov poslovni partner također nisu zajedno nastupali – niti prije niti poslije okončanja svoje suradnje. Stoga već iz tih okolnosti proizlazi da je u konkretnom slučaju samo tužitelj djelovao kao porezni obveznik.

49. Interno sudjelovanje poslovnog partnera u dobiti i gubitku ne mijenja ovaj zaključak. Suprotno stajalištu suda koji je uputio zahtjev i Komisije, interno financijsko sudjelovanje treće osobe ne znači da onaj tko djeluje prema van (ovdje tužitelj) više nije samostalno djelovao. Umjesto toga on je u svakom slučaju djelovao prije svega samo za svoj račun i na vlastiti rizik te je stoga on porezni obveznik koji je odgovoran za plaćanje poreza na promet koji iz toga proizlazi.

¹⁸ Presude od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 28.), i od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34.). Vidjeti također presudu od 18. listopada 2007., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, t. 23.).

50. Tužitelj ima potom samo mogućnost na drugu osobu prenijeti dio rizika ili obvezu dijeliti dobit s drugom osobom. Budući da se kod suda koji je uputio zahtjev može naslutiti nelagoda da je tužitelj sam odgovoran za plaćanje cjelokupnog PDV-a, on previđa da ovisno o obliku internog dogovora poslovni partner sudjeluje i u tim dodatnim troškovima projekta. Ako se u internom dogovoru zaboravilo na raspodjelu tih troškova, to je samo pitanje tumačenja tog dogovora. No, to ne utječe na to da se poreznog obveznika koji konkretno djeluje u pravnom prometu odredi na temelju propisa o PDV-u.

51. Za to je nebitna i činjenica, koju je naveo sud koji je uputio zahtjev, da je određene primitke porezna uprava pripisala poslovnom partneru po osnovi propisa o porezu na dohodak. Nacionalnim propisima o porezu na dohodak i propisima Unije o PDV-u nastoje se ostvariti različiti ciljevi. Tako se propisima o porezu na dohodak oporezuju u pravilu i primici osoba koje ne djeluju samostalno, poput zaposlenika koje Direktiva o PDV-u (članak 10.) izričito isključuje kao porezne obveznike.

52. Osim toga, sama naknadna (interna) mogućnost da se rizik prebaci na treću osobu ništa ne mijenja u pogledu prvotnog djelovanja za vlastiti račun. To se može prikazati na primjeru osiguranja. Čak i ako se osiguranjem osiguraju svi gospodarski rizici transakcije poduzeća, to ništa ne mijenja na tome da poduzeće koje nastupa u pravnom prometu jest porezni obveznik. Stoga osiguranje ne postaje porezni obveznik glede te transakcije jer poduzeće može u osiguranom slučaju dalje prenijeti nastali rizik od gubitka. Isto bi vrijedilo za interno sudjelovanje osiguranja u podjeli dobiti.

53. Isto tako, iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u proizlazi da unutarnji oblici suradnje sami moraju provesti transakcije kako bi se njima postupalo kao s poreznim obveznikom. No, upravo to ovdje nedostaje. Prema iznesenom činjeničnom stanju, izlazne transakcije, to jest prodaju izgrađenih zgrada, proveo je samo tužitelj, a ne oblik suradnje tužitelja i poslovnog partnera.

54. Čak i sudjelovanje poslovnog partnera u poslovnim odlukama u unutarnjem odnosu, koje nacionalni sud naglašava, ne može ništa promijeniti glede ovog zaključka. Ono nema učinka prema van i stoga ne može niti utjecati na svojstvo osobe koja djeluje prema van kao poreznog obveznika. S jedne strane, odlučujući utjecaj treće osobe koji je za to potreban, jedva da je moguće odrediti s pravnom sigurnošću. S druge strane, primatelj isporuke ne može razabrati naznake tog unutarnjeg utjecaja tako da bi zbog nepostojanja ispravnog računa njegov odbitak PDV-a bio stalno ugrožen. Ovo bi bilo proturječno zamisli o jednostavnom i učinkovitom sustavu PDV-a¹⁹.

55. Kao što je Sud već, osim toga, odlučio, „postojanje određene suradnje” nije dovoljno da se dovede u pitanje samostalnost sudionika²⁰. Usto, ključna uloga neke osobe kod proizvodnje ne dovodi u pitanje tvrdnju da osobe samostalno obavljaju svoje aktivnosti jer svako od njih postupa u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost²¹. U tom je kontekstu i osobe koje su kao takve naizgled samostalno nastupale prema svojim dobavljačima, tijelima javne vlasti i u određenoj mjeri svojim klijentima Sud smatrao samostalnim poduzetnicima obveznicima PDV-a, i to iako su većim dijelom djelovale pod zajedničkim žigom pomoću društva kapitala u kojem držje udjele²². To vrijedi *a fortiori* u ovom slučaju u kojem je tužitelj samostalno nastupao prema prodavatelju zemljišne parcele, kasnije prema uredu za graditeljstvo i potom prema svojim kupcima.

19 S tim u vezi vidjeti primjerice uvodnu izjavu 5. Direktive o PDV-u.

20 Presuda od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 31.); u tom smjeru ide i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, t. 21.), prema kojem „sama, čak i uska, suradnja” ne upućuje na to da više ne postoji samostalan porezni obveznik.

21 Presuda od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 33.)

22 Presuda od 12. listopada 2016., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 34.)

56. Relevantnost nastupanja prema van pojašnjena je usto pravilima Direktive o PDV-u o proviziji na prodaju ili kupnju (članak 14. stavak 2. točka (c) i članak 28.). Osobito je u članku 28. Direktive o PDV-u²³ razjašnjeno da je odlučujuće djelovanje u vlastito ime, a manje djelovanje za vlastiti račun. Naime, čak i ako se djeluje u vlastito ime, ali za tuđi račun, subjekt obavlja isporuku ili uslugu te ostaje pri tome samostalan porezni obveznik.

57. To bi moglo biti osobito važno glede „ugovora o razvrgnuću” od 10. siječnja 2011. i isprave o prijenosu vlasništva od 1. veljače 2013. za zgrade br. 4 i 5. U slučaju tužiteljeve prodaje zgrade br. 5 nakon toga trećim osobama mogao bi, naime, doći u obzir i komisioni posao prema članku 14. stavku 2. točki (c) Direktive o PDV-u.

58. Čak i ako bi u ovom slučaju postojao takav komisioni posao, time se ne bi promijenilo svojstvo tužitelja kao poreznog obveznika koji samostalno djeluje. Prilikom prodaje zgrada on je djelovao ili u vlastito ime i za vlastiti račun (takozvani posao za vlastiti račun) ili u vlastito ime i za tuđi račun (takozvani komisioni posao).

3. Međuzaključak

59. Stoga ovdje u obzir dolazi tužitelj kao porezni obveznik koji je konkretno odgovoran za plaćanje PDV-a. Samo je on djelovao u vlastito ime i za vlastiti račun (možda i za tuđi račun) i time uz vlastiti rizik prema svojim klijentima (to jest, prema van).

B. Drugo potpitanje drugog pitanja: Obračun godišnjeg prometa radi primjene izuzeća za mala poduzeća

60. Budući da se prema stajalištu koje se ovdje zastupa samo tužitelja može smatrati poreznim obveznikom, suvišno je odgovoriti na drugo potpitanje drugog pitanja.

61. Na to pitanje valja podredno odgovoriti samo za slučaj da prema mišljenju Suda kao porezni obveznici u obzir dolaze svaki za sebe ili (tajno) društvo tužitelja i poslovnog partnera ili obje osobe. Ono se odnosi na obračun godišnjeg prometa radi izuzeća za mala poduzeća, ako je više osoba uključeno u obavljanje transakcija.

62. Kao što to Komisija ispravno navodi u tom pogledu, takozvano izuzeće za mala poduzeća odnosi se na pojedinačne porezne obveznike i njihove transakcije. To proizlazi iz teksta te smisla i svrhe poreznog izuzeća iz članka 287. Direktive o PDV-u.

63. Budući da se izuzeće od poreza objektivno ne odnosi na vrstu aktivnosti, nego samo na prag prometa koji pojedini porezni obveznik nije ostvario, člankom 287. Direktive o PDV-u predviđa se subjektivno izuzeće od poreza. Kao što je Sud već odlučio²⁴ i kao što sam navela na drugom mjestu²⁵ primarni smisao tog subjektivnog izuzeća od poreza jest upravno pojednostavnjenje.

23 Članak 28. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi: „Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

24 Presude od 2. svibnja 2019., Jarmuškiénė (C-265/18, EU:C:2019:348, t. 37. na kraju), i od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 63.)

25 Mišljenja u predmetu Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, t. 22. i sljedeće) i u predmetu Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, t. 33. na kraju)

64. Kada ne bi postojao taj prag, porezna bi uprava svaku osobu koja provodi i najmanju gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. Direktive o PDV-u trebala smatrati poreznim obveznikom od prvog eura prihoda. To bi prouzročilo administrativne troškove ne samo u pogledu poreznog obveznika, nego i u pogledu porezne uprave, koji se ne bi mogli kompenzirati odgovarajućim poreznim prihodom²⁶. To se treba izbjeći upravo utvrđivanjem minimalne vrijednosti iz članka 287. Direktive o PDV-u²⁷.

65. Taj smisao dolazi do izražaja i ako dva porezna obveznika djeluju zajedno, no svaki za vlastiti račun, a da ih zajedno ne treba smatrati samostalnim poreznim obveznikom. Isto važi ako zajedničkim djelovanjem nastane novi porezni obveznik kojeg zbog njegove vlastite pravne sposobnosti treba razlikovati od njegovih „osnivača” i koji ne premašuje minimalnu vrijednost.

66. Ako bi društvo tužitelja i poslovnog partnera bilo stoga porezni obveznik koji djeluje u pravnom prometu, tada bi transakcije društva bile mjerodavne za određivanje godišnjeg prometa u smislu članka 287. Direktive o PDV-u. Ako su to tužitelj i poslovni partner u visini svojeg razmjernog udjela u zajedničkim transakcijama, tada i godišnji promet treba za svakog zasebno razmatrati. Taj zaključak ostaje i pod uvjetom da odnosnu odabranu konstrukciju ne treba smatrati zloporabnim aranžmanom²⁸, a za što u ovom slučaju nema uporišta.

67. Podredno bi na drugo potpitanje drugog pitanja trebalo, stoga, odgovoriti ovako: članak 287. Direktive o PDV-u je subjektivno izuzeće od poreza. Stoga se godišnji promet pripisuje odnosnom poreznom obvezniku koji djeluje u pravnom prometu.

VI. Zaključak

68. Zaključno predlažem Sudu da na pitanja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve, Litva), odgovori kako slijedi:

1. Članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112/EZ treba tumačiti na način da tamo navedeni porezni obveznik mora biti u mogućnosti ulaziti u pravne odnose, iskazivati PDV u računu i prikupljati isti na temelju ugovorenih cijena. To pretpostavlja da u skladu s nacionalnim pravnim poretkom on može kao takav djelovati u pravnom prometu i da je stoga pravno sposoban.
2. Članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112/EZ treba tumačiti na način da osoba, koja je sposobna biti porezni obveznik, „samostalno” obavlja predmetnu gospodarsku aktivnost, ako – kao u ovom slučaju tužitelj – djeluje u vlastito ime i za vlastiti račun (ili i za tuđi račun u okviru komisijonog posla).

²⁶ To se izričito navodi i u presudi od 2. svibnja 2019., Jarmušienė (C-265/18, EU:C:2019:348, t. 38.).

²⁷ Vidjeti obrazloženje u pogledu članka 25. (Mala poduzeća) na str. 27. Komisijina prijedloga od 20. lipnja 1973., COM(73) 950 *final*.

²⁸ S tim u vezi vidjeti osobito presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 31. i sljedeće).