

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (osmi senat)

z dne 11. julija 2024(\*)

„Predhodno odloanje – Obdavenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – len 2(1)(a) – len 9(1) – len 14(2)(a) – Obdavljiva dobava blaga – Prenos lastninske pravice na kmetijskem zemljišu na podlagi odlobe javnega organa proti plailu odškodnine – Razlastitev“

V zadevi C-182/23 [Makowit](i),

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odlobo z dne 18. januarja 2023, ki je na Sodišče prispela 22. marca 2023, v postopku

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

proti

**J.S.,**

SODIŠE (osmi senat),

v sestavi N. Piçarra, predsednik senata, N. Jääskinen (poročevalec) in M. Gavalec, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej B. Kołodziej in T. Wojciechowski,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo M. Herold in M. Owsiany-Hornung, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 9(1) in lena 14(2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med osebo J.S. in Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah, Poljska; v nadaljevanju: davčni organ) v zvezi s predlogom za odpravo davčnega stališča z dne 31. oktobra 2017 (v nadaljevanju: davčno stališče).

## **Pravni okvir**

### ***Pravo Unije***

3 V skladu s členom 2(1)(a) Direktive o DDV so predmet DDV dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 14 navedene direktive določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

(a) prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona;

[...].“

6 Člen 167 iste direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

### ***Poljsko pravo***

7 Člen 7(1) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2022, pozicija 931) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Dobava blaga v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, vključno s:

1) prenosom na podlagi odredbe javnega organa ali subjekta, ki deluje v imenu takega organa, ali prenosom lastninske pravice v zameno za odškodnino;

[...].“

8 Člen 15(1) in (2) tega zakona določa:

„1. Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe in

fizične osebe, ki neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Ekonomska dejavnost pomeni vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, tako subjektov, ki izkoriščajo naravne vire, kot tudi kmetovalcev, ter dejavnost oseb, ki opravljajo svobodne poklice. Ekonomska dejavnost zajema zlasti aktivnosti, ki vključujejo trajno izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah z namenom ustvarjanja dobička.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

9 Oseba J.S. upravlja kmetijsko gospodarstvo, na katerem od leta 2001 opravlja dejavnost mlečne živinoreje in pridelave mleka. Od januarja 2013 je registriran kot zavezanec za davek na dodano vrednost (DDV). Leta 2003 in nato leta 2015 je kupil zemljišča, namenjena povečanju tega gospodarstva. Ta pridobitev ni bila predmet DDV niti ni bila predmet odbitka DDV.

10 Organ javne uprave je z odločbo vojvodstva z dne 6. marca 2017 lastništvo dela zemljišč, na katerih se nahaja kmetijsko gospodarstvo osebe J.S., prenesel na Skarb Państwa (državna blagajna, Poljska) za izvedbo naložb za ceste. Sočasno je vojvodstvo sprožilo postopek za določitev odškodnine, ki pripada osebi J.S. za prenos lastninske pravice na zemljišča, ki jih je pridobila državna blagajna.

11 V tem kontekstu je oseba J.S. pri davčnem organu zaprosila za izdajo davčnega stališča, da bi se ugotovilo, prvič, ali jo je zaradi prodaje zemljišč, ki jih je državna blagajna pridobila za investicije za ceste, treba šteti za zavezanca za DDV, in drugič, ali je odškodnina, prejeta iz tega naslova, predmet DDV. Po njenem mnenju bi bilo treba na ti vprašanji odgovoriti nikalno.

12 Davčni organ je v davčnem stališču menil, da je treba prenos lastništva zemljišč z razlastitvijo na državno blagajno zaradi izvedbe investicij za ceste šteti za dobavo blaga, ki jo je za plačilo opravila oseba J.S., ki deluje kot subjekt, ki opravlja ekonomsko dejavnost v smislu člena 15(2) zakona o DDV, torej kot zavezanec za DDV.

13 Oseba J.S. je to razlago izpodbijala pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska), ki je s sodbo z dne 15. oktobra 2018 davčno stališče odpravilo. To sodišče je v obrazložitvi poudarilo, da oseba J.S. ni storila ničesar, da bi zadevna zemljišča prodala, in da je bila odločitev o njihovi razlastitvi sprejeta neodvisno od njene volje. Tako po mnenju navedenega sodišča ta razlastitev ni bila povezana s kmetijsko dejavnostjo osebe J.S. in zato ta ob prenosu zadevnih zemljišč na državno blagajno ni delovala kot zavezanec za DDV.

14 Davčni organ je zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče, pri čemer je med drugim trdil, da je bila pridobitev zadevnih zemljišč z razlastitvijo povezana s poklicnim opravljanjem ekonomske dejavnosti osebe J.S., pri kateri gre za izkoriščanje navedenih zemljišč v okviru njene kmetijske dejavnosti. Zato je treba po njegovem mnenju to pridobitev šteti za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ki je predmet DDV.

15 Predložitveno sodišče meni, da je rešitev spora, o katerem odloča, odvisna od tega, ali je treba prenos lastninske pravice na nepremičnini z razlastitvijo na državno blagajno za namen gradnje javnih cest šteti za dobavo blaga, ki jo opravi davčni zavezanec, ki opravlja ekonomsko dejavnost, iz razloga, da je ta davčni zavezanec navedeno nepremičnino uporabljal v okviru svoje kmetijske ekonomske dejavnosti.

16 Na prvem mestu, to sodišče ugotavlja, da v obravnavanem primeru iz opisa dejanskega

stanja, ki je privedlo do tega spora in kot ga je ugotovil davčni organ, ni razvidno, da bi bila zadevna zemljišča predmet prenosa na del premoženja osebe J.S., ki ni del kmetijskega gospodarstva, saj so bila ta zemljišča vedno del sredstev njegovega podjetja.

17 Na drugem mestu, navedeno sodišče opozarja, da zlasti iz sodbe z dne 15. septembra 2011, Saby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589), izhaja, da mora biti prodano blago predmet DDV, če subjekt aktivno deluje pri prodaji zemljišč, zaradi česar bi ga bilo mogoče šteti za nosilca dejavnosti. Vendar ugotavlja, da v obravnavanem primeru oseba J.S. ni sprejela nobenega ukrepa za prodajo navedenih parcel. Predložitveno sodišče navaja, da v skladu s poljsko sodno prakso samo dejstvo, da je oseba zavezanec za DDV, ni nujni pogoj za obdavčitev transakcije z DDV, temveč je za to treba v okviru specifične transakcije, ki spada v okvir ekonomske dejavnosti zadevnega subjekta, delovati kot zavezanec za DDV. Ugotavlja pa, da v obravnavanem primeru oseba J.S. ni bila dejavna na področju prodaje zemljišč, zlasti ne pri prodaji zadevnih zemljišč in da ni opravljala nobene druge ekonomske dejavnosti, razen kmetijske dejavnosti, za katero je bila zavezana za DDV.

18 Na tretjem mestu, to sodišče poudarja, da DDV takrat, ko je oseba J.S. kupila ta zemljišča, ni bil obračunan, tako da DDV pri nakupu ni bil odbit.

19 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe člena 9(1) v povezavi s členom 14(2)(a) [Direktive o DDV] razlagati tako, da te ne nasprotujejo temu, da je kmet, ki je zavezanec za DDV na podlagi splošne ureditve in ki z razlastitvijo v zameno za odškodnino prenese lastništvo zemljišča na državno blagajno zaradi spremembe njegove uporabe v nezemeljske namene, davčni zavezanec, ki mora obračunati DDV za to dobavo, samo zato, ker se je zemljišče uporabljalo za namene kmetijske dejavnosti, za katero se plačuje DDV?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

20 Uvodoma je treba opozoriti, da mora Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena. Poleg tega lahko Sodišče presodi, da je treba upoštevati določbe prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v besedilu svojega vprašanja ni sklicevalo (sodba z dne 7. septembra 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, točka 47 in navedena sodna praksa).

21 V obravnavanem primeru je ob upoštevanju elementov, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, rešitev spora o glavni stvari odvisna od tega, ali mora biti transakcija razlastitve kmetijskih zemljišč, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, proti plačilu odškodnine prvotnemu lastniku teh zemljišč, predmet DDV.

22 Pogoje, ki jih mora izpolnjevati dobava blaga, da se lahko obravnava kot transakcija, ki je predmet DDV, pa določa člen 2(1)(a) Direktive o DDV.

23 Poleg tega se predložitveno sodišče v vprašanju sklicuje tudi na člen 9(1) Direktive o DDV, v katerem sta opredeljena pojma davčnega zavezanca in ekonomske dejavnosti. Vendar je iz predložitvene odločbe razvidno, da vprašanje, ali je oseba J.S. zavezanec za DDV in ali opravlja ekonomsko dejavnost, ni sporno.

24 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen

2(1)(a) v povezavi s členom 14(2)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da je transakcija prenosa lastništva na kmetijskih zemljiščih z razlastitvijo, proti plačilu odškodnine lastniku teh zemljišč, predmet DDV, če je ta lastnik kmet, ki je zavezanec za DDV, čeprav ne opravlja nobene dejavnosti prodaje zemljišč in ni sprejel nobenega ukrepa za tak prenos.

25 V zvezi s tem je treba spomniti, da Direktiva o DDV določa skupni sistem DDV, ki med drugim temelji na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (sodba z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, točka 30 in navedena sodna praksa).

26 V skladu s členom 2(1)(a) te direktive so predmet DDV dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo. Zato je treba preveriti, ali okoliščine, opisane v točki 24 te sodbe, ustrezajo po eni strani pojmu „dobava blaga za plačilo“ in po drugi strani pojmu „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“.

27 Kar zadeva, na prvem mestu, pojem „dobava blaga“, je v členu 14(1) Direktive o DDV opredeljen kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Člen 14(2)(a) te direktive dodaja, da se poleg transakcije iz odstavka 1 tega člena za dobavo blaga šteje prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona.

28 Odstavek 2 tega člena je glede na splošno opredelitev iz odstavka 1 *lex specialis*, katerega pogoji za uporabo so neodvisni od tistih iz tega odstavka 1 (glej v tem smislu sodbi z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, točka 36, in z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe), C-604/19, EU:C:2021:132, točka 55).

29 Tako morajo biti za opredelitev „dobave blaga“ v smislu člena 14(2)(a) Direktive o DDV kumulativno izpolnjeni trije pogoji. Najprej, priti mora do prenosa lastninske pravice. Dalje, ta prenos mora biti opravljen po nalogu ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona. Nazadnje, plačati je treba odškodnino (glej v tem smislu sodbi z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, točka 37, in z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe), C-604/19, EU:C:2021:132, točka 56).

30 V obravnavanem primeru je v zvezi s prvima zgoraj navedenima pogojema iz navedb predložitvenega sodišča razvidno, da ni sporno, prvi, da so kmetijska zemljišča iz postopka v glavni stvari postala last državne blagajne in, drugi, da je ta prenos lastninske pravice posledica enostranske odločbe vojvodstva, to je organa javne uprave, sprejete 6. marca 2017.

31 Glede tretjega pogoja iz člena 14(2)(a) Direktive o DDV, in sicer pogoja v zvezi s plačilom odškodnine, je Sodišče odločilo, da je treba za ugotovitev, ali je ta pogoj izpolnjen, ugotoviti le, ali je zadevna odškodnina neposredno povezana s prenosom lastninske pravice in ali je do njenega plačila dejansko prišlo (sodba z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe), C-604/19, EU:C:2021:132, točka 61 in navedena sodna praksa).

32 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da je odškodnina iz postopka v glavni stvari neposredno povezana s prenosom lastninske pravice na kmetijskih zemljiščih iz postopka v glavni stvari na državno blagajno. Če je do plačila te odškodnine dejansko prišlo, kar mora preveriti predložitveno sodišče, zadevna transakcija pomeni „dobavo blaga“ v smislu člena 14(2)(a) Direktive o DDV.

33 V zvezi s pogojem, da mora biti ta dobava opravljena „za plačilo“ iz člena 2(1)(a) Direktive o DDV, že to, da davčni zavezanec prejme odškodnino v smislu člena 14(2)(a) te direktive, zadostuje za izpolnitev pogoja transakcije, opravljene za plačilo, za namene uporabe zadnje navedene določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław,

34 Na drugem mestu, kar zadeva pojem „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ iz člena 2(1)(a) Direktive o DDV, čeprav je oseba J.S. registrirana kot zavezanec za DDV, predložitveno sodišče dvomi, da je ob prenosu lastništva na zadevnih kmetijskih zemljiših delovala kot tak. V tem kontekstu predložitveno sodišče poudarja, da ta oseba ne opravlja nobene ekonomske dejavnosti prodaje zemljiš, niti ni sprejela nobenega ukrepa za prodajo teh zemljiš.

35 V zvezi s tem je treba poudariti, da davčni zavezanec v smislu člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV, na celoma na ta način deluje samo, če deluje v okviru svoje ekonomske dejavnosti (sodba z dne 13. junija 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, točka 37 in navedena sodna praksa). Zadnje navedeno merilo je izpolnjeno, kadar davčni zavezanec prenese lastninsko pravico na nepremičninah, ki se uporabljajo za to ekonomsko dejavnost v širšem smislu (glej v tem smislu sodbo z dne 13. junija 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, točka 42).

36 Nasprotno pa davčni zavezanec, ki opravi zasebno transakcijo, ne deluje kot davčni zavezanec. Zato transakcija, ki jo davčni zavezanec opravi za zasebne namene, ni predmet DDV (sodbi z dne 4. oktobra 1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, točki 17 in 18, in z dne 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, točka 24).

37 V obravnavanem primeru je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da so bila po mnenju davčnega organa zadevna kmetijska zemljiša na dan prenosa njihovega lastništva na državno blagajno del sredstev podjetja osebe J.S.

38 Iz tega sledi, da je oseba J. S., ki je davčni zavezanec za DDV zaradi svoje kmetijske dejavnosti, s prenosom lastništva na kmetijskih zemljiših, ki so bila namenjena njeni ekonomski dejavnosti, delovala kot davčni zavezanec, čeprav ne opravlja nobene dejavnosti prodaje zemljiš in v ta namen ni sprejela nobenih ukrepov.

39 V zvezi s tem je treba dodati, da pogoj, da se od davčnega zavezanca zahteva aktivno delovanje, prav tako ne bi bil združljiv s polnim uinkom člena 14(2)(a) Direktive o DDV, ki se po definiciji nanaša na prenos lastninske pravice na premoženju po nalogu državnega organa ali v njegovem imenu ali na podlagi zakona (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe), C-604/19, EU:C:2021:132, točka 75).

40 Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je oseba J.S. transakcijo iz postopka v glavni stvari opravila v okviru upravljanja dela svojega premoženja, ki ni del kmetijskega gospodarstva, bi bilo treba šteti, da ta oseba ni delovala kot davčni zavezanec in da navedena transakcija ni predmet DDV.

41 Glede na zgoraj navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(a) v povezavi s členom 14(2)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da je transakcija prenosa lastništva na kmetijskih zemljiših z razlastitvijo, proti plačilu odškodnine lastniku tega zemljiša, predmet DDV, če je ta lastnik kmet, ki je zavezanec za DDV in deluje kot tak, čeprav ne opravlja nobene dejavnosti prodaje zemljiš in ni sprejel nobenega ukrepa za tak prenos.

## **Stroški**

42 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ, Sodišče, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

**Člen 2(1)(a) v povezavi s členom 14(2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost**

**je treba razlagati tako, da**

**je transakcija prenosa lastništva na kmetijskih zemljiščih z razlastitvijo, proti plačilu odškodnine lastniku tega zemljišča, predmet davka na dodano vrednost (DDV), če je ta lastnik kmet, ki je zavezanec za DDV, čeprav ne opravlja nobene dejavnosti prodaje zemljišč in ni sprejel nobenega ukrepa za tak prenos.**

Podpisi

\* Jezik postopka: poljščina.

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