

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 11. júla 2024 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. a) – článok 9 ods. 1 – článok 14 ods. 2 písm. a) – Dodanie tovaru podliehajúce dani – Prevod vlastníctva k poľnohospodárskemu pozemku za náhradu na základe rozhodnutia orgánu verejnej moci – Vyvlastnenie“

Vo veci C-182/23 [Makowit] (i),

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 18. januára 2023 a doručený Súdnemu dvoru 22. marca 2023, ktorý súvisí s konaním:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

proti

J. S.,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory N. Piçarra, sudcovia N. Jääskinen (spravodajca) a M. Gavalec,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú žasť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, v zastúpení: B. Kołodziej a T. Wojciechowski,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Herold a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypoťutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1 a článku 14 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi J. S. a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ štátneho úradu pre daňové informácie, Poľsko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci návrhu na zrušenie individuálneho daňového výkladu z 31. októbra 2017 (ďalej len „individuálny daňový výklad“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH podlieha DPH dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 V článku 9 ods. 1 tejto smernice sa uvádza:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 14 uvedenej smernice stanovuje:

„1. „Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

a) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona;

...“

6 Článok 167 tejto smernice znie:

„Právo odpodíť daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpodíťateľná.“

Poľské právo

7 Článok 7 § 1 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2022, položka 931) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Za dodanie tovaru v zmysle článku 5 § 1 bodu 1 sa považuje prevod práva nakladať s majetkom ako vlastník vrátane:

1. prevodu vlastníctva majetku za náhradu na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo právnym subjektom, ktorý koná v jeho mene, alebo prevodu na základe zákona,

...“

8 Podľa ustanovení článku 15 § 1 a 2 tohto zákona:

„1. Za zdaniteľné osoby sa považujú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť v zmysle § 2, odhládnuce od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

2. Ekonomická činnosť zahŕňa každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo poskytovateľov služieb vrátane činností subjektov, ktoré ťažia prírodné zdroje, a poľnohospodárov, ako aj činnosti osôb, ktoré vykonávajú slobodné povolania. Ekonomická činnosť zahŕňa najmä činnosti, ktoré spočívajú v pravidelnom využívaní hmotných alebo nehmotných majetkových hodnôt na účely dosahovania zisku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 J. S. prevádzkuje poľnohospodársky podnik, v ktorom od roku 2001 uskutočňuje chov dojníc a výrobu mlieka. Od januára 2013 je evidovaný ako zdaniteľná osoba na účely dane z pridanej hodnoty (DPH). V roku 2003 a neskôr v roku 2015 kúpil pozemky určené na rozšírenie tohto podniku. Táto kúpa nepodliehala DPH ani nebola predmetom odpočítania DPH.

10 Rozhodnutím vojvodu, verejného správneho orgánu, zo 6. marca 2017 bolo vlastníctvo časti pozemkov, na ktorých sa nachádza podnik J. S., prevedené na Skarb Państwa (štát) s cieľom realizovať investície do verejných komunikácií. Vojvoda súhlasne začal konať o určenie náhrady škody, ktorá mala byť J. S. vyplatená za prevod vlastníctva pozemkov nadobudnutých štátom.

11 V tomto kontexte J. S. podal na daňový orgán žiadosť o individuálny daňový výklad, ktorou sa domáhal určenia, či jednak má byť považovaný za zdaniteľnú osobu na účely DPH z dôvodu predaja pozemkov nadobudnutých štátom s cieľom realizovať investície do výstavby ciest, a jednak toho, či náhrada získaná z tohto titulu mala podliehať DPH. Podľa jeho názoru treba na tieto otázky odpovedať záporne.

12 Daňový orgán vo svojom individuálnom daňovom výklade dospel k záveru, že prevod vlastníctva pozemkov na štát v rámci vyvlastnenia s cieľom realizovať investície do výstavby ciest, treba považovať za dodanie tovaru za protihodnotu zo strany J. S., ktorý konal ako subjekt vykonávajúci ekonomickú činnosť v zmysle článku 15 § 2 zákona o DPH, teda ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

13 J. S. napadol tento výklad na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko), ktorý zrušil individuálny daňový výklad rozsudkom z 15. októbra 2018. V odôvodnení rozsudku tento súd zdôraznil, že J. S. nepodnikol žiadne kroky smerujúce k predaju predmetných pozemkov a že o ich vyvlastnení sa rozhodlo nezávisle od jeho vôle. Podľa uvedeného súdu pritom toto vyvlastnenie nesúviselo s poľnohospodárskou činnosťou J. S., a preto J. S. pri prevode predmetných pozemkov na štát nekonal ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

14 Daťový orgán podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), vnútroštátny súd podávajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom okrem iného tvrdil, že nadobudnutie predmetných pozemkov vyvlastnením súviselo s výkonom ekonomickej činnosti J. S., ktorá spočívala v prevádzkovaní uvedených pozemkov v rámci jeho poľnohospodárskej činnosti. Toto nadobudnutie sa preto podľa jeho názoru malo považovať za dodanie tovaru za protihodnotu, ktoré musí podliehať DPH.

15 Vnútroštátny súd sa domnieva, že riešenie sporu, ktorý prejednáva, závisí od toho, či prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti na štát v rámci vyvlastnenia na účely výstavby verejných ciest treba považovať za dodanie tovaru uskutočnené zdaniteľnou osobou vykonávajúcou ekonomickú činnosť z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba využívala uvedenú nehnuteľnosť v rámci svojej poľnohospodárskej činnosti.

16 V prvom rade tento súd poznamenáva, že v prejednávanej veci z opisu skutkových okolností, ktoré viedli k tomuto sporu, ako ho vymedzil daťový orgán, nevyplýva, že predmetné pozemky boli prevedené do časti majetku J. S., ktorá nie je určená na poľnohospodársku prevádzku, keďže tieto pozemky boli vždy súčasťou majetku podniku J. S.

17 V druhom rade uvedený súd pripomína, že najmä z rozsudku z 15. septembra 2011, Šaby a i. (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589), vyplýva, že ak subjekt podnikne aktívne kroky pri predaji nehnuteľností, na základe ktorých by ho bolo možné považovať za obchodníka, musí predaný majetok podliehať DPH. Poznamenáva však, že v prejednávanej veci J. S. nepodnikol nijaké kroky zamerané na predaj uvedených pozemkov. Vnútroštátny súd uvádza, že podľa poľskej judikatúry samotná skutočnosť, že subjekt je zdaniteľnou osobou na účely DPH, nepredstavuje nevyhnutnú podmienku na to, aby transakcia podliehala DPH, ale že v tejto súvislosti je nevyhnutné, aby konal ako zdaniteľná osoba na účely DPH v rámci konkrétnej transakcie týkajúcej sa jeho ekonomickej činnosti. Poznamenáva pritom, že v prejednávanej veci J. S. nepôsobil v oblasti obchodovania s pozemkami najmä pri predaji predmetných pozemkov a že nevykonával žiadnu inú ekonomickú činnosť, než je poľnohospodárska činnosť, v súvislosti s ktorou bol zdaniteľnou osobou na účely DPH.

18 V treťom rade tento súd zdôrazňuje, že pri nákupe týchto pozemkov zo strany J. S. nebola DPH uplatnená, a tak pri tejto príležitosti nedošlo k odpočítaniu DPH.

19 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia článku 9 ods. 1 v spojení s článkom 14 ods. 2 písm. a) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa poľnohospodár, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH podľa všeobecnej úpravy a ktorý prevedie vlastnícke právo k pozemku na Skarb Państwa (štát) v rámci vyvlastnenia za náhradu v súvislosti so zmenou jeho účenia na nepoľnohospodárske účely, považoval za zdaniteľnú osobu, ktorá je povinná zaplatiť DPH za toto dodanie, len z toho dôvodu, že tento pozemok bol využívaný na poľnohospodársku činnosť podliehajúcu DPH?“

O prejudiciálnej otázke

20 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, zavedeného článkom 267 ZFEÚ, prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť spor, ktorý prejednáva. V tomto smere Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré mu boli predložené. Navyše Súdny dvor môže vziať do úvahy aj ustanovenia práva

Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd v znení svojej otázky neodvolával (rozsudok zo 7. septembra 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, bod 47 a citovaná judikatúra).

21 V prejednávanej veci vzhľadom na skutočnosti uvedené vnútroštátnym súdom závisí riešenie sporu vo veci samej od otázky, či vyvlastnenie poľnohospodárskych pozemkov, o aké ide vo veci samej, za náhradu vyplatenú pôvodnému vlastníkovi týchto pozemkov musí podliehať DPH.

22 Podmienky, ktoré musí spĺňať dodanie tovaru, aby ho bolo možné kvalifikovať ako transakciu podliehajúcu DPH, sú pritom stanovené v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

23 Okrem toho vnútroštátny súd vo svojej otázke odkazuje aj na článok 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorý definuje pojmy zdaniteľná osoba a ekonomická činnosť. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že otázka, či J. S. je zdaniteľnou osobou na účely DPH a či vykonáva ekonomickú činnosť, nebola predmetom pochybností.

24 Preto treba vychádzať z toho, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 2 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že prevod vlastníctva k poľnohospodárskemu pozemku v rámci vyvlastnenia za náhradu vyplatenú vlastníkovi tohto pozemku musí podliehať DPH, ak je týmto vlastníkom poľnohospodár, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH, aj keď nevykonáva nijakú činnosť obchodovania s pozemkami a nepodnikol žiadne kroky smerujúce k takémuto prevodu.

25 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že smernica o DPH zavádza spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 30 a citovaná judikatúra).

26 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice podlieha DPH dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká. Treba teda preskúmať, či okolnosti opísané v bode 24 tohto rozsudku zodpovedajú jednak pojmu „dodanie tovaru za protihodnotu“ a jednak pojmu „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“.

27 Pokiaľ ide po prvé o pojem „dodanie tovaru“, článok 14 ods. 1 smernice o DPH ho definuje ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Článok 14 ods. 2 písm. a) tejto smernice ďalej stanovuje, že okrem transakcie uvedenej v odseku 1 tohto článku sa za dodanie tovaru považuje prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.

28 Odsek 2 tohto článku predstavuje v porovnaní so všeobecnou definíciou uvedenou v odseku 1 tohto článku *lex specialis*, ktorého podmienky uplatnenia majú samostatnú povahu vo vzťahu k podmienkam uplatnenia tohto odseku 1 [pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36, a z 25. februára 2021, Gmina Wrocław (Zmena doživotného užívacieho práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 55].

29 Kvalifikácia „dodania tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH tak vyžaduje splnenie troch kumulatívnych podmienok. V prvom rade musí dôjsť k prevodu vlastníckeho práva. Následne sa tento prevod musí vykonať na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona. Napokon musí dôjsť k vyplateniu náhrady [rozsudky z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 37, a z 25. februára 2021, Gmina Wrocław (Zmena doživotného užívacieho práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 56].

30 Pokiaľ ide v prejednávanej veci o prvé dve vyššie uvedené podmienky, z informácií

poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že je nesporné, že jednak predmetné poľnohospodárske pozemky boli prevedené do vlastníctva štátu a že tento prevod vlastníctva vyplýva z jednostranného rozhodnutia vojvodu, orgánu verejnej správy, prijatého 6. marca 2017.

31 Pokiaľ ide o tretiu podmienku uloženú v článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, a to podmienku vyplatenia náhrady, Súdny dvor konštatoval, že na účely určenia, či je splnená táto podmienka, treba len zistiť, či je náhrada, o ktorú ide vo veci samej, priamo spojená s prevodom vlastníctva, a následne, či k jej vyplateniu skutočne došlo [rozsudok z 25. februára 2021, Gmina Wroclaw (Zmena doživotného užívacieho práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 61 a citovaná judikatúra].

32 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania predloženého vnútroštátnym súdom pritom vyplýva, že náhrada, o akú ide vo veci samej, priamo súvisí s prevodom vlastníctva k predmetným poľnohospodárskym pozemkom na štát. Pokiaľ k vyplateniu tejto náhrady skutočne došlo, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, potom predmetná transakcia predstavuje „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

33 Pokiaľ ide o podmienku, aby sa toto dodanie uskutočnilo „za protihodnotu“, uvedenú v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, na splnenie tejto podmienky na účely uplatnenia tohto posledného uvedeného ustanovenia postačuje, aby zdaniteľná osoba získala náhradu v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wroclaw, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 44).

34 V druhom rade, pokiaľ ide o pojem „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“, uvedený v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ak je J. S. registrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH, vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, či konal v tomto postavení pri prevode vlastníctva k dotknutým poľnohospodárskym pozemkom. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že tento subjekt nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť obchodovania s pozemkami, ani nepodnikol nijaké kroky smerujúce k predaju týchto pozemkov.

35 V tejto súvislosti treba uviesť, že zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH v zásade koná v tomto postavení len vtedy, ak tak robí v rámci svojej ekonomickej činnosti (rozsudok z 13. júna 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 37 a citovaná judikatúra). Toto posledné kritérium je splnené, ak zdaniteľná osoba prevedie vlastnícke právo k nehnuteľnému majetku určenému na túto ekonomickú činnosť v širšom zmysle (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 42).

36 Naproti tomu zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje transakciu na súkromné účely, nekoná ako zdaniteľná osoba. Transakcia, ktorú uskutoční zdaniteľná osoba na súkromné účely teda nepodlieha DPH (rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbricht, C-291/92, EU:C:1995:304, body 17 a 18, ako aj z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, bod 24).

37 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, v prejednávanej veci vyplýva, že podľa daňového orgánu boli predmetné poľnohospodárske pozemky ku dňu prevodu ich vlastníctva na štát súčasťou majetku podniku J. S.

38 Z uvedeného vyplýva, že J. S., ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH z dôvodu svojej poľnohospodárskej činnosti, konal pri prevode vlastníctva k poľnohospodárskym pozemkom využívaným na jeho ekonomickú činnosť ako zdaniteľná osoba, hoci nevykonáva žiadnu činnosť obchodovania s pozemkami a na tento účel nepodnikol žiadne kroky.

39 V tejto súvislosti treba dodať, že podmienka aktívnych krokov zdaniteľnej osoby by nebola v súlade ani s potrebným úvinkom článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, ktorý už definíciou

odkazuje na prevod vlastníctva k majetku, ku ktorému dôjde v dôsledku príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona [pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2021, Gmina Wrocław (Zmena doživotného užívacieho práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 75].

40 Za predpokladu, že by vnútroštátny súd konštatoval, že J. S. predmetnú transakciu uskutočnil v rámci správy časti svojho majetku, ktorá nebola určená na poľnohospodársku činnosť, bolo by potrebné dôjsť k záveru, že J. S. nekonal ako zdaniteľná osoba a že uvedená transakcia nepodliehala DPH.

41 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prevod vlastníctva k poľnohospodárskemu pozemku v rámci vyvlastnenia za náhradu vyplatenú vlastníkovi tohto pozemku musí podliehať DPH, ak je týmto vlastníkom poľnohospodár, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH a koná ako taký, aj keď nevykonáva nijakú činnosť obchodovania s pozemkami a nepodnikol nijaké kroky smerujúce k takémuto prevodu.

O trovách

42 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 14 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

prevod vlastníctva k poľnohospodárskemu pozemku v rámci vyvlastnenia za náhradu vyplatenú vlastníkovi tohto pozemku musí podliehať DPH, ak je týmto vlastníkom poľnohospodár, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) a koná ako taký, aj keď nevykonáva nijakú činnosť obchodovania s pozemkami a nepodnikol nijaké kroky smerujúce k takémuto prevodu.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.

i Názov prejednávanej veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.