

**Zadeva C-213/24 [Grzera]<sup>i</sup>**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

19. marec 2024

**Predložitveno sodišče:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

28. december 2023

**Tožeča stranka:**

E. T.

**Druga stranka v postopku:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Predmet postopka v glavni stvari**

Tožba zoper odločbo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor urada davčne uprave v Wrocławiu (v nadaljevanju: DIAS)) z dne 19. decembra 2022 o davku na blago in storitve (v nadaljevanju: DDV)

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Predlog za razlago prava Unije, zlasti členov 2(1) in 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), vloženi na podlagi člena 267 PDEU.

<sup>i</sup> Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

## Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba določbe Direktive [2006/112], zlasti pa členov 2(1) in 9(1) te direktive, razlagati tako, da oseba, ki nepremičnino, ki se prej ni uporabljala za ekonomsko dejavnost, proda tako, da izvedbo priprave za prodajo naroči profesionalnemu podjetniku, ki nato kot pooblaščenec te osebe opravi vrsto organiziranih ravnanj za to, da se jo razdeli in proda po višji ceni, neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost?

2. Ali je treba določbe Direktive [2006/112], zlasti pa člen 9(1) te direktive, razlagati tako, da je treba za osebo, ki neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, šteti vsakega od sodelujočih zakoncev posebej?

## Navedene določbe prava Unije

Direktiva o DDV, člena 2(1) in 9(1); Šesta direktiva Sveta (77/388/EWG) z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, člena 2(1) in 4(1), (2) in (3)(b)

## Navedene določbe nacionalnega prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve z dne 11. marca 2004) (Dziennik ustaw iz leta 2017, št. 1221; v nadaljevanju: zakon o DDV) v različici, ki se je uporabljala od 1. januarja 2017 do 31. julija 2021:

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

Člen 15(2): „Ekonomska 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 ekonomsko dejavnost je mogoče šteti zlasti dejanja, ki pomenijo trajno rabo blaga ali nematerialnih premoženjskih sredstev in pravic s pridobitnim namenom.“

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (zakon z dne 25. februarja 1964, zakonik o družini in skrbništvu) (Dziennik ustaw iz leta 2017, št. 682, v nadaljevanju: k.r.i o.) v različici, ki se je uporabljala od 1. januarja 2017 do 31. julija 2021:

Člen 31(1): „Ob sklenitvi zakonske zveze se med zakoncema po samem zakonu vzpostavi premoženjska skupnost (zakoniti režim premoženjske skupnosti), ki velja za premoženjske predmete, ki jih v času trajanja zakonske zveze pridobita oba zakonca ali eden od njiju (skupno premoženje). Premoženjski predmeti, za

katere zakoniti režim premoženjske skupnosti ne velja, so del posebnega premoženja vsakega od zakoncev.“

Člen 35: „Med veljavnostjo zakonitega režima premoženjske skupnosti nobeden od zakoncev ne more zahtevati delitve skupnega premoženja. Prav tako ne more niti razpolagati niti se zavezati k razpolaganju z deležem, ki mu bo v primeru prenehanja premoženjske skupnosti pripadel na skupnem premoženju ali na posameznih predmetih, ki so del tega premoženja.“

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Oseba E.T. (v nadaljevanju: tožeča stranka) je skupaj z možem – W.T. – 21. aprila 1989 na podlagi pogodbe o prenosu kmetije na naslednika pridobila zemljiške parcele, ki so predmet postopka v glavni stvari. Tožeča stranka in njen mož sta v zadevnem obdobju prodala 19 nezazidanih zemljiških parcel v vasi L. Nobena od transakcij ni bila obdavčena z DDV.
- 2 Tožeča stranka in njen mož (naročitelja) sta 11. januarja 2011 z družbo B.A.Z. (prevzemnik) sklenila pogodbo o naročilu, ki se je nanašala na sodelovanje pri urejanju in prodaji zemljišča v kraju L. v občini Z., namenjenega za stanovanjsko in stanovanjsko-storitveno gradnjo. Pogodba se je nanašala na določene zemljiške parcele. Dogovorjeno je bilo, da se prodaja izvede do konca leta 2017. Prevzemniku je bilo v okviru izvajanja pogodbe dano pooblastilo za izvedbo vseh potrebnih dejanj. Za uresničitev namere je naročitelj pri podjetju prevzemnika naročil izvedbo vrste ravnanj, vključno z:
  - izdelavo projekta razdelitve zgoraj omenjenega zemljišča na manjše parcele in izvedbo ukrepov, ki so v zvezi s tem potrebni za doseg formalnih vpisov v zemljiški kataster in zemljiško knjigo;
  - priključitvijo nepremičnine na komunalno infrastrukturo, urejanjem zemljišča, posekom dreves in grmovja;
  - pridobitvijo ustreznih dovoljenj ter odločb organov in institucij za izvedbo zgoraj navedenih del;
  - izvedbo ustreznega oglaševanja potencialnim kupcem parcel;
  - pripravo dokumentov v zvezi z nepremičninami, ki so potrebni za to, da bi naročitelj z osebami, zainteresiranimi za nakup zadevnih parcel, lahko sklenil notarske pogodbe.
- 3 Iz te pogodbe je prav tako izhajalo, da stroške, povezane z izvedbo naročila, nosi prevzemnik. Poleg tega naj bi bilo za prevzemnika izdelano notarsko overjeno pooblastilo za nastopanje pred institucijami in organi državne uprave v obsegu, ki

ustreza predmetu pogodbe. Plačilo za prevzemnika je bilo določeno v znesku, ki ustreza pribitku od prodajnih cen, dogovorjenih v pogodbi – v celoti ali v deležih, opredeljenih v skladu s pravili, določenimi za posamezne parcele –, plačano pa naj bi bilo na podlagi računa z obračunanim DDV, ki ga prevzemnik izda za bruto znesek.

- 4 Z aneksom št. 1 k navedeni pogodbi, sklenjenim 25. maja 2015, je bil rok za prodajo parcel podaljšan do konca leta 2021.
- 5 Po mnenju davčnih organov je šlo pri prodajah nepremičnin, ki jih je opravila tožeča stranka, za ekonomsko dejavnost, in ne za upravljanje z osebnim premoženjem, zaradi česar je predmet obdavčitve z DDV. Glede na to je prvostopenjski organ ugotovil, da ima tožeča stranka obveznost obračuna DDV iz naslova prodaje parcel v višini, ki ustreza njenemu deležu, za določene mesece v obdobju od decembra 2017 do julija 2021. Analogna odločba je bila izdana možu tožeče stranke. DIAS je kot drugostopenjski davčni organ z odločbo z dne 19. decembra 2022 potrdil odločbo prvostopenjskega organa.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 6 Tožeča stranka v tožbi, vloženi pri predložitvenem sodišču, zatrjuje napačno razlago in kršitev – zlasti – člena 15(1) in (2) zakona o DDV, člena 4(1) in (2) Šeste direktive ter člena 9(1) Direktive 2006/112. Trdi, da iz vseh okoliščin zadeve ne izhaja, da je opravljala ekonomsko dejavnost, ki je predmet obdavčitve z DDV. V obravnavani zadevi je šlo za prodajo zasebnega premoženja. To premoženje je bilo pridobljeno za lastne potrebe zadevne osebe, in ne za namene trgovske dejavnosti, zato njegovo prodajo ni mogoče šteti za ekonomsko dejavnost, zaradi katere bi bilo treba to osebo šteti za zavezanca za DDV. Tožeča stranka meni, da je ni mogoče šteti za davčnega zavezanca, saj so njena dejanja povezana z običajnim izvrševanjem lastninske pravice in ni imela namena opravljati ekonomske dejavnosti ali uporabljati svojih nepremičnin za namene take dejavnosti, pridobljena sredstva pa so bila namenjena zadovoljevanju njenih zasebnih potreb. Poleg tega lastninske pravice na zadevnih nepremičninah ni pridobila z namenom preprodaje, temveč zaradi prevzema kmetije.
- 7 DIAS je v odgovoru na tožbo predlagal, naj se ta zavrne, in v celoti vztrajal pri svojem dotedanem stališču. Po mnenju davčnih organov se je prodaja izvajala vsaj od leta 2017 do leta 2021, iz česar je razvidna cikličnost in ponavljalnost dejavnosti, tožeča stranka pa je izvedla vrsto ravnanj za to, da bi čim bolj povečala dobiček od prodaje nepremičnin. Parcele so bile od pridobitve (na podlagi darilne pogodbe) do prodaje spremenjene iz kmetijskih zemljišč v gradbene parcele (sprememba občinskega prostorskega načrta), za kar si je v imenu tožeče stranke in njenega moža prizadeval prevzemnik. Kupljena je bila tudi dodatna zemljiška parcela, da bi se lahko ustvarile notranje in dovozne poti do ustvarjenih parcel. Za okoliščine, iz katerih so razvidne profesionalnost, trajnost, načrtnost in

organiziranost prodaje zadevnih nepremičnin in ki so značilne za opravljanje ekonomske dejavnosti, so davčni organi šteli zlasti:

- sklenitev pogodbe o naročilu z izvajalcem gradbenih del, na podlagi katere se je prevzemnik zavezal, da bo opravil vrsto dejavnosti, namenjenih temu, da se poveča privlačnost zadevnih parcel in se jih pripravi za prodajo, za kar naj bi prejel plačilo, določeno v pogodbi;
- to, da je bil prevzemnik naročila za izvedbo dejavnosti, naročenih v okviru zgoraj omenjene pogodbe, plačan na podlagi računov z obračunanim DDV, ki jih je prevzemnik izstavil osebi W.T.;
- podelitev pooblastila za opravljanje zgoraj navedenih dejanj in zastopanje pred institucijami in organi v zadevah, ki se nanašajo na zadevne parcele.

### **Kratka obrazložitev predloga**

- 8 Direktiva 2006/112 opredeljuje zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (glej sodbo z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334; točka 25 in navedena sodna praksa).
- 9 V postopku v glavni stvari so bile zadevne dobave opravljene v imenu in za račun tožeče stranke.
- 10 V zvezi s pojmom „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV iz ustaljene sodne prakse izhaja objektivnost tega pojma, tako da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, točki 47 in 48 ter navedena sodna praksa)).
- 11 Za „ekonomsko dejavnost“ se šteje zlasti izkoriščanje premoženja v stvareh, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.
- 12 Tožeča stranka trdi, da prodaja osebno premoženje. V zvezi s tem se predložitveno sodišče sprašuje, ali je to, da se pri tovrstnih transakcijah za to, da bi se nepremičnina za prodajo pripravila tako, da bi se dosegla kar najvišja cena, uporabi pomoč ustrezno usposobljene osebe, mogoče šteti za ustanovitev stalne poslovne enote in ali je upoštevno, da prevzemnik naročila deluje v okviru svojega podjetja, njegovo plačilo pa v bistvu pomeni znesek, za katerega cena, ki jo je dosegel, presega ceno, ki jo pričakuje prodajalec.
- 13 Sodišče je v sodni praksi pojasnilo, da če davčni zavezanec proda premoženje, katerega del je sklenil zadržati za osebno uporabo, v zvezi s prodajo tega dela ne deluje kot davčni zavezanec v smislu člena 2(1) Šeste direktive (glej sodbo Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304)).

- 14 V členu 12(1)(b) Direktive 2006/112/ES je določena možnost, da se za davčnega zavezanca šteje tudi oseba, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), zlasti transakcijo dobave zemljišča za gradnjo (člen 12(1)(b)).
- 15 V poljskem zakonu o DDV ni določena posebna ureditev obdavčitve dobave gradbenega zemljišča. V členu 43(1), točka 9, zakona o DDV je bila zgolj izprostitve davka izvzeta dobava gradbenih in zazidljivih zemljišč. To načeloma pomeni, da je po poljskem pravu vsaka dobava zazidljivega zemljišča predmet obdavčitve. Vendar jo mora opraviti zavezanec za DDV, torej v okviru ekonomske trgovske dejavnosti.
- 16 Poraja pa se dvom, ali je na podlagi člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 dopustna obdavčitev dobave zazidljivega zemljišča, ki se prej ni uporabljalo za ekonomsko dejavnost.
- 17 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je že sam namen opravljanja ekonomske dejavnosti, potrjen z objektivnimi dokazi, zadostna podlaga za to, da se zadevni subjekt šteje za zavezanca za DDV, in sicer celo v primeru, v katerem davčni organ ve, da se nameravana ekonomska dejavnost, v okviru katere naj bi prišlo do obdavčljivih transakcij, ne bo opravljala (glej sodbo z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304)). Če takega namena ni, pa zadevnega subjekta ni mogoče obravnavati kot zavezanca za DDV.
- 18 Obenem okoliščina, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari zadevno premoženje v stvareh pridobila za svoje potrebe, še ne pomeni, da tega blaga pozneje ne bo uporabila za opravljanje „ekonomske dejavnosti“. Vprašanje, ali je oseba v danem primeru kupila blago za svojo ekonomsko dejavnost ali za svoje osebne potrebe, se zastavi, če ta posameznik zaprosi za odbitek vstopnega davka za nakup tega blaga (glej sodbo z dne 19. julija 2012, Bakcsi (C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497, točka [3]9)).
- 19 Glede na to, da tožeča stranka zemljišč ni pridobila z namenom opravljanja kmetijske dejavnosti, ni mogoče šteti, da je nameravala opravljati trgovsko dejavnost. Tožeča stranka teh zemljišč, ki so bila kot kmetijska zemljišča pridobljena brez DDV, ni nikakor uporabljala. Odprto pa ostaja vprašanje, ali je na podlagi namere, ki se je razkrila, ko je zemljišča „iz svojega premoženja“, potem ko jih je spremenila v gradbena in jih izključila iz kmetijske proizvodnje, postopoma prodajala, ta dejanja mogoče opredeliti kot ekonomsko (trgovsko) dejavnost. Ali je v tem primeru pomembno, da je do spremembe namembnosti zemljišč prišlo na pobudo tožeče stranke, ki jo je zastopal poklicni prevzemnik naročila?
- 20 Če bi se taka prodaja štela za trgovsko dejavnost, se pojavi vprašanje o številu transakcij, ob katerem bi se prodaja štela za tako dejavnost, saj se lahko neko zemljišče – v odvisnosti od cene in povpraševanja – proda v celoti v okviru ene

same transakcije ali v okviru – v odvisnosti od števila parcel, na katere je bilo zemljišče razdeljeno – nekaj ali več deset transakciji.

- 21 Vprašanje opredelitve prodaje nepremičnin kot ekonomske dejavnosti je bilo predmet vrste odločitev nacionalnih sodišč. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) je v sodbi z dne 31. januarja 2013 izrazilo stališče, da so predmet poklicnega trgovanja lahko tudi elementi premoženja, ki so bili prvotno pridobljeni za osebne namene in so se v te namene tudi uporabljali. Pomembno je, da je davčni zavezanec ob prodaji zemljišč dejansko izvajal aktivna in načrtna ravnanja na področju trgovanja z nepremičninami ter pri tem uporabil sredstva, podobna tem, ki jih uporabljajo trgovci (glej sodbo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) z dne 15. januarja 2019). Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) je takšno stališče privzelo ob predpostavki, da namen, s katerim je bilo premoženje prvotno pridobljeno, ni ovira za to, da se ga pozneje obravnava drugače. Prav tako ni pomembno to, ali je bil namen lastnika ob pridobitvi nepremičnine njena dobičkonosna preprodaja, temveč to, da je davčni zavezanec izvajal stalna in organizirana dejanja, namenjena ustvarjanju dobička s prodajo nepremičnin.
- 22 Navesti je treba tudi, da iz sodne prakse Sodišča glede člena 9 Direktive 2006/112 izhaja, da je treba za ugotovitev, ali oseba ekonomsko dejavnost opravlja neodvisno, preveriti, ali pri opravljanju te dejavnosti obstaja razmerje podrejenosti (glej v tem smislu sodbo z dne 13. junija 2019, IO (C-420/18, EU:C:2019:490, točka 38 in navedena sodna praksa)). Da bi se lahko ocenil obstoj tega razmerja podrejenosti, je treba preveriti, ali zadevna oseba svoje dejavnosti opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali je odgovorna za gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti. Pri ugotavljanju, ali se preučevana dejavnost izvaja neodvisno, je Sodišče torej upoštevalo neobstoj vsakršnega razmerja hierarhične podrejenosti in dejstvo, da zadevna oseba deluje za svoj račun in na lastno odgovornost, svobodno organizira način opravljanja svojega dela in sama prejema plačilo, ki sestavlja njen prihodek. Po mnenju Sodišča se gospodarsko tveganje vedno nanaša na gospodarsko tveganje, ki ga neposredno nosi oseba, katere ekonomska dejavnost je predmet presoje z vidika neodvisnosti (sodba z dne 21. decembra 2023, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA (C-288/22, EU:C:2023:1024). V obravnavani zadevi je bilo gospodarsko tveganje, ki ga je nosila tožeča stranka, minimalizirano s pogodbo o naročilu, saj je vso tveganje, da pri prodaji ne bo dosežena cena, ki bi bila višja od minimalne cene, navedene v pogodbi, nosil prevzemnik naročila.
- 23 Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, se postavlja vprašanje, kdo je subjekt, ki v položaju, v katerem se prodaja nanaša na premoženje, ki je predmet skupne lastnine, opravlja tako dejavnost.
- 24 Dosedanja praksa nacionalnih davčnih organov je bila, da so za davčnega zavezanca obravnavali vsakega od zakoncev posebej, tako da so vsakemu pripisali polovico zneska prodaje. To prakso so nacionalna sodišča dopuščala. Vendar je

sodišče v tej zadevi ugotovilo, da je ta praksa v nasprotju z zgoraj navedenimi določbami poljskega zakonika o družini in skrbništvu. Iz teh določb namreč nedvoumno izhaja, da lahko med trajanjem zakonske zveze premoženjska skupnost zakoncev preneha le na podlagi pogodbe, ki jo skleneta zakonca. Ker sodišče ne more odločiti o prisilnem prenehanju te skupnosti, vanjo *a fortiori* ne morejo posegati davčni organi. Glede na to je treba šteti, da zakonca v zvezi z elementi skupnega premoženja v pravnem prometu vselej nastopata skupaj.

- 25 Ker je v členu 9(1) Direktive 2006/112 navedeno, da je davčni zavezanec „oseba“, se poraja dvom, ali je pri fizičnih osebah vselej posebej obdavčena vsaka od oseb, ki sodelujejo pri transakciji. Ali pa je glede na nacionalno ureditev premoženjskega režima med zakoncema mogoče izraz „oseba“ razumeti tudi kot „skupino sodelujočih fizičnih oseb“?
- 26 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba „člen 9(1) in člen 193 Direktive Sveta 2006/112/ES [...] razlagati tako, da je fizično osebo, ki je z drugo fizično osebo sklenila družbeno pogodbo, s katero se ustanavlja poslovno partnerstvo, ki ni pravna oseba in za katero je značilno, da je prva oseba upravičena delovati v imenu vseh družbenikov, vendar deluje sama in v svojem imenu v razmerjih s tretjimi osebami, kadar izvršuje dejanja, ki pomenijo ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja to poslovno partnerstvo, treba šteti za ‚davčnega zavezanca‘ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in za osebo, ki mora sama plačati dolgovan davek na dodano vrednost v skladu s členom 193 te direktive, kadar deluje za svoj račun ali za račun druge osebe kot komisionar v smislu člena 14(2)(c) in člena 28 navedene direktive“ (sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (C-312/19, EU:C:2020:711)). *A contrario* bi bilo treba šteti, da sta osebi, če izvajata skupno dejavnost in skupaj delujeta v razmerju do sopogodbnikov, obe odgovorni za plačilo DDV. Ker pa njunih deležev v predmetu prodaje ni mogoče ločiti, bi morala biti skupna tudi obveznost plačila DDV.
- 27 Zaradi zgoraj opisanih dvomov je utemeljeno, da se Sodišču predložita vprašanji za predhodno odločanje, navedeni v uvodu.