

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 9. julija 2015(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člena 2, točka 1, in 4(1) – Obdavčljivost – Nepremičninske transakcije – Prodaja zemljišč, ki spadajo v osebno premoženje fizične osebe, ki opravlja dejavnost kot samostojni podjetnik – Davčni zavezanec, ki deluje kot tak“

V zadevi C-331/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče (Slovenija) z odločbo z dne 12. junija 2014, ki je prispela na Sodišče 8. julija 2014, v postopku

Petar Kezič, s. p., Trgovina Prizma

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça in K. Likurgos, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za podjetje Petar Kezič, s. p., Trgovina Prizma B. Ozimek, odvetnica,
- za slovensko vlado A. Grum, agentka,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B. Rous Demiri, agentki,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, točka 1, in 4(1) 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med podjetjem Petar Kezi?, s. p., Trgovina Prizma in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, o tem, ali je prodaja zemljiš? predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 2 Šeste direktive dolo?a:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo;

[...]“

4 ?len 4(1) in (2) te direktive dolo?a:

„1. ‚Dav?ni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

Slovensko pravo

5 Šesta direktiva je bila v slovensko pravo prenesena z Zakonom o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98, str. 8433), ki v ?lenu 3(1) dolo?a, da se DDV obra?unava in pla?uje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih dav?ni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za pla?ilo.

6 V skladu s ?lenom 27 tega zakona je promet nepremi?nin, razen prvega prenosa lastninske pravice oziroma pravice razpolaganja na novozgrajenih objektih, oproš?en pla?ila DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

7 P. Kezi? je od leta 1995 registriran kot samostojni podjetnik, ki svojo dejavnost izvaja kot fizi?na oseba pod firmo „Trgovina Prizma“.

8 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je P. Kezi? med letoma 1998 in 2002 kupil sedem zemljiških parcel, in sicer ne kot samostojni podjetnik, temve? kot fizi?na oseba. Dve od teh parcel je v letih 1998 in 2000 kupil od fizi?ne osebe, medtem ko je pet drugih kupil v letih 2001 in 2002 od gospodarske družbe. Pri teh razli?nih nakupih P. Kezi?u ni bilo treba pla?ati DDV.

9 P. Kezi? je med letoma 2001 in 2003 pridobil potrebna upravna dovoljenja za gradnjo trgovskega centra na navedenih sedmih parcelah. Nato je kot samostojni podjetnik maja 2003 za?el gradbena dela.

10 Junija 2003 je P. Kezi? pet nazadnje kupljenih parcel vknjižil med sredstva svojega podjetja, pri ?emer je upošteval ocenjeno vrednost, ki jo je podal sodni cenilec. Preostali parceli pa sta ostali del njegovega osebnega premoženja (v nadaljevanju: sporni zemljiš?i).

11 Leta 2004 je P. Kezi? trgovski center in sedem parcel, na katerih je bil ta zgrajen, prodal gospodarskima družbama. Tako je na eni strani del trgovskega centra in pet parcel, na katerih je bil ta del zgrajen, prodal kot samostojni podjetnik in pri tem kupcema obra?unal izstopni DDV, na drugi strani pa je dve sporni zemljiš?i in drugi del trgovskega centra, ki je na teh stal, prodal kot fizi?na oseba, ne da bi pri tem obra?unal izstopni DDV.

12 Pristojni dav?ni organ, ki je menil, da prodaja spornih zemljiš? spada v okvir gospodarske dejavnosti, ki jo P. Kezi? opravlja kot samostojni podjetnik, je z odlo?bo z dne 26. oktobra 2004 v zvezi s to prodajo od njega zahteval pla?ilo DDV.

13 Ministrstvo za finance je 18. julija 2007 pritožbo, ki jo je P. Kezi? vložil zoper to odlo?bo, zavrnilo kot neutemeljeno.

14 Upravno sodiš?e je to odlo?bo potrdilo, poleg tega je Vrhovno sodiš?e s sodbo z dne 25. maja 2011 revizijo, ki jo je vložil P. Kezi?, zavrnilo. Ustavno sodiš?e pa je to sodbo razveljavilo in zadevo z odlo?bo z dne 21. novembra 2013 vrnilo Vrhovnemu sodiš?u v novo odlo?anje.

15 Predložitveno sodiš?e meni, da spor, o katerem odlo?a, zahteva dolo?itev pogojev, v katerih Šesta direktiva dav?nemu zavezancu dopuš?a, da blago, ki ga uporablja pri opravljanju svoje gospodarske dejavnosti, izklju?i iz sistema DDV.

16 V teh okoliš?inah je Vrhovno sodiš?e prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali je treba dolo?be ?lenov 2, to?ka 1, in 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da je treba v okoliš?inah, kakršne so podane v obravnavanem primeru (ko oseba nabavi zemljiš?a kot fizi?na oseba, ne da bi ji bil pri tem zara?unan vstopni DDV, na teh zemljiš?ih kot samostojni podjetnik zgradi trgovski center, med osnovna sredstva svojega podjetja na podlagi nacionalnih ra?unovodskih pravil vknjiži le del zemljiš?, na katerih zgradi trgovski center, trgovski center pa nato skupaj z vsemi zemljiš?i proda naro?niku gradnje), šteti, da oseba že zaradi tega, ker zemljiš? ne vknjiži med osnovna sredstva svojega podjetja, teh zemljiš? ne vklju?i v sistem DDV in zato ob njihovi prodaji ni dav?ni zavezanec za obra?un in pla?ilo izstopnega DDV?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

17 Predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 2, to?ka 1, in 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da je v okoliš?inah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih je dav?ni zavezanec kupil zemljiške parcele, od katerih so bile nekatere vklju?ene v njegovo osebno premoženje, druge pa v premoženje njegovega podjetja, na vseh pa je kot dav?ni zavezanec zgradil trgovski center, ki ga je nato prodal, tako kot tudi zemljiške parcele, na katerih je stala ta zgradba, prodaja zemljiških parcel, ki sta bili vklju?eni v osebno premoženje tega dav?nega zavezanca, predmet DDV.

18 Iz besedila ?lena 2, to?ka 1, Šeste direktive izhaja, da mora za to, da je transakcija predmet DDV, dav?ni zavezanec „del[ovati] kot tak“. Nasprotno dav?ni zavezanec, ki opravi zasebno transakcijo, ne ravna kot dav?ni zavezanec in ta ni predmet DDV (glej v tem smislu sodbi Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, to?ke od 16 do 18, in Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, to?ka 24).

19 Prav tako je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pojem „dav?ni zavezanec“ opredeljen v povezavi s pojmom „gospodarska dejavnost“, ki v skladu s ?lenom 4(2) Šeste direktive obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti transakcije, ki zajemajo izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (glej v tem smislu sodbo S?aby in drugi, C?180/10 in C?181/10, EU:C:2011:589, to?ki 43 in 44).

20 Poleg tega ima pri uporabi investicijskega blaga tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene zadevna oseba za potrebe DDV izbiro, bodisi da to blago v celoti vklju?i v poslovna sredstva svojega podjetja, bodisi da ga v celoti ohrani v svojem osebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV, ali pa da ga v svoje podjetje vklju?i toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost (glej sodbo Charles in Charles-Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, to?ka 23). Tako je táko blago lahko izklju?eno iz sistema DDV, tudi ?e se delno uporablja za potrebe gospodarske dejavnosti dav?nega zavezanca, ki je torej kljub temu popolnoma brez pravice do odbitka davka (glej sodbo Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, to?ka 27).

21 Poleg tega dav?ni zavezanec, ki proda tako blago, katerega del si je bil pridržal za osebno uporabo, glede prodaje tega dela ne deluje kot dav?ni zavezanec (glej v tem smislu sodbo Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, to?ka 24). Vendar mora v celotnem obdobju, ko ima v lasti zadevno premoženje, izražati voljo za pridržanje dela tega premoženja kot osebnega (sodba Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, to?ka 21).

22 Kljub temu pa se iz zgoraj navedene sodne prakse ne sme sklepati, da prodaja zemljiš?a, ki jo opravi dav?ni zavezanec, ki je to zemljiš?e vklju?il v svoje osebno premoženje, ni predmet DDV zgolj na podlagi tega dejstva. Namre?, glede na to, da so transakcije, ki jih dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo, na?eloma predmet DDV, ?e ta deluje kot tak, pa je poleg vklju?itve v osebno premoženje potrebno še, da zadevni dav?ni zavezanec take prodaje ne opravi v okviru opravljanja svoje gospodarske dejavnosti, temve? v okviru upravljanja svojega osebnega premoženja.

23 V zvezi s tem je sicer res, da zgolj izvrševanja lastninske pravice njenega imetnika samega po sebi ni mogo?e obravnavati kot gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo S?aby in drugi, C?180/10 in C?181/10, EU:C:2011:589, to?ka 36). Poleg tega s tega vidika okoliš?ina, da je dav?ni zavezanec predmet prodaje kupil s svojimi osebnimi sredstvi, ni odlo?ilnega pomena.

24 Nasprotno pa je Sodiš?e glede prodaje stavbnega zemljiš?a že pojasnilo, da je upoštevno merilo za presojo to, da je zadevna oseba dejavno delovala pri prodaji zemljiš? s tem, da je uporabila podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu ?lena 4(2) Šeste direktive, kot je zlasti priprava zemljiš?a ali izvajanje preizkušenih metod trženja (glej v tem smislu sodbo S?aby in drugi, C?180/10 in C?181/10, EU:C:2011:589, to?ki 39 in 40). Take pobude namre? po navadi ne potekajo v okviru upravljanja osebnega premoženja, tako da se prodaja zemljiš?a, namenjenega gradnji, v takem primeru ne more šteti zgolj za izvrševanje lastninske pravice njenega imetnika (glej v tem smislu sodbo S?aby in drugi, C?180/10 in C?181/10, EU:C:2011:589, to?ka 41).

25 Poudariti je treba, da okoliš?ine, ki jih je navedlo predložitveno sodiš?e, in zlasti to, prvi?, da je P. Kezi? sedem zemljiških parcel kupil v sorazmerno kratkem ?asu, med letoma 1998 in 2002,

drugi?, da so bile te parcele skupaj nujen pogoj za gradnjo trgovskega centra od maja 2003, in tretji?, da je P. Kezi? za dela za usposobitev spornih zemljiš? porabil ve? kot 48.000 EUR, razkrivajo, da zadevna prodaja zemljiš? ne pomeni zgolj izvrševanja lastninske pravice P. Kezi?a, temve? v resnici spada v okvir njegove podjetniške gospodarske dejavnosti.

26 Dodati je treba, da na podlagi nobenega od elementov iz spisa, predloženega Sodiš?u, ni mogo?e pojasniti razlogov, iz katerih bi bilo treba zadevno prodajo zemljiš? šteti za upravljanje osebne premoženja in bi jo bilo treba zato razlikovati od prodaje drugih zemljiških parcel, na katerih je P. Kezi? zgradil trgovski center v okviru svoje podjetniške gospodarske dejavnosti.

27 V teh okoliš?inah in brez poseganja v preverjanja, ki jih mora opraviti predložitveno sodiš?e, je treba za P. Kezi?a šteti, da je pri prodaji spornih zemljiš? deloval kot zavezanec za DDV, tako da bi morala biti ta transakcija predmet tega davka.

28 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 2, to?ka 1, in 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da je v okoliš?inah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih je dav?ni zavezanec kupil zemljiške parcele, od katerih so bile nekatere vklju?ene v njegovo osebno premoženje, druge pa v premoženje njegovega podjetja, na vseh pa je kot dav?ni zavezanec zgradil trgovski center, ki ga je nato prodal, tako kot tudi zemljiške parcele, na katerih je stala ta zgradba, prodaja teh zemljiških parcel, ki so bile vklju?ene v osebno premoženje tega dav?nega zavezanca, predmet DDV, ker je navedeni dav?ni zavezanec pri tej transakciji deloval kot tak.

Stroški

29 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i 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:

?lena 2, to?ka 1, in 4(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da je v okoliš?inah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih je dav?ni zavezanec kupil zemljiške parcele, od katerih so bile nekatere vklju?ene v njegovo osebno premoženje, druge pa v premoženje njegovega podjetja, na vseh pa je kot dav?ni zavezanec zgradil trgovski center, ki ga je nato prodal, tako kot tudi zemljiške parcele, na katerih je stala ta zgradba, prodaja zemljiških parcel, ki so bile vklju?ene v osebno premoženje tega dav?nega zavezanca, predmet davka na dodano vrednost, ker je navedeni dav?ni zavezanec pri tej transakciji deloval kot tak.

Podpisi

* Jezik postopka: slovenš?ina.