



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

11. srpnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (a) – Članak 9. stavak 1. – Članak 14. stavak 2. točka (a) – Oporeziva isporuka robe – Prijenos, uz plaćanje naknade, vlasništva nad poljoprivrednim zemljištem na temelju odluke javnog tijela – Izvlaštenje”

U predmetu C-182/23 [Makowit]ⁱ,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 18. siječnja 2023., koju je Sud zaprimio 22. ožujka 2023., u postupku

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

protiv

J. S.,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Piçarra, predsjednik vijeća, N. Jääskinen (izvjestitelj) i M. Gavalec, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, B. Kołodziej i T. Wojciechowski,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Herold i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: poljski

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

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1. i članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe J. S. i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi sa zahtjevom za poništenje poreznog mišljenja od 31. listopada 2017. (u daljnjem tekstu: porezno mišljenje).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Prema članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježu isporuke robe koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.
- 4 Članak 9. stavak 1. te direktive propisuje:

„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.”
- 5 Člankom 14. navedene direktive predviđa se:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. 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;

[...]”
- 6 Članak 167. iste direktive glasi kako slijedi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

Poljsko pravo

- 7 Člankom 7. stavkom 1. ustave o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2022., pozicija 931), u verziji koja je primjenjiva u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđa se:

„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 postupa u ime javnog tijela ili na temelju zakona;

[...]”

- 8 U članku 15. stavcima 1. i 2. tog zakona predviđeno je:

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

2. Gospodarskom aktivnošću smatra se svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili pružatelja usluga, uključujući onu gospodarskih subjekata koji iskorištavaju prirodne resurse i poljoprivrednika kao i slobodna zanimanja. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, osobito se smatra gospodarskom djelatnošću.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 9 Osoba J. S. upravlja poljoprivrednim gospodarstvom na kojem od 2001. godine obavlja djelatnost uzgoja muznih krava i proizvodnje mlijeka. Od siječnja 2013. registrirana je kao obveznik poreza na dodanu vrijednost (PDV). Godine 2003., a zatim i 2015., kupila je zemljišne čestice namijenjene proširenju tog gospodarstva. To stjecanje nije podlijegalo PDV-u niti je bilo predmet odbitka PDV-a.
- 10 Guvernerovom odlukom, koji je tijelo javne uprave, od 6. ožujka 2017. vlasništvo nad dijelom zemljišnih čestica na kojima se nalazi gospodarstvo osobe J. S. preneseno je na Skarb Państwu (Državna riznica, Poljska) radi ulaganja u izgradnju cesta. Istodobno guverner je pokrenuo postupak za određivanje naknade osobi J. S. zbog prijenosa vlasništva nad zemljišnim česticama na Državnu riznicu.
- 11 U tom kontekstu osoba J. S. podnijela je poreznoj upravi zahtjev za porezno mišljenje kojim je tražila da se utvrdi, s jedne strane, treba li ju smatrati obveznikom PDV-a zbog prodaje zemljišnih čestica koje je stekla Državna riznica radi ulaganja u izgradnju cesta i, s druge strane, podliježe li PDV-u naknada koja je na toj osnovi primljena. Prema mišljenju osobe J. S. na ta pitanja trebalo je odgovoriti niječno.

- 12 U poreznom mišljenju porezno tijelo ocijenilo je da prijenos vlasništva nad zemljišnim česticama na Državnu riznicu izvlaštenjem, u svrhu ulaganja namijenjenih izgradnji cesta, treba smatrati isporukom robe uz naknadu koju je obavila osoba J. S. djelujući kao subjekt koji obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u, odnosno kao obveznik PDV-a.
- 13 Osoba J. S. osporavala je to tumačenje pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska), koji je presudom od 15. listopada 2018. poništio porezno mišljenje. U obrazloženju taj je sud istaknuo da osoba J. S. nije poduzela nikakve korake kako bi prodala predmetne zemljišne čestice i da je o njihovu izvlaštenju odlučeno neovisno o njezinoj volji. Stoga, prema mišljenju navedenog suda, to izvlaštenje nije bilo povezano s poljoprivrednom djelatnošću osobe J. S. i, slijedom toga, potonja nije postupala u svojstvu obveznika PDV-a kada su predmetne zemljišne čestice bile prenesene na Državnu riznicu.
- 14 Porezna uprava podnijela je protiv te presude žalbu u kasacijskom postupku Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), sudu koji je uputio zahtjev, ističući, među ostalim, da je stjecanje predmetnih zemljišnih čestica izvlaštenjem bilo povezano s profesionalnom djelatnošću osobe J. S. koja se sastoji od korištenja navedenih zemljišnih čestica u okviru njezine poljoprivredne djelatnosti. Stoga se to stjecanje, prema mišljenju porezne uprave, treba smatrati isporukom robe u zamjenu za plaćanje koje mora podlijevati PDV-u.
- 15 Sud koji je uputio zahtjev smatra da rješenje spora koji se pred njim vodi ovisi o tome treba li prijenos vlasništva nad nekretninom izvlaštenjem u korist Državne riznice radi izgradnje javnih cesta smatrati isporukom robe koju je izvršio porezni obveznik koji obavlja gospodarsku aktivnost jer je taj porezni obveznik navedenu nekretninu koristio u okviru svoje poljoprivredne gospodarske aktivnosti.
- 16 Kao prvo, taj sud ističe da u ovom slučaju iz opisa činjenica koje su dovele do tog spora, kako ih je utvrdilo porezno tijelo, ne proizlazi da su predmetne zemljišne čestice bile predmet prijenosa u onaj dio imovine osobe J. S. koji nije namijenjen za poljoprivredno gospodarstvo, s obzirom na to da su te čestice uvijek bile dio poslovne imovine potonje.
- 17 Kao drugo, navedeni sud podsjeća na to da, osobito, iz presude od 15. rujna 2011., Slaby i dr. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589), proizlazi da, ako subjekt poduzima aktivne radnje u području prometa nekretninama koje bi omogućile da ga se smatra profesionalcem, tada prodana roba mora podlijevati PDV-u. Međutim, on ističe da u ovom slučaju osoba J. S. nije poduzela nikakve korake kako bi prodala navedene čestice. Sud koji je uputio zahtjev navodi da, prema poljskoj sudskoj praksi, uvjet za oporezivanje određene transakcije PDV-om nije sama činjenica da je osoba porezni obveznik PDV-a, nego je u tu svrhu potrebno da se postupi u ulozi poreznog obveznika PDV-a u odnosu na konkretnu transakciju koja ulazi u područje gospodarske aktivnosti određenog subjekta. Međutim, primjećuje da u ovom slučaju osoba J. S. nije poduzela aktivne radnje u području prometa nekretninama, a osobito ne za prodaju predmetnih zemljišnih čestica i da nije obavljala nikakvu drugu gospodarsku aktivnost osim poljoprivredne djelatnosti za koju je bila obveznik PDV-a.
- 18 Kao treće, taj sud ističe da PDV nije bio primijenjen kada je osoba J. S. kupila te čestice, tako da prilikom te transakcije nije bilo odbitka PDV-a.

- 19 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se odredbama članka 9. stavka 1., u vezi s člankom 14. stavkom 2. točkom (a) [Direktive o PDV-u] to da se poljoprivrednik koji je porezni obveznik PDV-a i obračunava porez prema općim pravilima te prenosi pravo vlasništva nad zemljišnom česticom na Državnu riznicu 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?”

O prethodnom pitanju

- 20 Uvodno valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će, po potrebi, preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. Usto, Sud može uzeti u obzir pravila prava Unije na koja se nacionalni sud nije pozvao u svojem pitanju (presuda od 7. rujna 2023., Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, t. 47. i navedena sudska praksa).
- 21 U ovom slučaju, uzimajući u obzir elemente koje je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, rješenje spora u glavnom postupku ovisi o pitanju treba li transakcija izvlaštenja poljoprivrednih čestica u zamjenu za plaćanje naknade prvotnom vlasniku tog zemljišta, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, podlijezati PDV-u.
- 22 Doista, članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u predviđa uvjete koje isporuka robe mora ispuniti kako bi se mogla kvalificirati kao transakcija koja podliježe PDV-u.
- 23 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev u svojem pitanju također upućuje na članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji definira pojmove poreznog obveznika i gospodarske aktivnosti. Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da nije sporno je li osoba J. S. obveznik PDV-a i obavlja li gospodarsku aktivnost.
- 24 Stoga valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (a), u vezi s člankom 14. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u, tumačiti na način da transakcija prijenosa vlasništva nad poljoprivrednim česticama putem izvlaštenja, u zamjenu za plaćanje naknade vlasniku tog zemljišta, treba podlijezati PDV-u ako je taj vlasnik poljoprivrednik, obveznik PDV-a, čak i ako ne obavlja nikakvu aktivnost u području prometa nekretninama i nije poduzeo nikakve korake s ciljem takvog prijenosa.
- 25 U tom pogledu valja podsjetiti na to da Direktiva o PDV-u uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se, među ostalim, temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija (presuda od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 30. i navedena sudska praksa).
- 26 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) te direktive, PDV-u podliježe isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje. Dakle, valja razmotriti jesu li okolnosti opisane u točki 24. ove presude obuhvaćene, s jedne strane, pojmom „isporuka robe uz naknadu” i, s druge strane, „porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

- 27 Kao prvo, kad je riječ o pojmu „isporuka robe”, članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u definira ga kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Članak 14. stavak 2. točka (a) navedene direktive određuje da se, uz transakcije iz stavka 1. tog članka, isporukom robe smatra i prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade.
- 28 Stavak 2. tog članka je, u odnosu na opću definiciju iz stavka 1. tog članka, *lex specialis*, čiji su uvjeti primjene autonomne prirode u odnosu na one iz navedenog stavka 1. (vidjeti u tom smislu presude od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 36. i od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 55.).
- 29 Prema tome, kvalifikacija „isporuka robe” u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u zahtijeva ispunjavanje triju kumulativnih uvjeta. Ponajprije, mora postojati prijenos prava vlasništva. Nadalje, taj prijenos mora biti na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona. Konačno, mora postojati plaćanje naknade (presude od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 37. i od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 56.).
- 30 U ovom slučaju, kad je riječ o prva dva prethodno navedena uvjeta, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da nije sporno, s jedne strane, da su čestice poljoprivrednog zemljišta o kojima je riječ u glavnom postupku postale vlasništvo Državne riznice i da, s druge strane, taj prijenos vlasništva proizlazi iz jednostrane odluke guvernera, koji je tijelo javne uprave, donesene 6. ožujka 2017.
- 31 Kad je riječ o trećem uvjetu iz članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, odnosno onom koji se odnosi na plaćanje naknade, Sud je smatrao da, kako bi se utvrdilo je li ispunjen taj uvjet, valja samo utvrditi da je predmetna naknada izravno povezana s prijenosom vlasništva i da je njezino plaćanje bilo stvarno (presuda od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 61. i navedena sudska praksa).
- 32 Doista, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je naknada o kojoj je riječ u glavnom postupku izravno povezana s prijenosom vlasništva nad poljoprivrednim česticama o kojima je riječ u glavnom postupku na Državnu riznicu. Budući da je isplata te naknade bila stvarna, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, predmetna transakcija predstavlja „isporuku robe” u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u.
- 33 Kad je riječ o uvjetu da se ta isporuka obavlja „uz naknadu” iz članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, sama činjenica da je porezni obveznik primio naknadu u smislu članka 14. stavka 2. točke (a) te direktive dovoljna je za ispunjenje uvjeta transakcije uz naknadu u svrhu primjene potonje odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 44.).
- 34 Kao drugo, kad je riječ o pojmu „porezni obveznik koji djeluje kao takav” iz članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, iako je osoba J. S. registrirana kao porezni obveznik PDV-a, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome je li djelovala u tom svojstvu prilikom prijenosa vlasništva predmetnih poljoprivrednih čestica. U tom kontekstu taj sud ističe da ona ne obavlja nikakvu gospodarsku aktivnost u području prometa nekretninama niti je poduzela bilo kakve korake radi prodaje tih zemljišnih čestica.

- 35 U tom pogledu valja istaknuti da porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u načelno djeluje u tom svojstvu samo kada djeluje u okviru svoje gospodarske aktivnosti (presuda od 13. lipnja 2018., Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, t. 37. i navedena sudska praksa). Potonji je kriterij ispunjen ako porezni obveznik prenese vlasništvo nekretnina koje su namijenjene toj gospodarskoj aktivnosti u širem smislu (vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2018., Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, t. 42.).
- 36 Nasuprot tomu, porezni obveznik koji obavlja transakciju u privatne svrhe ne djeluje u svojstvu poreznog obveznika. Slijedom toga, privatna transakcija poreznog obveznika nije obuhvaćena PDV-om (presude od 4. listopada 1995., Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, t. 17. i 18. i od 8. ožujka 2001., Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, t. 24.).
- 37 U ovom slučaju iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da su, prema mišljenju porezne uprave, predmetne poljoprivredne čestice bile poslovna imovina osobe J. S. na dan prijenosa njihova vlasništva na Državnu riznicu.
- 38 Iz toga slijedi da je osoba J. S., koja je obveznik PDV-a zbog svoje poljoprivredne aktivnosti, djelovala kao porezni obveznik prenoseći vlasništvo nad poljoprivrednim česticama koje su bile namijenjene njezinoj gospodarskoj aktivnosti, iako nije obavljala nikakvu aktivnost u području prometa nekretninama i nije poduzela nikakve korake u tu svrhu.
- 39 U vezi s potonjim valja dodati i da takav uvjet kojim se zahtijeva aktivno poduzimanje koraka poreznog obveznika nije ni u skladu s korisnim učinkom članka 14. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, koji se, po definiciji, odnosi na prijenos vlasništva nad imovinom na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 75.).
- 40 U slučaju da sud koji je uputio zahtjev utvrdi da je transakciju o kojoj je riječ u glavnom postupku osoba J. S. izvršila u okviru upravljanja dijelom svoje imovine koji nije namijenjen poljoprivrednom gospodarstvu, valjalo bi smatrati da ona nije djelovala u svojstvu poreznog obveznika i da navedena transakcija ne podliježe PDV-u.
- 41 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (a), u vezi s člankom 14. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u, treba tumačiti na način da transakcija prijenosa vlasništva nad poljoprivrednim česticama putem izvlaštenja, u zamjenu za plaćanje naknade vlasniku tog zemljišta, treba podlijegati PDV-u ako je taj vlasnik poljoprivrednik obveznik PDV-a i djeluje kao takav, čak i ako ne obavlja nikakvu aktivnost u području prometa nekretninama i nije poduzeo nikakve korake u svrhu takvog prijenosa.

Troškovi

- 42 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (a) 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

treba tumačiti na način da:

transakcija prijenosa vlasništva nad poljoprivrednim česticama putem izvlaštenja, u zamjenu za plaćanje naknade vlasniku tog zemljišta, treba podlijegati porezu na dodanu vrijednost (PDV) ako je taj vlasnik poljoprivrednik obveznik PDV-a i djeluje kao takav, čak i ako ne obavlja nikakvu aktivnost u području prometa nekretninama i nije poduzeo nikakve korake u svrhu takvog prijenosa.

Potpisi