

Predmet C-697/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

21. prosinca 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

22. srpnja 2020.

Tužitelj:

W.G.

Tuženik:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Predmet glavnog postupka

Isključenje mogućnosti da se bračni drugovi koji obavljaju poljoprivrednu djelatnost u okviru poljoprivrednog gospodarstva uz korištenje imovine koja je njihova zajednička bračna imovina smatraju zasebnim obveznicima PDV-a; status poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba i poljoprivrednika kojeg se oporezuje prema općim pravilima.

Predmet i pravna osnova prethodnog pitanja

Tumačenje prava Unije; članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), osobito njezine članke 9., 295. i 296., tumačiti na način da im se protivi

nacionalna praksa oblikovana na temelju članka 15. stavaka 4. i 5. Ustave 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 2011., br. 177., poz. 1054., kako je izmijenjen) kojom se isključuje mogućnost da se bračni drugovi koji obavljaju poljoprivrednu djelatnost u okviru poljoprivrednog gospodarstva uz korištenje imovine koja je njihova zajednička bračna imovina smatraju zasebnim obveznicima PDV-a?

2. Je li za odgovor na prvo pitanje relevantna činjenica da, u skladu s nacionalnom praksom, ako jedan od bračnih drugova odabere oporezivanje svoje djelatnosti prema općim odredbama za PDV, drugi gubi status poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba?

3. Je li za odgovor na prvo pitanje relevantna činjenica da je moguće jasno razlikovati imovinu koju svaki bračni drug samostalno i neovisno koristi za potrebe gospodarske djelatnosti koju obavlja?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112: članci 9., 295. i 296.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (Dz. U. iz 2011., br. 177., poz. 1054., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

Članak 2.

Za potrebe odredbi u nastavku, primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

15. poljoprivredna djelatnost – znači proizvodnju kultura i stočarsku proizvodnju, uključujući [...] industrijsku ili na farmi [...], uzgoj na farmi peradi za tov i nesenje, inkubatore za liježenje i uzgoj pilića, [...], kao i pružanje poljoprivrednih usluga;

16. poljoprivredno gospodarstvo – znači poljoprivredno gospodarstvo u smislu odredbi o poljoprivrednom porezu;

[...]

21. poljoprivredne usluge – znači:

(a) usluge u biljnoj proizvodnji i stočarstvu [...],

Članak 15.

1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, organizacijska tijela koja nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku djelatnost iz stavka 2. bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

[...]

4. U slučaju fizičkih osoba čija se djelatnost obavlja u poljoprivrednom, šumarskom ili ribarskom poduzeću, poreznim obveznikom smatra se osoba koja je podnijela prijavu za registraciju iz članka 96. stavka 1.

5. Odredba stavka 4. odgovarajuće se primjenjuje na fizičke osobe koje obavljaju isključivo poljoprivrednu djelatnost, osim u slučajevima navedenima u stavku 4.

Članak 43.

1. Od plaćanja poreza izuzima se:

[...]

3. isporuka poljoprivrednih proizvoda iz vlastite poljoprivredne djelatnosti koju obavlja poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba i pružanje poljoprivrednih usluga poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba;

Članak 96.

1. Subjekti iz članka 15. dužni su prije izvršenja prve djelatnosti iz članka 5. podnijeti pročelniku porezne uprave prijavu za registraciju, podložno stavku 3.

2. U slučaju fizičkih osoba iz članka 15. stavaka 4. i 5., prijavu za registraciju može podnijeti samo jedna osoba kojoj će se izdavati računi prilikom kupnje robe i usluga i koja će izdavati račune prilikom prodaje poljoprivrednih proizvoda.

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Tužiteljica je 2011. obavljala posebnu granu poljoprivredne proizvodnje u području uzgoja pilića za tov i pritom je koristila dva od šest peradarnika koje je kupila zajedno sa suprugom koji je obavljao posebnu granu poljoprivredne proizvodnje u istom području u preostala četiri peradarnika. Tužiteljica je 31. prosinca 2010. podnijela prijavu za registraciju u sustav poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) i od 1. siječnja 2011. odustala od izuzeća iz oporezivanja te odabrala mjesečno porezno razdoblje, a njezin je suprug i dalje koristio izuzeće kao poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba.

- 2 Tužiteljica je podnijela ispravke prijave VAT-7 za razdoblje od siječnja do prosinca 2011. koje je prvostupanjsko tijelo ocijenilo pravilnima jer su se u njima uzeli u obzir prihodi i troškovi za cjelokupno poljoprivredno gospodarstvo.
- 3 Tužiteljica je 29. kolovoza 2016. podnijela sljedeće ispravke prijave PDV-a za razdoblje od siječnja do prosinca 2011. zajedno sa zahtjevom za utvrđivanje preplaćenog PDV-a za porezna razdoblja veljača, travanj, lipanj, kolovoz, listopad i studeni 2011.
- 4 Odlukom od 26. listopada 2016. prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je da su pravilne prijave PDV-a koje je stranka prethodno podnijela za razdoblje od siječnja do prosinca 2011., ali odbilo je utvrditi iznos preplaćenog PDV-a koji je tužiteljica zahtijevala za pojedinačne mjesece u 2011.
- 5 Nakon što je razmotrilo tužiteljčinu žalbu, žalbeno tijelo utvrdilo je da su obveze iz poreznih razdoblja od siječnja do studenoga 2011. zastarjele, ali u preostalom je dijelu utvrdilo da ovlast tijela da provjeri preplaćeni iznos nije zastarjela. Žalbeno tijelo stoga je odlukom od 28. veljače 2017. poništilo odluku prvostupanjskog tijela od 26. listopada 2016. u dijelu u kojem se odnosi na utvrđivanje viška pretporeza u odnosu na porez koji treba odbiti u sljedećim poreznim razdobljima (siječanj, ožujak, svibanj, srpanj, rujanj i prosinac 2011.) i iznos porezne obveze PDV-a (veljača, travanj, lipanj, kolovoz, listopad i studeni 2011.) te je u tom pogledu prekinulo postupak u predmetu, a u preostalom dijelu koji se odnosi na utvrđivanje preplaćenog PDV-a za pojedinačne mjesece 2011. potvrdilo odluku prvostupanjskog tijela.
- 6 Žalbeno tijelo smatra da nije sporno da se na zemljištu koje je zakonski zajedničko vlasništvo bračnih drugova nalazi šest građevina (peradarnika) u kojima su oba bračna druga obavljala posebne grane poljoprivredne proizvodnje u području uzgoja pilića za tov (u dvije građevine tu je djelatnost trebala odvojeno obavljati tužiteljica, a u preostale četiri njezin suprug).
- 7 Žalbeno tijelo navelo je da je tužiteljica podnijela prijavu za registraciju i da je aktivni porezni obveznik PDV-a na ime obavljanja poljoprivredne djelatnosti te obračunava porez prema općim pravilima. Stoga ona ima status poreznog obveznika PDV-a na ime obavljanja poljoprivredne djelatnosti u poljoprivrednom gospodarstvu koje je zajedničko vlasništvo bračnih drugova. Slijedom toga, tijelo je utvrdilo da to što je tužiteljica podnijela prijavu za registraciju iz članka 96. stavka 1. Ustave o VAT (Zakon o PDV-u) utječe i na njezina supruga koji je time izgubio status poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba.
- 8 Nakon što je tužiteljica podnijela tužbu prvostupanjskom sudu, sud je tu tužbu odbio i utvrdio da u slučaju u kojem poljoprivredno gospodarstvo predstavlja zajedničko vlasništvo nekoliko osoba, aktivni porezni obveznik PDV-a može biti samo jedna osoba. Isto vrijedi i kada na zajedničkom poljoprivrednom gospodarstvu bračni drugovi koji su u zakonskoj zajednici obavljaju isključivo poljoprivrednu djelatnost iste vrste, što je ovdje slučaj jer šest peradarnika

predstavlja njihovu zajedničku bračnu imovinu. Taj sud je istaknuo da je tužiteljica, s obzirom na to da je podnijela prijavu za registraciju od 1. siječnja 2011., aktivni porezni obveznik PDV-a na ime obavljanja poljoprivredne djelatnosti te obračunava porez prema općim pravilima.

- 9 Tužiteljica se nije složila s tim stajalištem suda i podnijela je žalbu u kasacijskom postupku.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Ključno pitanje odnosi se na to utječe li, u pogledu PDV-a, u situaciji u kojoj na poljoprivrednom gospodarstvu koje je zakonski zajedničko vlasništvo bračnih drugova svaki od bračnih drugova prijavljuje da obavlja zasebnu djelatnost posebne grane poljoprivredne proizvodnje (uzgoj pilića za tov), podnošenje prijave za registraciju PDV-a samo jednog bračnog druga kao aktivnog poreznog obveznika na drugog bračnog druga koji je prijavio da je porezni obveznik za kojeg vrijedi paušalna odredba.
- 11 Tužiteljica smatra da se registracija odnosila samo na nju i ne može se smatrati registracijom poreznog obveznika iz članka 15. stavka 4. Zakona o PDV-u. Slijedom toga, njezin suprug nije mogao izgubiti status poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba i koji prilikom samostalnog vođenja komercijalnog gospodarstva koristi izuzeće od plaćanja poreza iz članka 43. stavka 1. točke 3. Zakona o PDV-u.
- 12 S obzirom na članak 15. stavke 1. i 2. Zakona o PDV-u i članak 9. Direktive 2006/112, kako bi se određeni subjekt smatrao poreznim obveznikom PDV-a potrebno je utvrditi da taj subjekt samostalno obavlja gospodarsku djelatnost. Sadržaj tih odredbi, kada se tumače potpuno odvojeno od članka 15. stavaka 4. i 5. Zakona o PDV-u, ne protivi se funkcioniranju dvaju zasebnih poreznih obveznika u okviru jednog poljoprivrednog gospodarstva ako, unatoč obavljanju djelatnosti u okviru gospodarstva, samostalno obavljaju svoju djelatnost.
- 13 Međutim, u nacionalnoj sudskoj praksi izneseno je stajalište da, u slučaju fizičkih osoba iz članka 15. stavaka 4. i 5., prijavu za registraciju može podnijeti samo jedna osoba kojoj će se izdavati računi prilikom kupnje robe i usluga i koja će izdavati račune prilikom prodaje poljoprivrednih proizvoda. Prihvaća se da se tom odredbom uspostavlja posebno pravilo u pogledu formalnog statusa kao poreznog obveznika u slučaju obiteljskih ili, konkretnije, višečlanih poljoprivrednih gospodarstava. Kako bi pojednostavio obračun poreza koji primjenjuje ta skupina osoba, zakonodavac je uveo pravilo da je porezni obveznik samo ona fizička osoba koja je podnijela zahtijevanu prijavu za registraciju.
- 14 U konačnici, odredba članka 15. stavaka 4. i 5. Zakona o PDV-u u praksi dovodi do toga da se s poljoprivrednim gospodarstvom postupa na poseban način, odnosno kao masom imovine koja se može pripisati jednom poreznom obvezniku PDV-a.

- 15 Drugo pitanje povezano je s nacionalnom praksom suda koji je uputio zahtjev prema kojoj se u okviru jednog poljoprivrednog gospodarstva ne mogu kombinirati dva statusa, odnosno status poreznog obveznika PDV-a koji je izuzet kao poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba (koji nije dužan podnositi prijavu, voditi evidenciju u svrhu PDV-a ili izdavati račune) i istodobno status aktivnog poreznog obveznika PDV-a u preostalom dijelu poljoprivredne djelatnosti, odnosno pružanju poljoprivrednih usluga. Odustajanje od izuzeća dodijeljenog na temelju članka 43. stavka 1. točke 3. Zakona o PDV-u može se primjenjivati samo u cijelosti jer se poljoprivredna djelatnost poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba izuzima od poreza u cijelosti ili nijedan njezin dio. Poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba u preostalom dijelu svoje djelatnosti može biti aktivni porezni obveznik PDV-a, ali samo ako taj preostali dio nije isporuka poljoprivrednih proizvoda iz vlastite poljoprivredne djelatnosti i pružanje poljoprivrednih usluga.
- 16 Međutim, treće pitanje odnosi se na okolnost da se tužiteljica tijekom postupka pozivala na kriterije samostalnosti i neovisnosti. Tvrdila je, među ostalim, da ona i njezin suprug imaju zasebne bankovne račune za potrebe uzgoja kojim se bave. Zasebno raspoložu sredstvima namijenjenima uzgoju. Bračni drugovi podliježu zasebno oporezivanju porezom na dohodak na temelju posebnih grana poljoprivredne proizvodnje. U tim je okolnostima očito da je svaki od tih uzgoja financijski, ekonomski i organizacijski samostalan.
- 17 Sud koji je uputio zahtjev smatra da postoji dvojba u pogledu toga utječe li, u slučaju bračnih drugova koji obavljaju zasebne poljoprivredne djelatnosti u okviru zajedničkog poljoprivrednog gospodarstva, odustajanje od paušalnog oporezivanja na drugog bračnog druga.
- 18 Sud koji je uputio zahtjev smatra da u Direktivi 2006/112 ne postoji odredba kojom bi se dopuštalo izričito uvođenje propisa kao što je članak 15. stavci 4. i 5. nacionalnog Zakona o PDV-u koji dovodi do toga da se s poljoprivrednim gospodarstvom postupa na poseban način.
- 19 Članak 9. Direktive 2006/112 ne predstavlja samostalnu osnovu za to da država članica predvidi propise kojima se isključuje priznavanje statusa poreznog obveznika PDV-a pojedinačnim članovima poljoprivrednog gospodarstva za obavljanje poljoprivredne djelatnosti.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se članak 15. stavci 4. i 5. Zakona o PDV-u ne mogu smatrati elementom prenošenja članka 11. Direktive 2006/112. Tom se odredbom predviđa da država članica može smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje su formalno neovisne, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. Međutim, uvjet za uvođenje takve odredbe jest prethodno savjetovanje s Odborom za PDV. Međutim, Poljska nije provela takvo savjetovanje.

- 21 Čini se da se odredbama Direktive 2006/112 ne dopušta da se unaprijed odbaci samostalnost gospodarske djelatnosti određene osobe samo zato što je to poljoprivredna djelatnost. Naravno, ako se utvrdi da određeni član poljoprivrednog gospodarstva ne obavlja samostalno poljoprivrednu djelatnost nego je samo „suradnik” osobe koja obavlja tu djelatnost, prodaju koju je pogrešno prijavio treba pripisati „stvarnom” poreznom obvezniku. Međutim, to je pitanje već dokaznopravne prirode i ne mora biti predmet propisa materijalnog prava te ga, osim toga, treba ocijeniti s obzirom na okolnosti konkretnog predmeta.
- 22 S druge pak strane, smatranje da je u slučaju obiteljskih ili, konkretnije, višečlanih poljoprivrednih gospodarstava porezni obveznik samo fizička osoba koja je podnijela zahtijevanu prijavu za registraciju ima svoje praktično opravdanje. Posljedice koje iz toga proizlaze za njihovo oporezivanje imaju za cilj ispravak prethodno postojeće nepravilnosti i uspostavu stanja koje bi postojalo bez zlouporabe.
- 23 Zlouporebe mogu biti povezane, među ostalim, s podjelom poljoprivrednog gospodarstva na nekoliko subjekata s ciljem da jedan bračni drug koristi poseban sustav oporezivanja kao što je paušalni sustav oporezivanja poljoprivrednikâ te da istodobno drugi ima pravo na odbitak pretporeza.
- 24 Čini se da se upravo odredbom iz Zakona o PDV-u sprečavaju takve zlouporebe. U skladu s tim zakonom, poljoprivrednik koji je porezni obveznik PDV-a jest subjekt koji obavlja posebnu vrstu gospodarske djelatnosti, odnosno poljoprivrednu djelatnost u okviru poljoprivrednog gospodarstva te je u okviru tog gospodarstva i proizvođač i pružatelj usluga trećim subjektima. Stoga namjerava obavljati takvu gospodarsku djelatnost zbog želje da proizvodi, prodaje poljoprivredne proizvode ili pruža poljoprivredne usluge drugim subjektima. Djelatnost poljoprivrednika stoga je različita od one iz članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u, odnosno djelatnosti proizvođača, trgovca ili pružatelja usluga, kao i od korištenja robe ili nematerijalne i pravne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi.
- 25 Porezni obveznik koji obavlja poljoprivrednu djelatnost (članak 2. točka 15. Zakona o PDV-u) ili pruža poljoprivredne usluge (članak 2. točka 21. Zakona o PDV-u) ne može kombinirati dva statusa, odnosno biti porezni obveznik PDV-a koji je izuzet od oporezivanja kao poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba na ime prodaje poljoprivrednih proizvoda iz vlastite djelatnosti i istodobno aktivni porezni obveznik PDV-a. Poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba ima pravo na paušalni povrat poreza za stjecanje nekih sredstava za poljoprivrednu proizvodnju koja se oporezuju tim porezom u skladu s pravilima utvrđenima člankom 115. i sljedećima Zakona o PDV-u. To pravilo znači da poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba koji je izuzet od poreza na temelju članka 43. stavka 1. točke 3. Zakona o PDV-u nema pravo umanjiti iznos dospjelog poreza za iznos pretporeza obračunatog prema općim pravilima iz članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u. To je načelo izneseno u članku 302.

Direktive 2006/112. Valja dodati da u slučaju odustajanja od izuzeća od oporezivanja i prelaska na uobičajene odredbe poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba može „dobiti povrat” poreza koji je platio prilikom stjecanja sredstava za poljoprivrednu proizvodnju podnošenjem ispravka na temelju članka 91. stavaka 7. i 7.a u vezi sa stavkom 2. tog članka Zakona o PDV-u.

- 26 Navedena zabrana kombiniranja statusa poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba i onog koji se oporezuje prema uobičajenim odredbama u okviru poljoprivrednog gospodarstva ima ograničeno područje primjene. Isporuka proizvoda iz vlastite poljoprivredne djelatnosti koju obavlja poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba i pružanje poljoprivrednih usluga poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba izuzeti su od poreza i stoga podliježu sustavu paušalnog oporezivanja, a pružanje drugih usluga podliježe uobičajenim odredbama PDV-a. To što je određena osoba poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba samo po sebi ne dopušta da se na nju primjenjuje samo paušalni sustav oporezivanja poljoprivrede, bez obzira na vrstu djelatnosti koju obavlja. Naime, taj sustav obuhvaća samo aktivnosti koje se sastoje od „obavljanja isporuka poljoprivrednih proizvoda iz vlastite poljoprivredne proizvodnje ili pružanja poljoprivrednih usluga”. Pritom je riječ o uslugama koje poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba može pružati uz korištenje radne snage ili opreme koju u pravilu upotrebljava na poljoprivrednom gospodarstvu kojim on upravlja.
- 27 Čini se da je prethodno navedeni sustav oporezivanja jedinstven i ne samo da štiti od zlouporabe poreznog prava, nego se njime i ostvaruju ciljevi uvođenja paušalnog sustava za poljoprivrednike predviđeni Direktivom 2006/112, odnosno cilj pojednostavljenja upravnih postupaka za određene poljoprivrednike koji treba uskladiti s ciljem nadoknade ulaznog PDV-a koji se obračunava tim poljoprivrednicima prilikom stjecanja robe koja se koristi za potrebe aktivnosti koju obavljaju (vidjeti u tom smislu presude Suda od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 50. i od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 38.).
- 28 U sudskoj praksi Suda već je u više navrata istaknuto da je paušalno oporezivanje poseban sustav koji je iznimka od općeg sustava iz Direktive 2006/112 i koji se stoga treba primijeniti samo kada je potreban za ostvarivanje svojeg cilja (presude od 15. srpnja 2004., Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, t. 27.; od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 49. i od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 37.).
- 29 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, čini se da se može smatrati da uvođenje nacionalne prakse kojom se ne dopušta da se bračni drugovi koji obavljaju poljoprivrednu djelatnost u okviru poljoprivrednog gospodarstva uz korištenje imovine koja je njihova zajednička bračna imovina smatraju zasebnim obveznicima PDV-a ima za cilj sprečavanje zlouporaba PDV-a. U tom kontekstu osporavane nacionalne odredbe predstavljaju mjeru sprečavanja mogućih zlouporaba PDV-a uvođenjem jedinstvenog poreznog statusa za određeno

poljoprivredno gospodarstvo, neovisno o tome koliko subjekata, odnosno poreznih obveznika PDV-a, obavlja poljoprivrednu djelatnost u okviru tog poduzeća.

RADNI DOKUMENT