

Predmet C-182/23

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

22. ožujka 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

18. siječnja 2023.

Žalitelj:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Druha stranka u žalbenom postupku:

J.S.

[omissis]

RJEŠENJE

Dana **18. siječnja 2023.**

Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) [omissis]
[sastav suda]

nakon što je raspravi zatvorenoj za javnost održanoj **18. siječnja 2023.**

pred **Izbom Finansowom** (Financijsko vijeće, Poljska)

razmotrio žalbu u kasacijskom postupku **Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej** (direktor Porezne uprave, Poljska)

protiv presude **Wojewódzkiego Sąda Administracyjnego w Warszawie** (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska)

od **15. listopada 2018.** [omissis]

u predmetu povodom žalbe koju je podnijela osoba **J.S.**

protiv poreznog mišljenja **direktora Porezne uprave**

od **31. listopada 2017.** [*omissis*]

o porezu na robu i usluge

riješio je:

1. na temelju članka 267. [*omissis*] [UFEU-a] uputiti Sudu Europske Unije sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se odredbama članka 9. stavka 1. u vezi s člankom 14. stavkom 2. točkom (a) 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.) to da se poljoprivrednik koji je porezni obveznik PDV-a i obračunava porez prema općim pravilima te prenosi pravo vlasništva nad zemljišnom česticom na Skarb Państwa (Državna riznica, Poljska) izvlaštenjem u zamjenu za plaćanje naknade u vezi s njezinim pretvaranjem u nepoljoprivredno zemljište smatra poljoprivrednim obveznikom koji je dužan obračunati PDV na tu isporuku, samo zato što se ta čestica koristila u svrhu poljoprivredne djelatnosti koja podliježe PDV-u?”

2. [*omissis*] [prekid postupka]

OBRAZLOŽENJE

I. Pravni okvir

1. Propisi Unije:

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.), u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ:

Članak 9. stavak 1. „Porezni obveznik” znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

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

Članak 14. stavak 1. „Isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

Članak 14. stavak 2. točka (a) Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

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

2. Nacionalni propisi:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (pročišćeni tekst: Dz.U. iz 2022., poz. 931., kako je izmijenjen), u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u:

Članak 7. stavak 1. Isporuka robe iz članka 5. stavka 1. točke 1. znači prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, uključujući:

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

Članak 15. stavak 1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, subjekti koji nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju jednu od gospodarskih djelatnosti navedenih u stavku 2., neovisno o ciljevima i rezultatima te djelatnosti.

Članak 15. stavak 2. Gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovca ili pružatelja usluga, uključujući djelatnosti rudarstva, poljoprivrede i slobodnih profesija. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, osobito se smatra gospodarskom djelatnošću.

II. Činjenično stanje

1. Postupak pred poreznim tijelima

1.1. J.S. (u daljnjem tekstu: podnositelj zahtjeva ili tužitelj) podnio je direktoru Porezne uprave (u daljnjem tekstu: direktor Porezne uprave, porezno tijelo) zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja o odredbama poreznog prava koje se odnose na porez na robu i usluge. U zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja iznio je sljedeće stajalište o predmetu.

Podnositelj zahtjeva od 8. prosinca 2001. upravlja poljoprivrednim gospodarstvom površine oko [omissis] ha. Od listopada 2015. gospodarstvom upravlja zajedno sa suprugom. Predmet poljoprivredne djelatnosti jest proizvodnja mlijeka i uzgoj muznih krava. Od siječnja 2013. podnositelj zahtjeva registriran je kao aktivni porezni obveznik PDV-a. Zemljišne čestice [omissis], [omissis] podnositelj zahtjeva kupio je 17. lipnja 2003., a zemljišne čestice [omissis], [omissis] i [omissis] također je kupio 11. svibnja 2015. Kupnja od 17. lipnja 2003., kao i

kupnja od 11. svibnja 2015. obavljene su radi povećanja poljoprivrednog gospodarstva kojim upravlja. Prilikom stjecanja zemljišnih čestica nije se plaćao porez na robu i usluge, tako da nije bilo ni odbitka tog poreza. Kupljena zemljišta koristila su se isključivo u poljoprivredne svrhe u okviru poljoprivredne djelatnosti kojom se bavio. Podnositelj zahtjeva i njegova supruga ne obavljaju nikakvu drugu djelatnost, osim poljoprivredne.

Zbog konačne guvernerove odluke o provedbi ulaganja u ceste, u skladu s člankom 12. stavkom 4. točkom 1. Ustawe z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Zakon od 10. travnja 2003. o posebnim pravilima za pripremu i provedbu ulaganja u javne ceste) (Dz.U. iz 2015., poz. 2031., u daljnjem tekstu: Zakon o cestama), nekretnine koje se preuzimaju za planiranu cestu geodetski se izdvajaju i prenose na Državnu riznicu. Slijedom toga, u postupku Wojewode M. (guverner M., Poljska) za izdavanje dozvole za provedbu ulaganja u ceste, iz čestica br. [omissis] i [omissis] izdvojene su čestice za cestu br. [omissis] i [omissis], a iz čestica br. [omissis], [omissis] i [omissis] izdvojene su čestice za cestu br. [omissis], [omissis] i [omissis] koje su, kada je odluka guvernera M. br. [omissis] od 6. ožujka 2017. postala konačna, prenesene u vlasništvo Državne riznice kao čestice namijenjene izgradnji ceste.

S obzirom na prethodno navedeno, guverner je pokrenuo postupak utvrđivanja naknade koja pripada podnositelju zahtjeva za čestice koje je preuzela Državna riznica i donio odgovarajuću odluku kojom se dodjeljuje naknada. Međutim, naknada još nije isplaćena.

Do trenutka u kojem ih je preuzela Državna riznica čestice su se koristile u poljoprivredne svrhe kao livade, ali zbog upravnog postupka koji je pokrenuo guverner M. za izdavanje dozvole za provedbu ulaganja u ceste i s tim povezanog geodetskog izdvajanja čestica i plana da ih preuzme Državna riznica, podnositelj zahtjeva nije pripremio čestice koje se preuzimaju za uzgoj sijena za sljedeću godinu.

Prije guvernerova pokretanja postupka ta zemljišta nisu se dijelila na manje čestice, komunalno uređivala niti poboljšavala na bilo koji drugi način. Nikada se nisu davala u najam, zakup niti posuđivala trećim osobama. Podnositelj zahtjeva nije zahtijevao pretvaranje tih čestica u nepoljoprivredno zemljište, osobito za ceste, i nije podnosio zahtjev za izmjenu prostornog plana za te čestice, nije tražio da se utvrdi trasa ceste kroz te čestice i nikada se nije bavio gospodarskom djelatnošću u području prometa nekretninama.

Osim toga, podnositelj zahtjeva i njegova supruga nisu kupovali nikakva građevinska zemljišta. Čestice koje je trebala preuzeti Državna riznica bile su obuhvaćene izravnim doplatama, ali zbog njihove namjene za izgradnju ceste doplate su povučene. Podnositelj zahtjeva i njegova supruga upisani su u Kasu Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Fond za socijalno osiguranje poljoprivrednika, Poljska) i plaćaju poljoprivredni porez.

Osim toga, podnositelj zahtjeva nije izvršavao izdvajanje zemljišta. Izdvajanje je izvršeno po nalogu javnog tijela i neovisno o vlasnikovoj volji, zbog toga što je upravno tijelo donijelo odluku o provedbi ulaganja u ceste na temelju Zakona o posebnim pravilima za pripremu i provedbu ulaganja u javne ceste. Na isti je način vlasnik, neovisno o svojoj volji, izgubio vlasništvo.

Lokalni prostorni plan nije se ni na koji način mijenjao, ni zbog izdvajanja zemljišta namijenjenih izgradnji ceste, ni zbog izgradnje ceste. Preuzimanje zemljišta za izgradnju ceste na temelju prethodno navedenog zakona odvija se neovisno o namjeni utvrđenoj lokalnim prostornim planom.

Iz lokalnog prostornog plana proizlazi da se čestice [omissis] (prije podjele) nalaze u selu G., katastarska općina G. [omissis] općina G. i namijenjene su:

– s okružne ceste [omissis] za proširenje ceste, ostala zemljišta su zemljišta za obiteljsku stambenu izgradnju i gospodarske sadržaje koji su na nacrtu plana označeni simbolom [omissis].

Osim toga, podnositelj zahtjeva naveo je da su čestice [omissis] (prije podjele) u evidenciji zemljišta označene kao poljoprivredna zemljišta i jarci, a Starostwo Powiatowe (Ured predsjednika okruga, Poljska) do dana sastavljanja zahtjeva nije unijelo nikakve izmjene u evidenciju zemljišta koje se odnose na izdvajanje čestica.

S obzirom na navedeno činjenično stanje, podnositelj zahtjeva postavio je u zahtjevu za tumačenje sljedeća pitanja:

1. Je li podnositelj zahtjeva porezni obveznik poreza na robu i usluge zbog toga što Državna riznica preuzima čestice br. [omissis] za cestu na temelju članka 12. stavka 4. točke 1. Zakona od 10. travnja 2003. o posebnim pravilima za pripremu i provedbu ulaganja u javne ceste u zamjenu za plaćanje naknade?
2. Hoće li se primljena naknada zbog toga oporezivati porezom na robu i usluge?

Istodobno, u svojem zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja podnositelj zahtjeva iznio je svoje stajalište o predmetu prema kojem on nije porezni obveznik poreza na robu i usluge zbog toga što Državna riznica preuzima čestice [omissis] za cestu na temelju članka 12. stavka 4. točke 1. Zakona od 10. travnja 2003. o posebnim pravilima za pripremu i provedbu ulaganja u javne ceste u zamjenu za plaćanje naknade te se stoga isplata naknade u njegovu korist ne oporezuje porezom na robu i usluge.

1.2. Direktor Porezne uprave u poreznom mišljenju od 31. listopada 2017. naveo je da je stajalište podnositelja zahtjeva pogrešno. Direktor Porezne uprave utvrdio je da prijenos Državnoj riznici prava vlasništva nad zemljišnim česticama opisanima u zahtjevu [omissis] izvlaštenjem, u vezi s njihovom namjenom za ulaganje u području izgradnje javnih cesta, treba smatrati isporukom koju obavlja

podnositelj zahtjeva kao subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost u smislu odredbe članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u, odnosno porezni obveznik poreza na robu i usluge. Porezno tijelo smatra da u tom slučaju isporuka ne predstavlja ostvarivanje prava na raspolaganje privatnom imovinom podnositelja zahtjeva. Direktor Porezne uprave naveo je da je, kao što to proizlazi iz zahtjeva, podnositelj zahtjeva koji je registrirani aktivni porezni obveznik PDV-a zemljišta koja predstavljaju čestice [omissis] koristio za gospodarsku djelatnost koju obavlja. Direktor Porezne uprave utvrdio je da prijenos prava vlasništva nad poljoprivrednim zemljištima iz zahtjeva u zamjenu za plaćanje naknade predstavlja, suprotno tvrdnji podnositelja zahtjeva, isporuku robe uz naknadu koja podliježe odredbama Zakona o porezu na robu i usluge, na temelju navedenog članka 7. stavka 1. točke 1. Zakona, odnosno, podliježe oporezivanju. Direktor Porezne uprave stoga je naveo da je stajalište podnositelja zahtjeva pogrešno.

III. Postupak pred upravnim sudovima

1. Presudom od 15. listopada 2018., broj akta III SA/Wa 23/18, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) poništio je pobijano porezno mišljenje.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) istaknuo je da porezno tijelo nije uzelo u obzir tužiteljev argument prema kojem tužitelj prije prijenosa vlasništva nad nekretninama nije koristio te nekretnine kao livade za gospodarsku djelatnost jer ih je prenio u svoje privatno vlasništvo, nije ih pripremao za uzgoj sijena za sljedeću godinu i isključio ih je iz izravnih doplata.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) utvrdio je da, čak i kada stranka ne bi prenijela poljoprivredne nekretnine opisane u zahtjevu u privatno vlasništvo prije izvlaštenja izvršenog na temelju Zakona o cestama, poreznom se obvezniku ne može dodijeliti status poreznog obveznika PDV-a u pogledu primljene naknade, što čini opravdanim prigovor o nepravilnoj primjeni članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u.

U obrazloženju pobijane presude Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) istaknuo je da tužitelj nije poduzimao nikakve radnje s ciljem prodaje čestica, čak je došlo do postupanja neovisnih o njegovoj volji (izvlaštenje). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) stoga je utvrdio da izvlaštenje zemljišta na kojima je tužitelj vodio poljoprivredno gospodarstvo nije povezano s njegovom poljoprivrednom djelatnošću, a tužitelj nema ulogu poreznog obveznika poreza na robu i usluge i ne obavlja gospodarsku djelatnost u području prometa nekretninama.

2. U žalbi u kasacijskom postupku direktor Porezne uprave zahtijevao je da se pobijana odluka poništi u cijelosti i da se donese odluka o meritumu, a podredno da se poništi pobijana presuda u cijelosti i da se predmet vrati na ponovno

odlučivanje sudu koji je donio pobijanu odluku. Osim toga, porezno tijelo podnijelo je, među ostalim, prigovor o povredi odredbi materijalnog prava, odnosno članka 15. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u njihovim pogrešnim tumačenjem prema kojem se tužitelju koji obavlja poljoprivrednu djelatnost u odnosu na kupnje nekretnina izvršene 17. travnja 2003. i 11. svibnja 2015., a zatim njihovu prodaju u vezi s izvlaštenjem u zamjenu za plaćanje naknade ne može dodijeliti status poreznog obveznika poreza na robu i usluge, a te su radnje bile povezane s tužiteljevim profesionalnim obavljanjem poljoprivredne djelatnosti koja se sastoji od korištenja zemljišta (robe) radi ostvarivanja prihoda u poljoprivrednoj djelatnosti i tu djelatnost treba smatrati isporukom robe uz naknadu u svrhu ostvarivanja prihoda, a samim time pravilno tumačenje odredbe u pogledu opisanog događaja treba dovesti sud do zaključka da je tužitelj u svojstvu poreznog obveznika poreza na robu i usluge obuhvaćen poreznom obvezom na ime primljene naknade.

IV. Razlozi zbog kojih nacionalni sud (Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud)) upućuje prethodno pitanje

1. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) svojim pitanjem želi dobiti odgovor Suda na pitanje je li pravilno stajalište poreznog tijela prema kojem prijenos prava vlasništva nad nekretninama koje su izvlaštene u korist Državne riznice, u vezi s njihovom namjenom za ulaganje u području izgradnje javnih cesta, treba smatrati isporukom koju obavlja tužitelj kao subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost zato što je tužitelj koji je registrirani aktivni porezni obveznik PDV-a koristio nekretnine u poljoprivrednoj djelatnosti koju obavlja.

2. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) najprije ističe da opis iznesenog činjeničnog stanja nije upućivao na nikakvo postupanje povezano s korištenjem nekretnina u osobnom, privatnom vlasništvu. Sud koji upućuje zahtjev stoga je zanemario okolnost koju je naveo prvostupanjski sud da su čestice prethodno prenesene u privatne svrhe.

Međutim, ključno je to je li korištenje čestica za obavljanje poljoprivredne djelatnosti koja se oporezuje prema općim pravilima moglo dovesti do utvrđenja da je do isporuke nekretnina u vezi s njihovim izvlaštenjem došlo u okviru poljoprivredne djelatnosti koja se oporezuje PDV-om. Porezno tijelo utvrdilo je da je obavljanje poljoprivredne djelatnosti koja se oporezuje PDV-om ključno kako bi se smatralo da se isporuka u okviru izvlaštenja nekretnina koje su se koristile za tu poljoprivrednu djelatnost oporezuje. Suprotno mišljenje ima prvostupanjski sud koji je utvrdio da samo aktivna gospodarska djelatnost u području prometa nekretninama može odlučivati o potrebi oporezivanja sporne isporuke nekretnina u okviru izvlaštenja.

3. Nedvojbeno je da će do oporezivanja doći ako subjekt poduzima aktivne radnje u području prometa nekretninama koje bi omogućile da ga se smatra

profesionalcem (vidjeti presudu Suda od 15. rujna 2011. u spojenim predmetima C-180/10 i C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589). U ovom predmetu nije sporno da tužitelj nije poduzimao nikakve radnje s ciljem prodaje čestica, čak je došlo do postupanja neovisnih o njegovoj volji (izvlaštenje). Prvostupanjski sud stoga je utvrdio da izvlaštenje zemljišta na kojima je tužitelj vodio poljoprivredno gospodarstvo nije povezano s njegovom poljoprivrednom djelatnošću, a tužitelj nema ulogu poreznog obveznika poreza na robu i usluge i ne obavlja gospodarsku djelatnost u području prometa nekretninama. Iz činjeničnog stanja koje proizlazi iz zahtjeva za tumačenje također ne proizlazi da tužitelj poduzima takve aktivnosti u odnosu na druge nekretnine koje nisu predmet izvlaštenja.

U nacionalnoj sudskoj praksi ističe se da uvjet za oporezivanje određene transakcije PDV-om nije sama činjenica da je osoba porezni obveznik PDV-a, nego postupanje u ulozi poreznog obveznika PDV-a u odnosu na konkretnu transakciju koja ulazi u područje gospodarske djelatnosti određenog subjekta. (Vidjeti presudu Nacelnog Sądu Administracyjnego (Visoki upravni sud) od 29. listopada 2007., broj akta I FPS 3/07, prema kojoj „ni formalni status subjekta kao registriranog poreznog obveznika, ni okolnost da je određena radnja izvršena u više navrata ili jednokratno, ali s namjerom učestalosti, ne mogu odlučivati o oporezivanju te radnje a da se svaki put ne utvrdi da je u odnosu na tu konkretnu radnju taj subjekt postupao u svojstvu poreznog obveznika poreza na robu i usluge”).

U prilog stajalištu da do izvlaštenja spornih čestica ne dolazi u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti ide okolnost da se, kada je podnositelj zahtjeva kupovao čestice, nije plaćao porez na robu i usluge, tako da nije bilo ni odbitka tog poreza.

S druge strane, porezno tijelo istaknulo je ključan argument prema kojem prvostupanjski sud nije uzeo u obzir posebnost izvlaštenja kao prisilne radnje koja se često izvršava unatoč volji i namjerama subjekata koje se izvlašćuje iz vlasništva nad njihovim nekretninama. U tom pogledu tužiteljeva aktivnost na spornim česticama nije ključna.

Međutim, treba napomenuti da podnositelj zahtjeva nije poduzimao aktivnosti u području prometa nekretninama ne samo u odnosu na sporne čestice, nego i u odnosu na druge nekretnine, a usto uopće nije obavljaio gospodarsku djelatnost osim poljoprivredne djelatnosti koja se oporezuje PDV-om.

4. Iz tih je razloga nacionalni sud, u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, odlučio kako je navedeno u točki 1. izreke ovog rješenja.

[omissis] [prekid postupka]

[omissis][potpisi]