

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

11. července 2024(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. a) – Článek 9 odst. 1 – Článek 14 odst. 2 písm. a) – Zdanitelné dodání zboží – Převod vlastnického práva k zemědělskému pozemku na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci za platbu odškodného – Vylvlastnění“

Ve věci C-182/23 [Makowit](i),

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) ze dne 18. ledna 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 22. března 2023, v řízení

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

proti

J. S.,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: N. Piçarra, předseda senátu, N. Jääskinen (zpravodaj) a M. Gavalec, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: B. Kołodziej a T. Wojciechowski,
- za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,
- za Evropskou komisi: M. Herold a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 1 a čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi J. S. a ředitelem Státní finanční informační služby (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Polsko) (dále jen „orgán finanční správy“) ve věci návrhu na zrušení individuálního výkladového stanoviska ze dne 31. října 2017 (dále jen „individuální výkladové stanovisko“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle článku 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je předmětem DPH dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 V článku 9 odst. 1 této směrnice je stanoveno:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 V článku 14 uvedené směrnice je stanoveno:

„1. „Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

a) převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona;

[...]“

6 V článku 167 uvedené směrnice je stanoveno:

„Nárok na odpot dan vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné dan.“

Polské právo

7 V článku 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z 2022, položka 931), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkových okolností (dále jen „zákon o DPH“), je stanoveno:

„Dodáním zboží podle čl. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, včetně:

1) převodu vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu orgánu veřejné moci nebo entity, která jedná jménem takového orgánu, nebo jeho převodu vyplývajícího ze zákona;

[...]“

8 V článku 15 odst. 1 až 2 uvedeného zákona je stanoveno:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí právnické osoby, organizační jednotky bez právní osobnosti a fyzické osoby, které samostatně vykonávají některou z ekonomických činností uvedených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně osob těžících nerostné suroviny a zemědělce, jakož i činnost osob vykonávajících svobodná povolání. Ekonomická činnost zahrnuje soustavné využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem dosažení zisku.“

Spor v původním řízení a předložná otázka

9 J. S. provozuje zemědělský podnik a předmětem jeho zemědělské činnosti je od roku 2001 chov dojníc a produkce mléka. Od ledna 2013 je registrován jako osoba povinná k dani z přidané hodnoty (DPH). V roce 2003 a poté v roce 2015 J. S. koupil pozemky za účelem rozšíření tohoto zemědělského podniku. Toto nabytí nepodléhalo DPH ani nebylo předmětem odpůtu DPH.

10 Rozhodnutím vojvody ze dne 6. března 2017 bylo vlastnictví části pozemků, na kterých se nachází zemědělský podnik J. S., převedeno na Státní pokladnu (Skarb Państwa, Polsko) za účelem realizace investic v oblasti veřejných komunikací. Současně vojvoda zahájil řízení o stanovení náhrady, která J. S. náleží za převod vlastnického práva k pozemkům, které nabyt stát.

11 V této souvislosti podal J. S. u daňového orgánu žádost o individuální výkladové stanovisko s cílem určit, zda má být považován za osobu povinnou k DPH z důvodu prodeje parcel nabytých státem za účelem realizace investic v oblasti veřejných komunikací, a dále zda odškodné, které z tohoto titulu přijal, podléhá DPH. Podle jeho názoru měly být tyto otázky zodpovězeny záporně.

12 V individuálním výkladovém stanovisku měl daňový orgán za to, že převod vlastnictví pozemků na stát formou vyvlastnění za účelem realizace investic v oblasti veřejných komunikací je třeba považovat za dodání zboží za protiplnění uskutečněné J. S. jako subjektem vykonávajícím ekonomickou činnost ve smyslu ustanovení čl. 15 odst. 2 zákona o DPH, tj. osobou povinnou k DPH.

13 J. S. tento výklad napadl u Vojvodského správního soudu ve Varšavě (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Polsko), který zrušil individuální výkladové stanovisko rozsudkem ze dne 15. října 2018. V odvodnění uvedený soud uvedl, že J. S. neučinil žádný úkon směřující k prodeji dotčených zemědělských pozemků a že o jejich vyvlastnění bylo rozhodnuto nezávisle na jeho vůli. Podle uvedeného soudu tedy toto vyvlastnění nesouviselo se zemědělskou činností J. S., a tudíž J. S. nejednal při převodu dotčených pozemků na stát jako osoba povinná k DPH.

14 Orgán finanční správy podal proti uvedenému rozsudku kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), který je předkládajícím soudem, přičemž zejména tvrdí, že nabytí dotčených pozemků formou vyvlastnění souviselo s výkonem podnikatelské činnosti J. S. spočívající ve využívání uvedených pozemků v rámci jeho zemědělské činnosti. Toto nabytí musí být proto podle daňového orgánu považováno za dodání zboží za úplatu, které musí být předmětem DPH.

15 Předkládající soud má za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, závisí na tom, zda převod vlastnického práva k nemovitosti vyvlastněním ve prospěch státu za účelem výstavby veřejných komunikací musí být považován za dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost, neboť tato osoba povinná k dani používala uvedenou nemovitost v rámci své zemědělské ekonomické činnosti.

16 Předkládající soud zaprvé poznamenává, že v projednávané věci z popisu skutkových okolností, které vedly k tomuto sporu, jak byl konstatován daňovým orgánem, nevyplývá, že by dotčené pozemky byly předmětem převodu do části majetku J. S., která není určena k zemědělskému hospodářství, neboť tyto pozemky tvořily vždy součást majetku podniku J. S.

17 Uvedený soud zadruhé připomíná, že zejména z rozsudku ze dne 15. září 2011, Saby a další (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589) vyplývá, že pokud subjekt podnikne aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí, vzhledem k nimž by mohl být považován za profesionála, musí prodané zboží podléhat DPH. Poznamenává však, že v projednávaném případě J. S. neuskutečnil žádné úkony za účelem prodeje uvedených pozemků. Předkládající soud uvádí, že podle polské judikatury pouhá skutečnost, že se jedná o osobu povinnou k DPH, není nezbytnou podmínkou pro to, aby plnění podléhalo DPH, nýbrž za tímto účelem je nezbytné, aby osoba jednala jako osoba povinná k DPH v rámci konkrétního plnění, které spadá do ekonomické činnosti dotčeného hospodářského subjektu. Předkládající soud přitom upozorňuje na skutečnost, že v projednávané věci J. S. neuskutečnil žádné úkony v rámci obchodního prodeje nemovitostí, aby dotčené pozemky prodal, a kromě zemědělské činnosti, pro kterou byl osobou povinnou k DPH, nevykonával žádnou jinou ekonomickou činnost.

18 Předkládající soud zatím zdrazňuje, že při koupi těchto pozemků J. S. nebyla DPH účtována, takže v této souvislosti nedošlo k odpotu DPH.

19 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být ustanovení čl. 9 odst. 1 ve spojení s čl. 14 odst. 2 písm. a) [směrnice o DPH] vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby zemědělec, který je osobou povinnou k DPH v rámci obecného režimu a převede vlastnictví k pozemku na stát v rámci vyvlastnění za platbu odškodného v souvislosti se změnou jeho způsobu využití na zemědělské účely, byl považován za osobu povinnou k dani, která musí z tohoto dodání zaplatit DPH, a to z pouhého důvodu, že příslušný pozemek byl využíván pro účely zemědělské činnosti podléhající DPH?“

K předběžné otázce

20 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které jsou mu položeny. Soudní dvůr kromě toho může zohlednit i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve své otázce neodkázal (rozsudek ze dne 7. září 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, bod 47 a citovaná judikatura).

21 Vzhledem ke skutečnostem uvedeným předkládajícím soudem závisí řešení sporu v převodním řízení na otázce, zda takové plnění spočívající ve vyvlastnění zemědělských pozemků, jako je plnění dotčené ve věci v převodním řízení, za platbu odškodného převodnímu vlastníkovi tohoto pozemku, musí podléhat DPH.

22 V ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH jsou totiž stanoveny podmínky, které musí dodání zboží splňovat, aby mohlo být kvalifikováno jako plnění podléhající DPH.

23 Předkládající soud ve své otázce rovněž odkazuje na čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, který definuje pojmy „osoba povinná k dani“ a „ekonomická činnost“. Z předkládacího rozhodnutí nicméně vyplývá, že otázka, zda je J. S. osobou povinnou k DPH a vykonává ekonomickou

žinnost, není zpochybňována.

24 Je tudíž třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH vykládáno v tom smyslu, že převod vlastnického práva k zemědělským pozemkům formou vyvlastnění za platbu odškodného vlastníkově tohoto pozemku musí podléhat DPH, pokud je tento vlastník zemědělcem, který je osobou povinnou k DPH, i když nevykonává žádnou žinnost spočívající v obchodním prodeji nemovitostí a neučinil žádné úkony k takovému převodu.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 30 a citovaná judikatura).

26 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice je předmetem DPH dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Je tedy třeba zkoumat, zda okolnosti popsané v bodě 24 tohoto rozsudku odpovídají jednak pojmu „dodání zboží za úplatu“ a jednak pojmu „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“.

27 Pokud jde zaprvé o pojem „dodání zboží“, v čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH je definován jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. V ustanovení čl. 14 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice je dále stanoveno, že kromě plnění podle odstavce 1 tohoto článku se za dodání zboží považuje převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.

28 Odstavec 2 tohoto článku představuje ve vztahu k obecné definici uvedené v odstavci 1 tohoto článku *lex specialis*, jehož podmínky uplatnění mají samostatnou povahu ve vztahu k podmínkám uplatnění uvedeného odstavce 1 [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36, a ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław (Přeměna práva stavby), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 55].

29 Kvalifikace jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH tedy vyžaduje splnění tří kumulativních podmínek. Nejprve musí dojít k převodu vlastnického práva. Dále tento převod musí být proveden na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci či jeho jménem nebo musí vyplývat ze zákona. A v neposlední řadě musí dojít k platbě odškodného (rozsudky ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 37, a ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław (Přeměna práva stavby), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 56).

30 Co se v projednávané věci dvou prvních výše uvedených podmínek týče, z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že není zpochybňováno, že se zemědělské pozemky dotčené ve věci v původním řízení staly majetkem státu a že tento převod vlastnictví vyplývá z jednostranného rozhodnutí vojvody, tj. orgánu veřejné správy, přijatého dne 6. března 2017.

31 Co se týče třetí podmínky stanovené v čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, a sice podmínky platby odškodného, měl Soudní dvůr za to, že k určení, zda je tato podmínka splněna, je pouze třeba prokázat, že dotčené odškodné přímo souvisí s převodem vlastnického práva a že k jeho platbě skutečně došlo (rozsudek ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław (Přeměna požívacího práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 61 a citovaná judikatura).

32 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že odškodné dotčené v povodním ízení pímou souvisí s pevodem vlastnického práva k zemdlským pozemkům na stát. Bylo-li toto odškodné skuteě zaplacen, což písluší ovřit předkládajícímu soudu, představuje dotčené plnění „dodání zboží“ ve smyslu íl. 14 odst. 2 písm. a) smřnice o DPH.

33 Pokud jde o podmínku, aby toto dodání bylo skuteěno „za úplatu“, uvedenou v íl. 2 odst. 1 písm. a) smřnice o DPH, samotné obdržení odškodného osobou povinnou k dani ve smyslu íl. 14 odst. 2 písm. a) této smřnice staí ke splnění podmínky plnění za úplatu pro účely použití posledně uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. řervna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 44).

34 Zadruhé, co se týě pojmu „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, uvedeného v íl. 2 odst. 1 písm. a) smřnice o DPH, pěstože je J. S. registrován jako osoba povinná k DPH, předkládající soud vyjaděuje pochybnosti o tom, zda v takovém postavení jednal i při pevodu vlastnictví k dotčným zemdlským pozemkům. V tomto kontextu zděrazěuje, že J. S. nevykonává žádnou ekonomickou íinnost spoívající v obchodním prodeji nemovitostí a neuínil žádné úkony k prodeji tčto pozemků.

35 V tomto ohledu je třeba uvést, že osoba povinná k dani ve smyslu íl. 9 odst. 1 prvního pododstavce smřnice o DPH jedná v zásadě v tomto postavení jen tehdy, pokud jedná v rámci své ekonomické íinnosti (rozsudek ze dne 13. řervna 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 37 a citovaná judikatura). Posledně uvedené kritérium je splněno, pokud osoba povinná k dani pēvede vlastnické právo k nemovitostem určeným pro tuto ekonomickou íinnost v širokém slova smyslu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. řervna 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 42).

36 Naproti tomu osoba povinná k dani, která skuteěuje plnění pro soukromé účely, nejedná jako osoba povinná k dani. V děsledku toho plnění skuteěné osobou povinnou k dani pro soukromé účely nepodléhá DPH (rozsudky ze dne 4. října 1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, body 17 a 18, jakož i ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, bod 24).

37 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvřr k dispozici, vyplývá, že podle orgánu finanční správy byly dotčené zemdlské pozemky majetkem podniku J. S. ke dni pevodu jejich vlastnictví na stát.

38 Z toho vyplývá, že J. S., jenž je osobou povinnou k DPH z dēvodu své zemdlské íinnosti, jednal jako osoba povinná k dani, když pēváděl vlastnické právo k pozemkům, které jsou určeny pro jeho ekonomické íinnosti, i když nevykonával žádnou íinnost spoívající v obchodním prodeji nemovitostí a neuínil žádné úkony k takovému pevodu.

39 K posledně uvedenému je třeba dodat, že podmínka vyžadující aktivní postup ze strany osoby povinné k dani by nebyla ani sluíitelná s užitečným účinkem íl. 14 odst. 2 písm. a) smřnice o DPH, který se již z podstaty týká pevodu vlastnického práva k majetku, k němuž došlo na základě píkazu vydaného orgánem veřejné moci íi jeho jménem nebo který vyplývá ze zákona [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław (Pēměna práva stavby), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 75].

40 Za předpokladu, že by předkládající soud konstatoval, že plnění dotčené ve věci v převodním řízení uskutečnil J. S. v rámci správy části svého majetku, která není určena pro zemědělský podnik, bylo by třeba mít za to, že J. S. nejednal jako osoba povinná k dani a uvedené plnění nepodléhá DPH.

41 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na předložnou otázku odpovědět tak, že ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládáno v tom smyslu, že plnění spočívající v převodu vlastnického práva k zemědělským pozemkům formou vyvlastnění za platbu odškodného vlastníkově tohoto pozemku musí podléhat DPH, pokud je tento vlastník zemědělcem, který je osobou povinnou k DPH, a jako takový jedná, i když nevykonává žádnou činnost spočívající v obchodním prodeji nemovitostí a neučinil žádné úkony k takovému převodu.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

článek 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

plnění spočívající v převodu vlastnického práva k zemědělským pozemkům formou vyvlastnění za platbu odškodného vlastníkově tohoto pozemku musí podléhat dani z přidané hodnoty (DPH), pokud je tento vlastník zemědělcem, který je osobou povinnou k DPH, a jako takový jedná, i když nevykonává žádnou činnost spočívající v obchodním prodeji nemovitostí a neučinil žádné úkony k takovému převodu.

Podpisy

* Jednací jazyk: polština.

i Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.