

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

9. srpnja 2015.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članak 2. točka 1. i članak 4. stavak 1. – Obveza plaćanja poreza – Transakcije u vezi s nekretninama – Prodaja zemljišta unesenog u privatnu imovinu fizičke osobe koja obavlja profesiju samostalnog poduzetnika – Porezni obveznik koji djeluje kao takav“

U predmetu C-331/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputilo Vrhovno sodišće (Slovenija), odlukom od 12. lipnja 2014., koju je Sud zaprimio 8. srpnja 2014., u postupku

Petar Kezič, s.p., Trgovina Prizma

protiv

Republike Slovenije,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadžijev, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Petra Keziča, s.p., Trgovina Prizma, B. Ozimek, *odvjetnica*,
- za slovensku vladu, A. Grum, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B. Rous Demiri, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez njezina mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. točke 1. i članka 4. stavka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Petra Keziča s.p., Trgovina Prizma (Petar Kezič, fizička osoba čija je profesija samostalni trgovac pod nazivom „Trgovina Prizma“) i Republike

Slovenije, koju zastupa Ministarstvo za finance (Ministarstvo financija), u pogledu primjene poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na prodaju zemljišta.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?lanak 2. Šeste direktive propisuje:

„Sljedeće transakcije podliježu [PDV-u]:

1. isporuka robe i usluga unutar teritorija države koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav u zamjenu za plaćanje;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

4 U skladu s ?lankom 4. stavcima 1. i 2. te direktive:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku aktivnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

2. Gospodarske aktivnosti iz stavka 1. sve su aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom aktivnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi trajnog ostvarivanja prihoda.“ [neslužbeni prijevod]

Slovensko pravo

5 Šesta direktiva prenesena je u slovensko pravo Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, br. 89/68, str. 8433.), koji u ?lanku 3. stavku 1. propisuje da se PDV primjenjuje na isporuke robe i usluga poreznog obveznika u zamjenu za plaćanje na državnom području Republike Slovenije u okviru njegove gospodarske aktivnosti.

6 Prema ?lanku 27. toga zakona, prijenos nekretnina izuzet je od PDV-a, osim prilikom prvog prijenosa prava vlasništva ili prava raspolaganja novoizgraženom građevinom.

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 P. Kezič registriran je od 1995. kao samostalni poduzetnik koji obavlja svoju profesiju kao fizička osoba pod trgovačkim nazivom „Trgovina Prizma“.

8 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je od 1998. do 2002. P. Kezič u svojstvu privatne osobe, a ne kao samostalni poduzetnik, stekao sedam zemljišnih ?estica. Dvije zemljišne ?estice stekao je od fizičke osobe tijekom 1998. i 2000., a pet ostalih od trgovačkog društva 2001. i 2002. P. Kezič nije morao platiti PDV na ta stjecanja.

9 Od 2001. do 2003. P. Kezič su izdane upravne dozvole koje su nužne za izgradnju trgovačkog centra na sedam navedenih zemljišnih ?estica. On je potom, kao samostalni poduzetnik, započeo s izgradnjom toga centra u svibnju 2003.

10 Tijekom lipnja 2003. P. Kezi? unio je pet zemljišnih ?estica koje je zadnje stekao u imovinu svojeg društva, uzimaju?i u obzir vrijednost koju je procijenio sudski vještak. S druge strane, dvije druge zemljišne ?estice ostavio je kao svoju privatnu imovinu (u daljnjem tekstu: predmetna zemljišta).

11 Tijekom 2004. P. Kezi? prodao je trgova?ki centar i sedam zemljišnih ?estica na kojima je izgra?en dvama trgova?kim društvima. S jedne strane, on je, prema tome, djeluju?i kao samostalni poduzetnik prodao dio trgova?kog centra i pet zemljišnih ?estica na kojima je izgra?en taj dio i na njih obra?unao izlazni PDV i, s druge strane, djeluju?i kao privatna fizi?ka osoba prodao predmetna zemljišta i drugi dio trgova?kog centra izgra?enog na njima a da pritom nije obra?unao izlazni PDV.

12 Odlukom od 26. listopada 2004. nadležno porezno tijelo, smatraju?i da prodaja predmetnih zemljišta ulazi u gospodarsku aktivnost koju P. Kezi? obavlja u svojstvu samostalnog poduzetnika, zatražilo je pla?anje PDV-a na tu prodaju.

13 Dana 18. srpnja 2007. Ministarstvo financija odbilo je kao neosnovanu pritužbu koju je protiv te odluke podnio P. Kezi?.

14 Upravno sodiš?e (Upravni sud) presudom od 25. svibnja 2011. potvrdilo je tu odluku i Vrhovno sodiš?e (Vrhovni sud) odbilo je revizijsku žalbu koju je podnio P. Kezi?. Me?utim, Ustavno sodiš?e (Ustavni sud) tu je presudu ukinulo odlukom od 21. studenoga 2013. i vratilo predmet Vrhovnom sodiš?u na ponovno ispitivanje.

15 Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da se spor u kojem on odlu?uje odnosi na utvr?enje pretpostavki pod kojima Šesta direktiva omogu?ava poreznom obvezniku da izuzme robu koju upotrebljava u obavljanju svoje gospodarske aktivnosti iz sustava PDV-a.

16 U tim je okolnostima Vrhovno sodiš?e odlu?ilo prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li odredbe ?lanka 2. to?ke 1. i ?lanka 4. stavka 1. Šeste direktive tuma?iti na na?in da, u okolnostima kakve su one u predmetnom slu?aju (kada osoba kupi zemljišta kao fizi?ka osoba pa joj se pritom ne obra?una ulazni PDV, na tim zemljištima kao samostalni poduzetnik izgradi trgova?ki centar, na temelju nacionalnih ra?unovodstvenih pravila kao osnovna sredstva svojeg poduze?a uknjiži samo dio zemljišta na kojem izgradi trgova?ki centar, zatim taj trgova?ki centar zajedno sa zemljištima proda naru?itelju gradnje), treba smatrati da ta osoba, zbog toga što nije uknjižila zemljišta kao osnovna sredstva svojeg poduze?a, ne uklju?uje ta zemljišta u sustav PDV-a i zato prilikom njihove prodaje nije porezni obveznik pla?anja izlaznog PDV-a?“

O prethodnom pitanju

17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u biti pita treba li ?lanak 2. to?ku 1. i ?lanak 4. stavak 1. Šeste direktive tuma?iti na na?in da, u okolnostima kakve su one u glavnom postupku, u kojima je porezni obveznik stekao zemljišne ?estice pa je neke unio u svoju privatnu imovinu, a druge u svoje poduze?e, i na svim tim ?esticama izgradio, u svojstvu poreznog obveznika, trgova?ki centar koji je potom prodao kao i zemljišne ?estice na kojima je ta gra?evina izgra?ena, prodaja zemljišnih ?estica koje su unesene u privatnu imovinu tog poreznog obveznika podliježe PDV-u.

18 Iz teksta ?lanka 2. to?ke 1. Šeste direktive proizlazi da porezni obveznik treba djelovati „kao takav“ kako bi se na transakciju mogao primijeniti PDV. Me?utim, porezni obveznik koji u

privatnom svojstvu ostvari transakciju ne djeluje kao porezni obveznik i stoga ona ne podliježe PDV-u (vidjeti u tom smislu presude Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, t. 16. do 18. i Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, t. 24.).

19 Također valja podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pojam „poreznog obveznika“ određuje u odnosu na pojam „gospodarske aktivnosti“ koja, u skladu s člankom 4. stavkom 2. Šeste direktive, obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, a osobito korištenja materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja trajnih prihoda (vidjeti u tom smislu presudu Šaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 43. i 44.).

20 Štoviše, u slučaju kad se kapitalna dobra koriste istodobno za poslovne i privatne svrhe, osoba u pitanju može izabrati, za potrebe PDV-a, bilo unijeti ta sredstva u cijelosti u poslovnu imovinu bilo u cijelosti ih zadržati kao svoju privatnu imovinu, pa ih na taj način isključiti iz sustava PDV-a, ili ih uključiti u svoje poduzeće samo u mjeri u kojoj se ona zaista koriste za poslovne svrhe (vidjeti presudu Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, t. 23.). Prema tome, takva sredstva mogu biti isključena iz sustava PDV-a čak i ako se djelomično koriste za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika koji onda, ipak, nema pravo na odbitak PDV-a (vidjeti presudu Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, t. 27.).

21 Usto, porezni obveznik koji prodaje takva sredstva, čiji je dio izabrao pridržati za svoju privatnu upotrebu, ne djeluje kao takav što se tiče prodaje toga dijela (vidjeti u tom smislu presudu Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, t. 24.). Međutim, on je dužan iskazati namjeru da zadrži dio sredstava u pitanju u svojoj privatnoj imovini tijekom cijelog razdoblja vlasništva nad navedenim sredstvima (presuda Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, t. 21.).

22 Međutim, iz spomenute sudske prakse ne može se zaključiti da prodaja zemljišta koje je porezni obveznik unio u svoju privatnu imovinu ne podliježe PDV-u samo zbog te činjenice. Budući da transakcije poreznog obveznika koje je on obavio u zamjenu za naplatu u slučaju podliježu PDV-u ako je ta osoba djelovala kao takva, potrebno je također da porezni obveznik nije obavio takvu prodaju u okviru svoje gospodarske aktivnosti, uz unošenje navedene privatne imovine, nego u okviru upravljanja i administriranja nad svojom privatnom imovinom.

23 U tom smislu, točno je da se vlasnikovo puko izvršavanje prava vlasništva samo po sebi ne može smatrati gospodarskom aktivnošću (vidjeti u tom smislu presudu Šaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 36.). Štoviše, okolnost da je porezni obveznik stekao predmet prodaje koristeći svoja osobna sredstva ne može, iz toga aspekta, imati odlučujuću ulogu.

24 Međutim, u pogledu prodaje građevinskog zemljišta, Sud je već pojasnio da je relevantni kriterij za ocjenu činjenica to da je osoba u pitanju poduzela aktivne korake da svoje vlasništvo stavi na tržište tako što je mobilizirala sredstva slična onima koja stavljaju proizvođači, trgovci ili osobe koje isporučuju usluge u smislu članka 4. stavka 2. Šeste direktive, kakvi su osobito pripremni radovi i provedba dokazanih mjera za stavljanje na tržište (vidjeti u tom smislu presudu Šaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 39. i 40.) Naime, takve inicijative inače ne ulaze u okvire upravljanja privatnom imovinom tako da se prodaja zemljišta namijenjenog izgradnji u takvoj situaciji ne može smatrati vlasnikovim pukim izvršavanjem prava vlasništva (vidjeti u tom smislu presudu Šaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 41.).

25 Kad je riječ o okolnostima koje je spomenuo sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, osobito o činjenici da je, kao prvo, P. Kezić stekao sedam zemljišnih čestica u relativno kratkom vremenu, između 1998. i 2002., kao drugo, da su zemljišne čestice zajedno predstavljale nužan uvjet za izgradnju trgovačkog centra od svibnja 2003. i, kao treće, da je P. Kezić izvršio popravke na predmetnim zemljištima za više od 48.000 eura, valja istaknuti da te činjenice pokazuju da prodaja predmetnih zemljišta nije puko izvršavanje njegova prava vlasništva, nego zapravo ulazi u

okvir njegove gospodarske aktivnosti kao poduzetnika.

26 Stoga valja dodati da nijedan od elemenata iz dokumenata podnesenih Sudu ne omogućava objašnjenje razloga na temelju kojih bi se prodaja predmetnih zemljišta trebala smatrati inom administriranja nad privatnom imovinom i, na temelju toga, trebala razlikovati od prodaje ostalih zemljišnih estica na zemljištu na kojemu je P. Kezi izgradio trgovački centar u okviru svoje gospodarske aktivnosti kao poduzetnika.

27 U tim uvjetima i ne dovodeći u pitanje provjere koje su na sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, treba smatrati da je P. Kezi djelovao kao porezni obveznik PDV-a prilikom prodaje predmetnih zemljišta tako da je taj porez trebalo primijeniti na tu transakciju.

28 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. točka 1. i članak 4. stavak 1. Šeste direktive treba tumačiti na način da, u okolnostima kakve su one u glavnom postupku, u kojima je porezni obveznik stekao zemljišne estice pa je neke unio u svoju privatnu imovinu, a druge u svoje poduzeće, i na svim tim esticama izgradio, u svojstvu poreznog obveznika, trgovački centar koji je potom prodao kao i zemljišne estice na kojima je ta građevina izgrađena, prodaja zemljišnih estica koje su unesene u privatnu imovinu tog poreznog obveznika podliježe PDV-u s obzirom na to da je taj porezni obveznik prilikom te transakcije djelovao kao takav.

Troškovi

29 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 navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 2. točka 1. i članak 4. stavak 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da, u okolnostima kakve su one u glavnom postupku, u kojima je porezni obveznik stekao zemljišne estice pa je neke unio u svoju privatnu imovinu, a druge u svoje poduzeće, i na svim tim esticama izgradio, u svojstvu poreznog obveznika, trgovački centar koji je potom prodao kao i zemljišne estice na kojima je ta građevina izgrađena, prodaja zemljišnih estica koje su unesene u privatnu imovinu tog poreznog obveznika podliježe porezu na dodanu vrijednost s obzirom na to da je taj porezni obveznik prilikom te transakcije djelovao kao takav.

Potpisi

* Jezik postupka: slovenski