



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 10. studenoga 2022.¹

Predmet C-616/21

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
protiv
Gmine L.**

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

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno zakonodavstvo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 2., 9. i 13. – Isporuka usluga uz naknadu – Pojam poreznog obveznika – Gospodarska aktivnost – Tipološko razmatranje – Subjekt javnog prava koji besplatno za stanovnike organizira uklanjanje azbesta na području općine, ali u tu svrhu prima od fonda bespovratna sredstva – Nepostojanje znatnog narušavanja tržišnog natjecanja”

I. Uvod

1. Uklanjanje opasnih tvari koje su se nekad koristile, poput proizvoda koji sadržavaju azbest, koje provodi općina ne služi samo zaštiti zdravlja stanovnika, nego je također povezano sa zanimljivim pitanjima koja se odnose na propise o PDV-u. Da su predmetni stanovnici sâmi povjerali poduzetniku uklanjanje, kvalifikacija transakcije za potrebe PDV-a bila bi jasna. Poduzetnik obavlja oporezivu isporuku. Država naplaćuje odgovarajući PDV. Državna bespovratna sredstva u iznosu od 100 % troškova koji snose stanovnici ne bi bila relevantna za potrebe PDV-a.

2. Međutim, što ako općina besplatno za predmetne stanovnike organizira da otpad zbrinjava izvođač kojeg je odabrala, a potom joj treća osoba (u predmetnom slučaju državni fond) u cijelosti ili djelomično nadoknadi troškove koje je općina prvotno snosila? Država i u tom slučaju najmanje jednom naplati svoj PDV od izvođača. Međutim, ako općina primi državna bespovratna sredstva u iznosu od 40 do 100 %, isporučuje li općina stanovnicima dodatnu oporezivu uslugu u tom slučaju te nastaje li zbog toga obveza obračuna dodatnog PDV-a?

3. Posljedica niza usluga koji iz toga proizlazi (izvođač pruža stanovniku uslugu posredstvom općine) jest da općina mora platiti taj PDV, ali u načelu može na temelju ulazne usluge ostvariti odbitak PDV-a. Ako je iznos bespovratnih sredstava jednak ulaznim troškovima, riječ je o jednakom poreznom teretu uz veliko administrativno opterećenje. Ako su bespovratna sredstva manja (ili ako nisu uključena u poreznu osnovicu), preostaje višak pretporeza, kojim se smanjuju porezni prihodi. Ako su bespovratna sredstva veća, iz državnog programa bespovratnih sredstava

¹ Izvorni jezik: njemački

proizlaze dodatni porezni prihodi. Sve tri posljedice imaju negativne učinke, osobito s obzirom na cilj koji se želi postići djelovanjem općine (zaštita okoliša, zaštita zdravlja, sprečavanje opasnosti), od čega profitira i zajednica, a ne samo stanovnik.

4. Kvalifikacija uklanjanja azbesta na razini općine koje se financira javnim sredstvima povezana je s određenim temeljnim pitanjima u području PDV-a, na koja Sud mora odgovoriti u ovom prethodnom postupku. Tako je, među ostalim, potrebno pojasniti način na koji se određuju korisnik i pružatelj usluge. Jednako bitno pitanje je obavlja li općina, pod uvjetom da je ona pružatelj usluge, i gospodarsku aktivnost u takvom slučaju.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) propisuje se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

6. Člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa se:

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

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

7. Nasuprot tomu, članak 13. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

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

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

² Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.); zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2022/890/EU od 3. lipnja 2022. (SL 2022., L 155, str. 1.)

(2) Države članice mogu smatrati djelatnosti oslobođene na temelju članaka 132., 135., 136. i 371., članaka 374. do 377., članka 378. stavka 2., članka 379. stavka 2. ili članaka 380. do 390.c, kojima se bave javnopravna tijela, djelatnostima kojima se ta tijela bave kao tijela javne vlasti.”

8. Članak 28. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na otpremnika usluga, 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.”

9. Člankom 73. Direktive o PDV-u uređuje se oporezivi iznos:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

B. Poljsko pravo

10. Republika Poljska prenijela je u nacionalno pravo Direktivu o PDV-u Ustawom z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004., Dz. U. iz 2018., poz. 2174. kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

11. Članak 29.a stavak 1. Zakona o PDV-u odnosi se na poreznu osnovicu te se njime propisuje:

„Ne dovodeći u pitanje stavke 2., 3. i 5., članke 30.a do 30.c, članak 32., članak 119. te članak 120. stavke 1., 4. i 5., oporezivi iznos svako je plaćanje koje kupac, primatelj usluga ili treća osoba izvrši isporučitelju robe ili pružatelju usluga, zajedno s dotacijama, subvencijama i drugim istovrsnim doplatama koje izravno utječu na cijenu robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik.”

12. Člankom 7. stavkom 1. Ustawe z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Zakon od 8. ožujka 1990. o samoupravi općina) (Dz. U. iz 2020., poz. 713., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o općinama) propisuje se:

„Zadovoljavanje kolektivnih potreba zajednice obuhvaćeno je vlastitim zadaćama općine. Vlastite zadaće osobito obuhvaćaju pitanja:

1. prostornog uređenja, upravljanja nekretninama, zaštite okoliša i prirode te gospodarenja vodama; [...]

5. zaštite zdravlja; [...]”

13. Člankom 400. stavkom 2. Ustawe z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Zakon o zaštiti okoliša od 27. travnja 2001., Dz. U. iz 2020., poz. 1219., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o zaštiti okoliša) propisuje se:

„Vojvodski fondovi za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama, u daljnjem tekstu: vojvodski fondovi, pravne su osobe lokalne samouprave u smislu članka 9. točke 14. Zakona o kojem je riječ u stavku 1. (odnosno Ustawe z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Zakon o javnim financijama od 27. kolovoza 2009.), Dz. U. iz 2019., poz. 869., kako je izmijenjen).”

14. Člankom 400.b stavcima 2. i 2.a Zakona o zaštiti okoliša predviđa se:

„(2) Cilj djelovanja vojvodskih fondova financiranja je zaštite okoliša i gospodarenja vodama u opsegu utvrđenom člankom 400.a stavkom 1. točkama 2., 2.a, 5. do 9.a, 11. do 22. i 42.

(2.a) Cilj djelovanja nacionalnog fonda i vojvodskih fondova jest i stvaranje uvjeta za provedbu financiranja zaštite okoliša i gospodarenja vodama, osobito osiguravanjem potpore aktivnostima za provedbu i promicanje provedbe financiranja, kao i suradnjom s drugim subjektima, uključujući jedinice lokalne samouprave, poduzetnike i subjekte sa sjedištem izvan granica Republike Poljske.”

15. Odredbe koje se odnose na uklanjanje azbesta proizlaze iz zakona koji je usvojio parlament³. Usto postoji Odluka Vijeća ministara od 14. srpnja 2009. o uspostavi višegodišnjeg programa pod nazivom „Program za uklanjanje azbesta u Poljskoj 2009. – 2032.”⁴. Tom odlukom utvrđuju se zadaće koje je Europska unija propisala za višegodišnje razdoblje, navode se ciljevi, pravni, financijski i organizacijski okviri programa. Njome se obvezuje jedinice lokalne samouprave da izrade programe za uklanjanje proizvoda koji sadržavaju azbest.

16. Odlukom 227/VI/2019 od 26. travnja 2019. Vijeće grada L. je na temelju Zakona o zaštiti okoliša donijelo „Ažuriranje Programa za uklanjanje azbesta za grad L. za 2018. – 2032.”. Njegovo izvršenje povjereno je gradonačelniku grada L. U Odluci 62/9/2019 gradonačelnika grada L. od 23. rujna 2019. određena su pravila o provedbi projekta. U skladu s prilogom toj odluci gradonačelnika grada L., aktivnosti uklanjanja azbesta sastoje se od, među ostalim, uklanjanja proizvoda s područja grada L. i zbrinjavanja otpada koji sadržava azbest.

III. Činjenično stanje i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

17. Gmina L. (općina L., Poljska, u daljnjem tekstu: općina) jedinica je lokalne samouprave. Obavlja vlastite zadaće navedene u članku 7. Zakona o općinama. Usto postoji mnogo dodijeljenih zadaća iz područja državne uprave. Registrirana je kao obveznik PDV-a.

18. Provedba programa uklanjanja proizvoda koji sadržavaju azbest predstavlja izvršenje navedenih zakonskih zadaća, ali i izvršenje državnog projekta „Program za uklanjanje azbesta u Poljskoj 2009. – 2032.”. On se provodi na temelju odluke gradonačelnika grada L. od 23. rujna 2019.

19. U skladu s tom odlukom, općina na području grada L. uklanja proizvode koji sadržavaju azbest sa stambenih i gospodarskih objekata i preuzima otpad koji sadržava azbest. Ta se radnja ne odnosi na nekretnine u kojima se obavlja gospodarska aktivnost. Općina namjerava financirati sve troškove uklanjanja azbesta s objekata obuhvaćenih programom.

20. Organizira taj projekt i prihvaća zahtjeve od stanovnika zainteresiranih za uklanjanje azbesta sa svojih nekretnina. Zatim na temelju odredbi Zakona o javnoj nabavi bira izvođača koji će ukloniti azbest. Nakon toga sklapa s njim ugovor o pružanju usluga na nekretninama stanovnika koji su ranije podnijeli općinskom uredu odgovarajuće zahtjeve.

³ Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (Zakon od 19. lipnja 1997. o zabrani primjene proizvoda koji sadržavaju azbest) (Dz. U. iz 2020., poz. 1680.)

⁴ Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032”; donesena na temelju Ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Zakon od 6. prosinca 2006. o načelima provođenja razvojne politike) (Dz. U. iz 2009., br. 84, poz. 712.)

21. Nakon izvršenja usluge tako odabrani izvođač izdaje općini račun s PDV-om obračunanim na ugovorenu naknadu. Ukupnu naknadu, uključujući PDV, pokriva općina iz vlastitih sredstava. Zatim općina traži povrat svih ili dijela izdataka koje je snosila u obliku bespovratnih sredstava iz Vojvodskog fonda za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama u L. Bespovratna sredstva mogu činiti od 40 do 100 % troškova, ovisno o poštovanju zahtjeva koje je utvrdio fond. Stanovnici u pogledu toga ne snose nikakve troškove, a općina ne sklapa s njima ugovore za pružanje usluge uklanjanja azbesta s njihovih nekretnina.

22. Općina je 7. siječnja 2020. od porezne uprave zatražila izdavanje prethodnog poreznog mišljenja o sljedećim pitanjima:

- Djeluje li ona prilikom provedbe tog programa u svojstvu tijela iz članka 15. stavka 6. Zakona o PDV-u?
- Dovodi li dodjela bespovratnih sredstava iz Vojvodskog fonda za zaštitu okoliša u L. do nastanka porezne obveze za općinu na temelju članka 19.a stavka 5. točke 2. u vezi s člankom 6. Zakona o PDV-u?
- Ima li općina pravo na odbitak PDV-a obračunanog na temelju računa koje je izdao poduzetnik odabran u skladu sa Zakonom o javnoj nabavi i kojima se potvrđuje uklanjanje proizvoda koji sadržavaju azbest s objekata fizičkih osoba i stambenih zajednica obuhvaćenih Programom uklanjanja azbesta u L.?

23. Općina je u tom pogledu smatrala da djeluje kao subjekt javnog prava. Navodi da kao jedinica lokalne samouprave izvršava vlastite zadaće koje proizlaze iz članka 7. stavka 1. točke 1. Zakona o općinama i one koje proizlaze iz prethodno navedenih državnih programa. Tvrdi da bez naknade financira uklanjanje azbesta za stanovnike, članove lokalne zajednice, od kojih za to ne ubire davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja. Općina je također istaknula da u navedenoj situaciji ne postoji opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja iz članka 13. Direktive o PDV-u. Naime, napomenula je da ne provodi projekt vlastitim snagama i sredstvima, sa svojim radnicima. Međutim, tvrdi da mora odabrati izvođača na temelju odredbi Zakona o javnoj nabavi, što predstavlja mjeru kojom se potiče tržišno natjecanje.

24. Porezna uprava utvrdila je u svojem prethodnom poreznom mišljenju od 13. ožujka 2020. da projekt općine treba smatrati jednom od aktivnosti koje se oporezuju PDV-om. Naime, ona se prema mišljenju tog tijela sastoji od toga da se stanovnicima općine preprodaje usluga uklanjanja azbesta koja je kupljena od odabranog izvođača. Porezna uprava smatra da općina kupuje tu uslugu od izvođača odabranog na temelju Zakona o javnoj nabavi i pritom djeluje u vlastito ime, ali za račun treće osobe. Napominje da u skladu s člankom 8. stavkom 2.a Zakona o PDV-u općina stoga postaje pružatelj usluge, čak i ako ne sklapa ugovore sa stanovnicima. Porezna uprava navodi da primatelji usluge nisu svi stanovnici općine, nego samo oni koji su podnijeli odgovarajuće zahtjeve za uklanjanje azbesta sa svojih nekretnina. Smatra da pritom nije važno to što će od učinaka projekta neizravno imati koristi svi stanovnici.

25. Porezna uprava istaknula je da izvođača bira općina (a ne stanovnici), općina sklapa ugovor s izvođačem, računi se izdaju njoj i ona plaća naknadu iz vlastitih sredstava. Navodi da općina stoga aktivno sudjeluje u pružanju usluga. Prema njezinu mišljenju postoje konkretne činidbe općine u korist pojedinačnih, individualiziranih vlasnika nekretnina koji su podnijeli zahtjev te su bespovratna sredstva iz Vojvodskog fonda za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama u L. povezana s pokrivanjem troškova tih konkretnih činidbi.

26. Porezna uprava je s obzirom na prethodno navedeno utvrdila da je općina porezni obveznik PDV-a, da obavlja aktivnosti koje se oporezuju tim porezom i da je nastala porezna obveza koja obuhvaća i bespovratna sredstva dodijeljena iz Vojvodskog fonda za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama u L. Istodobno postoji pravo na odbitak PDV-a obračunanog na temelju računa koje je izdao izvođač.

27. Presudom od 21. srpnja 2020. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu, Poljska) poništio je prethodno porezno mišljenje od 13. ožujka 2020., uz obrazloženje da općina koja prima bespovratna sredstva za uklanjanje azbesta s nekretnina svojih stanovnika i za to ne ubire nikakvu naknadu od stanovnika prilikom provedbe tog projekta ne djeluje u svojstvu poreznog obveznika PDV-a. Smatra da se prilikom uklanjanja azbesta s područja općine, uključujući azbest s nekretnina njezinih stanovnika, ne obavlja gospodarska aktivnost na temelju privatnog prava. Općina prema njegovu mišljenju ne djeluje u odnosu na neodređeni krug potencijalnih klijenata s ponudom za izvršavanje usluge uklanjanja azbesta (proizvoda i otpada koji sadržavaju azbest) u svojstvu poduzetnika koji posluje u slobodnim tržišnim uvjetima.

28. Ocijenio je da općina u navedenim okolnostima izvršava svoju zakonsku javnu obvezu uklanjanja azbesta s područja općine kao stvari koja je opasna za zdravlje i život ljudi te okoliš. Zaključio je da sve navedene aktivnosti općine treba povezivati isključivo s tim da javno tijelo obavlja javne zadaće koje proizlaze iz članka 7. stavka 1. točaka 1. i 5. Zakona o općinama i izravno su usmjerene na zaštitu zdravlja i života njezinih stanovnika te zaštitu okoliša na području kojim općina upravlja.

29. Nacelnom Sədu Administracyjnom (Visoki upravni sud, Poljska) podnesena je žalba protiv navedene presude. Taj sud prekinuo je postupak i u okviru zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a uputio Sudu sljedeće prethodno pitanje:

Treba li odredbe Direktive o PDV-u, osobito njezin članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1., tumačiti na način da općinu (subjekt javnog prava) treba smatrati poreznim obveznikom u vezi s provedbom programa za uklanjanje azbesta s nekretnina na njezinu području, čiji su vlasnici stanovnici koji na to ime ne snose nikakve troškove? Ili pak takva aktivnost predstavlja aktivnost koju općina kao javno tijelo poduzima s ciljem izvršavanja njezinih zadaća namijenjenih zaštiti zdravlja i života stanovnika i zaštiti okoliša u pogledu koje se općina ne smatra poreznim obveznikom PDV-a?

30. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijele su općina, Republika Poljska, poljska porezna uprava i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

A. Prethodno pitanje

31. Ako se prethodno pitanje doslovno tumači, sudu koji je uputio zahtjev čini se na prvi pogled da je riječ o primjeni Direktive o PDV-u na konkretno činjenično stanje. Za ocjenu činjenica ipak je nadležan samo sud koji je uputio zahtjev⁵. Međutim, taj sud u biti postavlja pitanje o tumačenju članka 2., 9., i 13. navedene direktive kako bi se utvrdilo pruža li u predmetnom slučaju općina stanovnicima, kao što to tvrdi porezna uprava, oporezivu uslugu.

32. Da bi bile obuhvaćene Direktivom o PDV-u, aktivnosti općine u okviru uklanjanja azbesta moraju biti usluga koju ona svojim stanovnicima pruža *uz naknadu* (članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u, o tome u odjeljku B. ovog mišljenja). Ta usluga morala se izvršiti u okviru *gospodarske aktivnosti* (članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u, o tome u odjeljku C. ovog mišljenja) da bi općina djelovala ujedno kao porezni obveznik. Međutim, u određenim okolnostima općine se ne smatraju poreznim obveznicima ako su gospodarsku aktivnost obavljale *kao javna tijela* (članak 13. Direktive o PDV-u). Stoga, usto valja ispitati i tu iznimku (o tome u odjeljku D. ovog mišljenja).

B. Određivanje pružatelja i korisnika usluge

33. PDV-om kao općim porezom na potrošnju treba se oporezivati sposobnost plaćanja potrošača, koja je razvidna iz njegove potrošnje imovine radi stjecanja potrošne koristi⁶. Stoga je korisnik usluge morao imati potrošnu korist. To se jednako primjenjuje na isporuku i robe i usluge u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u. Potencijalna potrošna korist u predmetnom slučaju jest uklanjanje azbesta. Uklanjanje azbesta ne predstavlja isporuku robe u smislu članka 14. Direktive o PDV-u i stoga je usluga u smislu članka 24. stavka 1. Direktive o PDV-u.

34. Međutim, valja razjasniti tko je komu pružio tu uslugu. To može biti usluga uklanjanja koju izvođač pruža općini (s obzirom na to da ju je ona naručila i platila) ili stanovniku (jer se azbest uklonio s njegove nekretnine). Međutim, u obzir dolazi i usluga koju općina pruža stanovniku jer je on općini podnio zahtjev u tom smislu, a ona je (uključivanjem podizvođača) uklonila azbest s njegove nekretnine (o tome u dijelu 2. ovog mišljenja). Osim toga, poljska porezna uprava očito smatra da postoji komisijski posao u smislu članka 28. Direktive o PDV-u (o tome u dijelu 1. ovog mišljenja) u kojem je općina djelovala kao komisionar za stanovnika.

⁵ Vidjeti, među ostalim, presude od 13. siječnja 2022., *Termas Sulfurosas de Alcafache* (C-513/20, EU:C:2022:18, t. 36.), od 8. listopada 2020., *Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu i dr.* (C-644/19, EU:C:2020:810, t. 47.) te od 25. srpnja 2018., *Vernaza Ayovi* (C-96/17, EU:C:2018:603, t. 35.).

⁶ Vidjeti, primjerice, presude od 3. svibnja 2012., *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 23.), od 11. listopada 2007., *KÖGÁZ i dr.* (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „Utvrđivanje njihova iznosa razmjerno cijeni koju je porezni obveznik primio u zamjenu za robu i usluge”) te od 18. prosinca 1997., *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23. – „Jedini odlučujući element jest priroda preuzete obveze: kako bi takva obveza bila obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a, mora uključivati potrošnju.”).

1. Postojanje komisijskog posla

35. Člankom 28. Direktive o PDV-u pojašnjava se da „[k]ada 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”. Dakle, ako bi općina, kao komisionar, u vlastito ime, ali za račun stanovnika, povjerila izvođaču uklanjanje azbesta, smatralo bi se da je sama uklonila azbest kod stanovnika.

36. Taj tretman komisijskog posla u pogledu PDV-a jest pravna fikcija, kao što to naglašava Sud u ustaljenoj sudskoj praksi⁷. Aktivnost komisionara zapravo je isključivo usluga koja mu je povjerena i za koju prima proviziju. Međutim, ta se delegirana usluga zbog razloga povezanih s propisima o PDV-u prekvalificira na način da se smatra glavnom uslugom. To je prije svega ključno u pogledu izuzeća od poreza⁸; ona se tako proširuju na delegiranu uslugu komisionara. Time se u konačnici postiže jednako postupanje prema izravnim i komisijskim poslovima.

37. Međutim, iz toga prema mišljenju Suda⁹ slijedi da moraju biti ispunjena dva uvjeta kako bi se mogla primijeniti ta odredba. S jedne strane mora postojati nalog za izvršenje primjenom kojeg komisionar za račun komitenta sudjeluje u isporuci robe i/ili pružanju usluga. S druge strane mora postojati istovjetnost između isporuka robe i/ili usluga koje je stekao komisionar i isporuka robe i/ili usluga koje su prodane komitentu.

38. Što se tiče prvog od tih uvjeta, Sud ističe¹⁰ da se u članku 14. stavku 2. točki (c) Direktive o PDV-u izričito upotrebljava izraz „ugovor” i da je u članku 28. pojašnjeno da porezni obveznik mora djelovati „za drugu osobu”. Iz toga slijedi da između komisionara i komitenta mora postojati sporazum čiji je predmet dodjela predmetnog naloga. Stoga se komitent u određenim pravnim porecima naziva i „nalogodavcem”.

39. Međutim, ako su takav nalog i ovlast komitenta (nalogodavca) koja proizlazi iz tog naloga da daje upute komisionaru bitna značajka komisijskog posla, potonji ne postoji u predmetnom slučaju, kao što to pravilno ističe Komisija. Dotični stanovnik ne povjerava općini uklanjanje azbesta za svoj račun, nego podnosi zahtjev da ga se uključi u program uklanjanja koji financira država. O ishodu odlučuje općina, a ne on. Osim na podnošenje zahtjeva, čini se da stanovnik ne utječe na izvršenje usluge. Iz toga slijedi da je isključeno postojanje komisijskog posla.

2. Pružatelj i korisnik usluge „uklanjanje azbesta”

40. Temeljno pitanje koje se stoga postavlja jest tko je komu u predmetnom slučaju pružao uslugu uklanjanja azbesta. Time se postavlja pitanje kako odrediti pružatelja i korisnika usluge ako više osoba sudjeluje u isporuci „usluge uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

⁷ Presude od 21. siječnja 2021., UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, t. 43.), od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 49. i 50.), od 19. prosinca 2019., Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, t. 37. i sljedeća točka), presuda od 16. rujna 2020., Valstybinė mokesčių inspekcija (ugovor o zajedničkoj aktivnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, t. 49.), od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, t. 85. i 86., 88.) te od 14. srpnja 2011., Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, t. 35.)

⁸ Vidjeti izričito presudu od 14. srpnja 2011., Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, t. 36.).

⁹ Presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 51.)

¹⁰ Presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 52.)

a) Indicije u vezi s određivanjem pružatelja i korisnika usluge

41. Budući da je svrha PDV-a oporezivanje troškova korisnika usluge za robu, *određivanje korisnika usluge* može se u načelu temeljiti na osobi koja je platila uslugu. Naime, potonja je snosila odgovarajuće troškove. Međutim, to je samo indicija. Naime, kako bi se moglo smatrati da je isporuka usluga izvršena „uz naknadu” u smislu Direktive o PDV-u, nije nužno, kao što to proizlazi i iz članka 73. te direktive, da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina primatelja. Naprotiv, ona se može dobiti i od treće osobe¹¹. Prema tome, činjenica da ju nije platio jedino stanovnik, nego i vojvodstvo odnosno općina, ne isključuje zaključak da je riječ o usluzi pruženoj stanovniku.

42. Budući da prema propisima o PDV-u poduzetnik koji obavlja isporuku ubire porez za račun države¹², *određivanje pružatelja usluge* mora se u načelu temeljiti na osobi koja prima protučinidbu. Naime, samo ta osoba može državi platiti PDV uključen u protučinidbu. Općina se u tom pogledu može smatrati pružateljem usluge. Naime, fond joj nadoknađuje određen iznos u zamjenu za uklanjanje azbesta sa stanovnikove nekretnine. U tom smislu nije relevantno to što azbest ne uklanja osoblje općine, nego je ona to povjerila privatnoj osobi. Uključivanje podizvođača sasvim je uobičajeno u gospodarskom životu i dovodi do pružanja podizvođačeve usluge nalogodavcu, koji potom tu uslugu, kao vlastitu, pruža svojem klijentu. To je Sud već pojasnio¹³.

43. Činjenica da općina uklanjanjem azbesta obavlja javnu zadaću (zdravstvena skrb, sprečavanje opasnosti) u tom pogledu ne isključuje mogućnost da općina pruža uslugu stanovnicima. Naime, prema sudskoj praksi isporuke robe ili usluga uz naknadu mogu se sastojati i od obavljanja funkcija koje su propisane i uređene zakonom, u općem interesu¹⁴.

b) Pravni odnos između pružatelja i korisnika usluge

44. Naprotiv, Sud je izričito naveo da, kako bi se utvrdio korisnik oporezive činidbe, valja razjasniti tko je povezan pravnim odnosom u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe¹⁵. Međutim, Sud već smatra da takav pravni odnos postoji ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protuvrijednosti¹⁶. S obzirom na to da ugovorna situacija u pravilu odražava gospodarsku i trgovačku stvarnost transakcija, relevantne ugovorne odredbe u tom pogledu čine element koji valja uzeti u obzir¹⁷. U konačnici, sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti te pravne odnose i ugovorne odredbe.

¹¹ Presude od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 40.), od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 34.) i od 7. listopada 2010., *Loyalty Management UK* (C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, t. 56.)

¹² U tom smislu ustaljena sudska praksa Suda: presude od 11. studenoga 2021., *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 31.), od 15. listopada 2020., *E. (PDV – smanjenje oporezivog iznosa)* (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31.), 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 13. ožujka 2008., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

¹³ Presuda od 3. svibnja 2012., *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 34. i sljedeće točke): trgovac telefonskim karticama pruža telekomunikacijsku uslugu koju prethodno nabavi od telefonskog poduzetnika (kao podizvođača).

¹⁴ Presude od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 39.) i od 2. lipnja 2016., *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, t. 42.)

¹⁵ Presuda od 3. svibnja 2012., *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 33.), u tom smislu i presuda od 16. rujna 2020., *Valstybinė mokesčių inspekcija* (C-312/19, EU:C:2020:711, t. 40. i sljedeće točke)

¹⁶ Presude od 20. siječnja 2022., *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, t. 27.), od 16. rujna 2021., *Balgarska nacionalna televizija* (C-21/20, EU:C:2021:743, t. 31.), od 20. siječnja 2021., *Finanzamt Saarbrücken* (C-288/19, EU:C:2021:32, t. 29.), presuda od 22. studenoga 2018., *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39.)

¹⁷ Presuda od 18. lipnja 2020., *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, t. 66.), slično kao i presuda od 20. lipnja 2013., *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 43.)

45. Ako je općina na zahtjev stanovnika samo sklopila ugovor između njega i izvođača za otklanjanje, ograničavajući se na plaćanje naknade kao „treća strana” u smislu članka 73. Direktive o PDV-u, i ako joj je fond nadoknadio dio te naknade, između izvođača i stanovnika postojao bi izravan odnos u pogledu te usluge. To bi se moglo utvrditi na temelju pitanja tko bi u slučaju eventualne štete u okviru te usluge bio odgovoran prema stanovniku.

46. Međutim, ako je općina sklopila ugovor s izvođačem za uklanjanje u svoje ime i za vlastiti račun te ako je u odnosu na dotičnog stanovnika (podnositelj zahtjeva) također djelovala u svoje ime i za vlastiti račun, eventualno na temelju javnog prava, fond je također kao „treća strana” mogao platiti stanovniku za uslugu općine.

47. Ako pravilno razumijem navode suda koji je uputio zahtjev, izvođač za uklanjanje obvezao se prema općini ukloniti azbest s nekretnina koje je odredila općina. Općina se obvezala platiti mu za to. Stoga je riječ o usluzi koju izvođač pruža općini uz naknadu.

48. Nasuprot tomu, vlasnik očigledno nije u ugovornom odnosu s izvođačem. Naprotiv, od sâme općine zatražio je uklanjanje azbesta koji se nalazi na njegovoj nekretnini. To pokazuje da mu je bitno da općina ukloni azbest, što za njega stoga predstavlja potrošnu korist. Fond općini zatim nadoknađuje, u cijelosti ili djelomično, troškove tog uklanjanja kod stanovnika. U tom pogledu smatram da postoji izravna veza između uklanjanja azbesta u korist pojedinačnog stanovnika (na njegov zahtjev podnesen općini) i, barem djelomičnog, „plaćanja” treće osobe (fonda) za tu uslugu općine.

49. Međutim, također je moguće da se refinanciranje sredstvima fonda provede neovisno o osobi (stanovnik ili sâma općina) čiji je azbest uklonjen. U tom bi se slučaju plaćanje fonda (treća strana u smislu članka 73. Direktive o PDV-u) odnosilo na uslugu uklanjanja koju izvođač pruža općini i predstavljalo bi isključivo refinanciranje općine javnim sredstvima. To, međutim, ne proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku.

50. Budući da se u određenim podnescima naglašava nepostojanje ugovora između općine i stanovnikâ, taj prigovor nema smisla. Točno je da ne postoji klasičan građanskopravni ugovor. Međutim, kao što je prethodno već navedeno (točka 44. ovog mišljenja), dovoljno je da postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protuvrijednosti¹⁸.

51. Takva izravna veza postoji već ako su dvije činidbe međusobno uvjetovane, to jest ako se jedna činidba izvršava samo pod uvjetom da se i druga izvrši, i to uzajamno¹⁹. To je slučaj u ovom predmetu ako postoji takva veza²⁰ između refinanciranja općine sredstvima fonda i uklanjanja azbesta kod određenog stanovnika koji je prethodno podnio zahtjev u tom smislu, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

52. Iz toga slijedi da u predmetnom slučaju postoje dvije usluge. Izvođač pruža općini uslugu (uklanjanje azbesta), i to nesporno uz naknadu. Općina pak pruža uslugu (uklanjanje azbesta) svakom stanovniku koji ju je to zatražio, i to, čini se, uz naknadu treće strane (plaćanje sredstvima fonda).

¹⁸ Vidjeti upućivanja u bilješkama 15. i 16. ovog mišljenja.

¹⁹ Presuda od 11. ožujka 2020., *San Domenico Vetraria* (C-94/19, EU:C:2020:193, t. 26.), vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 1994., *Empire Stores* (C-33/93, EU:C:1994:225, t. 16.) i presudu od 23. studenoga 1988., *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, EU:C:1988:508, t. 14.).

²⁰ Vidjeti također u tom širokom smislu presudu od 20. siječnja 2022., *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, t. 27. i slj.).

c) Iznos protučinidbe

53. Upitno ostaje jedino je li naknada koju je primila općina *stvarna protuvrijednost* usluge pružene stanovniku. To se čini dvojbenim jer protučinidba koju je platila treća strana (u predmetnom slučaju Fond) ovisno o okolnostima možda pokriva samo dio troškova. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je, ovisno o okolnostima, iznosila između 40 i 100 % nastalih troškova.

54. Međutim, Direktivom o PDV-u ne predviđa se primjerena naknada. To već proizlazi iz članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, kojim se i u slučaju nenaplatnosti predmnijeva isporuka usluga uz naknadu. Prema tome, isporuka usluge uz naknadu mora se *a fortiori* moći smatrati isporukom usluge uz naknadu. Isto proizlazi iz članka 80. Direktive o PDV-u. Na temelju te odredbe države članice mogu predvidjeti da se u slučaju isporuke usluga između bliskih osoba preniska naknada povećava na tržišnu vrijednost. U svim drugim slučajevima dovoljna je i mjerodavna protučinidba koja je ugovorena u iznosu manjem od tržišne vrijednosti.

55. Zbog toga je Sud već u više navrata presudio da činjenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od tržišne, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu. To ne može utjecati na izravnu vezu između isporuka usluga koje su obavljene ili koje treba obaviti i protučinidbe koja je primljena ili koja se treba primiti, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima²¹.

56. Iz toga slijedi da iznos naknade nije mjerodavan za kvalifikaciju isporuke usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u. Naprotiv, ključno je utvrditi odnosi li se plaćanje (u predmetnom slučaju fonda) na konkretnu uslugu (u predmetnom slučaju uklanjanje azbesta) primatelja plaćanja (u predmetnom slučaju općine). U slučaju potvrdnog odgovora, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, postoji i isporuka usluge općine „uz naknadu”.

3. Međuzaključak

57. Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da kvalifikacija sudionika u isporuci usluge uz naknadu ovisi o sveobuhvatnoj ocjeni postojećih pravnih odnosa. Ako iz te sveobuhvatne ocjene proizlazi izravna veza između plaćanja (u predmetnom slučaju fonda) i isporuke usluge (u predmetnom slučaju uklanjanje azbesta kod stanovnika koje provodi općina), također postoji isporuka usluge „uz naknadu”.

C. Pojam gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u

58. U tom pogledu, da bi bila porezni obveznik, općina je uklanjanjem azbesta morala u konkretnom slučaju provoditi gospodarsku aktivnost. U skladu s člankom 9. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, pojam „gospodarska aktivnost” uključuje sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija.

²¹ Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 43.), vidjeti također u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, t. 45. i 46. te navedenu sudsku praksu).

59. Iz sudske prakse Suda proizlazi da ta definicija pokazuje da je područje primjene pojma „gospodarska aktivnost” široko kao i objektivni karakter tog pojma, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima²².

60. Što se tiče pojma „korištenje [...] imovine”, drugom rečenicom članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u pojašnjava se da se gospodarskom aktivnošću *smatra* ostvarivanje prihoda od toga na kontinuiranoj osnovi. Iz toga slijedi da i sâmo upravljanje imovinom može biti relevantno u pogledu PDV-a ako se obavlja na kontinuiranoj osnovi. Međutim, u predmetnom slučaju nije riječ o „korištenju imovine”²³, tako da element kontinuiranosti nije relevantan u ovom predmetu. Osim toga, planirano i trajno uklanjanje azbesta kod velikog broja osoba moglo bi nesumnjivo udovoljavati i tom kriteriju. Uostalom, programom za uklanjanje azbesta u gradu L. predviđalo se razdoblje od 2018. do 2032.

61. Iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se utvrdilo je li isporuka usluge obavljena uz takvu naknadu da se ta aktivnost mora kvalificirati kao gospodarska aktivnost, valja analizirati *sve okolnosti* u kojima je ona izvršena²⁴.

62. To potvrđuje tekst članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u. Njime se gospodarska djelatnost zbog koje se osoba smatra poreznim obveznikom opisuje pomoću različitih konkretnih profesija i onih „koje se tretiraju kao takve”, a čije se aktivnosti smatraju gospodarskom djelatnošću.

63. S obzirom na poteškoće povezane s preciznim definiranjem gospodarske aktivnosti pojam poreznog obveznika i gospodarske aktivnosti potrebne u tu svrhu određen je opisivanjem potrebne gospodarske aktivnosti tipovima profesionalnih profila („proizvođači, trgovci, osobe koje pružaju usluge” odnosno „rudarske, poljoprivredne i samostalne profesije”).

64. Za razliku od apstraktnog pojma, takvo je tipološko opisivanje otvorenije²⁵. Pripadnost tipu ne mora biti određeno logičko-apstraktnim podređivanjem, nego se može odrediti prema stupnju sličnosti s modelom (uzorkom). To klasificiranje zahtijeva razmatranje cjelokupnog položaja u pojedinačnom slučaju koje uzima u obzir opće prihvaćeno stajalište.

65. U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da relevantan čimbenik može biti pitanje je li visina naknade određena prema kriterijima koji jamče da je ta naknada dovoljna za pokrivanje troškova rada pružatelja usluge²⁶. Isto vrijedi za iznos prihoda i druge elemente, kao što je broj klijenata²⁷. Ipak, sâma okolnost da svaka usluga, pojedinačno razmatrana, nije plaćena prema razini koja odgovara troškovima koje je uzrokovala nije dovoljna kako bi se dokazalo da cjelokupna aktivnost nije plaćena prema kriterijima kojima se osigurava pokriće troškova rada

²² Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 47.), u sličnom smislu presuda od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (pretvorba prava korištenja) (C-604/19, EU:C:2021:132, t. 69.), u tom smislu i presuda od 16. rujna 2020., Valstybinė mokesčių inspekcija (ugovor o zajedničkoj aktivnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, t. 39.)

²³ Ne postoji povezanost predmeta i stoga ni usporedivost s odlukama u kojima je Sud trebao razgraničiti povremeno upravljanje imovinom i gospodarsku djelatnost – vidjeti u tom pogledu, na primjer, presudu od 20. siječnja 2021., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, t. 24. i slj.).

²⁴ Presude od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 48.) te od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29.), vidjeti u tom smislu presude od 19. srpnja 2012., Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, t. 34.) i od 26. rujna 1996., Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, t. 27.).

²⁵ Vidjeti u tom pogledu detaljnije moje mišljenje u predmetu Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, t. 25.).

²⁶ Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 49.), vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

²⁷ Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 49.), vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, t. 31.), od 19. srpnja 2012., Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, t. 38.) i od 26. rujna 1996., Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, t. 29.).

pružatelja usluge²⁸. Međutim, Sud je utvrdio da ne postoji gospodarska djelatnost jer su, među ostalim, doprinosi koje su uplatili korisnici predmetnih usluga namijenjeni pokrivanju samo malog udjela u ukupnim troškovima rada koje je imao pružatelj usluga²⁹.

66. Na takvom tipološkom razmatranju temelji se, primjerice, odluka Suda o gospodarskoj djelatnosti člana nadzornog odbora koji je primao naknadu za svoju djelatnost člana nadzornog odbora društva kapitala. Zaključno, Sud je usporedio tu djelatnost s aktivnošću tipičnog poreznog obveznika te je utvrdio da ne postoji gospodarska aktivnost zbog njezinih posebnosti (naknada neovisno o sudjelovanju na sjednicama ili radnom opterećenju, nepostojanje gospodarskog rizika, manji i fiksni, paušalni iznos)³⁰. Taj tipološki pristup već je primijenio u svojoj presudi *Gemeente Borsele*³¹, a prije nje u njegovu rudimentarnom obliku u presudi *Enkler*³².

67. Ako se razmotri aktivnost općine u predmetnom slučaju, postoje određene razlike u odnosu na tipičnog poreznog obveznika koji obavlja usporedivu profesiju (u ovom predmetu „profesija zbrinjavanja azbesta”). S jedne strane, općina ne obavlja vlastitu aktivnost radi pružanja tih usluga. Nema ni vlastito osoblje za ugradnju niti aktivno traži klijente. Naprotiv, samo njezini stanovnici mogu zatražiti da ih se uključi u program uklanjanja azbesta koji je uveden na temelju javnog prava. Tek nakon toga općina organizira izvođača koji za nju uklanja azbest. Potonji je izabran u okviru postupka javne nabave. To nije tipičan način na koji izvođač za uklanjanje azbesta odabire podizvođača.

68. Aktivnost općine stoga je ograničena isključivo na organiziranje uspješnog uklanjanja azbesta, koje provodi privatna osoba. Upravo se te organizacijske usluge ne plaćaju; fond nadoknađuje najviše iznos troškova uključenog „podizvođača”. Nasuprot tomu, tipični poduzetnik uvećao bi cijenu svoje usluge za te organizacijske troškove i profitnu maržu. Kao posredni pružatelj svojih organizacijskih usluga, općina ni u kojem slučaju nije u tržišnom natjecanju s drugim privatnim pružateljima usluga.

69. Općina također odabire komu će se pružiti odgovarajuća usluga u okviru tog programa. Stoga ne postoji klasičan nalog stanovnika. Postupci uklanjanja azbesta uobičajeno nisu besplatni za korisnika (u predmetnom slučaju dotični stanovnik), osobito ako je tu uslugu prethodno kupila isključivo treća osoba. Osim toga, čak i ako se uzmu u obzir plaćanja fonda, koji snosi 40 do 100 % troškova, i dalje postoji neizvjesnost, koja nije tipična za „uobičajenog” poreznog obveznika, u pogledu naknade kojom se pokrivaju barem troškovi.

70. Pitanje hoće li i u kojoj mjeri treća osoba nadoknaditi troškove usluge ostaje otvoreno do naknadne odluke treće osobe (u predmetnom slučaju fonda). Općina u tom pogledu ne preuzima poduzetničku inicijativu niti ima priliku ostvariti dobit³³. U konačnici, ona samo snosi rizike od

²⁸ Presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 51.)

²⁹ Presude od 12. svibnja 2016., *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, t. 33.) i od 29. listopada 2009., *Komisija/Finska* (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 50.). To je naglašeno i u presudi od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 52.).

³⁰ Presuda od 13. lipnja 2019., *IO (PDV – djelatnost člana nadzornog odbora)* (C-420/18, EU:C:2019:490, t. 44.)

³¹ Presuda od 12. svibnja 2016., *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29. i sljedeće točke). Kontekst je bio nepostojanje tipičnog sudjelovanja općine na tržištu – vidjeti moje mišljenje u predmetu (C-520/14, EU:C:2015:855, t. 62. i sljedeće točke).

³² Presuda od 26. rujna 1996., *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, t. 28. – „usporedba okolnosti”); na temelju nje i presuda od 19. srpnja 2012., *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, t. 35. i 36.)

³³ Za preuzimanje gospodarskog rizika vidjeti također presudu od 16. rujna 2020., *Valstybinė mokesčių inspekcija (konvencija o zajedničkoj djelatnosti)* (C-312/19, EU:C:2020:711, t. 41.).

gubitka, ovisno o uvjetima povrata koje utvrđuje treća osoba. Tipični porezni obveznik ne bi organizirao svoje poduzeće na način da za svojeg klijenta nešto organizira, a da pritom snosi samo rizike od gubitka i da nema bilo kakvu priliku, čak ni dugoročno gledajući, ostvariti dobit.

71. Razlog za intervenciju općine također nije gospodarski. Nije riječ o ostvarivanju drugih prihoda ili povećanju postojeće dobiti ili ostvarivanju bilo kakvih viškova. Naprotiv, naglasak je na razlozima u općem interesu (zaštita okoliša, sprečavanje opasnosti, zaštita zdravlja itd.) i u korist svih ili pojedinca. Tipičan porezni obveznik djeluje drukčije.

72. Okolnosti u kojima se pruža usluga o kojoj je riječ u glavnom postupku razlikuju se od onih u kojima se uobičajeno obavlja djelatnost uklanjanja azbesta. U predmetnom slučaju općina također ne nudi isporuke usluga na općem tržištu zbrinjavanja azbesta, nego se više čini korisnikom ili krajnjim potrošačem usluga zbrinjavanja. Dobavlja ih od poduzetnika koji se bave zbrinjavanjem s kojima posluje te ih stavlja na raspolaganje stanovnicima na njezinu području u okviru zaštite zdravlja i sprečavanja opasnosti (odnosno usluga od općeg interesa i zaštite okoliša)³⁴.

73. Članak 9. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u stoga treba tumačiti na način da se njime zahtijeva da se u okviru sveobuhvatnog razmatranja uspoređi konkretna aktivnost s onom tipičnog poreznog obveznika unutar predmetne kategorije profesija. Zbog prethodno opisanih okolnosti dvojbeno je postojanje gospodarske aktivnosti općine. Međutim, konkretna odluka je na sudu koji je uputio zahtjev.

D. Podredno: transakcije u kojima subjekt javnog prava sudjeluje „kao javno tijelo”

74. Ako bi se ipak smatralo da je riječ o gospodarskoj aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, valjalo bi utvrditi primjenjuje li se članak 13. Direktive o PDV-u. Potonjim se pretpostavlja da se subjekti javnog prava pod određenim uvjetima ipak ne smatraju poreznim obveznicima, čak i ako obavljaju gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u.

1. Priroda i svrha članka 13. Direktive o PDV-u

75. Članak 13. Direktive o PDV-u ne predstavlja izuzeće od poreza³⁵ jer i porezna obveza i izuzeće podrazumijevaju gospodarsku aktivnost *poreznog obveznika* (vidjeti osobito uređenje izuzeća u članku 131. i sljedećim člancima Direktive). Međutim, transakcije iz članka 13. Direktive o PDV-u nisu takve i stoga nisu oporezive. Nisu obuhvaćene Direktivom o PDV-u.

76. Pretpostavka su „transakcije” u kojima subjekt javnog prava (u predmetnom slučaju općina) sudjeluje kao javno tijelo (stavak 1.), osim ako bi to dovelo do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja (drugi podstavak).

³⁴ Vidjeti gotovo istovjetan tekst u presudi od 12. svibnja 2016., *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, t. 35.).

³⁵ Drukčije proizlazi iz pojedinih odluka Suda – na primjer, presude od 10. travnja 2019., *PSM „K”* (C-214/18, EU:C:2019:301, t. 38.), od 29. listopada 2015., *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, t. 71. i 75.) i od 13. prosinca 2007., *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, t. 41.) ili iz pojedinih mišljenja – na primjer mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Poiarsa Madura u predmetu *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:345, t. 10., 12., 16., 18., 30.).

77. Smatram da se to izuzeće subjekata javnog prava temelji na premisi da, kako bi očuvala neutralnost tržišnog natjecanja, država, kao porezni vjerovnik, ne smije oporezivati aktivnosti koje obavlja kao javno tijelo³⁶. Na temelju zahtijevanog tipiziranog načina razmatranja takve „transakcije” nisu u pravilu gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u. Ako ipak jesu, člankom 13. Direktive onemogućuje se u cilju *pojednostavnjenja* da zbog toga nastanu porezne obveze države (knjigovodstvene obveze te obveze prijavljivanja i plaćanja poreza). To je ipak teško uskladiti s prethodno opisanim ciljem Direktive o PDV-u u pogledu oporezivanja potrošnje (točka 33. ovog mišljenja)³⁷ jer pravilno oporezivanje krajnjeg potrošača ne može ovisiti o tome izvršava li isporuku potrošaču javno tijelo.

78. Unatoč tomu, Direktivom o PDV-u predviđa se poseban tretman subjekata javnog prava u pogledu transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela. To se možda temelji na shvaćanju da u slučaju izvršavanja javnih ovlasti za koje se plaća pristojba (na primjer, izdavanje putovnice uz plaćanje naknade, pod pretpostavkom da je riječ o gospodarskoj aktivnosti u smislu članka 9. Direktive o PDV-u) u pravilu ne postoji tržišno natjecanje koje je potrebno zaštititi i da zbog toga samooporezivanje države nema mnogo smisla. Ako bi ipak došlo do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja zbog mogućnosti da privatne osobe pružaju istu uslugu, protuiznimkom predviđenom u drugom podstavku sprečava se ugrožavanje neutralnosti tržišnog natjecanja između pružatelja usporedivih usluga.

2. *Transakcije provedene u svojstvu javnog tijela*

79. U skladu sa sudskom praksom Suda, aktivnosti u svojstvu javnog tijela u smislu te odredbe one su koje obavljaju subjekti javnog prava na temelju posebne javnopravne regulative. Isključene su aktivnosti koje obavljaju u istim pravnim uvjetima kao i privatni gospodarski subjekti³⁸. Jedini kriterij koji omogućuje da se sa sigurnošću razlikuju te dvije vrste aktivnosti stoga je pravni sustav koji se primjenjuje na temelju nacionalnog prava³⁹. Pritom je, imajući u vidu prirodu analize koju treba provesti, na nacionalnom sudu da ocijeni djelatnost o kojoj je riječ u glavnom postupku s obzirom na gore navedeni kriterij⁴⁰.

80. Pritom se čini da se u sudskoj praksi Suda ponajprije uzima u obzir javnopravna ili privatnopravna priroda pravne osnove. Isključivo formalno uzimanje u obzir pravne osnove uvijek je upitno ako se pravom države članice dopušta subjektima javnog prava da uspostave ugovorne odnose i na temelju javnog prava. Područje primjene Direktive o PDV-u ne bi trebalo ovisiti o izboru oblika djelovanja (javnopravni ili građanskopravni ugovor), nego, umjesto toga, o materijalnim kriterijima. Međutim, budući da se gospodarska aktivnost subjekta javnog prava ocjenjuje na temelju tipske usporedbe (o tome u odjeljku C. ovog mišljenja), većina problema mogla bi se riješiti već na temelju članka 9. Direktive o PDV-u.

81. Čini se da je u predmetnom slučaju, ovisno o ocjeni suda koji je uputio zahtjev, općina djelovala na temelju posebnih javnopravnih propisa u smislu sudske prakse. Zahtjev stanovnika (korisnika usluge) podnesen je u okviru javnopravnog programa za uklanjanje proizvoda koji

³⁶ Vidjeti o problematici „samo države članice”, moje mišljenje u predmetu (C-520/14, EU:C:2015:855, t. 23. i slj.).

³⁷ Vidjeti također, o kvalifikaciji članka 13. Direktive o PDV-u, moje mišljenje u predmetu (C-520/14, EU:C:2015:855, t. 24. i slj.).

³⁸ Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 21.) i od 14. prosinca 2000., *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 17. i navedena sudska praksa)

³⁹ Presude od 15. svibnja 1990., *Comune di Carpaneto Piacentino i dr.* (C-4/89, EU:C:1990:204, t. 10.) te od 17. listopada 1989., *Comune di Carpaneto Piacentino i dr.* (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 15.)

⁴⁰ Ustaljena sudska praksa Suda – vidjeti presudu od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 22. i navedenu sudska praksu).

sadržavaju azbest, koji je usvojilo Vijeće grada L. Općina prikuplja proizvode koji sadržavaju azbest na temelju (javnopravne) odluke gradonačelnika. Iz toga slijedi da je zahtjev za uključivanje u program uklanjanja podnesen i odobren na temelju javnog prava. Čak bi se refinanciranje sredstvima Fonda za zaštitu okoliša i gospodarenje vodama trebalo temeljiti na javnopravnoj osnovi. Riječ je, dakle, o aktivnosti koja se obavlja u svojstvu javnog tijela u smislu sudske prakse. Iz toga slijedi da se u tom slučaju općina u skladu s člankom 13. stavkom 1. Direktive o PDV-u ne smatra poreznim obveznikom.

3. *Nepostojanje znatnog narušavanja tržišnog natjecanja*

82. U skladu s člankom 13. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, subjekt javnog prava se, čak i ako obavlja transakcije kao javno tijelo, ipak i dalje smatra poreznim obveznikom, pod uvjetom da bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja. On se na temelju trećeg podstavka u svakom slučaju smatra poreznim obveznikom u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv. U Prilogu I. navode se tipične komunalne usluge koje se pružaju stanovnicima države članice. One uključuju opskrbu vodom, plinom itd., ali ne i zbrinjavanje otpada.

83. Pozadina te protuiznimke jest mogućnost da subjekt javnog prava na temelju posebne javnopravne regulative izvršava određene aktivnosti koje su u bitnome gospodarske prirode. Iste aktivnosti mogu istodobno obavljati privatni gospodarski subjekti, tako da postupanje s tim subjektom kao osobom koja nije porezni obveznik PDV-a tog može dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja⁴¹. Osim toga, dio potrošača bio bi opterećen PDV-om, dok dio njih ne bi iako se sve opskrbljuje istom uslugom (istom potrošnom koristi). Pravni oblik pružatelja usluga (subjekt privatnog ili javnog prava) ne može opravdati tu različitu opterećenost korisnikâ usluga PDV-om.

84. Zakonodavac želi izbjeći taj neželjeni rezultat propisujući u članku 13. stavku 1. trećem podstavku Direktive da su „u svakom slučaju” aktivnosti navedene u Prilogu I. oporezive PDV-om, pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije zanemariv, iako ih obavljaju subjekti javnog prava kao javna tijela⁴². Drugi i treći podstavak članka 13. stavka 1. Direktive o PDV-u stoga su usko povezani jer imaju isti cilj, odnosno opterećenje potrošača PDV-om, čak i ako njegov dobavljač djeluje kao javno tijelo.

85. Ti stavci dakle imaju istu logiku, prema kojoj se PDV-om oporezuje svaka gospodarska aktivnost kojom se potrošaču daje potrošna korist⁴³. Zbog toga drugi i treći podstavak članka 13. stavka 1. Direktive o PDV-u treba razmatrati zajedno⁴⁴. U okviru tog zajedničkog razmatranja, znatno narušavanje tržišnog natjecanja do kojeg bi dovelo postupanje sa subjektima javnog prava koji djeluju u svojstvu javne vlasti kao s osobama koje nisu porezni obveznici treba ocijeniti u odnosu na predmetnu aktivnost kao takvu, a da se tom ocjenom ne obuhvati neko posebno lokalno tržište⁴⁵.

⁴¹ Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 33.)

⁴² Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 34.); u tom smislu i presuda od 19. siječnja 2017., *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, t. 39.)

⁴³ Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 38.)

⁴⁴ Presuda od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 39.)

⁴⁵ Presude od 19. siječnja 2017., *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, t. 41.) te od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 53.)

86. Unatoč tom pojašnjenju Suda, ta neodređena pretpostavka (nepostojanje znatnog narušavanja tržišnog natjecanja) u praksi i dalje dovodi do problema. U tom pogledu navode Suda tumačim na način da u konačnici treba ispitati isključuju li i u kojoj mjeri aktivnosti subjekta javnog prava privatne gospodarske subjekte iz opskrbe potrošača, čak i ako taj subjekt djeluje isključivo na temelju posebne javnopravne regulative. Međutim, čini mi se da je zbog posebnih okolnosti koje se odnose na uvjete programa uklanjanja azbesta u predmetnom slučaju isključeno znatno narušavanje tržišnog natjecanja.

87. U tom pogledu bitan element je činjenica da općina, kao što je to navedeno u odjeljku C. ovog mišljenja, upravo ne posluje i ne nudi usluge kao tipičan poduzetnik na tržištu, nego naprotiv djeluje isključivo kao korisnik usluga. To dodatno potvrđuje to što je za pružanje usluga izabrana i uključena privatna osoba na temelju propisa o javnoj nabavi. Na taj način općina u predmetnom slučaju ne istiskuje privatnog konkurenta s tržišta usluga uklanjanja azbesta, nego zbog javnopravnih razloga u općem interesu (zaštita okoliša, sprečavanje opasnosti, zaštita zdravlja, usluga od općeg interesa) samo posreduje između izvođača za uklanjanje azbesta i krajnjih potrošača (u predmetnom slučaju dotičnih stanovnika) te se djelomično refinancira državnim sredstvima drugog subjekta javnog prava.

88. Smatram da se u takvoj situaciji može isključiti narušavanje tržišnog natjecanja, barem ono znatno. U tom pogledu činjenica da je prihod od PDV-a jednak onomu u slučaju da je vlasnik na vlastiti trošak (umjesto na trošak općine) angažirao izvođača za uklanjanje azbesta također govori u prilog primjeni članka 13. Direktive o PDV-u na aktivnosti općine u okviru konkretnog programa za uklanjanje azbesta.

4. Međuzaključak

89. Članak 13. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se znatno narušavanje tržišnog natjecanja može isključiti ako se uvjetima pod kojima se obavljaju javnopravne aktivnosti osigurava da se privatni gospodarski subjekti ne isključe iz opskrbe potrošača, nego, kao u predmetnom slučaju, u nju uključe.

V. Zaključak

90. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori kako slijedi:

1. Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da utvrđivanje postojanja isporuke usluga uz naknadu zapravo ovisi o općoj ocjeni postojećih pravnih odnosa. Ako iz nje proizlazi izravna povezanost plaćanja treće osobe i isporuke usluge, postoji isporuka usluge „uz naknadu”.
2. Članak 9. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime zahtijeva da se uspoređi konkretna aktivnost s onom tipičnog poreznog obveznika unutar predmetne kategorije profesija.
3. Članak 13. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je znatno narušavanje tržišnog natjecanja isključeno ako načini izvršavanja javnih ovlasti osiguravaju da privatni subjekti nisu isključeni iz opskrbe potrošača, nego su u nju uključeni.