

Zadeva C-182/23

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

22. marec 2023

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

18. januar 2023

Tožeča stranka:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Tožena stranka:

J.S.

[...] (ni prevedeno)

SKLEP

z dne **18. januarja 2023**

Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) [...] (ni prevedeno)[sestava sodišča] je

po obravnavi dne **18. januarja 2023**

na nejavni seji **Izba Finansowa** (senat za finančne zadeve)

kasacijske pritožbe **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (direktor nacionalnega urada za davčne informacije, Poljska)

zoper sodbo **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska)

z dne **15. oktobra 2018** [...] (ni prevedeno)

v zadevi na podlagi tožbe **J. S.**,

ki se nanaša na vnaprejšnje davčno stališče **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (direktor nacionalnega urada za davčne informacije)

z dne **31. oktobra 2017** [...] (ni prevedeno)

v zvezi z **davkom na dodano vrednost**

sklenilo:

1. Sodišču Evropske unije se na podlagi člena 267 [...] (ni prevedeno) [PDEU] predloži to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba določbe člena 9(1) v povezavi s členom 14(2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena) razlagati tako, da te ne nasprotujejo temu, da je kmet, ki je zavezanec za DDV na podlagi splošne ureditve in ki z razlastitvijo v zameno za odškodnino prenese lastništvo zemljišča na državno blagajno zaradi spremembe njegove uporabe v nekmetske namene, davčni zavezanec, ki mora obračunati DDV za to dobavo, samo zato, ker se je zemljišče uporabljalo za namene kmetijske dejavnosti, za katero se plačuje DDV?“

2. [...] (ni prevedeno) [prekinitev postopka]

OBRAZLOŽITEV

I. Pravni okvir

1. Pravo Unije

Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, št. 1, kakor je bila spremenjena), v nadaljevanju: Direktiva 2006/112/ES:

Člen 9(1): „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.

Člen 14(1): „Dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

Člen 14(2)(a): Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

(a) prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona;

2. Nacionalno pravo:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) (prečiščena različica Dz. U. iz leta 2022, pozicija 931, kakor je bil spremenjen), v nadaljevanju: zakon o DDV:

Člen 7(1): Dobava blaga v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, vključno s:

1. prenosom na podlagi odredbe javnega organa ali subjekta, ki deluje v imenu takega organa, ali prenosom lastninske pravice v zameno za odškodnino;

Člen 15(1): Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe ter fizične osebe, ki neodvisno opravljajo gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

Člen 15(2): Gospodarska dejavnost zajema vsakršno dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, tako pravnih subjektov, ki izkoriščajo naravne vire, kot tudi kmetovalcev, ter dejavnost oseb, ki opravljajo svobodne poklice. Za gospodarsko dejavnost je mogoče šteti zlasti dejanja, ki pomenijo trajno rabo blaga ali nematerialnih premoženjskih sredstev in pravic s pridobitnim namenom.

II. Dejansko stanje

1. Postopek pred davčnimi organi

1.1. Oseba J.S. (v nadaljevanju: prosilec ali tožeča stranka) je Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Nacionalnega urada za davčne informacije) (v nadaljevanju: DIKS) zaprosila za vnaprejšnje davčno stališče glede določb davčne zakonodaje o davku na dodano vrednost. V svoji prošnji za vnaprejšnje davčno stališče je predstavila naslednje stališče o zadevi.

Tožeča stranka od 8. decembra 2001 upravlja kmetijo s površino približno [...] hektarjev. Od oktobra 2015 je to kmetijo upravljal skupaj z ženo. Kmetijska dejavnost se nanaša na proizvodnjo mleka in mlečno živinorejo. Tožeča stranka je od januarja 2013 registrirana kot davčni zavezanec za DDV. Parcele [...], [...] je tožeča stranka pridobila z nakupom 17. junija 2003, parcele [...], [...] in [...] pa z nakupom 11. maja 2015. Nakup z dne 17. junija 2003 in nakup z dne 11. maja 2015 sta bila opravljena za razširitev obstoječega kmetijskega gospodarstva. V zvezi z nakupom parcel ni bil obračunan davek na dodano vrednost, zato odbitek ni bil izveden. Kupljena zemljišča so se uporabljala izključno v kmetijske namene v okviru izvajane kmetijske dejavnosti. Tožeča stranka in njegova žena se ne ukvarjata z nobeno drugo gospodarsko dejavnostjo razen s kmetijstvom.

Na podlagi dokončne odločbe guvernerja vojvodstva o izvedbi naložbe v cesto se v skladu s členom 12(4), točka 1, ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (zakon z dne 10. aprila 2003 o posebnih pravilih za pripravo in izvedbo investicij na področju javnih cest) (Dz. U. iz leta 2015, pozicija 2031, v nadaljevanju: Uradni list 2015, št. 2031, v nadaljevanju zakon o cestah), nepremičnine, ki so pod načrtovano cesto, po samem zakonu katastrsko ločijo in prenesejo na državno blagajno. Glede na zgoraj navedeno sta bili v postopku, ki ga je vodil guverner M. za izdajo dovoljenja za izvedbo naložbe v cesto, cestni parceli št. [...] in [...] ločeni od parcel [...] in [...], od parcel št. [...], [...] in [...] pa so bile ločene cestne parcele št. [...], [...] in [...], ki so na dan, ko je odločba guvernerja M. št. [...] z dne 6. marca 2017 postala dokončna, prešle v last državne blagajne, ker so bile namenjene za cesto.

Zato je guverner vojvodstva začel postopek za določitev odškodnine, ki pripada tožeči stranki za parcele, ki jih je prevzela državna blagajna, in izdal ustrezne odločbe o dodelitvi odškodnine. Vendar odškodnina še ni bila izplačana.

Do pridobitve parcel s strani državne blagajne so se te uporabljale kot travniki, vendar zaradi upravnega postopka, ki ga je sprožil guverner M. v zvezi z dovoljenjem za izvedbo naložb v cesto in s tem povezano katastrsko ločitvijo parcel ter njihovo načrtovano pridobitvijo s strani državne blagajne za gradnjo ceste, tožeča stranka pridobljenih parcel ni pripravila za košnjo trave za naslednje leto.

Pred začetkom zgoraj navedenega postopka guvernerja vojvodstva zadevna zemljišča niso bila razdeljena na manjše parcele, niti urejena ali kako drugače izboljšana. Nikoli niso bila dana v najem ali zakup ali posojena tretjim osebam. Tožeča stranka ni zahtevala spremembe namembnosti teh parcel za kmetijske namene, zlasti za cestne namene, ni zaprosila za spremembo prostorskega načrta za te parcele, in ni zaprosila za določitev trase ceste na teh parcelah, poleg tega pa se nikoli ni ukvarjala z dejavnostjo trgovanja z nepremičninami.

Ob tem tožeča stranka in njegova žena nista kupila nobenih zazidljivih parcel. Parcele, ki naj bi jih prevzela državna blagajna, so bile predmet neposrednih subvencij, vendar pa zaradi njihove uporabe za cesto niso bile več upravičene do subvencij. Tožeča stranka in njegova žena sta registrirana pri Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (kmetijski sklad za socialno zavarovanje, Poljska, v nadaljevanju: KRUS) in plačujeta kmetijski davek.

Poleg tega tožeča stranka ni razdelila zemljišč. Do delitve je prišlo po samem zakonu in neodvisno od volje lastnika, in sicer zaradi izdaje odločbe upravnega organa o izvedbi naložb v ceste na podlagi ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (zakon o posebnih pravilih za pripravo in izvedbo investicij na področju javnih cest). Prav tako je ne glede na voljo lastnika prišlo do izgube lastnine.

Lokalni prostorski načrt naj ne bi bil kakorkoli spremenjen niti zaradi zemljišča, namenjenega za cesto, niti zaradi gradnje ceste. Pridobitev zemljišč za gradnjo ceste na podlagi zgoraj opisanega zakona se izvede ne glede na rabo, določeno v lokalnem prostorskem načrtu.

Iz lokalnega prostorskega načrta je razvidno, da se parcele [...] (ni prevedeno) (pred delitvijo) nahajajo v naselju G. okraja G. [...] občine G. in so namenjene naslednji uporabi:

- od okrajne ceste [...] (ni prevedeno) za razširitev ceste, druge pa so območja za enodružinske stanovanjske zgradbe in za trgovske storitve, ki so na načrtu označeni s simbolom [...].

Tožeča stranka je nadalje poudarila, da so parcele [...] (ni prevedeno) (pred razdelitvijo) v zemljiški knjigi označene kot kmetijska zemljišča in jarki ter da okrajni urad do dneva vložitve zahtevka ni izvedel nobenih sprememb delitve parcel v zemljiški knjigi.

V zvezi s tako navedenimi dejstvi je tožeča stranka v svoji prošnji za izdajo vnaprejšnjega davčnega stališča zastavila naslednji vprašanji:

1. Ali je tožeča stranka v zvezi s pridobitvijo zemljišč št. [...] (ni prevedeno), s strani državne blagajne, za gradnjo ceste, v smislu člena 12(4), točka 1, zakona z dne 10. aprila 2003 o posebnih pravilih za pripravo in izvedbo investicij na področju javnih cest, v zameno za odškodnino, davčni zavezanec za davek na dodano vrednost?

2. Ali bo odškodnina, prejeta iz navedenega naslova, obdavčena z davkom na dodano vrednost?

Hkrati je tožeča stranka v prošnji za vnaprejšnje davčno stališče predstavila svoje stališče v zadevi, v skladu s katerim ona ni davčni zavezanec za davek na dodano vrednost iz naslova pridobitve parcel [...] (ni prevedeno) s strani državne blagajne, za gradnjo ceste, v smislu člena 12(4), točka 1, zakona z dne 10. aprila 2003 o posebnih pravilih za pripravo in izvedbo investicij na področju javnih cest, v zameno za odškodnino, zato naj plačilo odškodnine v njeno korist ne bi bilo predmet davka na dodano vrednost.

1.2. Davčni organ (DKIS) je v vnaprejšnjem davčnem stališču z dne 31. oktobra 2017 ugotovil, da stališče tožeče stranke ni pravilno. Davčni organ je menil, da je treba prenos lastništva v vlogi opisanih zemljišč [...] (ni prevedeno) na državno blagajno z razlastitvijo, zaradi njihove dodelitve za naložbo v gradnjo javnih cest, šteti za dobavo, ki jo je opravila tožeča stranka kot subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost v smislu določbe člena 15(2) zakona, torej kot zavezanec za davek na dodano vrednost. Po mnenju organa v tem primeru dobava ne pomeni izvajanja pravice tožeče stranke do razpolaganja z zasebno lastnino. Davčni organ je navedel, da je – kot je razvidno iz prošnje – tožeča stranka, ki je registriran in dejaven davčni zavezanec za DDV, uporabljala zemljišča, ki sestavljajo parcele

[...] (ni prevedeno) v okviru svojih poslovnih dejavnosti. Davčni organ je ugotovil, da je prenos lastništva kmetijskih zemljišč, navedenih v prošnji, v zameno za odškodnino, v nasprotju s trditvijo tožeče stranke, predstavljal odplačno dobavo blaga, za katero veljajo določbe zakona o davku na dodano vrednost, v skladu z navedenim členom 7(1), točka 1, tega zakona, in je torej obdavčen. Davčni organ je zato menil, da je stališče tožeče stranke napačno.

III. Postopek pred upravnimi sodišči

1. S sodbo z dne 15. oktobra 2018, opr. št. III SA/Wa 23/18, je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska) razveljavilo izpodbijano vnaprejšnje davčno stališče.

Sodišče je navedlo, da organ ni upošteval trditve tožeče stranke, da pred prenosom lastninske pravice na nepremičninah, ta stranka teh nepremičnin ni uporabljala kot travnikov za gospodarsko dejavnost, saj jih je prenesla v zasebno last, jih ni pripravila za košnjo trave za naslednje leto in jih je izključila iz neposrednih plačil.

Prvostopenjsko sodišče je odločilo, da tudi če stranka v tožbi opisanih kmetijskih zemljišč pred razlastitvijo na podlagi zakona o cestah ne bi prenesla v zasebno last, davčnemu zavezancu v zvezi s prejeto odškodnino še vedno ne bi bilo mogoče pripisati statusa davčnega zavezanca za DDV v smislu člena 15(2) Zakona o DDV.

Sodišče je v obrazložitvi izpodbijane sodbe poudarilo, da tožeča stranka ni sprejela nobenega ukrepa za prodajo parcel, temveč je dejansko prišlo do ukrepa, ki je bil neodvisen od njene volje (razlastitev). Sodišče je zato ugotovilo, da razlastitev zemljišč, na katerih je tožeča stranka kmetovala, ni bila povezana z njeno kmetijsko dejavnostjo in da tožeča stranka ni nastopala kot davčni zavezanec za davek na dodano vrednost ter ni opravljala gospodarske dejavnosti, ki je trgovanje z nepremičninami.

2. DIKS (davčni organ) je v kasacijski pritožbi predlagal razveljavitev izpodbijane sodbe v celoti in vsebinsko odločanje o zadevi ali, podredno, razveljavitev izpodbijane sodbe v celoti in vrnitev zadeve sodišču, ki je izdalo izpodbijano sodbo, da o njej ponovno odloči. Poleg tega je organ med drugim oblikoval očitke o kršitvi materialnega prava, in sicer člena 15(1) in (2) zakona o DDV, zaradi napačne razlage, da tožeči stranki, ki opravlja kmetijsko gospodarsko dejavnost, v zvezi s transakcijami nakupa nepremičnin z dne 17. aprila 2003 in 11. maja 2015, in v zvezi s poznejšim prenosom teh nepremičnin z razlastitvijo v zameno za odškodnino, ni mogoče pripisati statusa davčnega zavezanca za davek na dodano vrednost, čeprav je šlo za dejanja, povezana s poklicnim opravljanjem kmetijske gospodarske dejavnosti tožeče stranke, ki se kaže v pridobitni uporabi zemljišč (blaga) v okviru kmetijske dejavnosti, in je menil, da bi bilo treba to dejavnost obravnavati kot odplačno dobavo blaga, zato bi moralo sodišče ob pravilni uporabi te določbe za opisani

dogodek ugotoviti, da je tožeča stranka, ki deluje kot davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, zaradi prejete odškodnine zavezanec za plačilo davka.

IV. Razlogi nacionalnega sodišča (NSA) za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe.

1. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) želi s tem vprašanjem pridobiti odgovor Sodišča, ali je pravilno stališče razlagalnega organa, da je treba prenos lastninske pravice na nepremičnini, v okviru postopka razlastitve, na državno blagajno, zaradi njihove dodelitve za naložbo v gradnjo javnih cest, zaradi tega, ker je tožeča stranka, kot registrirani davčni zavezanec za DDV, nepremičnine uporabljala v okviru svoje kmetijske dejavnosti, šteti za dobavo, ki jo je opravila tožeča stranka kot subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost.

2. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) najprej ugotavlja, da iz opisa predstavljenih dejstev ni bilo razvidno nobeno dejanje v zvezi z uporabo nepremičnine v osebni in zasebni lasti. Zato predložitveno sodišče, ki je vložilo zahtevo, ni upoštevalo dejstva, ki ga je navedlo prvostopenjsko sodišče, da so bile parcele predhodno prenesene v zasebne namene.

Ključno vprašanje pa je, ali je bilo mogoče na podlagi uporabe parcel za kmetijsko dejavnost, ki je obdavčena na podlagi splošne ureditve, ugotoviti, da je bil prenos nepremičnin v zvezi z njihovo razlastitvijo opravljen v okviru kmetijske dejavnosti, ki je predmet DDV. Razlagalni organ je menil, da ima opravljanje obdavčljive kmetijske dejavnosti bistven pomen za to, da se šteje, da je prenos nepremičnine, ki se uporablja za to kmetijsko dejavnost, v okviru razlastitve, obdavčljiv. Prvostopenjsko sodišče je zavzelo nasprotno stališče, saj je menilo, da lahko le aktivna gospodarska dejavnost na področju trgovanja z nepremičninami upraviči potrebo po obdavčitvi spornega prenosa nepremičnin v okviru razlastitve.

3. Ni dvoma, da bo prišlo do obdavčitve, če subjekt aktivno opravlja nepremičninske dejavnosti, na podlagi katerih bi bilo mogoče šteti, da dejavnost opravlja poklicno (glej sodbo Sodišča EU z dne 15. septembra 2011, izdano v združenih zadevah C-180/10 in C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589). V obravnavani zadevi ni sporno, da tožeča stranka za prodajo zemljišč ni storila ničesar in da je dejansko prišlo do ukrepa, ki je bil neodvisen od njene volje (razlastitev). Zato je prvostopenjsko sodišče menilo, da razlastitev zemljišča, na katerem je kmetovala tožeča stranka, ni bila povezana z njeno kmetijsko dejavnostjo in da tožeča stranka ne deluje kot davčni zavezanec za davek na dodano vrednost ter se ne ukvarja z gospodarsko dejavnostjo trgovanja z nepremičninami. Iz dejstev, navedenih v prošnji za vnaprejšnje davčno stališče, prav tako ni razvidno, da bi tožeča stranka izvajala takšno dejavnost v zvezi z drugimi nepremičninami, ki niso bile predmet razlastitve.

V nacionalni sodni praksi je poudarjeno, da nujni pogoj za obdavčitev transakcije z DDV ni samo dejstvo, da gre za davčnega zavezanca za DDV, ampak dejstvo,

da subjekt ima status davčnega zavezanca za DDV v zvezi s posebno transakcijo, ki spada v gospodarsko dejavnost zadevnega gospodarskega subjekta. (Glej sodbo vrhovnega upravnega sodišča z dne 29. oktobra 2007, opr. št. I FPS 3/07, v skladu s katero „niti formalni status določenega subjekta kot registriranega davčnega zavezanca niti dejstvo, da je bila določena dejavnost opravljena večkrat ali enkrat, vendar z namenom določene rednosti, ne more prejudicirati obdavčitve te dejavnosti, ne da bi se vsakič ugotovilo, da je subjekt v zvezi s to posebno dejavnostjo deloval kot davčni zavezanec davka na dodano vrednost“).

Stališče, da razlastitev spornih parcel ni bila izvedena pri opravljanju gospodarske dejavnosti, je podprto z dejstvom, da v času, ko je tožeča stranka pridobila parcele, ni bil obračunan davek na dodano vrednost, tako da ni bil izveden odbitek tega davka.

Po drugi strani je razlagalni organ navedel pomemben argument, da prvostopenjsko sodišče ni upoštevalo posebnosti razlastitve kot prisilnega dejanja, ki je pogosto izvedeno proti volji in namenom subjektov, ki jim je bilo odvzeto lastništvo nepremičnin. S tega vidika dejavnost tožeče stranke v zvezi s spornimi parcelami ni bistvenega pomena.

Vendar je treba ugotoviti, da tožeča stranka ni opravljala dejavnosti na področju prometa z nepremičninami ne le v zvezi s spornimi parcelami, temveč tudi v zvezi z drugimi nepremičninami, poleg tega pa ni opravljala nobene druge gospodarske dejavnosti, razen kmetijske dejavnosti, ki je predmet DDV.

4. Iz teh razlogov je nacionalno sodišče na podlagi člena 267 PDEU odločilo, kot je navedeno v točki 1 izreka tega sklepa.

[...] (ni prevedeno) [prekinitev postopka]

[...] (ni prevedeno) [podpisi]