



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 10. novembra 2022¹

Zadeva C-616/21

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
proti
Gmina L.**

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

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Členi 2, 9 in 13 – Storitve, opravljene za plačilo – Pojem davčnega zavezanca – Ekonomska dejavnost – Obravnavanje z vidika tipa – Oseba javnega prava, ki organizira brezplačno odstranjevanje azbesta na območju občine za prebivalce, vendar prejema za to subvencijo iz sklada – Ni znatnega izkrivljanja konkurence“

I. Uvod

1. Odstranjevanje nevarne zamuščine, kot so proizvodi, ki vsebujejo azbest, s strani občine ni namenjeno le varovanju zdravja prebivalcev, ampak lahko odpre tudi zanimiva vprašanja v zvezi z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Če bi zadevni prebivalci sami naročili odstranjevanje pri podjetju, bi bila presoja v zvezi z DDV jasna. Podjetje zanje opravi obdavčljivo transakcijo, za katero mora obračunati davek. Država prejme ustrezen DDV. Državna subvencija v višini 100 % stroškov na prebivalca ne bi bila pomembna z vidika predpisov o DDV.

2. Kaj pa, če občina za zadevne prebivalce organizira brezplačno odstranjevanje teh odpadkov, tako da najame podjetje, in ji tretja oseba (v tem primeru državni sklad) v celoti ali delno povrne stroške, ki jih je prvotno imela? Tudi v tem smislu država prejme DDV vsaj enkrat, in sicer od podjetja. Če pa občina prejme subvencijo iz državnih sredstev v višini od 40 do 100 %, ali to pomeni dodatno obdavčljivo in za davek zavezano storitev, ki jo občina opravi za prebivalce, in s tem nastanek dodatnega DDV?

3. Zaradi nastale verige storitev (storitev od podjetja prek občine do prebivalca) bi morala občina odvesti ta DDV, vendar bi načeloma lahko uveljavljala odbitek vstopnega davka za vstopno storitev. Če je subvencija tako visoka kot vstopni stroški, je vse skupaj igra z ničelno vsoto z veliko upravnega bremena. Če je subvencija nižja (ali ne spada v davčno osnovo), pride do presežka vstopnega davka, kar zmanjša davčne prihodke. Če je subvencija višja, se z državnim

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

programom subvencij ustvarjajo dodatni davčni prihodki. Vse tri posledice povzročajo nelagodje, zlasti če se upoštevajo cilji, za katere se zavzema občina (varstvo okolja, varovanje zdravja, preprečevanje nevarnosti) in ki koristijo tudi splošni javnosti, ne le prebivalcem.

4. S presojo občinskega odstranjevanja azbesta, subvencioniranega z državnimi sredstvi, z vidika predpisov o DDV se odpirajo nekatera temeljna vprašanja s področja predpisov o DDV, na katera mora Sodišče odgovoriti v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe. Med drugim je treba pojasniti, kako se določita prejemnik in izvajalec storitve. Enako temeljno je vprašanje, ali občina – ob predpostavki, da je izvajalec storitve – v takem primeru opravlja tudi ekonomsko dejavnost.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost² (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;“

6. Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli 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.“

7. Člen 13 Direktive o DDV pa določa:

„1. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

² Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1); nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2022/890/EU z dne 3. junija 2022 (UL 2022, L 155, str. 1).

2. Države članice lahko obravnavajo dejavnosti oseb javnega prava kot dejavnosti, ki jih opravljajo kot državni organi, če so oproščene po členih 132, 135, 136 in 371, členih 374 do 377, členu 378(2), členu 379(2) ali členih 380 do 390c.“

8. Člen 28 Direktive o DDV se nanaša na komisionarja za storitve in določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

9. Člen 73 Direktive o DDV ureja davčno osnovo:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

B. Poljsko pravo

10. Republika Poljska je Direktivo o DDV prenesla z Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve, Dz. U. 2018, poz. 2174, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o DDV).

11. Člen 29a(1) zakona o DDV se nanaša na davčno osnovo in določa:

„Kot davčna osnova velja, brez poseganja v odstavke od 2 do 5 tega člena, člene od 30a do 30c, 32, 119 in 120(1), (4) in (5), vse, kar pomeni plačilo, ki ga je dobavitelj oziroma ponudnik storitev na podlagi prodaje prejel oziroma bi moral prejeti od pridobitelja, prejemnika storitev ali tretje osebe, vključno s prejetimi dodatki, subvencijami in drugimi podobnimi doplačili, ki imajo neposreden učinek na ceno blaga ali storitev, ki jih dobavi ali opravi davčni zavezanec.“

12. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (zakon z dne 8. marca 1990 o lokalni samoupravi, Dz.U. 2020, poz. 713, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o lokalni samoupravi) v členu 7(1) določa:

„Zadovoljevanje skupnih potreb skupnosti je naloga občine. Naloge občine vključujejo zlasti naslednje zadeve:

1. prostorsko načrtovanje, nepremičninsko dejavnost, varstvo okolja, ohranjanje narave in upravljanja voda; [...]

5. varovanje zdravja; [...].“

13. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (zakon z dne 27 aprila 2001, zakon o varstvu okolja, Dz. U. 2020, poz. 1219, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o varstvu okolja) v členu 400(2) določa:

„Skladi vojvodstva za varstvo okolja in upravljanje voda, v nadaljevanju: skladi vojvodstva, so pravne osebe lokalne samouprave v smislu člena 9, točka 14, zakona iz odstavka 1 [to je Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (zakon z dne 27. avgusta 2009 o javnih financah, Dz. U. 2019, poz. 869, kakor je bil spremenjen)].“

14. Člen 400b(2) in (2a) zakona o varstvu okolja določa:

„2. Cilj dejavnosti skladov vojvodstva je financiranje varstva okolja in upravljanja voda v obsegu iz člena 400a(1), točke 2, 2a, od 5 do 9a, od 11 do 22 in od 24 do 42.

2a. Cilj dejavnosti nacionalnega sklada in skladov vojvodstva je tudi ustvarjanje pogojev za izvajanje financiranja varstva okolja in upravljanja voda, zlasti s podpiranjem in spodbujanjem dejavnosti, namenjenih takemu izvajanju, ter s sodelovanjem z drugimi subjekti, vključno z lokalnimi skupnostmi, podjetniki in subjekti s sedežem zunaj Republike Poljske.“

15. Določbe o odstranjevanju azbesta izhajajo iz zakona parlamenta.³ Poleg tega obstaja sklep sveta ministrov z dne 14. julija 2009 o vzpostavitvi večletnega programa z naslovom „Program odstranjevanja azbesta v državi za obdobje 2009–2032“.⁴ V sklepu so opredeljene naloge, ki jih nalaga Evropska unija, v večletni perspektivi in cilji ter pravni, finančni in organizacijski okvir programa. Lokalne skupnosti zavezuje, da pripravijo programe za odstranjevanje proizvodov, ki vsebujejo azbest.

16. Svet mesta L. je na podlagi zakona o varstvu okolja s sklepom 227/VI/2019 z dne 26. aprila 2019 sprejel „Posodobitev programa odstranjevanja azbesta za mesto L. za obdobje 2018–2032“. Za njegovo izvajanje je bil zadolžen župan mesta L. Z odlokom 62/9/2019 župana mesta L. z dne 23. septembra 2019 so bila določena pravila za izvajanje projekta. V skladu s prilogo k sklepu mestnega sveta L. so dejavnosti na področju odstranjevanja azbesta med drugim odstranjevanje proizvodov, ki vsebujejo azbest, in odstranjevanje odpadkov, ki vsebujejo azbest, z območja L.

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

17. Gmina L. (občina L., Poljska; v nadaljevanju: občina) je lokalna skupnost. Opravlja svoje naloge, navedene v členu 7 zakona o lokalni samoupravi. Sem spada vrsta nalog, ki so bile prenesene nanjo s področja javne uprave. Registrirana je kot zavezanka za DDV.

18. Izvajanje programa odstranjevanja proizvodov, ki vsebujejo azbest, pomeni izvajanje zgoraj navedenih zakonskih nalog občine in izvajanje vladnega „Programa odstranjevanje azbesta v državi za obdobje 2009–2032“. Izvaja se na podlagi odloka župana mesta L. z dne 23. septembra 2019.

19. V skladu s tem odlokom občina na svojem območju odstranjuje (zbira) proizvode, ki vsebujejo azbest, iz stanovanjskih in poslovnih stavb ter odpadke, ki vsebujejo azbest. Ti ukrepi se ne nanašajo na nepremičnine, ki se uporabljajo za opravljanje ekonomske dejavnosti. Občina namerava kriti vse stroške odstranjevanja azbesta iz stavb, vključenih v program.

20. Ta projekt organizira tako, da sprejema prošnje prebivalcev, ki so zainteresirani za odstranitev azbesta iz svojih nepremičnin. Nato v skladu z zakonom o javnih naročilih izbere izvajalca, ki bo odstranil azbest. Občina nato z njim sklene pogodbo o opravljanju storitev v nepremičninah prebivalcev, ki so pred tem pri občinski upravi vložili prošnjo v ta namen.

³ Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (zakon z dne 19. junija 1997 o prepovedi uporabe proizvodov, ki vsebujejo azbest, Dz. U. 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“; sprejet na podlagi Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (zakon z dne 6. decembra 2006 o načelih razvojne politike, Dz. U. 2009, št. 84, poz. 712).

21. Po opravljenih storitvah tako izbrani izvajalec občini izstavi račun za dogovorjeni znesek skupaj z obračunanim DDV. Občina krije celotni znesek, vključno z DDV, iz lastnih sredstev. Nato občina zaprosi za povračilo vseh ali dela izdatkov, nastalih v ta namen, v obliki subvencije iz sklada vojvodstva za varstvo okolja in upravljanje voda v L. Ta subvencija lahko znaša od 40 % do 100 % stroškov, odvisno od tega, ali so izpolnjeni pogoji, ki jih je določil sklad. Prebivalci s tem nimajo nobenih stroškov, občina pa z njimi ne sklepa pogodb o odstranitvi azbesta iz njihovih nepremičnin.

22. Občina je 7. januarja 2020 davčno upravo zaprosila za predhodno odločbo o naslednjih vprašanjih:

- Ali pri izvajanju tega programa deluje kot organ v smislu člena 15(6) zakona o DDV?
- Ali zaradi prejema subvencije iz sklada vojvodstva za varstvo okolja in upravljanje voda v L. nastane davčna obveznost občine v skladu s členom 19a(5), točka 2, v povezavi s členom 19a(6) zakona o DDV?
- Ali je občina upravičena do odbitka vstopnega davka na podlagi računov, ki jih izda izvajalec, izbran v skladu z zakonom o javnih naročilih, in ki dokazujejo odstranitev proizvodov, ki vsebujejo azbest, iz stavb fizičnih oseb in skupnosti etažnih lastnikov, vključenih v program odstranjevanja azbesta v L.?

23. Občina je pri tem menila, da deluje kot oseba javnega prava. Kot lokalna skupnost naj bi opravljala svoje naloge, ki izhajajo iz člena 7(1), točka 1, zakona o lokalni samoupravi in zgoraj navedenih vladnih programov. Financirala naj bi brezplačno odstranjevanje azbesta za prebivalce, ki so člani lokalne skupnosti in od katerih v zvezi s tem ni zahtevala nobenih nadomestil, pristojbin, prispevkov ali plačil. Poleg tega naj v opisanem primeru ne bi bilo nevarnosti izkrivljanja konkurence v smislu člena 13 Direktive o DDV. Občina naj namreč projekta ne bi izvajala z lastno delovno silo in sredstvi prek svojih zaposlenih. Namesto tega naj bi morala izvajalca izbrati na podlagi določb zakona o javnih naročilih, ki je ukrep za krepitev konkurence.

24. Davčna uprava je v svoji predhodni odločbi z dne 13. marca 2020 ugotovila, da je treba projekt, ki ga je predložila občina, opredeliti kot dejavnost, ki je predmet DDV. Šlo naj bi namreč za to, da se prebivalcem občine prodajo naprej storitve odstranjevanja azbesta, naročene pri izbranem izvajalcu. Občina naj bi te storitve naročila pri izvajalcu, izbranem na podlagi zakona o javnih naročilih, v svojem imenu, vendar za račun tretjih oseb. V skladu s členom 8(2a) zakona o DDV naj bi tako nastopala kot izvajalec storitev, čeprav ne sklepa pogodb s prebivalci. Prejemniki storitev naj ne bi bili vsi prebivalci občine, temveč le tisti, ki so vložili ustrezne prošnje za odstranitev azbesta iz svojih nepremičnin. Pri tem naj ne bi bilo pomembno, da so imeli od učinkov projekta posredno koristi vsi prebivalci.

25. Davčna uprava je poudarila, da je izvajalca izbrala občina (in ne prebivalci), da je občina z izvajalcem sklenila pogodbo, ta izvajalec pa ji je za storitve izdal račune, ki jih je plačala iz lastnih sredstev. Občina naj bi tako aktivno sodelovala pri opravljanju storitev. Občina naj bi posameznim lastnikom zemljišč, ki so vložili vlogo, zagotovila konkretne storitve, subvencija sklada vojvodstva za varstvo okolja in upravljanje voda v L. pa naj bi bila povezana s kritjem stroškov teh konkretnih storitev.

26. Glede na zgoraj navedeno je davčna uprava občini priznala status zavezanca za DDV in ugotovila, da je opravljanje zgoraj navedenih dejavnosti predmet DDV, zaradi česar nastane davčna obveznost, ki vključuje tudi subvencijo, ki jo je dodelil sklad vojvodstva za varstvo okolja in upravljanje voda v L. Hkrati obstaja pravica do odbitka vstopnega davka na podlagi računov, ki jih izda izvajalec.

27. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva v Lublinu, Poljska) je s sodbo z dne 21. julija 2020 razveljavilo predhodno odločbo z dne 13. marca 2020 z obrazložitvijo, da občina, ki prejme subvencijo za odstranitev azbesta iz nepremičnin v lasti njenih prebivalcev in jim tega ne zaračuna, pri izvajanju tega projekta ne deluje kot davčni zavezanec za DDV. Odstranjevanje azbesta na območju občine, vključno iz nepremičnin njenih prebivalcev, naj ne bi pomenilo izvajanja zasebnopravnega gospodarskega posla. Občina naj ne bi nagovarjala nedoločenega števila potencialnih strank kot podjetje, ki deluje pod pogoji prostega trga, s ponujanjem storitev v zvezi z odstranjevanjem azbesta (proizvodov in odpadkov, ki vsebujejo azbest).

28. V teh okoliščinah naj bi občina izpolnjevala svojo javnopravno obveznost, da z občinskega območja odstrani azbest kot snov, ki je nevarna za zdravje in življenje ljudi ter za okolje. Vse dejavnosti občine naj bi bilo treba pripisati izključno izvajanju oblastvenih nalog, ki izhajajo iz člena 7(1), točki 1 in 5, zakona o lokalni samoupravi in katerih neposredni cilj je varovanje zdravja in življenja prebivalcev ter naravnega okolja na območju, ki ga upravlja občina, s strani osebe javnega prava.

29. Zoper to odločbo je bila vložena pritožba na Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska). To je prekinilo postopek in Sodišču v skladu s členom 267 PDEU predložilo naslednje vprašanje v predhodno odločanje:

„Ali je treba določbe Direktive [o DDV], zlasti člene 2(1), 9(1) in 13(1) te direktive, razlagati tako, da je treba občino (organ javne oblasti) v okviru uresničevanja programa odstranjevanja azbesta iz nepremičnin na njenem območju, ki so v lasti občanov, ki iz tega naslova nimajo nobenih izdatkov, šteti za zavezanko za DDV? Ali pa taka dejavnost pomeni aktivnost občine kot organa javne oblasti, ki jo ta izvaja zaradi izpolnjevanja svojih nalog, katerih cilj je varstvo zdravja in življenja občanov ter varstvo okolja, in v zvezi s katero se občina ne šteje za zavezanko za DDV?“

30. V postopku pred Sodiščem so občina, Republika Poljska, poljska davčna uprava in Evropska komisija predložile pisna stališča. V skladu s členom 76(2) Poslovnika Sodišče ni opravilo obravnave.

IV. Pravna presoja

A. Vprašanje za predhodno odločanje

31. Če se vprašanje za predhodno odločanje razume dobesečno, se na prvi pogled zdi, da se predložitveno sodišče ukvarja s subsumpcijo konkretnega dejanskega stanja pod Direktivo o DDV. Za presojo dejanskega stanja pa je pristojno samo predložitveno sodišče.⁵ Vendar sodišče

⁵ Glej med drugim sodbe z dne 13. januarja 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, točka 36); z dne 8. oktobra 2020, Universitatea „Lucian Blaga“ Sibiu in drugi (C-644/19, EU:C:2020:810, točka 47), in z dne 25. julija 2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, točka 35).

v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati člene 2, 9 in 13 te direktive, da bi nato lahko odločilo, ali občina v tem primeru opravlja obdavčljivo in za davek zavezano storitev za prebivalce – kot meni davčna uprava.

32. Da bi bile dejavnosti občine v zvezi z odstranjevanjem azbesta zajete z Direktivo o DDV, mora iti za storitve, ki jih občina za svoje prebivalce opravi za *plačilo* (člen 2(1)(c) Direktive o DDV, glej v zvezi s tem točko B). Ta storitev bi morala biti opravljena v okviru *ekonomske dejavnosti* (člen 9(1) Direktive o DDV, glej v zvezi s tem točko C), da bi občina delovala tudi kot davčni zavezanec. Vendar se občine v določenih okoliščinah ne štejejo za davčne zavezance, če opravljajo ekonomsko dejavnost kot *državni organi* (člen 13 Direktive o DDV). Torej je treba nato preučiti še to izjemo (glej v zvezi s tem točko D).

B. Določitev izvajalca in prejemnika storitve

33. Namen DDV kot splošnega davka na potrošnjo je obdavčiti zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi.⁶ Zato mora prejemnik storitve prejeti potrošno korist. To velja za dobavo in za storitev v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV. V obravnavanem primeru je upoštevna potrošna korist odstranitev azbesta. Odstranjevanje azbesta ni dobava v smislu člena 14 in je torej storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV.

34. Vendar je treba pojasniti, kdo je za koga opravil to storitev. Lahko se šteje, da je podjetje za odstranjevanje opravilo storitev za občino (ker je občina oddala in plačala naročilo) ali za prebivalca (ker je bil z njegove nepremičnine odstranjen azbest). Vendar gre lahko tudi za storitev, ki jo je občina opravila za prebivalca, saj je prebivalec v ta namen vložil prošnjo pri občini in je ta (z najetimi podizvajalci) odstranila azbest iz nepremičnine prebivalca (glej točko 2 spodaj). Poleg tega poljski davčni organi očitno domnevajo, da je šlo za komisijski posel v smislu člena 28 Direktive o DDV (glej v zvezi s tem točko 1), pri katerem je občina delovala kot komisionar za prebivalca.

1. Obstoj komisijskega posla

35. Člen 28 Direktive o DDV določa, da kadar „davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam“. Če bi torej občina kot komisionar naročila odstranitev azbesta pri podjetju v svojem imenu, vendar za račun prebivalcev, bi se štelo, da je sama izvedla odstranitev azbesta pri prebivalcih.

36. Taka obravnava komisijskega posla z vidika predpisov o DDV je pravna fikcija, kot je poudarilo Sodišče v ustaljeni sodni praksi.⁷ Pravzaprav gre pri dejavnosti komisionarja povsem za storitev opravljanja poslov za drugega, za kar komisionar prejme provizijo. Vendar se iz razlogov, ki izhajajo iz predpisov o DDV, to storitev opravljanja poslov za drugega prekvalificira, tako da se

⁶ Glej na primer sodbe z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 23); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23 – „Upoštevati je treba le naravno sprejete zaveze, kar pomeni, da mora taka zaveza, da spada v skupni sistem DDV, vključevati potrošnjo.“).

⁷ Sodbe z dne 21. januarja 2021, UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, točka 43); z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točki 49 in 50); z dne 19. decembra 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, točki 37 in 38); sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 49); z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točke 85, 86, 88), in z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

obravnavajo kot glavna storitev. To je odločilno predvsem z vidika davčnih oprostitev;⁸ te se s tem razširijo na komisionarjevo storitev opravljanja poslov za drugega. S tem se doseže, da se neposredni posli in komisijski posli obravnavajo enako.

37. Po mnenju Sodišča⁹ pa iz tega izhaja, da morata biti za uporabo te določbe izpolnjena dva pogoja. Prvič, obstajati mora naročilo, ki ga komisionar izpolni za račun komitenta v zvezi z opravljanjem storitev. Drugič, obstajati mora podobnost med storitvami, ki jih naroči komisionar, na eni strani in storitvami, ki jih proda komitentu, na drugi strani.

38. V zvezi s prvim pogojem Sodišče¹⁰ poudarja, da člen 14(2)(c) Direktive o DDV izrecno uporablja izraz „pogodba“ in v členu 28 razjasni, da mora davčni zavezanec delovati „za račun druge osebe“. Iz tega sledi, da mora med komisionarjem in komitentom obstajati dogovor, katerega predmet je oddaja zadevnega naročila. V nekaterih pravnih redih se komitent imenuje tudi „principal“.

39. Če pa je tako naročilo in iz njega izhajajoče pooblastilo komitenta (principala), da daje navodila komisionarju, bistvena značilnost komisijskega posla, potem v tem primeru ne gre za tak posel, kot je pravilno pripomnila Komisija. Prizadeti prebivalec ne naroči občini, da za njegov račun odstrani azbest, temveč zaprosi za vključitev v program odstranjevanja, ki ga financira država. O tem, ali bo do tega prišlo, odloča občina, ne on. Zdi se, da prebivalec razen na vložitev prošnje nima nobenega vpliva na izvajanje storitve. Zato je domneva o komisijskem poslu izključena.

2. Izvajalec in prejemnik storitve „odstranjevanja azbesta“

40. Pri tem se postavlja temeljno vprašanje, kdo je za koga opravil storitev odstranjevanja azbesta. To pa odpira vprašanje, kako je treba določiti izvajalca in prejemnika storitve, kadar pri opravljanju „storitve [...] za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV sodeluje več oseb.

a) Indici za določitev izvajalca in prejemnika storitve

41. Ker naj bi se z DDV obdavčili izdatki prejemnika storitve za potrošno dobrino, se lahko *prejemnik storitve* načeloma *določi* glede na osebo, ki je plačala storitev. Ta je namreč nosila ustrezne stroške. Vendar je to le indic. Za opravljanje storitve „za plačilo“ v smislu Direktive o DDV namreč ni potrebno, kot izhaja tudi iz člena 73 Direktive, da plačilo zagotovi neposredno prejemnik storitve. Nasprotno, to plačilo lahko izvede tudi tretja oseba.¹¹ Dejstvo, da storitve ni plačal prebivalec, temveč sklad oziroma občina, torej ne izključuje domneve, da je bila storitev opravljena za prebivalca.

⁸ Glej izrecno sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 36).

⁹ Sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točka 51).

¹⁰ Sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točka 52).

¹¹ Sodbe z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 40); z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 34); in z dne 7. oktobra 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 in C-55/09, EU:C:2010:590, točka 56).

42. Ker v skladu z zakonodajo o DDV podjetnik, ki dobavi blago ali opravi storitev, deluje kot pobiralec davkov za račun države,¹² je treba *dobavitelja oziroma izvajalca storitev* načeloma določiti glede na osebo, ki prejme plačilo. Samo ta oseba lahko namreč državi plača DDV, ki je del plačila. V tem pogledu je občina izvajalec storitve. Sklad ji namreč povrne določen znesek za odstranitev azbesta iz nepremičnine prebivalca. Na to ne vpliva dejstvo, da občina azbesta ni odstranila s svojim osebjem, temveč je to naročila zasebniku. Sodelovanje podizvajalca je v gospodarskem življenju precej pogosto in se kaže v tem, da podizvajalec opravi storitev za naročnika, ta pa jo nato zagotovi svojemu naročniku kot lastno storitev. Sodišče je to že pojasnilo.¹³

43. Dejstvo, da občina z odstranjevanjem azbesta prevzame javno nalogo (zdravstveno varstvo, preprečevanje nevarnosti), ne preprečuje tega, da občina za prebivalce opravi morebitno storitev. V skladu s sodno prakso lahko storitve, opravljene za plačilo, pomenijo tudi opravljanje nalog, ki so zaradi splošnega interesa dodeljene in urejene z zakonom.¹⁴

b) Pravno razmerje med izvajalcem storitve in prejemnikom storitve

44. Sodišče je izrecno navedlo, da je treba za določitev prejemnika obdavčljive storitve pojasniti, koga zavezuje pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve.¹⁵ Vendar je Sodišče domnevalo, da gre za tako pravno razmerje, če obstaja dovolj neposredna povezava med storitvijo in plačilom.¹⁶ Pri tem so zadevna pogodbeno določila okoliščina, ki jo je treba upoštevati, saj pogodbeni položaj običajno odraža gospodarsko in poslovno stvarnost transakcij.¹⁷ Nazadnje mora predložitveno sodišče presojati ta pravna razmerja in pogodbeno določila.

45. Če bi občina po naročilu prebivalca le posredovala pri sklenitvi pogodbe med njim in podjetjem za odstranjevanje, pri čemer bi kot „tretja oseba“ v smislu člena 73 Direktive o DDV le izvedla plačilo in bi ji sklad povrnil del tega plačila, bi med podjetjem in prebivalcem obstajalo neposredno razmerje. Oporna točka za to bi bila, kdo bi v primeru morebitne škode v okviru te storitve odgovarjal prebivalcu.

46. Če pa bi občina s podjetjem za odstranjevanje sklenila pogodbo v svojem imenu in za svoj račun ter bi tudi v razmerju do zadevnega prebivalca (naročnika) delovala v svojem imenu in za svoj račun – po možnosti na podlagi javnega prava – potem bi lahko sklad tudi kot „tretja oseba“ plačal za storitev, ki bi jo občina opravila za prebivalca.

¹² Tako Sodišče v ustaljeni sodni praksi: sodbe z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, točka 31); z dne 15. oktobra 2020, E. (Davek na dodano vrednost – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 31); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

¹³ Sodba z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 34 in naslednje): trgovec s telefonskimi karticami opravlja telekomunikacijsko storitev, ki mu jo predhodno zagotovi telefonsko podjetje (kot podizvajalec).

¹⁴ Sodbi z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 39), in z dne 2. junija 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, točka 42).

¹⁵ Sodba z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 33), v tem smislu tudi sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 40 in naslednje).

¹⁶ Sodbe z dne 20. januarja 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, točka 27); z dne 16. septembra 2021, Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, točka 31); z dne 20. januarja 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, točka 29), in z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točka 39).

¹⁷ Sodba z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 66), podobno že sodba z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 43).

47. Če prav razumem predložitveno sodišče, se je podjetje za odstranjevanje zavezalo občini, da bo odstranilo azbest, ki se nahaja na zemljiščih, ki jih je določila občina. Občina se je zavezala, da bo to plačala. Tako podjetje za občino opravi storitev za plačilo.

48. Lastnik pa z družbo očitno nima nobenih pogodbenih razmerij. Pravzaprav je zgolj zaprosil občino za odstranitev azbesta, ki je bil na njegovem zemljišču. To kaže, da je zanj pomembno, da občina odstrani azbest, in zato pomeni potrošno korist. Za to odstranitev pri prebivalcu sklad nato občini povrne vse stroške ali del stroškov. V zvezi s tem domnevam, da obstaja neposredna povezava med odstranitvijo azbesta v korist posameznega prebivalca (na njegovo prošnjo pri občini) in vsaj sorazmernim „plačilom“ za to storitev občine s strani tretje osebe (sklada).

49. Vendar bi si bilo mogoče predstavljati tudi, da bi sklad refinanciral ne glede na to, čigav azbest je bil odstranjen (azbest prebivalca ali azbest same občine). V tem primeru bi se plačilo sklada (tretje osebe v smislu člena 73 Direktive o DDV) nanašalo na storitev, ki jo je podjetje za odstranjevanje opravilo za občino, in bi pomenilo zgolj refinanciranje občine iz javnih sredstev. Vendar to ne izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe.

50. V nekaterih stališčih je poudarjeno, da ni pogodbe med občino in prebivalcem, a to ni konstruktivno. Vsekakor ne gre za klasično civilnopravno pogodbo. Vendar, kot je bilo že omenjeno (točka 44), zadostuje, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.¹⁸

51. Taka neposredna povezava obstaja že, kadar sta dve izpolnitveni ravnanji medsebojno pogojeni, in sicer da se eno opravi le, če se opravi tudi drugo, in obratno.¹⁹ Tako je v obravnavanem primeru, če med refinanciranjem sklada v korist občine in odstranitvijo azbesta pri določenem prebivalcu, ki je predhodno zaprosil za to, obstaja taka povezava,²⁰ kar mora preveriti predložitveno sodišče.

52. Zato v tem primeru obstajata dve storitvi. Podjetje za občino opravi storitev (odstranjevanje azbesta), za katero se nedvomno plača. Občina pa opravi storitev (odstranitev azbesta) za posameznega prebivalca, ki je za to pri njej zaprosil, in jo najbrž opravi tudi proti plačilu tretje osebe (plačilo iz sklada).

c) Višina protidajatve

53. Ostaja pa vprašanje, ali plačilo, ki ga prejme občina, pomeni *dejansko protivrednost* za storitev, opravljeno za prebivalca. To se zdi vprašljivo, saj morda protidajatev, ki jo je plačala tretja oseba (v tem primeru sklad), v nekaterih okoliščinah krije le del stroškov. Glede na predlog za sprejetje predhodne odločbe je ta del znašal od 40 % do 100 % nastalih stroškov, odvisno od okoliščin.

54. Vendar Direktiva o DDV ne določa, da mora biti plačilo primerno. To je razvidno že iz člena 26(1)(b) Direktive o DDV, ki določa, da se šteje za opravljanje storitev za plačilo tudi, če je to brezplačno. Potem mora biti mogoče, da se storitev za majhno plačilo *a fortiori* obravnava kot storitev, opravljena za plačilo. Enako izhaja iz člena 80 Direktive o DDV. V skladu s to določbo

¹⁸ Glej sklicevanja v opombah 15 in 16 zgoraj.

¹⁹ Sodba z dne 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, točka 26); glej v tem smislu sodbi z dne 2. junija 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, točka 16), in z dne 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, točka 14).

²⁰ V tem širšem smislu glej tudi sodbo z dne 20. januarja 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, točka 27 in naslednje).

lahko države članice določijo, da se v primeru storitev med povezanimi osebami prenizko plačilo zviša na tržno vrednost. V vseh drugih primerih plačilo, dogovorjeno pod tržno vrednostjo, zadostuje in je odločilno.

55. Zato je Sodišče že večkrat odločilo, da dejstvo, da se gospodarska transakcija opravi po višji ali nižji ceni od stroškov, torej po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, ni upoštevno pri opredelitvi transakcije, opravljene za plačilo. To ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejeto, katerega znesek je določen vnaprej v skladu z natančno določenimi merili.²¹

56. Zato znesek plačila ni odločilen za opredelitev storitve kot storitve, opravljene za plačilo, v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Odločilen dejavnik je, ali se plačilo (v tem primeru sklada) nanaša na konkretno storitev (v tem primeru odstranitev azbesta) prejemnika plačila (v tem primeru občine). Če je tako, kar mora preveriti predložitveno sodišče, potem gre tudi za storitev, ki jo občina opravlja „za plačilo“.

3. Vmesni predlog

57. Člen 2(1)(c) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je opredelitev, med katerimi strankami je podana storitev, opravljena za plačilo, odvisna od celovite presoje obstoječih pravnih razmerij. Če ta celovita presoja pokaže neposredno povezavo med plačilom (v tem primeru sklada) in storitvijo (v tem primeru odstranitev azbesta pri prebivalcu s strani občine), gre za storitev, opravljeno „za plačilo“.

C. Pojem ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV

58. Da bi občina v tem pogledu delovala kot davčni zavezanec, mora v konkretnem primeru z odstranjevanjem azbesta opravljati ekonomsko dejavnost. V skladu s členom 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV zajema pojem „ekonomska dejavnost“ vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev.

59. V skladu s sodno prakso Sodišča to besedilo kaže, da pojem „ekonomske dejavnosti“ zajema široko področje uporabe in da gre za objektivni pojem, saj se upošteva dejavnost sama ne glede na njen namen in rezultat.²²

60. Kar zadeva „izkoriščanje premoženja“, je v členu 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV pojasnjeno, da se za ekonomsko dejavnost šteje trajno doseganje dohodka. Zato je lahko za namene DDV pomembno tudi samo upravljanje premoženja, če se izvaja trajno. Vendar v tem primeru ne gre za „izkoriščanje premoženja“,²³ tako da značilnost trajnosti v tem

²¹ Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 43); glej v tem smislu tudi sodbo z dne 2. junija 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

²² Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 47), podobno sodba z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do užitka) (C-604/19, EU:C:2021:13269, točka 69); v tem smislu tudi sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 39).

²³ Že tako manjka predmet in torej primerljivost z odločbami, v katerih je moralo Sodišče občasno upravljanje premoženja razmejiti od ekonomske dejavnosti – glej na primer sodbo z dne 20. januarja 2021, AJFP Sibiu in DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, točka 24 in naslednje).

primeru ni pomembna. Poleg tega je verjetno, da bo sistematično odstranjevanje azbesta v določenem obdobju pri številnih osebah že tako izpolnjevalo to merilo. Program odstranjevanja azbesta za mesto L. namreč predvideva obdobje od leta 2018 do 2032.

61. Iz sodne prakse Sodišče izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali se storitev opravlja za plačilo, tako da je treba to dejavnost šteti za ekonomsko dejavnost, preučiti vse *okolščine*, v katerih se opravlja.²⁴

62. To potrjuje besedilo člena 9(1) Direktive o DDV. V njem je opredeljena ekonomska dejavnost, na podlagi katere se oseba šteje za davčnega zavezanca, z različnimi konkretnimi poklici in njim „enakovrednimi poklici“, katerih dejavnosti se štejejo za ekonomsko dejavnost.

63. Glede na težavnost natančne opredelitve ekonomske dejavnosti opis potrebne ekonomske dejavnosti z značilnimi poklicnimi profili („proizvajalci, trgovci, osebe, ki opravljajo storitve“ oziroma „rudarske in kmetijske dejavnosti ter dejavnosti samostojnih poklicev[ter njim enakovredni poklici]“) določa pojem davčnega zavezanca in za to potrebne ekonomske dejavnosti.

64. Tak tipološki opis je v nasprotju z abstraktnim pojmom bolj odprt.²⁵ Pripadnosti k posameznemu tipu ni treba ugotavljati z logično-abstraktno subsumpcijo, ampak se lahko določi glede na stopnjo podobnosti z modelom (vzorcem). Taka dodelitev zahteva oceno celotnega položaja v posameznem primeru, ki upošteva stališče upoštevne javnosti.

65. V zvezi s tem je v skladu z dosedanja sodno prakso Sodišča morda pomembno, ali se nadomestilo določa v skladu z merili, ki zagotavljajo, da zadostuje za kritje stroškov poslovanja izvajalca storitev.²⁶ Enako velja za višino prihodkov in druge vidike, kot je število strank.²⁷ Sama okolščina, da se vsaka storitev, obravnavana posamično, ne plača v višini, ki bi ustrezala stroškom, ki so z njo nastali, pa ne more zadostovati za dokaz, da dejavnost v celoti ni plačana v skladu z merili, ki zagotavljajo kritje stroškov delovanja ponudnika storitev.²⁸ Vsekakor je Sodišče ugotovilo, da ni šlo za ekonomsko dejavnost, zlasti ker je bil namen prispevkov, ki so jih plačali prejemniki zadevnih storitev, kritje le majhnega deleža vseh stroškov delovanja, ki so nastali ponudnikom.²⁹

66. Tak tipološki pristop je na primer podlaga za odločitev Sodišča glede ekonomske dejavnosti člana nadzornega sveta, ki je prejemal plačilo za svojo dejavnost kot član nadzornega sveta gospodarske družbe. Nazadnje je Sodišče to dejavnost primerjalo z dejavnostjo tipičnega davčnega zavezanca in na podlagi posebnosti (plačilo, neodvisno od udeležbe na sejah ali delovne

²⁴ Sodbi z dne 15. aprila 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 48), in z dne 12. maja 2016, *Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 29); glej v tem smislu sodbi z dne 19. julija 2012, *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 34), in z dne 26. septembra 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 27).

²⁵ Glej podrobneje moje sklepne predloge v zadevi *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, točka 25).

²⁶ Sodba z dne 15. aprila 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 49); glej v tem smislu sodbo z dne 22. februarja 2018, *Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft* (C-182/17, EU:C:2018:91, točka 38 in navedena sodna praksa).

²⁷ Sodba z dne 15. aprila 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 49); glej v tem smislu sodbe z dne 12. maja 2016, *Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 31); z dne 19. julija 2012, *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 38), in z dne 26. septembra 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 29).

²⁸ Sodba z dne 15. aprila 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 51).

²⁹ Sodbi z dne 12. maja 2016, *Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 33), in z dne 29. oktobra 2009, *Komisija/Finska* (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50). To je poudarjeno tudi v sodbi z dne 15. aprila 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 52).

obremenitve, brez gospodarskega tveganja, majhen in fiksni znesek) ugotovilo, da ne gre za ekonomsko dejavnost.³⁰ Ta tipološki pristop je uporabilo že v sodbi *Gemeente Borsele*³¹, pred tem pa je nastavke mogoče najti v sodbi *Enkler*.³²

67. Če pogledamo dejavnost občine v obravnavanem primeru, je mogoče opaziti nekatere razlike v primerjavi s tipičnim davčnim zavezancem s primerljivim poklicem (v tem primeru „poklic odstranjevalca azbesta“). Po eni strani občina ne izvaja nobene lastne dejavnosti za zagotavljanje teh storitev. Prav tako ne zagotavlja lastnega osebja in ne išče strank. Za vključitev v program odstranjevanja azbesta, vzpostavljen na podlagi javnega prava, lahko zaprosijo le njeni prebivalci. Šele nato občina poišče podjetje, ki zanjo prevzame odstranjevanje azbesta. Izbere ga v okviru javnopravnega postopka oddaje javnega naročila. To ne ustreza tipični izbiri podizvajalca s strani podjetja za odstranjevanje azbesta.

68. Dejavnost občine je omejena le na organizacijo uspešnega odstranjevanja azbesta s strani zasebnega subjekta. Te organizacijske storitve niso prav nič plačane; sklad povrne kvečjemu stroške najetega „podizvajalca“. Tipični podjetnik pa bi te organizacijske stroške in stopnjo dobička prištel k ceni svoje storitve. Občina s svojimi posredniškimi organizacijskimi storitvami v nobenem primeru ne konkurira drugim zasebnim ponudnikom.

69. Občina je tudi tista, ki izbere, komu se v okviru tega programa zagotovi zadevna storitev. Ne gre torej za klasično naročilo storitve s strani prebivalca. Običajno ukrepi odstranjevanja azbesta niso brezplačni za upravičenca (v tem primeru zadevnega prebivalca), zlasti če so bile te storitve prej kupljene izključno od tretje osebe. Tudi ob upoštevanju plačil sklada, ki prevzame 40 in 100 % stroškov, ostaja za „običajne“ davkoplačevalce neobičajna negotovost glede plačila, s katerim se bodo morda pokrili stroški.

70. Ali bo tretja oseba povrnila stroške storitve in v kakšnem obsegu, ostaja odprto, dokler tretja oseba (v tem primeru sklad) o tem ne odloči naknadno. V tem pogledu občina ne kaže podjetniške pobude niti nima možnosti ustvariti dobička.³³ Zato nosi le tveganja izgube, ki so odvisna od tega, kako bo tretja oseba povrnila stroške. Noben tipičen davčni zavezanec ne bi organiziral svojega poslovanja tako, da bi nekaj organiziral za stranko, pri tem pa bi nosil samo tveganja izgube in dolgoročno ne bi imel niti možnosti ustvariti dobiček.

71. Niti ni razlog za posredovanje občine gospodarski. Ne gre za ustvarjanje dodatnih prihodkov, povečevanje obstoječih dobičkov ali ustvarjanje presežkov. Bolj so v ospredju razlogi splošnega interesa (varstvo okolja, preprečevanje nevarnosti, varovanje zdravja itd.) v korist vseh ali posameznikov. Običajni davčni zavezanec deluje drugače.

72. Pogoji, pod katerimi se opravlja storitev iz postopka v glavni stvari, so torej drugačni od tistih, pod katerimi se običajno opravlja dejavnost odstranjevanja azbesta. Tudi v tem primeru občina ne ponuja storitev odstranjevanja azbesta na splošnem trgu, temveč nastopa kot končni uporabnik storitev odstranjevanja. Te naroča pri podjetjih za odstranjevanje, s katerimi ima pogodbeno

³⁰ Sodba z dne 13. junija 2019, *IO (Davek na dodano vrednost – Dejavnost člana nadzornega sveta)* (C-420/18, EU:C:2019:490, točka 44).

³¹ Sodba z dne 12. maja 2016, *Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 29 in naslednje). Ozadje tega je bilo, da ni bilo tipične udeležbe občine na trgu – glej moje sklepne predloge v zadevi (C-520/14, EU:C:2015:855, točka 62 in naslednje).

³² Sodba z dne 26. septembra 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 28 – „primerjava okoliščin“); na podlagi tega tudi sodba z dne 19. julija 2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, točki 35 in 36).

³³ Glede prevzemanja gospodarskega tveganja glej tudi sodbo z dne 16. septembra 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti)* (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 41).

razmerja, in jih daje na voljo prebivalcem svojega občinskega območja v okviru preventivnega zdravstvenega varstva in preprečevanja nevarnosti (ali storitev splošnega pomena in varstva okolja).³⁴

73. Člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV je zato treba razlagati tako, da v okviru celovite presoje zahteva primerjavo konkretne dejavnosti z dejavnostjo tipičnega davčnega zavezanca v zadevni poklicni skupini. Zaradi zgoraj opisanih okoliščin obstajajo dvomi o ekonomski dejavnosti občine. Konkretna odločitev pa je naloga predložitvenega sodišča.

D. Podredno: transakcije, ki jih opravi oseba javnega prava „kot državni organ“

74. Če bi se kljub temu domnevalo, da gre za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, bi bilo treba pojasniti, ali se uporablja člen 13 Direktive o DDV. Ta določa, da v določenih okoliščinah osebe javnega prava vendarle niso davčni zavezanci, čeprav opravljajo ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV.

1. Značaj in namen člena 13 Direktive o DDV

75. Člen 13 Direktive o DDV ni davčna oprostitvev,³⁵ saj tako davčna obveznost kot davčna oprostitvev predpostavljata ekonomsko dejavnost *davčnega zavezanca* (glej samo ureditev davčnih oprostitvev v členu 131 in naslednjih Direktive). Transakcije, ki jih zajema člen 13 Direktive o DDV, to niso in že zato niso obdavčljive. Ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV.

76. Pogoji za to je, da se „opravijo transakcije“, ki jih mora opraviti oseba javnega prava (v tem primeru občina) kot državni organ (odstavek 1), razen če bi to povzročilo znatno izkrivljanje konkurence (drugi pododstavek).

77. Ta izjema za osebe javnega prava po mojem mnenju temelji na predpostavki, da dejavnosti, ki jih kot državni organ opravlja država kot davčni upnik, zaradi ohranjanja konkurenčne nevtralnosti ni treba ponovno obdavčiti.³⁶ Take „uradne dejavnosti“ pri potrebni presoji tipa praviloma niso ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV. Če pa so, potem člen 13 Direktive v smislu *poenostavljene ureditve* preprečuje, da bi za državo zato nastale davčne obveznosti (obveznosti knjigovodstva, obračuna in plačila). Vendar je to težko združiti z zgoraj orisano idejo davka na potrošnjo v Direktivi o DDV (točka 33),³⁷ saj pravilna obdavčitev končnega potrošnika ne more biti odvisna od tega, ali potrošnik prejme blago ali storitev od osebe javnega prava kot državnega organa.

78. Kljub temu Direktiva o DDV določa posebno obravnavo oseb javnega prava v zvezi s transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi. To lahko temelji na ideji, da pri opravljanju dejavnosti kot državni organ v zameno za plačilo (na primer izdaja potnega lista v zameno za

³⁴ Glej skoraj enako besedilo v sodbi z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 35).

³⁵ V nasprotju s tem, kar izhaja iz nekaterih odločitev Sodišča – na primer iz sodb z dne 10. aprila 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, točka 38); z dne 29. oktobra 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točki 71 in 75), in z dne 13. decembra 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 41), ali iz sklepnih predlogov – na primer sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Poiarasa Madura v zadevi Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:345, točke 10, 12, 16, 18, 30).

³⁶ V zvezi s problematiko „samoobdavčitve države“ glej moje sklepne predloge v zadevi Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, točka 23 in naslednje).

³⁷ V zvezi z uvrstitvijo člena 13 Direktive o DDV glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, točka 24 in naslednje).

pristojbino – ob predpostavki, da gre za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9 Direktive o DDV) običajno ni konkurence, ki bi jo bilo treba zaščititi, in je samoobdavčitev države potemtakem nesmiselna. Če bi kljub temu prišlo do znatnih izkrivljanj konkurence, ker bi zasebniki lahko opravljali isto storitev, izjema od izjeme iz drugega pododstavka preprečuje motnje konkurenčne nevtralnosti med ponudniki primerljivih storitev.

2. *Transakcije, ki jih opravijo kot državni organi*

79. V skladu s sodno prakso Sodišča so tako dejavnosti, ki se opravijo v svojstvu državnega organa v smislu tega člena, tiste, ki jih osebe javnega prava opravljajo v okviru posebne javnopravne ureditve. Mednje ne spadajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti.³⁸ Torej je edino merilo, na podlagi katerega je mogoče z gotovostjo razlikovati med navedenima kategorijama dejavnosti, upoštevna pravna ureditev, ki se uporablja na podlagi nacionalnega prava.³⁹ Pri tem mora ob upoštevanju značilnosti analize, ki jo je treba opraviti, nacionalno sodišče opredeliti dejavnost, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, glede na zgoraj določena merila.⁴⁰

80. Zdi se, da se sodna praksa Sodišča nanaša predvsem na javnopravno ali zasebnopravno naravo pravne podlage. Vendar je povsem formalno opiranje na pravno podlago vedno vprašljivo, če pravo države članice osebam javnega prava omogoča sklepanje pogodbenih razmerij tudi po javnem pravu. Področje uporabe Direktive o DDV ne bi smelo biti odvisno od izbire oblike posla (javnopravna ali civilnopravna pogodba), temveč od vsebinskih meril. Če pa se gospodarska dejavnost osebe javnega prava presoja na podlagi tipske primerjave (glej v zvezi s tem točko C spodaj), je večino težav verjetno mogoče rešiti že na ravni člena 9 Direktive o DDV.

81. V obravnavanem primeru se zdi, da je občina – ob upoštevanju presoje predložitvenega sodišča – ravnala v okviru posebnih javnopravnih predpisov v smislu sodne prakse. Prošnja prebivalca (prejemnika storitve) je bila vložena v okviru javnopravnega programa za odstranjevanje proizvodov, ki vsebujejo azbest, ki ga je sprejel svet mesta L. Na podlagi (javnopravnega) odloka župana občina zbira proizvode, ki vsebujejo azbest. Prošnja za vključitev v program odstranjevanja in ugoditev tej prošnji sta bili zato verjetno podani na podlagi javnega prava. Tudi refinanciranje sklada za varstvo okolja in upravljanje voda bi lahko imelo javnopravno podlago. To pomeni, da gre za dejavnost, ki se opravlja v svojstvu državnega organa, v smislu sodne prakse. Zato se občina v skladu s členom 13(1) Direktive o DDV ne šteje za davčnega zavezanca.

3. *Brez znatnega izkrivljanja konkurence*

82. V skladu s členom 13(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV pa se oseba javnega prava, tudi če opravlja transakcije kot državni organ, vendarle šteje za davčno zavezanko, če bi njena obravnava, kot da ni davčna zavezanka, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. V skladu s tretjim pododstavkom se v primeru dejavnosti iz Priloge I vedno šteje za davčno zavezanko,

³⁸ Sodbi z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 21), in z dne 14. decembra 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, točka 17 in tam navedena sodna praksa).

³⁹ Sodbi z dne 15. maja 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino in drugi* (C-4/89, EU:C:1990:204, točka 10), in z dne 17. oktobra 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino in drugi* (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 15).

⁴⁰ Ustaljena sodna praksa Sodišča – glej sodbo z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 22 in navedena sodna praksa).

razen če je obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv. V Prilogi I so navedene tipične storitve v javnem interesu, ki se opravljajo za prebivalce države članice. To zajema oskrbo z vodo, plinom itd., ne pa tudi odstranjevanja odpadkov.

83. V ozadju te izjeme od izjeme je, da je mogoče osebi javnega prava na podlagi nacionalnega prava naložiti, da v okviru posebne javnopravne ureditve opravlja določene dejavnosti, ki so v bistvenem ekonomske dejavnosti. Te dejavnosti lahko vzporedno opravljajo tudi zasebni gospodarski subjekti, tako da lahko obravnava navedene osebe, kot da ni davčni zavezanec, povzroči izkrivljanje konkurence.⁴¹ Poleg tega bi se potrošnikom delno obračunal DDV, delno pa ne, čeprav bi se vsem zagotavljala ista storitev (ista potrošna korist). Pravna oblika ponudnika storitev (oseba zasebnega ali javnega prava) ne more upravičiti te različne obremenitve prejemnikov storitev z DDV.

84. Zakonodajalec Skupnosti se je hotel izogniti tej nezaželeni posledici s tem, da je v členu 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV določil, da se dejavnosti, ki so natančno našteje v Prilogi I k tej direktivi, „v vsakem primeru“ obdavčijo z DDV, razen če je obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv, čeprav jih opravljajo osebe javnega prava, ki delujejo kot državni organi.⁴² Drugi in tretji pododstavek člena 13(1) Direktive o DDV sta zato tesno povezana, ker sledita enakemu cilju, in sicer obdavčitvi potrošnika z DDV, celo če tisti, ki jim dobavlja blago ali opravlja storitev, deluje kot državni organ.

85. Ti pododstavki imajo torej isto logiko, v skladu s katero je vsaka ekonomska dejavnost, ki potrošniku zagotavlja potrošno korist, načeloma predmet DDV.⁴³ Zato je treba drugi in tretji pododstavek člena 13(1) Direktive o DDV razlagati skupaj.⁴⁴ Pri tej skupni presoji je treba vprašanje, ali bi obravnavanje oseb javnega prava, ki delujejo kot državni organi, tako, da niso davčni zavezanci, povzročilo znatno izkrivljanje konkurence, presojati glede na zadevno dejavnost kot tako, ne da bi se ta presoja nanašala posebej na lokalni trg.⁴⁵

86. Kljub temu pojasnilu Sodišča je to nedoločljivo merilo (brez znatnega izkrivljanja konkurence) v praksi še vedno problematično. V zvezi s tem razumem, da Sodišče želi povedati, da je treba preveriti, ali in v kakšnem obsegu so zasebni gospodarski subjekti izključeni iz dobavljanja blaga ali opravljanja storitev za potrošnike zaradi dejavnosti osebe javnega prava, tudi če ta oseba deluje le v okviru posebne javnopravne ureditve. Vendar se mi zdi, da je v tem primeru zaradi posebnih okoliščin načina izvajanja programa odstranjevanja azbesta znatno izkrivljanje konkurence izključeno.

87. Pri tem je bistveno dejstvo, da občina – kot je pojasnjeno v točki C zgoraj – ne deluje na trgu in ne ponuja storitev kot tipično podjetje, temveč deluje bolj kot prejemnik storitev. To dodatno potrjuje dejstvo, da je za opravljanje storitev izbrana in vključena oseba zasebnega prava v skladu z zakonodajo o javnih naročilih. V obravnavanem primeru torej občina ne izpodriva zasebnega konkurenta s trga odstranjevanja azbesta, temveč – iz javnopravnih razlogov splošnega interesa (varstvo okolja, preprečevanje nevarnosti, varovanje zdravja, zagotavljanje storitev splošnega

⁴¹ Sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 33).

⁴² Sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 34); v tem smislu tudi sodba z dne 19. januarja 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, točka 39).

⁴³ Sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 38).

⁴⁴ Sodba z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 39).

⁴⁵ Sodbi z dne 19. januarja 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, točka 41), in z dne 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 53).

pomena) – zgolj posreduje med podjetjem za odstranjevanje azbesta in končnim uporabnikom (v tem primeru posameznim prebivalcem) ter se delno refinancira iz državnih sredstev druge osebe javnega prava.

88. Menim, da je v takem primeru mogoče izključiti vsaj znatno izkrivljanje konkurence. Dejstvo, da v tem pogledu nastane enak prihodek od DDV, kot če bi lastnik na lastne stroške (namesto občine) naročil storitve pri podjetju za odstranjevanje azbesta, prav tako govori v prid uporabi člena 13 Direktive o DDV za dejavnosti občine v okviru posebnega programa za odstranjevanje azbesta.

4. *Vmesni predlog*

89. Člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je mogoče izključiti znatno izkrivljanje konkurence, če način izvajanja javnopravnih dejavnosti zagotavlja, da zasebni gospodarski subjekti niso izključeni iz dobave blaga in opravljanja storitev za potrošnike, temveč so tako kot v obravnavanem primeru vključeni.

V. **Predlog**

90. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori tako:

1. Člen 2(1)(c) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je za odločitev, med kom obstaja storitev, opravljena za plačilo, odvisna predvsem od celovite presoje obstoječih pravnih razmerij. Če iz tega izhaja neposredna povezava med plačilom tretje osebe in storitvijo, gre za storitev, opravljeno „za plačilo“.
2. Člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV je treba razlagati tako, da zahteva primerjavo konkretne dejavnosti z dejavnostjo tipičnega davčnega zavezanca v zadevni poklicni skupini.
3. Člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je izključeno znatno izkrivljanje konkurence, če način izvajanja v svojstvu državnega organa zagotavlja, da zasebni gospodarski subjekti niso izključeni iz dobave blaga in opravljanja storitev za potrošnike, temveč so vključeni.