

Predmet C-213/24 [Grzera]ⁱ**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

19. ožujka 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

28. prosinca 2023.

Tužiteljica:

E. T.

Tuženik:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet glavnog postupka

Tužba protiv odluke Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor Vijeća porezne uprave u Wrocławiu, Poljska) (u daljnjem tekstu: direktor Porezne uprave) od 19. prosinca 2022. o porezu na robu i usluge (u daljnjem tekstu: PDV).

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije na temelju članka 267. UFEU-a, osobito članka 2. stavka 1. i članka 9. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

ⁱ Naziv ovog predmeta je izmišljen i ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

Prethodna pitanja

1. Treba li odredbe Direktive [2006/112], osobito članak 2. stavak 1. i članak 9. stavak 1. te direktive, tumačiti na način da osoba koja prodaje nekretninu, koja se dotad nije koristila za gospodarsku aktivnost, a koja pripremanje za prodaju povjerava profesionalnom trgovcu koji zatim, kao punomoćnik te osobe, poduzima niz organiziranih radnji radi podjele i prodaje za višu cijenu, samostalno obavlja gospodarsku aktivnost?

2. Treba li odredbe Direktive [2006/112], osobito članak 9. stavak 1. te direktive, tumačiti na način da osobom koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost treba zasebno smatrati svakog bračnog druga koji sudjeluje u prodaji?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva o PDV-u: članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1.; Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje: članak 2. stavak 1., članak 4. stavci 1., 2. i stavak 3. točka (b)

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 2017., poz. 1221.; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) u verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2017. do 31. srpnja 2021.:

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.”

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Zakon od 25. veljače 1964. o Zakoniku o obitelji i skrbništvu) (pročišćeni tekst: Dz.U. iz 2017., poz. 682.; u daljnjem tekstu: Zakonik o obitelji i skrbništvu) u verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2017. do 31. srpnja 2021.:

Članak 31. stavak 1.: „U trenutku sklapanja braka između bračnih drugova na temelju zakona nastaje zajednica bračne imovine (zakonska zajednica) koja

uključuje imovinu koju tijekom braka steknu oba bračna druga ili jedan od njih (zajednička imovina). Imovina koja nije obuhvaćena zakonskom zajednicom osobna je imovina svakog bračnog druga.”

Članak 35.: „Tijekom trajanja zakonske zajednice nijedan bračni drug ne može zahtijevati podjelu zajedničke imovine. Također ne može raspolagati niti se obvezati na raspolaganje dijelom zajedničke imovine ili pojedinačnim predmetima iz zajedničke imovine koji bi mu pripali u slučaju prestanka zajednice.”

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Osoba E. T. (u daljnjem tekstu: tužiteljica) i njezin suprug W. T. kupili su 21. travnja 1989. zemljišne čestice koje su predmet glavnog postupka na temelju ugovora o prijenosu poljoprivrednog gospodarstva na nasljednika. Tužiteljica i njezin suprug u ispitivanom su razdoblju prodali 19 neizgrađenih zemljišnih čestica smještenih u selu Ł. Nijedna transakcija nije oporezovana PDV-om.
- 2 Tužiteljica i njezin suprug (nalogodavci) sklopili su 11. siječnja 2011. ugovor o pružanju usluga s društvom B. A. Z. (nalogoprimac) u pogledu suradnje u uređenju i prodaji zemljišta koje se nalazi u selu Ł., u općini Z., namijenjenog izgradnji stambenih i stambeno-poslovnih objekata. Ugovorom su obuhvaćene određene zemljišne čestice. Prodaja je trebala biti izvršena do kraja 2017. Nalogoprimcu je za izvršenje ugovora dodijeljena punomoć za poduzimanje svih potrebnih radnji. U svrhu ostvarenja namjere nalogodavac je nalogoprimcu povjerio niz aktivnosti, uključujući:
 - izradu nacрта podjele prethodno navedenog zemljišta na manje čestice i izvršavanje potrebnih radnji u tom pogledu radi formalnog upisa u katastar i zemljišne knjige;
 - opremanje nekretnine komunalijama, uređivanje terena, sječu drveća i grmlja;
 - pribavljanje odgovarajućih dozvola i rješenja nadležnih tijela i institucija za izvršavanje prethodno navedenih radova;
 - provođenje odgovarajućeg oglašavanja među potencijalnim kupcima čestica;
 - pripremu potrebnih dokumenata u vezi s nekretninom kako bi nalogodavac sklopio javnobilježničke ugovore s osobama zainteresiranim za kupnju navedenih čestica.
- 3 Iz ugovora je ujedno proizlazilo da troškove izvršenja usluga plaća nalogoprimac. Osim toga, nalogoprimcu je trebala biti izdana javnobilježnička punomoć za postupanje pred institucijama i upravnim tijelima u području koje se odnosi na predmet ugovora. Nalogoprimčeva naknada utvrđena je kao iznos koji predstavlja višak prodajnih cijena utvrđenih ugovorom, u cijelosti ili u određenim omjerima

prema pravilima utvrđenima za pojedinačne čestice, te ju je trebalo platiti na temelju računa s iskazanim PDV-om koji nalogoprimac izdaje u bruto iznosu.

- 4 Dodatkom br. 1 predmetnom ugovoru koji je sklopljen 25. svibnja 2015. rok za prodaju produljen je do kraja 2021.
- 5 Porezna tijela smatraju da je prodaja nekretnina koju je obavljala tužiteljica predstavljala gospodarsku aktivnost, a ne upravljanje osobnom imovinom i da se stoga oporezuje PDV-om. Prvostupanjsko tijelo stoga je tužiteljici utvrdilo obvezu plaćanja PDV-a na ime prodaje čestica u iznosu koji odgovara tužiteljčinu udjelu za određene mjesece u razdoblju od prosinca 2017. do srpnja 2021. Slična odluka donesena je u odnosu na tužiteljčina supruga. Direktor Porezne uprave, kao drugostupanjsko porezno tijelo, odlukom od 19. prosinca 2022. potvrdio je odluku prvostupanjskog tijela.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 6 Tužiteljica se u tužbi koju je podnijela sudu koji je uputio zahtjev poziva na pogrešno tumačenje i povredu osobito članka 15. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u, članka 4. stavaka 1. i 2. Šeste direktive i članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. Tvrdi da iz svih okolnosti predmeta ne proizlazi da je obavljala gospodarsku aktivnost koja se oporezuje PDV-om. U ovom je predmetu došlo do prodaje privatne imovine. Takva imovina kupljena je za vlastite potrebe određene osobe, a ne u svrhu poslovne djelatnosti, pa se prodaja te imovine ne može smatrati poslovnom djelatnošću zbog koje bi se osoba smatrala obveznikom PDV-a. Prema tužiteljčinu mišljenju, ne može je se smatrati poreznom obveznicom jer je njezino postupanje povezano s uobičajenim ostvarivanjem prava vlasništva i jer nije namjeravala obavljati gospodarsku aktivnost ili koristiti nekretnine koje posjeduje za potrebe te aktivnosti, a dobivenim sredstvima trebala je namiriti privatne potrebe. Osim toga, vlasništvo nad tim nekretninama nije stekla radi daljnje prodaje nego preuzimanjem poljoprivrednog gospodarstva.
- 7 U odgovoru na tužbu direktor Porezne uprave zahtijevao je njezino odbijanje te je ustrajao na dotadašnjem stajalištu. Prema mišljenju poreznih tijela, prodaja se obavljala barem od 2017. do 2021., što upućuje na cikličnost i ponavljanje radnje, a tužiteljica je uvela niz radnji usmjerenih na ostvarivanje što veće dobiti od prodaje nekretnina. Od trenutka stjecanja čestica (darovanjem) do njihove prodaje čestice su prenamijenjene iz poljoprivrednih u građevinske čestice (izmjene u lokalnom prostornom planu), što je ishodilo nalogoprimac u ime tužiteljice i njezina supruga. Kupljena je i dodatna zemljišna čestica radi izgradnje unutarnjih i prilaznih putova do izdvojenih čestica. Okolnostima koje upućuju na profesionalnu, trajnu, planiranu i organiziranu prirodu prodaje tih nekretnina svojstvenu obavljanju gospodarske aktivnosti porezna tijela osobito su smatrala:
 - sklapanje ugovora o pružanju usluga s građevinskim poduzetnikom na temelju kojeg se nalogoprimac obvezao izvršiti niz radnji usmjerenih na to da

predmetne čestice postanu što atraktivnije i da se pripreme za prodaju, za što je trebao dobiti naknadu utvrđenu ugovorom,

- isplatu naknade nalogoprimcu na ime izvršenja radnji naloženih prethodno navedenim ugovorom na temelju računa s iskazanim PDV-om koje je nalogoprimac izdao osobi W. T.,
- davanje punomoći nalogoprimcu za izvršavanje navedenih radnji i zastupanje pred institucijama i tijelima u predmetima koji se odnose na te čestice.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 8 Direktivom 2006/112 utvrđuje se vrlo široko materijalno područje primjene PDV-a koje uključuje, u članku 2. koji se odnosi na oporezive transakcije, osim uvoza robe, i isporuku robe i pružanje usluga uz naknadu koje porezni obveznik koji djeluje u tom svojstvu obavlja na državnom području države članice u zamjenu za plaćanje (vidjeti presudu od 10. lipnja 2010., C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 9 U glavnom su postupku te isporuke izvršene u ime i za račun tužiteljice.
- 10 Kad je riječ o gospodarskoj aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, ona je objektivne prirode u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2006., C-223/03 University of Huddersfield, EU:C:2006:124, t. 47. i 48. i navedenu sudsku praksu).
- 11 Korištenje materijalne imovine radi kontinuiranog ostvarivanja prihoda posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.
- 12 Tužiteljica tvrdi da prodaje svoju osobnu imovinu. Sud koji je uputio zahtjev stoga dvoji u pogledu toga može li se korištenje pomoći osobe koja posjeduje odgovarajuće kvalifikacije u takvim transakcijama radi pripreme nekretnine za prodaju kako bi se maksimizirala postignuta cijena smatrati istovjetnim organizaciji stalne poslovne jedinice, kao i je li relevantna činjenica da nalogoprimac postupa u okviru svojeg poduzeća, a njegovu naknadu u biti čini višak koji je on ostvario u odnosu na cijenu koju očekuje prodavateljica.
- 13 U skladu sa sudskom praksom Suda, ako porezni obveznik prodaje imovinu čiji je dio odlučio rezervirati za osobne potrebe, u pogledu prodaje tog dijela imovine nije porezni obveznik u smislu članka 2. stavka 1. Šeste direktive (vidjeti presudu u predmetu C-291/92, Ambrecht, EU:C:1995:304).
- 14 Direktivom 2006/112 predviđa se mogućnost da se poreznim obveznikom smatra i osoba koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog

podstavka članka 9. stavka 1., osobito transakciju isporuke građevinskog zemljišta (članak 12. stavak 1. točka (b)).

- 15 Poljskim se zakonom ne predviđa posebno uređenje oporezivanja isporuke građevinskog zemljišta. Člankom 43. stavkom 1. točkom 9. Zakona o PDV-u iz oslobođenja od oporezivanja isključuje se samo građevinsko zemljište namijenjeno izgradnji. To načelno znači da se, prema poljskom zakonu, oporezuje svaka isporuka zemljišta namijenjenog izgradnji. Međutim, treba je izvršiti obveznik PDV-a, odnosno treba se izvršiti u okviru komercijalne gospodarske aktivnosti.
- 16 Međutim, javlja se dvojba u pogledu toga dopušta li se člankom 9. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive 2006/112 oporezivanje isporuke građevinskog zemljišta namijenjenog izgradnji koje se ranije nije koristilo za gospodarsku aktivnost.
- 17 Iz sudske prakse Suda proizlazi da sama namjera obavljanja gospodarske aktivnosti potvrđena objektivnim dokazima znači da se određeni subjekt smatra obveznikom PDV-a čak i ako upravno tijelo zna da se predviđena gospodarska aktivnost koja je trebala dovesti do oporezivih transakcija neće obaviti (presuda od 8. lipnja 2000. u predmetu C-400/98, *Breitsohl*, EU:C:2000:304). S druge strane, nepostojanje te namjere isključuje mogućnost da se određeni subjekt smatra obveznikom PDV-a.
- 18 Istodobno, okolnost da je tužitelj u nacionalnom postupku stekao navedenu materijalnu imovinu za vlastite potrebe ne sprečava da se ta imovina kasnije koristi u svrhu obavljanja „gospodarske aktivnosti”. Pitanje je li privatna osoba u određenom slučaju stekla imovinu za potrebe svoje gospodarske aktivnosti ili za vlastite potrebe postavlja se u trenutku u kojem ta osoba zahtijeva pravo na odbitak poreza obračunanog u vezi sa stjecanjem te imovine (presuda od 19. srpnja 2012. u predmetu C-263/11, *ECLI:EU:C:2012:497*, t. 39.).
- 19 Budući da tužiteljica nije stekla zemljišta u svrhu obavljanja poljoprivredne djelatnosti, ne može se smatrati da je namjeravala obavljati poslovnu aktivnost. Tužiteljica nije ni na koji način koristila zemljišta koja su stečena kao poljoprivredna zemljišta bez PDV-a. Međutim, ostaje otvoreno pitanje mogu li se na temelju namjere iskazane u trenutku njezine ponovljene prodaje čestica „iz vlastite imovine”, nakon njihove prenamjene u građevinske svrhe i isključivanja iz poljoprivredne proizvodnje, te radnje kvalificirati kao gospodarska (poslovna) aktivnost. Je li u tom slučaju ključno to da je do prenamjene zemljišta došlo na inicijativu tužiteljice koju zastupa profesionalni nalogoprimac?
- 20 U slučaju da se utvrdi da je ta prodaja poslovne prirode, postavlja se pitanje broja transakcija koji bi odlučivao o poslovnoj prirodi prodaje jer se određeno zemljište može, ovisno o cijeni i potražnji, prodati u cijelosti u okviru jedne transakcije ili se pak prodavati u okviru nekoliko ili nekoliko desetaka transakcija, ovisno o broju čestica na koje je to zemljište podijeljeno.

- 21 Nacionalni sudovi u više su navrata odlučivali o pitanju kvalifikacije prodaje nekretnine kao gospodarske aktivnosti. U presudi od 31. siječnja 2013. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) iznio je stajalište prema kojem se može profesionalno trgovati i dijelovima imovine koji su prvotno stečeni i korišteni u osobne svrhe. Važno je da u trenutku prodaje zemljišta porezni obveznik stvarno poduzima aktivne i planirane radnje u području prodaje nekretnina i koristi sredstva slična onima koja koriste trgovci (vidjeti presudu Nacelnog Sąda Administracyjnog (Visoki upravni sud) od 15. siječnja 2019.). Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) slično se izjasnio kad je utvrdio da prvotna namjera povezana sa stjecanjem imovine ne isključuje to da se s njome naknadno drukčije postupa. Isto tako, nije važno je li u trenutku stjecanja nekretnine vlasnikova namjera bila da ga namijeni prodaji uz dobit, nego to je li porezni obveznik poduzeo kontinuirane, organizirane radnje usmjerene na ostvarivanje dobiti od prodaje nekretnine.
- 22 Treba navesti i da iz sudske prakse Suda koja se odnosi na članak 9. Direktive 2006/112 proizlazi da, radi utvrđenja obavlja li osoba gospodarsku djelatnost samostalno, valja provjeriti nalazi li se prilikom provođenja te djelatnosti u podređenom odnosu (presuda od 13. lipnja 2019., OI, C-420/18, EU:C:2019:490, t. 38. i navedena sudska praksa). Kako bi se utvrdilo postojanje tog odnosa podređenosti, treba ispitati obavlja li dotična osoba svoje djelatnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih djelatnosti. Radi utvrđenja samostalnosti u izvršavanju predmetnih djelatnosti Sud je tako vodio računa o nepostojanju hijerarhijski podređenog odnosa te o tome da dotična osoba djeluje za svoj račun i na vlastitu odgovornost, da slobodno organizira načine obavljanja posla i da sama prima isplate od kojih se sastoji njezin prihod. Prema mišljenju Suda, gospodarski rizik uvijek se odnosi na gospodarski rizik koji izravno nastaje osobi za koju se ocjenjuje obavlja li samostalno svoju gospodarsku djelatnost (presuda od 21. prosinca 2023., C-288/22, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, EU:C:2023:1024). U ovom je predmetu gospodarski rizik koji izravno nastaje tužiteljici smanjen ugovorom o pružanju usluga, a potpuni rizik nepostizanja cijene veće od najmanje cijene iz ugovora snosio je nalogoprimac.
- 23 U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje postavlja se pitanje tko je subjekt koji obavlja takvu djelatnost u situaciji u kojoj se prodaja odnosi na imovinu obuhvaćenu zajedničkom imovinom.
- 24 Nacionalna porezna tijela dosad su prihvaćala praksu prema kojoj su poreznim obveznikom zasebno smatrala svakog bračnog druga i dodjeljivala mu polovicu prodajne vrijednosti. Tu praksu prihvatili su nacionalni sudovi. Međutim, sud je u ovom predmetu zaključio da se tom praksom povređuju prethodno navedene odredbe poljskog Zakonika o obitelji i skrbništvu. Naime, iz tih odredbi nedvojbeno proizlazi da se tijekom trajanja braka zajednica bračne imovine može raskinuti samo na temelju ugovora koji su sklopili. Budući da sud ne može prisilno raskinuti tu zajednicu, tim više je ne mogu osporavati porezna tijela.

Stoga treba smatrati da u pogledu dijelova zajedničke imovine bračni drugovi uvijek postupaju zajedno u pravnom prometu.

- 25 Budući da se u članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112 navodi da porezni obveznik znači „osoba”, postavlja se pitanje oporezuje li se uvijek, kad je riječ o fizičkim osobama, zasebno svaka osoba koja sudjeluje u transakciji. Ili se pak, s obzirom na nacionalne odredbe o uređenju bračne stečevine, pojam „osoba” može tumačiti i kao „grupa fizičkih osoba koje sudjeluju u prodaji”.
- 26 Iz sudske prakse Suda proizlazi da „članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da fizičku osobu, koja je s drugom fizičkom osobom sklopila ugovor o zajedničkoj aktivnosti koja čini ortaštvo, koje nema pravnu osobnost, obilježeno činjenicom da je prva osoba ovlaštena djelovati u ime svih poslovnih partnera, ali djeluje sama i u vlastito ime u odnosima s trećima kada izvršava akte u odnosima koji čine gospodarsku aktivnost koju obavlja to ortaštvo, treba smatrati ‚poreznim obveznikom’ u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 i da samo ona mora platiti PDV na temelju članka 193. jer djeluje za vlastiti ili za tuđi račun kao posrednik u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. navedene direktive” (presuda od 16. rujna 2020., C-312/19, Valstybinė mokesčių inspekcija, EU:C:2020:711). *A contrario*, trebalo bi smatrati da, ako dvije osobe poduzimaju zajedničku aktivnost i zajedno postupaju prema ugovornim strankama, obje odgovaraju za plaćanje PDV-a. Budući da se njihovo sudjelovanje u prodaji ne može razdvojiti, sudjelovanje u obvezi plaćanja PDV-a također bi trebalo biti zajedničko.
- 27 Navedene dvojbe opravdavaju upućivanje Sudu prethodnih pitanja navedenih na početku zahtjeva za prethodnu odluku.