



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 16. februarja 2017<sup>1</sup>

**Zadeva C-36/16**

**Minister Finansów  
proti  
Poznanja Investment SA**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče na Poljskem))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — Davčna zakonodaja — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Obdavčljive transakcije — Dobave za plačilo — Delovanje davčnega zavezanca kot takega — Davčna obveznost v zvezi z izročitvijo predmeta namesto plačila zaradi poravnave davčnega dolga“

### I. Uvod

1. Ali je izročitev predmetov namesto plačila zaradi poravnave davčnih obveznosti transakcija, ki je predmet DDV, če je davčni dolžnik hkrati tudi davčni zavezanec v smislu predpisov o DDV? Na to, doslej neodgovorjeno vprašanje, se nanaša zadevni predlog za sprejetje predhodne odločbe.
2. V postopku v glavni stvari je družba izkoristila tovrstno možnost, določeno v poljskem davčnem postopku, da neplačane davke poravna v naravi, tako da lastninsko pravico na nepremičnini prenese na državo. Ta družba pa je med drugim opravljala tudi dejavnost trgovanja z nepremičninami.
3. Vprašanje, ali je lahko dejanje poravnave davka ponovno obdavčeno, se zdi nenavadno. Tudi glede na posredno naravo DDV, pri katerem naj bi se davčno breme prevalilo na prejemnika – tukaj državo – se zdi obveznost plačila DDV neobičajna.

### II. Pravni okvir

#### A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije v tej zadevi predstavlja člen 2(1)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>2</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). V skladu s to določbo so predmet DDV:

„dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo [...]“

<sup>1</sup> — Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> — UL 2006, L 347, str. 1.

5. Člen 9(1) Direktive o DDV opredeljuje davčnega zavezanca tako:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6. Člen 16, prvi odstavek, Direktive o DDV poleg tega določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga, s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo nameni za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.“

## B. Nacionalno pravo

7. Določbe Direktive o DDV je v tem delu poljski zakonodajalec prenesel v nacionalni pravni red. Poleg tega po navedbah predložitvenega sodišča člen 66(1) davčnega zakonika, ki je bil sprejet kot zakon z dne 29. avgusta 1997, omogoča, da davčni zavezanec neplačane davčne dolgove poravnava s prenosom lastnine na državno blagajno ali na – med drugim – občino, če gre za davek, ki je prihodek občine. V skladu s členom 66(2) poljskega davčnega zakonika tak prenos in posledično prenehanje davčnega dolga temeljita na pogodbi z občino (oziroma državno blagajno itd.), ki je podrobno urejena v členu 66(2) in (3) poljskega davčnega zakonika. V skladu s členom 66(4) poljskega davčnega zakonika davčni dolg ugasne v trenutku prenosa lastninske pravice na preneseni stvari.

## III. Postopek v glavni stvari

8. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, Posnania Investment S.A. (v nadaljevanju: družba ali tožeča stranka), je družba poljskega prava, ki je med drugim dejavna na področju trgovanja z nepremičninami. Da bi poravnala neplačane davke, je uveljavila možnost iz člena 66(1) poljskega davčnega zakonika in s pristojno občino 5. februarja 2013 sklenila pogodbo o prenosu lastninske pravice na nezazidanem zemljišču. Zaradi tega je davčni dolg delno ugasnil.

9. Nato je družba na finančnega ministra naslovila vprašanje, ali je prenos lastninske pravice na občino predmet DDV. Družba je menila, da ne. K tej ugotovitvi jo je vodila zlasti sodna praksa vrhovnega upravnega sodišča, v skladu s katero prenos lastninske pravice na državno blagajno kot izravnava za neplačane davke v primeru davkov, ki se plačujejo v državni proračun, ni predmet DDV.

10. Finančni minister je v obvestilu z dne 10. maja 2013, nasprotno, zastopal stališče, da je prenos lastninske pravice s strani družbe načeloma dobava, ki je predmet DDV. Zoper to obvestilo je družba vložila tožbo.

11. Prvostopenjsko sodišče je s sodbo z dne 13. februarja 2014 s sklicevanjem na navedeno sodno prakso vrhovnega upravnega sodišča obvestilo ministra za finance odpravilo. Ravnanje finančnega ministra naj bi kršilo „načelo zaupanja“. Zoper to sodbo je finančni minister vložil kasacijsko pritožbo.

#### IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek na Sodišču

12. Vrhovno upravno sodišče, ki obravnava zadevo, je s sklepom z dne 21. septembra 2015 Sodišču Evropske unije v skladu s členom 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Če zavezanec za DDV prenese lastninsko pravico na nepremičnini (stvari) na:

- a) državno blagajno – kot izravnavo za neplačane davke, ki se plačujejo v državni proračun, ali
- b) občino, okrožje ali vojvodstvo – kot izravnavo za neplačane davke, ki se plačujejo v njihove proračune,

zaradi česar davčni dolg ugasne, ali ta prenos lastninske pravice pomeni obdavčljivo transakcijo (dobavo blaga) v smislu členov 2(1)(a) in 14(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost?“

13. Glede tega vprašanja sta v postopku pred Sodiščem pisna stališča predložili Republika Poljska in Evropska komisija.

#### V. Pravna presoja

14. Člen 2(1)(a) Direktive o DDV določa pet pogojev za nastanek davčne obveznosti. Podana mora biti dobava blaga ali storitev (1), ki jo davčni zavezanec (2), ki deluje kot tak (3), za plačilo (4) opravi na ozemlju države članice (5). Trije od petih pogojev so nesporno podani. Prenos zemljišča je dobava. To dobavo je opravil davčni zavezanec na ozemlju države članice.

15. Odgovor na postavljeno vprašanje je torej v skladu s členom 2(1)(a) Direktive o DDV odvisen od tega, ali je bila v obravnavani zadevi dobava opravljena „za plačilo“ (točka A), pri čemer je davčni zavezanec deloval „kot tak“ (točka B).

#### A. Dobava, ki jo opravi davčni zavezanec na ozemlju države članice za plačilo

16. Prenos zemljišča v okviru poravnave davkov je v soglasju s Komisijo in Republiko Poljsko potekal za plačilo v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV. Prenehanje denarne obveznosti zaradi dobave ne more biti obravnavano drugače kot nastanek denarne terjatve zaradi dobave.

17. Lahko pa bi bilo vprašljivo, ali dobava in prenehanje davčnega dolga temeljita na vzajemnem pravnem razmerju. Sodišče je v sodni praksi obstoj takega razmerja štelo za nujen. Dobava blaga je opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV le, če med dobaviteljem in prevzemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme dobavitelj, pomeni dejansko protivrednost blaga, dobavljenega prevzemniku.<sup>3</sup>

18. Da dobava zemljišča in prenehanje davčnega dolga v tej zadevi temeljita na pravnem razmerju, izhaja že iz člena 66(1) poljskega davčnega zakonika. Ta ureja zakonsko pravno razmerje. To pravno razmerje potrjuje tudi obstoj javnopravne pogodbe, določene v členu 66(2) poljskega davčnega zakonika. Vprašljivo pa je, ali je v primeru zakonskega prenehanja davčnega dolga (člen 66(4) poljskega davčnega zakonika) na podlagi izročitve stvari namesto plačila dejansko podano vzajemno ali pa zgolj enostransko pravno razmerje. Konec koncev pa lahko to vprašanje ostane odprto.

3 — Sodbe z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, točka 32); z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 40); z dne 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, točka 34); z dne 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, točka 18), in z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14).

19. DDV je *splošni* davek na potrošnjo,<sup>4</sup> s katerim je obdavčen izdatek prejemnika za prejem potrošne dobrine (dobave ali storitve). Zato je treba pojem pravnega razmerja, ki naj bi za to bilo potrebno, razumeti zelo široko. Odločilna ne more biti niti civilnopravna veljavnost, niti civilnopravna ali javnopravna podlaga, niti vzajemnost te podlage. Upoštevno je samo, ali je prejemnik za potrošno dobrino (dobava ali storitev), ki jo je prejel od davčnega zavezanca, porabil sredstva.<sup>5</sup> Odločilna je torej vzajemnost izdatka in potrošne dobrine, in ne vzajemnost civilno- ali javnopravnih podlag.

20. Pri takem širokem razumevanju pojma odplačne transakcije, ki ga določa zakonodaja o davku na potrošnjo, je treba v obravnavani zadevi – v soglasju s Komisijo in Republiko Poljsko – pritrditi obstoju dobave za plačilo. To velja tudi v primeru, da davčni dolg na podlagi zakona ugasne zaradi prenosa lastninske pravice na zemljišču (člen 66(4) poljskega davčnega zakonika).

## B. Delovanje davčnega zavezanca kot takega

### 1. Plačilo davčnih dolgov kot ekonomska dejavnost?

21. Poleg tega je treba ugotoviti, ali davčni zavezanec za DDV, ki kot davčni dolжник davkov ne plačuje v denarju, temveč v naravi, pri tem deluje tudi kot davčni zavezanec za DDV, torej „kot tak“ v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV.

22. Davčni zavezanec deluje v tej vlogi („kot tak“) le, če opravlja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti.<sup>6</sup> Kot dalje izhaja iz člena 9 Direktive o DDV, pa odplačna dejavnost sama po sebi ne zadošča. Direktiva namreč zahteva določeno kakovost, in sicer ekonomsko dejavnost v trenutku delovanja.

23. Glede na navedeno je tu odločilno vprašanje, ali pomeni poravnava davčnega dolga ekonomsko dejavnost davčnega dolžnika v smislu člena 9 Direktive o DDV. Če bi bil odgovor na to vprašanje nikalen, se postavlja nadaljnje vprašanje, in sicer ali je pomembno, da je davčni dolg plačan v naravi, in ne v denarju.

24. Pojem „ekonomska dejavnost“ je v skladu s členom 9(1), drugi stavek, Direktive o DDV vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, in v skladu s sodno prakso vključuje vse faze proizvodnje, distribucije ali zagotavljanja storitev.<sup>7</sup>

25. V členu 9(1), drugi stavek, Direktive o DDV je ekonomska dejavnost opredeljena z navedbo poklicnih profilov. Ob podrobnejšem pregledu je mogoče ugotoviti, da gre pri tem za tipološko opredelitev, pri čemer so naštetih tipi (poklicni profili) podjetij. V nasprotju z abstraktnim pojmom je tipološka opredelitev bolj odprta. Pripadnosti k posameznemu tipu ni treba ugotavljati z logično-abstraktno subsumpcijo, ampak se lahko določi glede na stopnjo podobnosti z modelom (vzorcem). Ni nujno, da so podane vse običajne značilnosti posameznega tipa, ampak lahko v posameznem primeru katera od značilnosti manjka. Posamezni primer, ki se presoja, se posameznemu tipu dodeli zgolj na podlagi primerjave podobnosti. Takšna dodelitev zahteva oceno celotnega položaja v posameznem primeru, ki upošteva stališče upoštevne javnosti in temelji na stopnji podobnosti s tipom (modelom).

4 — Sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), in z dne 7. novembra 2013, Tulicà in Plavošin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

5 — Tudi napitnina, plačana po izpolnitvi pogodbe o postrežbi s hrano in pijačo v restavraciji, se zato šteje za plačilo za storitev.

6 — Glej v tem smislu sodbe z dne 4. oktobra 1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, točka 17 in naslednje); z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, točka 66), in z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 42).

7 — Glej na primer sodbe z dne 4. decembra 1990, van Tien (C-186/89, EU:C:1990:429, točka 17); z dne 26. junija 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točka 41), in z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 41).

26. Čeprav je treba pojem ekonomske dejavnosti razlagati široko,<sup>8</sup> plačilo davčnega dolga ni takšna ekonomska dejavnost. Plačilo davka je preprosto izpolnitev javnopravne, osebne dolžnosti, ki jo ima vsak davčni dolžnik, celo če ni davčni zavezanec za DDV. To velja tudi, če gre za davke v zvezi z ekonomsko dejavnostjo – npr. plačilo DDV.

27. Ta ugotovitev se ne spremeni, če se davčni dolg plača v naravi. Izročitev plačil v naravi navsezadnje pomeni le poseben način plačila pri obdavčevanju. Enako kot v običajnem davčnem postopku se tudi v tem primeru davčni dolg, ki nastane na podlagi zakona, namesto v denarju plača s fizično stvarjo v višini njene objektivne vrednosti, in ne v višini njene nakupne cene. Takšno ravnanje v okviru javnopravne obdavčitve se zato ne more šteti za ekonomsko dejavnost. Izročitev stvari zaradi plačila lastnega davčnega dolga niti zdaleč ni primerljiva z dejavnostjo tipičnega zavezanca za DDV v smislu člena 9(1) Direktive o DDV (npr. trgovca, ki stvari kupuje za nadaljnjo prodajo).

28. Na to nima vpliva niti javnopravna pogodba, ki jo določa poljski davčni zakonik. Ta zagotavlja le soglasje udeležencev o tem posebnem načinu plačila. Davčni upnik s tem zgolj izjavi svoje strinjanje, da se lahko davčni dolg poplača s temi plačili v naravi.

29. Poleg tega iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja, da bi nacionalno pravo državni blagajni dopuščalo pristopiti do davčnega dolžnika in mu ponuditi, naj namesto v denarju davke raje plača s prenosom zemljišča, ki bi ga sicer bilo treba kupiti. Samo davčni dolžnik se lahko odloči, ali in s kakšnimi plačili v naravi želi poravnati davčno obveznost. Državna blagajna se lahko sicer s tem strinja, ne more pa takšnega plačila zahtevati.

30. Zlasti s prenosom po zakonu ugasne davčni dolg v višini vrednosti stvari. Ni odvisen od volje oziroma pogajanj strank javnopravne pogodbe. Vrednost stvari se mora ob upoštevanju načel pravne in davčne države določiti na podlagi abstraktnih meril za vrednotenje, ki veljajo za vse davčne dolžnike. Glede na navedene predpostavke – ki pa jih mora preizkusiti predložitveno sodišče – pri poravnavi davčnega dolga z izročitvijo stvari načeloma ne more iti za (tipično) ekonomsko dejavnost.

## *2. Izjema zaradi sorodnosti z obdavčljivo glavno dejavnostjo?*

31. V obravnavani zadevi pa zemljišča ni prenesel npr. odvetnik ali zdravnik, temveč trgovec z nepremičninami. Glede na to ni mogoče zanikati določene sorodnosti dejavnosti (izročitev zemljišča namesto plačila) z ekonomsko dejavnostjo, ki jo opravlja (trgovanje z nepremičninami).

32. Podobno razmerje je Sodišče obravnavalo v zadevi Kostov<sup>9</sup>. V tem primeru je davčni zavezanec (zasebni sodni izvršitelj) sklenil posamezne pogodbe o naročilu zaradi nakupa nepremičnin na dražbi za tretje osebe, ki so bile nekoliko vsebinsko sorodne njegovi glavni dejavnosti (prodaja na dražbi). Sodišče je presodilo, da so bile te pogodbe predmet obdavčitve.

33. Sodišče je navedlo, „da je treba fizično osebo, ki je že zavezana k plačilu DDV za svojo dejavnost zasebnega sodnega izvršitelja, šteti za ‚davčnega zavezanca‘ za vsako drugo, priložnostno opravljeno ekonomsko dejavnost, pod pogojem, da ta dejavnost pomeni dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV“.<sup>10</sup>

8 — Sodbe z dne 12. septembra 2000, Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 39); z dne 26. junija 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točka 42); z dne 26. junija 2007, T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 35), in z dne 20. junija 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 17).

9 — Sodba z dne 13. junija 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Sodba z dne 13. junija 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, točka 31).

34. Tega pa ni mogoče razumeti tako, da je davčni zavezanec vsa dejanja, ki jih je opravil za plačilo, hkrati tudi opravil kot davčni zavezanec. V navedenem primeru je namreč obstajala tesna povezanost med „priložnostno dejavnostjo“ sodnega izvršitelja in njegovo glavno dejavnostjo, ki je bila obdavčena. V skladu s predpisano tipizirano opredelitvijo je bilo zato tam sporno priložnostno izvajanje naročil za tretje osebe dejansko tudi opravljanje ekonomske dejavnosti.

35. Medtem pa v primeru poravnave davčnih dolgov trgovca z nepremičninami s prenosom nepremičnine namesto plačila v skladu s tipizirano opredelitvijo ne gre za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

36. Pravilo konkurenčne nevtralnosti sicer zahteva – kot to smiselno uveljavlja Komisija – da so vsi, ki oskrbujejo potrošnike, z DDV obdavčeni na enak način. Pri poravnavi davčnih dolgov s plačili v naravi pa ni konkurenčnega položaja z drugimi davčnimi dolžniki. Davčni dolжник, ki plačuje svoj davčni dolg, v tistem trenutku tudi ne konkurira drugim zavezancem za DDV (npr. drugim trgovcem z nepremičninami). Nima namreč nobene pogajalske moči pri „določanju nakupne cene“ stvari, ki se prenaša. Nasprotno, ocenitev zemljišča, ki se prenaša, bi morala na davčnem področju potekati po objektivnih merilih. Na tak način ne more priti do konkurence glede cene.

37. Izročitev stvari kot izravnavna za davčni dolg poteka zunaj kakršnega koli trga. To za „običajne“ davčne dolžnike velja enako kot za davčne dolžnike, ki so hkrati tudi zavezanci za DDV. Tudi država kot prejemnik dajatve nima možnosti izbire, ali bo „kupila“ to zemljišče ali katero drugo. Izbira lahko zgolj, ali bo za poravnavo davkov namesto denarja sprejela tudi plačila v naravi v višini njihove objektivne vrednosti.

38. V skladu s tem Sodišče celo dejavnost, ki je nesporno ekonomska in odplačna (prodaja mamil), šteje za neobdavčeno, če je izključena sleherna (zakonita) konkurenca znotraj gospodarskega sektorja.<sup>11</sup> To mnenje je mogoče koristno uporabiti v obravnavanem položaju. Pri prenehanju osebnega davčnega dolga zaradi prenosa plačil v naravi na davčnega upnika (torej pri pobiranju davkov) je konkurenca med davčnimi zavezanci prav tako izključena.

39. Odločilno je, ali nacionalna ureditev (tukaj ureditev o javnopravni pogodbi) v okviru javnopravne obdavčitve udeležencem omogoča, da stvar, ki se izroča, in ceno – kot pri nakupu – določijo sporazumno. Dokler tega ni, davčni zavezanec pri poplačilu davčnega dolga ne deluje v okviru svoje ekonomske dejavnosti. Ne deluje torej „kot tak“ v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV. To velja tudi, če je davčni zavezanec trgovec z nepremičninami in namesto plačila v denarju prenese lastninsko pravico na nepremičnini.

11 — Glej na primer sodbe z dne 29. junija 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, točki 14 in 21); z dne 29. junija 2000, Salumets in drugi (C-455/98, EU:C:2000:352, točka 19), in z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 49).

### 3. Narava DDV

40. Narava DDV kot posrednega davka na potrošnjo tako ugotovitev potrjuje. DDV obremenjuje končnega potrošnika,<sup>12</sup> pri čemer davčni zavezanci delujejo „zgolj“ kot pobiralci davka za državo.<sup>13</sup> Tudi to stališče govori v prid zavrnitvi obstoja ekonomske dejavnosti v obravnavani zadevi. Za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9 Direktive o DDV velja, da davčni zavezanec s svojo nasprotno dajatvijo – o kateri se sporazume s pogodbenim partnerjem – DDV prevali na prejemnika in mu ga zaračuna. To pa ne ustreza zakonskemu prenehanju davčne terjatve in dejstvu, da želi država prejemnica pobrati davek, in ne nositi dodatne davčne obveznosti (v tem primeru prevaljeni DDV).

### 4. Tveganje ugodnejšega obravnavanja države kot „potrošnika“?

41. Pomislekom Komisije v zvezi s tveganjem ugodnejšega obravnavanja davčnega dolžnika oziroma države ne morem slediti. Davčni dolžnik ne pridobi nobene ugodnosti, ker obveznost plačila DDV ne zadeva izročitve stvari zaradi poravnave davčnega dolga. Takšna obveznost bi namreč učinkovala tako: če je davčni dolžnik dolžan plačati davek v znesku X, vrednost zemljišča pa je X in je transakcija obdavčljiva, potem bi davčna obveznost v znesku X ugasnila in bi morala država davčnemu dolžniku poleg tega plačati še DDV, da bi ga lahko davčni dolžnik odvedel (nazaj državi). Država pa ne bi privarčevala DDV, ker bi plačila v naravi prejela ne glede na svoje potrebe, zato s tem ne bi privarčevala pri drugih izdatkih, ki so predmet DDV.

42. V nasprotju s stališčem Komisije obstaja mnogo večje tveganje, da bi obdavčitev transakcije omogočila odbitek vstopnega davka celo za nakup stvari, namenjenih za zasebno rabo, ker bi se te lahko nekoč uporabile za poplačilo davčnih dolgov.<sup>14</sup>

43. Tudi različno obravnavanje plačila davkov – glede na to, ali so plačani v denarju (ni davčne obremenitve) ali v naravi (polna davčna obremenitev) – ni pojasnjeno. Enako velja za različno obravnavanje plačil davka v naravi glede na to, ali so jih izvedle osebe, ki so davčni zavezanci, ali osebe, ki niso davčni zavezanci. Na višino davčnega prihodka (iz drugih vrst davkov, iz katerih izvirajo davčni dolgovi) ta kvalifikacija v zvezi z DDV ne more vplivati.

44. Končno tako preostane le še tveganje neobdavčene končne porabe, če se prenos plačil v naravi namesto plačila ne bi štel za ekonomsko dejavnost. Ta nevarnost pa obstaja le, če je ponudnik (v tem primeru družba) na podlagi tega, da je davčni zavezanec, že odbil vstopni davek v zvezi s preneseno stvarjo.

45. To tveganje pa sistematično preprečujejo določbe člena 16 (pa tudi člena 26) Direktive o DDV. Če se plačilo davka v naravi ne šteje za ekonomsko dejavnost, se stvari s prenosom namesto plačila odstranijo iz podjetja iz neposlovnih razlogov. V skladu s členom 16 Direktive o DDV se odbitek DDV korigira in se tako prepreči neobdavčena končna poraba. Davčni zavezanec se potem obravnava kot fizična oseba, ki je državi izročila stvar zaradi poravnave davčnega dolga. Tako se na koncu zagotovi enako obravnavanje vseh davčnih plačil vseh davčnih dolžnikov, ne glede na to, ali so (bolj ali manj naključno) hkrati tudi zavezanci za DDV.

12 — Sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), in z dne 7. novembra 2013, Tulicá in Plavošín (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

13 — Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21).

14 — Zlasti trajno deficitarne prostočasne dejavnosti davčnih zavezancev (na področju dohodnine je pogosto mogoče najti samostojne odvetnike in zdravnike z zasebnimi vinogradi, konjušnicami, jadrnicami itd.) bi se lahko z odbijanjem vstopnega davka zelo učinkovito izvajale v breme skupnosti.

## 5. Ugotovitev

46. Končna ugotovitev je, da izročitev stvari iz premoženja davčnega zavezanca namesto plačila zaradi izravnave njegovega davčnega dolga ni ekonomska dejavnost, pri kateri davčni zavezanec deluje „kot tak“ v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV. To velja tudi, če prenese stvar, s katero bi sicer običajno trgoval v okviru svojega podjetja. Obdavčljiva transakcija v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV torej ni podana.

## VI. Predlog

47. Glede na navedeno predlagam, naj se na vprašanje vrhovnega upravnega sodišča odgovori tako:

Če zavezanec za DDV prenese lastninsko pravico na nepremičnini na davčnega upnika, zaradi česar davčni dolg na podlagi zakona ugasne, to ne pomeni obdavčljive transakcije v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV. Davčni zavezanec pri tem ne ravna kot tak. Je pa treba v skladu s členom 16 Direktive o DDV popraviti davčni odbitek v zvezi s preneseno stvarjo.

Pogoj je, da ima zgolj davčni dolžnik možnost izbire, ali bo davek poravnal v naravi namesto v denarju, in se to s predpisano javnopravno pogodbo le izvede. Stranke glede tega ne smejo imeti nobenega vpliva na „nakupno ceno“. Določena mora biti na podlagi objektivnih meril za vrednotenje, kar mora preizkusiti predložitveno sodišče.