

Združeni zadevi C-180/10 in C-181/10

Jarosław Saby

proti

Minister Finansów

ter

Emilian Kuś in Halina Jeziorska-Kuś

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo

Naczelny Sąd Administracyjny)

„Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Pojem davčnega zavezanca – Prodaja zemljišč – Členi 9, 12 in 16 – Neobstoj odbitka vstopnega davka“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Ekonomske dejavnosti v smislu člena 12 Direktive 2006/112 – Pojem

(Direktiva Sveta 2006/112, členi 9(1), 12(1) in 295(1), točka 3)

Za prodajo gradbenega zemljišča v skladu z nacionalnim pravom države članice se obračuna davek na dodano vrednost, če je ta država članica uporabila možnost iz člena 12(1) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, neodvisno od tega, ali je transakcija trajna oziroma ali oseba, ki je opravila prodajo, deluje kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve, če ta transakcija ne pomeni samega izvrševanja lastninske pravice njenega imetnika.

Fizična oseba, ki je opravljala kmetijsko dejavnost na zemljišču, ki je bilo zaradi spremembe v prostorskem načrtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje te osebe, prekvalificirano v gradbeno zemljišče, se ne šteje za zavezanca za DDV v smislu členov 9(1) in 12(1) Direktive 2006/112, če je začela prodajati ta zemljišča in če se te prodaje uvrščajo v okvir upravljanja zasebnega premoženja te osebe.

Če ta oseba, nasprotno, zato da bi opravila prodajo, aktivno deluje pri prodaji zemljišča, s tem da uporablja podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, opravlja „[gospodarsko] dejavnost“ v smislu tega člena, jo je zato treba šteti za davčnega zavezanca.

V zvezi s tem ni pomembno dejstvo, da je ta oseba „kmet pavšalist“ v smislu člena 295(1), točka 3, Direktive 2006/112.

(Glej točko 49 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 15. septembra 2011(*)

„Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Pojem davčnega zavezanca – Prodaja zemljišč – Členi 9, 12 in 16 – Neobstoj odbitka vstopnega davka“

V združenih zadevah C-180/10 in C-181/10,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbama z dne 9. marca 2010, ki sta prispeli na Sodišče 9. aprila 2010, v postopkih

Jarosław Saby

proti

Minister Finansów (C-180/10)

in

Emilian Kuś,

Halina Jeziorska-Kuś

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10),

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadžiev (poročevalec), U. Løhmus, A. Ó Caoimh, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za E. Kuśa in H. Jeziorsko-Kuś W. Modzelewski, radca prawny,
- za poljsko vlado M. Szpunar, zastopnik,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in K. Herrmann, zastopnika,
po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. aprila 2011
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) in (2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in členov 9(1), 16 in 295(1), točka 3, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006 (UL L 384, str. 92, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Predloga sta bila podana v okviru dveh sporov, na eni strani med J. Sabyjem in Minister Finansów (minister za finance) (zadeva C-180/10) in na drugi strani med E. Kućem in H. Jeziorsko-Kuć (v nadaljevanju: zakonca Kuć) ter Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktor davčnega urada v Varšavi) (zadeva C-181/10), glede vprašanja, ali mora biti prodaja več zemljišč, namenjenih gradnji, predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o DDV je v skladu s svojima členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije o DDV, zlasti Šesto direktivo. V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive o DDV je navedeno, da je preoblikovanje Šeste direktive nujno, da bi bile določbe glede harmonizacije zakonodaj držav članic o DDV predstavljene jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar na celoma brez vsebinskih sprememb. Določbe Direktive o DDV so tako v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive.

4 V skladu s členom 2(1)(a) Direktive o DDV, ki v bistvu povzema člen 2(1) Šeste direktive, so „[p]redmet DDV [...] dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

5 Člen 9(1) Direktive o DDV, katerega besedilo je v bistvu podobno besedilu člena 4(1) in (2) Šeste direktive, določa:

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

„Ekonomska [gospodarska] 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.“

6 Člen 12(1) in (3) Direktive o DDV, v katerem je v bistvu povzet člen 4(3) Šeste direktive, vsebuje naslednje določbe:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi

transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka ?lena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

[...]

b) dobavo zemljiš?a za gradnjo.

[...]

3. „Zemljiš?e za gradnjo“ za namene odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljiš?e, ki ga kot takega opredelijo države ?lanice.“

7 ?len 16, prvi odstavek, Direktive o DDV, ki v bistvu ustreza ?lenu 5(6) Šeste direktive, določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za pla?ilo, se šteje uporaba blaga, s strani dav?nega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo nameni za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezpla?na odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, ?e je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.“

8 ?len 295(1), to?ki 1 in 3, Direktive o DDV, enako kot ?len 25(2), prva in druga alineja, določa, da je „kmet“: dav?ni zavezanec, ki opravlja svojo dejavnost v kmetijskem, gozdarskem ali ribiškem podjetju“ ter za namene poglavja 2 naslova XII „kmet pavšalist“: kmet, za katerega velja pavšalna ureditev iz tega poglavja“.

9 ?len 296(1) Direktive o DDV, ki ustreza ?lenu 25(1) Šeste direktive, določa:

„?e bi kmetom uporaba splošne ureditve DDV ali posebne ureditve iz poglavja 1 povzro?ila težave, lahko države ?lanice zanje uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev DDV, obra?unanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem poglavjem.“

Nacionalna ureditev

10 ?len 15(1), (2), (4) in (5) zakona z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve (v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Dav?ni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe ter fizi?ne osebe, ki neodvisno opravljajo gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarska dejavnost obsega vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z dejavnostjo pridobivanja naravnih virov ter kmetijsko in samostojno poklicno dejavnostjo, tudi takrat, ?e je bila dejavnost opravljena zgolj enkrat in v okoliš?inah, ki kažejo na namen ponavljajo?ega se opravljanja dejavnosti. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]

4. V primerih, ko fizi?ne osebe izvajajo izklju?no kmetijsko, gozdarsko ali ribiško dejavnost, se za dav?ne zavezanca štejejo osebe, ki so izpolnile prijavo za vpis v dav?ni register, kot je navedena v ?lenu 96(1).

5. Določba odstavka 4 se ustrezno uporablja za fizi?ne osebe, ki opravljajo izklju?no kmetijsko

dejavnost v drugih primerih, kot so navedeni v odstavku 4.“

11 člen 43(1), točki 3 in 9, zakona o DDV določa:

„1. Davka so oproščeni:

[...]

3. dobava kmetijskih proizvodov, ki je rezultat kmetijske dejavnosti, ki jo opravlja kmet pavšalist, ter kmetijske storitve, ki jih opravlja kmet pavšalist;

[...]

9. prodaja nepozidanih zemljišč, razen gradbenih zemljišč in zemljišč, namenjenih gradnji.“

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-180/10

12 J. Saby je leta 1996 kot fizična oseba, ki ne opravlja gospodarske dejavnosti, pridobil zemljišče, ki je bilo v skladu s takrat veljavnim prostorskim načrtom namenjeno opravljanju kmetijske dejavnosti. Med leti 1996 in 1998 je to zemljišče uporabljal za kmetijsko dejavnost, s čimer je prenehal leta 1999.

13 Leta 1997 je v prostorskem načrtu prišlo do spremembe namembnosti, zadevno zemljišče je postalo namenjeno poizitniški gradnji. Po tej spremembi je J. Saby razdelil zemljišče na 64 parcel, ki jih je od leta 2000 začel prodajati fizičnim osebam.

14 J. Saby je 17. septembra 2007 pri Minister Finansów vložil prošnjo za individualno razlago, da bi izvedel, ali v skladu s členom 15(1) zakona o DDV razdelitev njegovega zemljišča na parcele in njihova prodaja različnim kupcem pomenijo transakcije, za katere se obračuna DDV.

15 V individualni razlagi, izdani 13. decembra 2007, je Minister Finansów navedel, da so nameravane transakcije gospodarska dejavnost, ker ima oseba, ki opravlja kmetijsko dejavnost, po zakonu o DDV status davčnega zavezanca, ki opravlja gospodarsko dejavnost, in da obseg in velikost nameravanih transakcij ter dejstvo, da je bilo zemljišče razdeljeno na posamezne parcele, kažejo na to, da namerava J. Saby prodaje opravljati pogosto.

16 J. Saby je zoper to razlago vložil tožbo. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie je zavrnilo razlago, ki jo je podal Minister Finansów, z obrazložitvijo, da iz zadevnega dejanskega stanja ne izhaja, da je J. Saby opravljal gospodarsko dejavnost na področju prometa z nepremičninami ali da je imel tak namen, temveč da je opravljal kmetijsko dejavnost, ki tedaj ni bila obdavčena z davkom na dodano vrednost. Sodišče meni, da ni nobenih pokazateljev za sklepanje, da je bilo zemljišče pridobljeno z namenom ponovne prodaje, ker je bilo kupljeno za opravljanje kmetijske dejavnosti, za kar se je tudi uporabljalo. Razdelitev in prodaja parcel je bila posledica spremembe prostorskega načrta, ki je ni mogoče pripisati J. Sabyju. Zato po mnenju tega sodišča tožena stranka v postopku o glavni stvari ob nakupu zadevnega zemljišča ni delovala v vlogi trgovca.

17 Minister Finansów je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložil kasacijsko pritožbo. Trdi, da se zadevno zemljišče, ker je bilo pridobljeno za potrebe kmetijske proizvodnje, ni uporabljalo izključno v zasebne namene J. Sabyja, temveč je bilo sestavni del kmetije in je bilo zato namenjeno opravljanju gospodarske dejavnosti.

18 V teh okoliščinah se je Naczelny Sąd Administracyjny odločilo, da prekine odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je fizična oseba – ki je na zemljišču opravljala kmetijsko dejavnost, nato pa jo je zaradi spremembe v prostorskem načrtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje te osebe, prenehala opravljati in je premoženje prekvalificirala v zasebno premoženje, ga razdelila na manjše parcele (zemljišča, namenjena gradnji poštinskih stanovanj) in jih začela prodajati – iz tega naslova zavezanec za DDV na podlagi člena 9(1) Direktive o DDV ter člena 4(1) in (2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS in je zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti zavezana za plačilo tega davka?“

Zadeva C-181/10

19 Zakonca Kuś sta od leta 1996 lastnika kmetijskega premoženja, kupljenega kot kmetijsko zemljišče brez dovoljenja za gradnjo. To zemljišče sta do konca leta 2006 uporabljala za potrebe kmetijske dejavnosti, namreč rejo konjev, potem pa za gojitev rastlin za krmo njunih živali.

20 Po tem, ko sta zakonca Kuś leta 2004 dobila razlago davčnega organa, sta se registrirala kot davčna zavezanca za DDV, čeprav po njunem mnenju opravljanje njune dejavnost izhaja iz uporabe zasebnega premoženja.

21 Po spremembi lokalnega prostorskega načrta, v skladu s katerim je bilo zadevno zemljišče namenjeno poslovno-stanovanjski gradnji, sta začela postopno in neorganizirano prodajati nekatere dele svojega premoženja. Za te prodaje je bil obračunan DDV.

22 Po mnenju zakoncev Kuś za te transakcije ne bi smel biti obračunan DDV, ker se nanašajo na njuno zasebno premoženje. Pri načelniku davčnega urada v Wołominu sta v zvezi s tem zahtevala pisno razlago. V individualni razlagi, izdani 13. junija 2008, je ta načelnik menil, da je prodaja zemljišč dobava blaga za plačilo, ki je predmet DDV. To razlago je potrdil Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

23 Zakonca Kuś sta zoper to razlago pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie vložila tožbo. Po mnenju tega sodišča se za prodajo zadevnih gradbenih zemljišč obračuna DDV, ker so ta zemljišča del kmetije zakoncev Kuś, ki sta te transakcije opravila kot trgovca. Ti dve okoliščini neodvisno ena od druge utemeljujeta obračun DDV za zadevne transakcije.

24 Naczelny Sąd Administracyjny, pri katerem sta zakonca Kuś vložila kasacijsko pritožbo, najprej ugotavlja, da sta bila zakonca kmeta, za katera velja pavšalna ureditev DDV. Zato se to sodišče sprašuje, ali se prodaja zadevnih zemljišč lahko šteje za prodajo delov zasebnega premoženja, če nakup zemljišča ni povzročil odbitka DDV. Poleg tega poudarja, da se zadevna zemljišča niso uporabljala samo za prodajo kmetijskih proizvodov, temveč tudi za zasebne namene kmeta in članov njegove družine.

25 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali se za kmeta pavšalista v smislu člena 295(1), točka 3, Direktive [o DDV], ki prodaja parcele, ki jih je najprej uporabljal za opravljanje kmetijske dejavnosti in ki so v skladu z občinskim prostorskim načrtom namenjene poslovno-stanovanjski gradnji, ki pa jih je pridobil kot kmetijska zemljišča (oproščena DDV), uporabijo določbe člena 16 te direktive, v skladu s katerimi se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje uporaba lastnih poslovnih sredstev s strani davčnega zavezanca za zasebne namene ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, zgolj če

je bila za to blago odobrena pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV?

2. [?e je odgovor pritrdilen,] ali se kmet pavšalist v smislu ?lena 295(1), to?ka 3, Direktive [o DDV], ki prodaja parcele, ki jih je najprej uporabljal za opravljanje kmetijske dejavnosti in ki so v skladu z ob?inskim prostorskim na?rtom namenjene poslovno-stanovanjski gradnji, ki pa jih je pridobil kot kmetijska zemljiša (oproš?ena DDV), šteje za dav?nega zavezanca, ki je dolžan iz naslova te prodaje obra?unati DDV po na?elih splošne ureditve?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

26 Predložitveno sodiš?e z vprašanji za predhodno odlo?anje, ki jih je treba preu?iti skupaj, Sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba fizi?no osebo, ki je opravljala kmetijsko dejavnost na zemljišu, katerega nakup je bil oproš?en pla?ila DDV in ga je zaradi spremembe v prostorskem na?rtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje te osebe, prekvalificirala v gradbeno zemljiše, šteti za zavezanca za DDV, ?e je za?ela prodajati ta zemljiša. Poleg tega predložitveno sodiš?e sprašuje, ali je v teh okoliš?inah treba „kmeta pavšalista“ v smislu ?lena 295(1), to?ka 3, Direktive o DDV šteti za zavezanca za DDV v skladu z obi?ajno ureditvijo in ali se zanj uporabi ?len 16 te direktive.

27 Najprej je treba opozoriti, da iz zadev iz postopkov v glavni stvari izhaja, da se del prodaj nanaša na dav?no obdobje pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji. Sodiš?e Evropske unije pa je pristojno za razlago prava Unije, kar zadeva njegovo uporabo v novi državi ?lanici od datuma njenega pristopa k Evropski uniji (glej zlasti sklep z dne 6. marca 2007 v zadevi Ceramika Parady?, C?168/06, to?ka 22). Ugotovitve v nadaljevanju se zato nanašajo samo na transakcije, opravljene po pristopu Republike Poljske k Evropski uniji.

28 Dalje je treba ugotoviti, da se spori v postopkih v glavni stvari nanašajo na obdobje, v katerem se je najprej uporabljala Šesta direktiva, nato pa Direktiva o DDV. Za odgovor na vprašanje o predhodnem odlo?anju pa ni treba razlikovati med dolo?bami obeh direktiv, saj je treba šteti, da imata navedeni direktivi za razlago, ki jo mora dati Sodiš?e v tej zadevi, enak vsebinski obseg.

29 Glede vsebine iz predložitvenih odlo?b izhaja, da so bila zemljiša iz postopkov v glavni stvari zaradi spremembe v prostorskem na?rtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje J. S?abyja in zakoncev Ku?, prekvalificirana v gradbena zemljiša.

30 Na podlagi ?lena 12(1) Direktive o DDV lahko države ?lanice štejejo za dav?nega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka ?lena 9(1) Direktive o DDV in zlasti eno prodajo zemljiša.

31 Poljska vlada poudarja, da je izkoristila možnost iz te dolo?be tako, da je v nacionalno ureditev uvedla ?len 15(2) zakona o DDV, na podlagi katerega „[g]ospodarska dejavnost obsega vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, [...] tudi takrat, ?e je bila dejavnost opravljena zgolj enkrat in v okoliš?inah, ki kažejo na namen ponavljajo?ega se opravljanja dejavnosti“.

32 Vendar pa niti iz predložitvene odlo?be niti iz besedila ?lena 15(2) zakona o DDV ni mogo?e razbrati, ali je Republika Poljska dejansko uporabila ?len 12(1) Direktive o DDV, kar pa mora preu?iti nacionalno sodiš?e.

33 V tej zvezi je treba navesti, da imajo države ?lanice na podlagi te dolo?be možnost, ne pa obveznosti. Zato morajo države, da bi izkoristile možnost iz te dolo?be, opraviti izbiro, da se lahko sklicujejo nanjo (glej po analogiji sodbo z dne 4. junija 2009 v zadevi SALIX Grundstücks-

Vermietungsgesellschaft, C-102/08, ZOdl., str. I-4629, točka 51 in 52).

34 Prenos direktive v nacionalno pravo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ne zahteva nujno formalnega in dobresednega prevzema njenih določb v izrecno in natančno določeno pravno normo in v tem primeru splošni pravni kontekst lahko zadošča, če dejansko zagotavlja polno uveljavitev direktive na dovolj jasen in natančno določen način (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, točka 40).

35 Če nacionalno sodišče ugotovi, da je zadevna država članica uporabila možnost iz člena 12(1) Direktive o DDV, potem se za prodajo gradbenega zemljišča v skladu z nacionalnim pravom obravnava DDV, neodvisno od tega, ali je transakcija trajna oziroma ali oseba, ki je opravila prodajo, deluje kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve, če ta transakcija ne pomeni samega izvrševanja lastninske pravice njenega imetnika.

36 Iz sodne prakse dalje izhaja, da izvrševanja lastninske pravice njenega imetnika samega po sebi ni mogoče obravnavati kot gospodarsko dejavnost (glej sodbo z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust, C-155/94, ZOdl., str. I-3013, točka 32).

37 Navesti je treba, da število in obseg v tem primeru opravljenih prodaj sama po sebi nista odločilna. Kot je Sodišče že odločilo, obseg prodaje ne more biti merilo za razlikovanje med dejavnostjo operaterja, ki jo opravlja kot zasebno dejavnost in na katero se področno uporabe Direktive ne nanaša, ter dejavnostjo operaterja, ki je gospodarska dejavnost. Sodišče je ugotovilo, da lahko tudi operaterji, ki delujejo v zasebne namene, opravijo obsežne prodaje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Wellcome Trust, točka 37).

38 Tudi to, da je zadevna oseba pred prodajo razdelila zemljišče, zato da bi dosegla boljšo celotno prodajno ceno, samo po sebi ni bistveno, prav tako kot ni bistveno časovno obdobje, v katerem so se te transakcije opravljale, ali višina s tem doseženih prihodkov. Vse te okoliščine skupaj bi se lahko uvrščale v okvir upravljanja zasebnega premoženja zadevne osebe.

39 Vendar pa to ni tako, če zadevna oseba aktivno deluje pri prodaji zemljišča, s tem da uporablja podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

40 Tovrstno aktivno delovanje se lahko kaže zlasti v pripravi zemljišča ali v izvajanju preizkušenih metod trženja.

41 Ker te pobude po navadi ne potekajo v okviru upravljanja zasebnega premoženja zadevne osebe, se prodaja zemljišča, namenjenega gradnji, ne more šteti zgolj za izvrševanje lastninske pravice njenega imetnika.

42 Če predložitveno sodišče ugotovi, da se Republika Poljska ni sklicevala na možnost iz člena 12(1) Direktive o DDV, bi bilo treba preučiti, ali se za zadevno transakcijo iz postopka v glavni stvari obravnava davek v skladu s členom 9(1) Direktive o DDV.

43 Pojem davčnega zavezanca je v skladu s to določbo opredeljen ob sklicevanju na pojem gospodarske dejavnosti. Ravno dejstvo, da takšna dejavnost obstaja, namreč upravičuje opredelitev davčnega zavezanca (glej sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 19).

44 V tej zvezi je treba spomniti, da je pojem „[gospodarska] dejavnost“ v skladu s členom 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, zlasti pa so to transakcije, ki so namenjene izkoriščanju premoženja v stvareh ali

pravicah, z namenom trajnega doseganja dohodka.

45 V skladu z ustaljeno sodno prakso preprosta pridobitev in prodaja premoženja ne moreta pomeniti izkoriščanja premoženja z namenom trajnega doseganja dohodka v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, saj je edino plačilo iz teh transakcij morebitni dohodek pri prodaji tega premoženja. Te transakcije kot take na celotno namreč ne bi mogle biti gospodarska dejavnost v smislu Šeste direktive (glej sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM, C-77/01, Recueil, str. I-4295, točka 58, in z dne 21. oktobra 2004 v zadevi BBL, C-8/03, ZOdl., str. I-10157, točka 39).

46 Merila, navedena v točkah od 37 do 41 te sodbe, se uporabijo.

47 Glede člena 16 Direktive o DDV je treba ugotoviti, da se v skladu z njegovim besedilom uporabi, če je za zadevno blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV. Iz predložitvene odločbe v tej zvezi izhaja, da so bile tožene stranke iz postopka v glavni stvari za nakup zadevnega zemljiša oproščene plačila DDV. Nakup teh zemljišev torej ni mogel upravičiti odbitka DDV. Iz tega izhaja, da se člen 16 Direktive o DDV v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne uporabi.

48 To, da sta se toženi stranki iz postopka v glavni stvari v zadevi C-181/10 prijavili kot zavezanca za DDV, za katera se uporabi pavšalna ureditev na podlagi njune kmetijske dejavnosti, za zgornje ugotovitve ni bistvenega pomena. Tako kot sta poljska vlada in Evropska komisija pravilno navedli, za transakcije, ki jih v okviru kmetije opravi kmet pavšalist in niso dobava kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev v smislu člena 295(1) Direktive o DDV, ostaja v veljavi splošna ureditev iz te direktive (glej sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Harbs, C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točki 31 in 36, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Stadt Sundern, C-43/04, ZOdl., str. I-4491, točka 20).

49 Glede na navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da se za prodajo gradbenega zemljiša v skladu z nacionalnim pravom države članice obračuna DDV, če je ta država članica uporabila možnost iz člena 12(1) Direktive o DDV, neodvisno od tega, ali je transakcija trajna oziroma ali oseba, ki je opravila prodajo, deluje kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve, če ta transakcija ne pomeni samega izvrševanja lastninske pravice njenega imetnika.

50 Fizična oseba, ki je opravljala kmetijsko dejavnost na zemljišču, ki je bilo zaradi spremembe v prostorskem načrtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje te osebe, prekvalificirano v gradbeno zemljišče, se ne šteje za zavezanca za DDV v smislu členov 9(1) in 12(1) Direktive o DDV, če je zažela prodajati ta zemljiša in če se te prodaje uvrščajo v okvir upravljanja zasebnega premoženja te osebe.

51 Če ta oseba, nasprotno, zato da bi opravila prodajo, aktivno deluje pri prodaji zemljiša, s tem da uporablja podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, opravlja „gospodarsko“ dejavnost“ v smislu tega člena, zato jo je treba šteti za davčnega zavezanca za DDV.

52 V zvezi s tem ni pomembno dejstvo, da je ta oseba „kmet pavšalist“ v smislu člena 295(1), točka 3, Direktive o DDV.

Stroški

53 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

Za prodajo gradbenega zemljiša v skladu z nacionalnim pravom države članice se obra?una davek na dodano vrednost, ?e je ta država članica uporabila možnost iz ?lena 12(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006, neodvisno od tega, ali je transakcija trajna oziroma ali oseba, ki je opravila prodajo, deluje kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve, ?e ta transakcija ne pomeni samega izvrševanja lastninske pravice njenega imetnika.

Fizi?na oseba, ki je opravljala kmetijsko dejavnost na zemljišu, ki je bilo zaradi spremembe v prostorskem na?rtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje te osebe, prekvalificirano v gradbeno zemljiše, se ne šteje za zavezanca za DDV v smislu ?lenov 9(1) in 12(1) Direktive št. 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, ?e je za?ela prodajati ta zemljiša in ?e se te prodaje uvrš?ajo v okvir upravljanja zasebnega premoženja te osebe.

?e ta oseba, nasprotno, zato da bi opravila prodajo, aktivno deluje pri prodaji zemljiša, s tem da uporablja podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu ?lena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138, opravlja „[gospodarsko] dejavnost“ v smislu tega ?lena, jo je zato treba šteti za dav?nega zavezanca.

V zvezi s tem ni pomembno dejstvo, da je ta oseba „kmet pavšalist“ v smislu ?lena 295(1), to?ka 3, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/138.

Podpisi

* Jezik postopka: poljš?ina.