



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

25. veljače 2021.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (a) – Članak 9. stavak 1. – Članak 13. stavak 1. – Članak 14. stavak 1. i stavak 2. točka (a) – Pojam ‚isporuka robe‘ – Zakonska pretvorba prava trajnog korištenja nekretnina u pravo vlasništva – Općina koja ubire naknade na temelju pretvorbe – Pojam ‚naknada‘ – Pojam ‚porezni obveznik koji djeluje kao takav‘ – Iznimka – Subjekti javnog prava koji u aktivnostima ili transakcijama sudjeluju kao javna tijela”

U predmetu C-604/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska), odlukom od 19. lipnja 2019., koju je Sud zaprimio 9. kolovoza 2019., u postupku

**Gmina Wrocław**

protiv

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

SUD (prvo vijeće)

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Gminu Wrocław, E. Mroczko i T. Straszkievicz, *radcowie prawni*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. rujna 2020.,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: poljski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (a), članka 9. stavka 1., članka 13. stavka 1. i članka 14. stavka 1. i stavka 2. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Gmine Wrocław (općina Wrocław, Poljska, u daljnjem tekstu: općina Wrocław) i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi s poreznim mišljenjem upućenim toj općini koje se tiče plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na naknade koje su joj plaćene zbog pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnina u pravo vlasništva.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

- 3 Prema članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježu isporuke robe koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.
- 4 Članak 9. stavak 1. te direktive propisuje:

„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.”

- 5 Članak 13. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„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.

[...]”

- 6 Članak 14. Direktive o PDV-u određuje:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

- (a) prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade;

[...]"

## ***Poljsko pravo***

### *Građanski zakonik*

- 7 Članak 232. stavak 1. Ustawe z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Zakon od 23. travnja 1964. o Građanskom zakoniku) (Dz. U. iz 1964., br. 16, pozicija 93), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Građanski zakonik), određuje:

„Zemljišta u vlasništvu države koja se nalaze unutar administrativnih granica gradova, državna zemljišta koja se nalaze izvan tih granica, ali koja su uvrštena u prostorne planove gradskih područja te namijenjena ostvarenju gradskih gospodarskih ciljeva i zemljišta u vlasništvu teritorijalnih jedinica ili njihovih zajednica mogu biti dana u trajno korištenje fizičkim i pravnim osobama.”

- 8 Članak 233. Građanskog zakonika glasi kako slijedi:

„Korisnik zemljišta može se koristiti tim zemljištem isključujući od toga svakog drugog, ali u okviru ograničenja koja propisuju zakoni, pravila života u društvu i ugovor o pravu trajnog korištenja državnog zemljišta ili zemljišta teritorijalne jedinice ili zajednice teritorijalnih jedinica. U okviru istih ograničenja korisnik može raspolagati svojim pravom.”

- 9 Članak 234. tog zakonika propisuje:

„Odredbe o prijenosu prava vlasništva nad nekretninama na odgovarajući se način primjenjuju na davanje zemljišta u državnom vlasništvu, u vlasništvu teritorijalne jedinice ili u vlasništvu zajednice teritorijalnih jedinica na trajno korištenje.”

- 10 Prema članku 236. stavku 1. navedenog zakonika:

„Zemljište u državnom vlasništvu, u vlasništvu teritorijalne jedinice ili zajednice teritorijalnih jedinica daje se na trajno korištenje na rok od 99 godina. U iznimnim slučajevima, kada gospodarski cilj trajnog korištenja ne zahtjeva davanje zemljišta na rok od 99 godina, taj rok može biti i kraći, ali mora iznositi najmanje 40 godina.”

- 11 Članak 238. Građanskog zakonika propisuje:

„Nositelj prava trajnog korištenja dužan je tijekom trajanja tog prava plaćati godišnju naknadu.”

### *Zakon o upravljanju nekretninama*

- 12 Članak 12.a stavak 1. ustawe o gospodarce nieruchomościami (Zakon o upravljanju nekretninama) od 21. kolovoza 1997. (Dz. U. iz 2018., pozicija 2204), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o upravljanju nekretninama) propisuje:

„Iznosi koji se duguju na ime upravljanja nekretninama, na koje se primjenjuje privatno pravo, a koje ubire država zastupana po gradonačelniku u izvršavanju svojih zadaća javne uprave ili ministru nadležnom za graditeljstvo, prostorno planiranje, urbanizam i stanovanje, mogu biti u potpunosti ili djelomično oprošteni, ili njihovo plaćanje može biti odgođeno ili podijeljeno na rate.”

13 Članak 27. Zakona o upravljanju nekretninama glasi kako slijedi:

„O prodaji nekretnine ili davanju nekretnine na trajno korištenje mora se sklopiti ugovor u obliku javnobilježničkog akta. Davanje zemljišta na trajno korištenje i prijenos tog prava na temelju ugovora moraju se upisati u zemljišne knjige.”

14 Članak 32. stavci 1. i 2. tog zakona određuju:

„1. Zemljište dano na trajno korištenje može se prodati samo nositelju prava trajnog korištenja [...]

2. Na dan sklapanja ugovora o prodaji zemljišta u potpunosti prestaje prethodno utvrđeno pravo trajnog korištenja. [...]

15 Članak 69. navedenog zakona predviđa:

„Cijena zemljišta koje se prodaje nositelju prava trajnog korištenja jednaka je vrijednosti prava trajnog korištenja tog zemljišta na dan prodaje.”

16 Članak 71. stavak 1. tog zakona glasi kako slijedi:

„Za davanje zemljišta na trajno korištenje plaćaju se prva naknada i godišnja naknada.”

17 Prema članku 72. stavku 1. Zakona o upravljanju nekretninama, naknade na osnovi trajnog korištenja izračunavaju se kao postotak od cijene zemljišta, koja se, na temelju članka 67. stavka 1. tog zakona, određuje s obzirom na vrijednost zemljišta. Članak 72. stavak 3. točka 4. navedenog zakona pojašnjava da, u slučaju davanja nekretnine na trajno korištenje u stambene svrhe, stopa godišnje naknade iznosi 1 % cijene.

#### *Zakon o PDV-u*

18 Članak 5. stavak 1. točka 1. ustawy o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2004., br. 54, pozicija 535, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) određuje:

„Porezu na robu i usluge podliježu [...]: isporuka robe i pružanje usluga u zamjenu za plaćanje, izvršeni na državnom području.”

19 Članak 7. stavak 1. Zakona o PDV-u glasi kako slijedi:

„Isporuka robe iz članka 5. stavka 1. točke 1. znači prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, uključujući:

1) prijenos vlasništva nad robom u zamjenu za plaćanje naknade, koji se provodi po nalogu javnog tijela ili subjekta koji postupa u ime javnog tijela ili na temelju zakona;

[...]

6) davanje zemljišta na trajno korištenje.”

### *Zakon o pretvorbi*

- 20 Članak 1. stavak 1. ustave o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Zakon o pretvorbi prava trajnog korištenja zemljišta izgrađenih u stambene svrhe u pravo vlasništva nad tim zemljištima) od 20. srpnja 2018. (Dz. U. iz 2018., pozicija 1716, u daljnjem tekstu: Zakon o pretvorbi) određuje:

„Pravo trajnog korištenja zemljišta izgrađenih u stambene svrhe pretvara se 1. siječnja 2019. u pravo vlasništva nad tim zemljištima.”

- 21 Članak 4. stavak 1. točka 3. Zakona o pretvorbi glasi kako slijedi:

„Potvrda kojom se utvrđuje da je došlo do pretvorbe (u daljnjem tekstu: potvrda), koju izdaju [...] nadležna gradska vlast (gradonačelnik), općinsko vijeće ili vijeće vojvodstva – ako zemljišta pripadaju teritorijalnoj jedinici – čini temelj za upis prava vlasništva u zemljišne knjige.”

- 22 Stavak 2. točka 1. tog članka pojašnjava da tijela iz stavka 1. navedenog članka moraju potvrdu izdati po službenoj dužnosti, u roku ne dužem od dvanaest mjeseci, računajući od dana pretvorbe. U smislu stavka 4. tog članka, potvrdom se utvrđuje da je došlo do pretvorbe i navodi se obveza plaćanja godišnje naknade za pretvorbu kao i iznos te naknade i trenutak njezina dospelja.

- 23 Članak 5. stavak 1. tog zakona glasi:

„Sud će po službenoj dužnosti u zemljišne knjige upisati pravo vlasništva nad zemljištima i pravo na plaćanje.”

- 24 Članak 6. stavak 1. navedenog zakona predviđa da novi vlasnik može osporavati točnost podataka iz potvrde iz članka 4. tog zakona. Na temelju zahtjeva podnesenog u skladu s tim postupkom donosi se upravni akt kojim se određuje iznos naknade za pretvorbu i rok za njezino plaćanje.

- 25 Članak 7. Zakona o pretvorbi određuje:

„1. Za pretvorbu prava novi vlasnik zemljišta plaća naknadu dotadašnjem vlasniku.

2. Iznos naknade jednak je iznosu godišnje naknade za trajno korištenje koja bi se primjenjivala na dan pretvorbe prava.

[...]

6. Naknada se plaća tijekom razdoblja od dvadeset godina, počevši od dana pretvorbe.

7. Vlasnik zemljišta može u bilo kojem trenutku, tijekom razdoblja plaćanja naknade, obavijestiti nadležno tijelo o svojoj namjeri plaćanja cijelog iznosa naknade (jednokratna naknada). Iznos jednokratne naknade jednak je godišnjoj naknadi u godini u kojoj je izražena namjera plaćanja jednokratne naknade, umnoženoj brojem godina preostalih do isteka razdoblja [od dvadeset godina].”

- 26 Prema članku 12. stavku 2. tog zakona:

„Odredbe članka 12.a Zakona o upravljanju nekretninama na odgovarajući se način primjenjuju na naknade i jednokratne naknade.”

## Glavni postupak i prethodna pitanja

- 27 Općina Wrocław teritorijalna je jedinica registrirana kao porezni obveznik PDV-a, koja je bila vlasnica nekretnina na kojima je postojalo pravo trajnog korištenja u smislu poljskog prava.
- 28 Na temelju odredaba poljskog Građanskog zakonika pravo trajnog korištenja sastoji se od davanja zemljišta na korištenje, čiji je vlasnik država, teritorijalna jedinica ili zajednica teritorijalnih jedinica, nositelju tog prava, koji se tim zemljištem može koristiti i svojim pravom raspolagati isključujući sve druge osobe od toga. Nositelji prava trajnog korištenja mogu biti fizičke i pravne osobe. U okviru prava trajnog korištenja, zemljišta se načelno daju nositeljima tog prava na razdoblje od 99 godina, koje se, u iznimnim slučajevima, može skratiti, ali ne na kraće od 40 godina. Nositelj prava trajnog korištenja tijekom trajanja tog prava isplaćuje vlasniku zemljišta godišnju naknadu kao protučinidbu.
- 29 U skladu s člankom 72. stavkom 1. Zakona o upravljanju nekretninama naknade koje se plaćaju na osnovi prava trajnog korištenja izračunavaju se kao postotak od cijene dotičnog zemljišta, koja se, na temelju članka 67. stavka 1. tog zakona, određuje s obzirom na vrijednost zemljišta. Članak 72. stavak 3. točka 4. navedenog zakona određuje da, u slučaju davanja nekretnine na trajno korištenje u stambene svrhe, stopa godišnje naknade koja se plaća za pravo trajnog korištenja iznosi 1 % cijene dotičnog zemljišta.
- 30 Prema članku 5. stavku 1. točki 1. i članku 7. stavku 1. točki 6. Zakona o PDV-u, davanje zemljišta na trajno korištenje je isporuka robe, zbog čega godišnje naknade koje plaća nositelj tog prava podliježu PDV-u.
- 31 Na temelju Zakona o pretvorbi, pravo trajnog korištenja zemljišta izgrađenih u stambene svrhe pretvara se 1. siječnja 2019. u pravo vlasništva nad tim zemljištima.
- 32 U skladu s člankom 7. Zakona o pretvorbi, nositelji prava trajnog korištenja koji su postali vlasnici moraju teritorijalnoj jedinici, koja je bila vlasnik dotičnog zemljišta, plaćati naknadu za pretvorbu. Ta naknada dopijeva 31. ožujka svake godine tijekom razdoblja od dvadeset godina, računajući od dana pretvorbe prava korištenja dotične nekretnine u pravo vlasništva. Taj članak pojašnjava da je iznos naknade jednak iznosu godišnje naknade za trajno korištenje koja bi se primjenjivala na dan te pretvorbe. Osim toga, novi vlasnik može u bilo kojem trenutku, tijekom razdoblja plaćanja naknade za pretvorbu, obavijestiti nadležno tijelo o svojoj namjeri plaćanja cijelog iznosa naknade.
- 33 Osim toga, članak 6. stavak 1. Zakona o pretvorbi navodi da novi vlasnik zemljišta može osporavati iznos naknade za pretvorbu i trajanje razdoblja plaćanja te naknade tako da podnese zahtjev nadležnom tijelu. Na temelju zahtjeva podnesenog u skladu s tim postupkom donosi se upravni akt kojim se određuje iznos naknade za pretvorbu i rok za njezino plaćanje.
- 34 Općina Wrocław je 5. siječnja 2019. podnijela zahtjev poreznom tijelu za porezno mišljenje u odnosu na primjenu PDV-a na naknade koje naplaćuje na temelju Zakona o pretvorbi.
- 35 Navedena općina tvrdi da naknade koje plaćaju novi vlasnici zemljišta na temelju navedenog zakona ne podliježu PDV-u.
- 36 Nasuprot tomu, porezno tijelo je u svojem poreznom mišljenju od 15. siječnja 2019. navelo da naknade koje se plaćaju općini Wrocław na temelju Zakona o pretvorbi podliježu PDV-u kao iznos koji se plaća na temelju zasnivanja prava trajnog korištenja dotičnih zemljišta i zato što, kada ubire te naknade, ta općina djeluje kao porezni obveznik PDV-a, a ne kao javno tijelo.
- 37 Općina Wrocław je protiv navedenog poreznog mišljenja podnijela tužbu pred Wojewódzki Sądom Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska).

- 38 Sud koji je uputio zahtjev pita se, kao prvo, treba li pretvorbu prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, do koje je došlo na temelju Zakona o pretvorbi, a da stranke nisu iskazale namjeru da do pretvorbe dođe, smatrati transakcijom predviđenom člankom 14. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u, odnosno prijenosom vlasništva nad imovinom na temelju zakona u zamjenu za plaćanje naknade. Taj se sud posebno pita može li se navedena naknada, imajući u vidu njezina obilježja, smatrati „naknadom” u smislu te odredbe. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je u predmetu koji se pred njim vodi to slučaj i da, prema tome, pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva čini isporuku robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u.
- 39 Kao drugo, navedeni sud navodi da, ako se ipak ne bi moglo smatrati da je riječ o isporuci robe u smislu te odredbe, tada bi trebalo razmotriti mogućnost kvalifikacije pravne transakcije iz glavnog postupka kao isporuke robe, u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 40 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev želi znati djeluje li u ovom predmetu općina Wrocław kao porezni obveznik PDV-a, kao što to tvrdi porezno tijelo, ili se, prema potrebi, na tu općinu primjenjuje iznimka od oporezivanja PDV-om, predviđena člankom 13. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o PDV-u. Taj sud ocjenjuje da, u okolnostima ovog slučaja, navedena općina izvršava aktivnost kao subjekt javnog prava i, u skladu s odredbama Zakona o pretvorbi, u biti obavlja samo administrativne zadaće. Sud koji je uputio zahtjev naglašava da se sama pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, s druge strane, provodi isključivo na temelju zakona, bez mogućnosti pregovaranja o uvjetima ostvarenja te pretvorbe ili plaćanja naknada za pretvorbu, i da općina Wrocław ne može poduzeti nikakvu radnju koja bi mogla utjecati na osobno, materijalno ili gospodarsko područje primjene navedene pretvorbe.
- 41 U tim okolnostima Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Čini li pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi [...] na temelju zakona, kao što je ona u okolnostima ovog predmeta, isporuku robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) [Direktive o PDV-u] u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) te direktive?
2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje, čini li pretvorba prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona, isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. [Direktive o PDV-u] u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) te direktive?
3. Djeluje li općina koja naplaćuje naknadu za pretvorbu prava trajnog korištenja u pravo vlasništva nad nekretninom, koja se provodi na temelju zakona, kao što je ona u okolnostima ovog predmeta, kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. [Direktive o PDV-u] u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) te direktive ili kao javno tijelo u smislu članka 13. navedene direktive?”

### Ubrzani postupak

- 42 U svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev traži da se u ovom predmetu odluči u ubrzanom postupku, predviđenom člankom 105. stavkom 1. Poslovnika Suda. U prilog svojem zahtjevu taj sud tvrdi da manjak pravne sigurnosti u pogledu načina oporezivanja naknada na osnovi pretvorbe prava korištenja nekretnine u pravo vlasništva ugrožava proračunsku sigurnost, a može nanijeti štetu brojnim poljskim građanima kojih se to tiče.
- 43 Iz članka 105. stavka 1. Poslovnika proizlazi da, na zahtjev suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku ili, iznimno, po službenoj dužnosti, predsjednik Suda može, kad priroda predmeta zahtijeva postupanje u kratkim rokovima, nakon što sasluša suca izvjestitelja i nezavisnog odvjetnika, odlučiti da se o tom zahtjevu, iznimno od odredaba ovog Poslovnika, odluči u ubrzanom postupku.

- 44 U ovom je predmetu predsjednik Suda 10. listopada 2019., nakon što je saslušao suca izvjestitelja i nezavisnog odvjetnika, odlučio odbiti zahtjev suda koji je uputio zahtjev iz točke 42. ove presude.
- 45 Ta je odluka obrazložena činjenicom da se na temelju razloga koje je naveo sud koji je uputio zahtjev nije moglo utvrditi da su u okviru ovog predmeta ispunjeni uvjeti definirani u članku 105. stavku 1. Poslovnika (vidjeti po analogiji presudu od 16. srpnja 2020., C-517/17, EU:C:2020:579, t. 42.).
- 46 Naime, ustaljena je sudska praksa da ni ekonomski interesi, koliko god bili važni i legitimni (rješenje predsjednika Suda od 2. rujna 2015., Leonmobili i Leone, C-353/15, neobjavljeno, EU:C:2015:552, t. 8.), ni rizik od gospodarskih gubitaka ili ekonomska osjetljivost predmeta (rješenje predsjednika Suda od 29. siječnja 2014., E., C-436/13, neobjavljeno, EU:C:2014:95, t. 27.) ne mogu dokazati postojanje hitnosti u smislu članka 105. stavka 1. Poslovnika Suda.
- 47 Osim toga, niti okolnost da je znatan broj predmeta prekinut do donošenja odluke Suda povodom ovog zahtjeva za prethodnu odluku ne može, sama po sebi, činiti iznimnu okolnost koja može opravdati primjenu ubrzanog postupka (vidjeti u tom smislu rješenja predsjednika Suda od 8. ožujka 2012., P, C-6/12, neobjavljeno, EU:C:2012:135, t. 8.; od 31. ožujka 2014., Indėlių ir investicijų draudimas i Nemaniūnas, C-671/13, neobjavljeno, EU:C:2014:225, t. 10. i od 28. studenoga 2017., Di Girolamo, C-472/17, neobjavljeno, EU:C:2017:932, t. 15.).

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo i drugo pitanje*

- 48 Svojim prvim i drugim prethodnim pitanjem, koja treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 14. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uz plaćanje naknade, predviđena nacionalnim zakonodavstvom, čini „isporuku robe” u smislu stavka 2. točke (a) tog članka ili, podredno, u smislu stavka 1. tog članka.
- 49 Uvodno valja istaknuti da Direktiva o PDV-u uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se, među ostalim, temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija (presuda od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 30. i navedena sudska praksa).
- 50 Tako PDV-u, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) navedene direktive, podliježe isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.
- 51 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u definira pojam „isporuka robe” kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.
- 52 U tom se pogledu, u skladu s ustaljenom sudsom praksom, pojam „isporuka robe” iz članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima propisanim nacionalnim pravom, nego uključuje svaku transakciju prijenosa materijalne imovine koju izvrši jedna stranka, a koja ovlašćuje drugu stranku da njome raspolaže kao da je vlasnik te robe (presuda od 15. svibnja 2019., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 53 Osim toga, članak 14. stavak 2. točka (a) navedene direktive određuje da se, uz transakcije iz stavka 1. tog članka, isporukom robe smatra i prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade.

- 54 Prema tome, dok članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u na općenit način definira pojam „isporuka robe”, iz doslovnog tumačenja stavka 2. tog članka, a osobito iz izraza „uz transakciju iz stavka 1.”, može se zaključiti da se stavak 2. odnosi na transakcije koje su, iako ih se kvalificira kao „isporuka robe”, različite od transakcija iz članka 14. stavka 1. te direktive. Osobito, definicija transakcija iz članka 14. stavka 2. točke (a) navedene direktive ne upućuje na „pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, o kojem je riječ u članku 14. stavku 1. te direktive (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 35.). S druge strane, članak 14. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u izričito se odnosi na prijenos vlasništva nad tom robom (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 40.).
- 55 Iz teksta i strukture članka 14. Direktive o PDV-u dakle proizlazi da je stavak 2. tog članka, u odnosu na opću definiciju iz stavka 1. toga članka, *lex specialis*, čiji su uvjeti primjene autonomne prirode u odnosu na one iz navedenog stavka 1. (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 36.).
- 56 Stoga kvalifikacija „isporuka robe”, u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, traži ispunjenje triju kumulativnih uvjeta. Ponajprije, mora postojati prijenos prava vlasništva. Nadalje, taj prijenos mora biti na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona. Konačno, mora postojati plaćanje naknade (presuda od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 37.).
- 57 U ovom slučaju, kada je riječ o prvim dvama uvjetima navedenima u prethodnoj točki ove presude, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da nije sporno da pretvorbu prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uslijed koje je došlo do prijenosa prava vlasništva s općine Wrocław na prijašnje nositelje prava trajnog korištenja, treba kvalificirati kao prijenos prava vlasništva u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u. Nadalje, nesporno je da je do te pretvorbe došlo na temelju zakona.
- 58 Što se tiče pitanja je li pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva provedena u zamjenu za plaćanje naknade, u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, nužno je utvrditi, kao prvo, da izrazu „plaćanje naknade” na temelju te odredbe treba, s obzirom na izostanak bilo kakvog upućivanja na nacionalna prava država članica, dati autonomnu i ujednačenu definiciju, svojstvenu pravu Unije, koja osobito vodi računa o karakteru *lex specialis* navedene odredbe, kako to proizlazi iz točke 55. ove presude. Prema tome, sadržaj tog izraza ne može ovisiti o smislu i dosegu koji on ima u nacionalnim pravima država članica.
- 59 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi postojalo „plaćanje naknade” u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, nije relevantno zadovoljava li to plaćanje sve sastavne elemente pojma isporuke robe izvršene u „zamjenu za plaćanje naknade” iz članka 2. stavka 1. točke (a) te direktive s obzirom na karakter *lex specialis* te odredbe (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 44.).
- 60 Kao drugo, valja naglasiti da tekst članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u upućuje na „plaćanje” naknade a da pritom ne određuje uvjete koji se odnose na prirodu ili iznos te naknade.
- 61 Kao treće, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se utvrdilo je li ispunjen uvjet koji se odnosi na plaćanje naknade, valja samo utvrditi da je naknada u glavnom postupku izravno povezana s prijenosom vlasništva i da je njezino plaćanje bilo stvarno, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 45.).

- 62 U ovom predmetu, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da obveza plaćanja naknade za pretvorbu nastaje na temelju odredaba zakona na dan provođenja pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva i da iznos te naknade odgovara godišnjoj naknadi koja se duguje za pravo trajnog korištenja na dan te pretvorbe, pri čemu se navedena naknada plaća tijekom dvadeset godina. Prema elementima koje je iznio sud koji je uputio zahtjev, godišnje naknade koje se plaćaju na osnovi prava trajnog korištenja izračunavaju se u postotku od cijene zemljišta. Naknade za pretvorbu iz glavnog postupka stoga su izravno povezane s prijenosnom vlasništvu, pri čemu sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti jesu li one stvarno plaćene.
- 63 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i drugo prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 14. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uz plaćanje naknade, predviđena nacionalnim zakonodavstvom, čini isporuku robe u smislu stavka 2. točke (a) tog članka.

### *Treće pitanje*

- 64 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da općina prilikom pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, predviđene nacionalnim zakonodavstvom, uz plaćanje naknade, djeluje kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. te direktive ili kao javno tijelo u smislu članka 13. stavka 1. navedene direktive.
- 65 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, ponajprije valja ocijeniti čini li pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, za što se naplaćuje naknada, „gospodarsku aktivnost” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-a.
- 66 Naime, primjena članka 13. stavka 1. Direktive o PDV-u podrazumijeva prethodno utvrđenje da razmatrana aktivnost ima gospodarski karakter. Ako se utvrdi postojanje gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka te direktive, tada valja ispitati primjenjivost iznimke koja se odnosi na subjekte javnog prava, predviđene člankom 13. stavkom 1. prvim podstavkom navedene direktive (vidjeti, po analogiji, presude od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 30.; od 29. listopada 2015., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 31. i od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 47.).

### *Gospodarski karakter aktivnosti*

- 67 Pojam „gospodarska aktivnost” definiran je u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u na način da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, a posebno transakcije koje uključuju „korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi”.
- 68 Kada je riječ o pojmu „korištenje”, u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, iz sudske prakse proizlazi da se taj pojam, u skladu sa zahtjevima načela neutralnosti zajedničkog sustava PDV-a, odnosi na sve transakcije, neovisno o njihovom pravnom obliku, radi ostvarivanja prihoda od predmetne robe na kontinuiranoj osnovi (presude od 6. listopada 2009., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, t. 20. i navedena sudska praksa i od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 69 Analiza sadržaja članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, osim što ističe područje primjene pojma „gospodarska aktivnost”, također pojašnjava njegov objektivni karakter, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost člana nadzornog odbora zaklade), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

- 70 U ovom predmetu osobito će valjati voditi računa o činjenici da općina Wrocław, kao protučinidbu za pretvorbu prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, prima naknadu od bivših nositelja prava trajnog korištenja, koja se načelno plaća tijekom razdoblja od dvadeset godina, počevši od dana te pretvorbe. Isto tako, ako se ta naknada plaća kao jednokratna naknada, tada je ona jednaka godišnjoj naknadi u godini u kojoj je izražena namjera plaćanja jednokratne naknade, umnoženoj brojem godina koje su preostale do isteka razdoblja od dvadeset godina, koje se računa od dana navedene pretvorbe.
- 71 Takvi elementi, koje sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti, dovode do zaključka da pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva omogućuje općini Wrocław da na temelju nje ostvaruje prihode na kontinuiranoj osnovi i da, prema tome, ta transakcija čini „gospodarsku aktivnost” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 72 U tom pogledu, vodeći računa o nužnosti poštovanja korisnog učinka članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, nije relevantno to što je takva pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva provedena na temelju zakona i što je iznos naknade za pretvorbu utvrđen istim zakonom.
- 73 Isto tako, okolnost da općina Wrocław nije poduzela nikakve aktivne korake radi pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva jer je do toga došlo na temelju zakona ne može, sama po sebi, dovesti do zaključka da ta pretvorba nije dio korištenja materijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u.
- 74 Naime, iz sudske se prakse Suda ne može zaključiti da je poduzimanje aktivnih koraka u stavljanju nekretnina na tržište nužan uvjet da bi se moglo smatrati da se aktivnost povezana s upravljanjem nekretninama obavlja radi ostvarivanja prihoda iz te aktivnosti na kontinuiranoj osnovi i da se stoga može kvalificirati kao „gospodarska” (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost člana nadzornog odbora zaklade), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 75 Valja dodati i da takav uvjet ne bi bio ni u skladu s nužnošću poštovanja korisnog učinka članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, koji se, po definiciji, odnosi na prijenos vlasništva nad imovinom na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona.

#### *Izvršavanje aktivnosti u svojstvu javnog tijela*

- 76 Kada je riječ o pitanju treba li, u slučaju poput onoga u glavnom postupku, općinu Wrocław smatrati poreznim obveznikom koji djeluje kao takav u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u ili javnim tijelom u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka te direktive, ponajprije valja podsjetiti na to da se općine, na temelju članka 13. stavka 1. te direktive, a kao odstupanje od općeg pravila o oporezivanju predviđenog člankom 9. stavkom 1. navedene direktive, ne smatraju poreznim obveznicima za gospodarske aktivnosti ili transakcije koje obavljaju kao tijela javne vlasti, osim kada bi njihovo neoporezivanje PDV-om dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja (presuda od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 29. i navedena sudska praksa).
- 77 S obzirom na to da je riječ o odstupanju od općeg pravila o oporezivanju PDV-om svih aktivnosti koje imaju gospodarski karakter, tu odredbu treba tumačiti usko (rješenje od 20. ožujka 2014., Gmina Wrocław, C-72/13, neobjavljeno, EU:C:2014:197, t. 19. i navedena sudska praksa).
- 78 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, iz samog teksta navedene odredbe proizlazi da dva kumulativna uvjeta moraju biti ispunjena kako bi se moglo primijeniti pravilo o neoporezivanju, odnosno to da predmetne aktivnosti s jedne strane mora izvršavati subjekt javnog prava i da, s druge strane, taj subjekt mora djelovati kao javno tijelo. Kada je riječ o tom posljednjem uvjetu, doseg neoporezivanja subjekata

javnog prava određuje se na temelju načina izvršavanja predmetnih aktivnosti. Aktivnosti u kojima sudjeluju kao javna tijela u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u tako su one u kojima sudjeluju subjekti javnog prava u okviru posebnog pravnog sustava koji se na njih odnosi, u što nisu uključene aktivnosti koje ti subjekti provode pod istim pravnim uvjetima kao i privatni gospodarski subjekti (rješenje od 20. ožujka 2014., Gmina Wrocław, C-72/13, neobjavljeno, EU:C:2014:197, t. 19. i navedena sudska praksa).

- 79 Sud je također pojasnio da u tu svrhu nisu relevantni predmet ili cilj predmetne aktivnosti i da činjenica da obavljanje aktivnosti o kojoj se raspravlja u glavnom postupku obuhvaća izvršavanje javnih ovlasti dopušta zaključak da se na nju primjenjuje sustav javnog prava (presuda od 29. listopada 2015., Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 70. i navedena sudska praksa).
- 80 Kada je posebno riječ o prvom od dvaju uvjeta primjene pravila o neoporezivanju iz članka 13. stavka 1. Direktive o PDV-u, nema nikakve sumnje da je općina Wrocław subjekt javnog prava.
- 81 Unatoč tomu, potrebno je i da drugi uvjet iz navedene odredbe bude ispunjen, odnosno uvjet prema kojem se od PDV-a izuzimaju samo aktivnosti u kojima subjekti javnog prava sudjeluju kao javna tijela.
- 82 U ovom se pak slučaju čini, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, da nekoliko elemenata upućuje na to da općina Wrocław u okviru pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva ne koristi javne ovlasti.
- 83 Nadalje, u provođenju mjera o kojima je odlučio nacionalni zakonodavac općina Wrocław nema ovlast vlastitog odlučivanja o osobnom području primjene takve pretvorbe i načinima njezine primjene.
- 84 Proizlazi da se uloga općine Wrocław prema odredbama Zakona o pretvorbi u biti sastoji od provjere činjeničnih okolnosti, izdavanja potvrde kojom se utvrđuje da je došlo do pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva i obavješćavanja novog vlasnika o obvezi plaćanja naknade za pretvorbu. Kao što je to nezavisna odvjetnica između ostalog istaknula u točki 61. svojeg mišljenja, tu naknadu koju trebaju platiti dosadašnji nositelji prava trajnog korištenja općina Wrocław ne utvrđuje kao javnopravno tijelo na temelju posebne javnopravne regulative u okviru upravnog postupka.
- 85 Iz prethodno navedenoga proizlazi da se, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, za aktivnosti u kojima sudjeluje općina Wrocław u okviru pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uz to što su gospodarske prirode, ne može smatrati da uključuju izvršavanje javnih ovlasti.
- 86 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće prethodno pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da općina vlasnik imovine prilikom pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uz plaćanje naknade, koja je predviđena nacionalnim zakonodavstvom, čime joj se omogućuje ostvarivanje prihoda na kontinuiranoj osnovi, djeluje kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. te direktive, a ne kao javno tijelo u smislu članka 13. stavka 1. navedene direktive, što je podložno provjerama koje treba provesti sud koji je uputio zahtjev.

## **Troškovi**

- 87 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 14. stavak 2. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da pretvorba prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uz plaćanje naknade, predviđena nacionalnim zakonodavstvom, čini isporuku robe u smislu stavka 2. točke (a) tog članka.**
- 2. Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da općina vlasnik imovine prilikom pretvorbe prava trajnog korištenja nekretnine u pravo vlasništva, uz plaćanje naknade, koja je predviđena nacionalnim zakonodavstvom, čime joj se omogućuje ostvarivanje prihoda na kontinuiranoj osnovi, djeluje kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. te direktive, a ne kao javno tijelo u smislu članka 13. stavka 1. navedene direktive, što je podložno provjerama koje treba provesti sud koji je uputio zahtjev.**

Potpisi