

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 11. maja 2017(\*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(a) – Člen 14(1) – Obdavčljive transakcije – Pojem ‚dobava blaga, opravljena za plačilo‘ – Prenos nepremičnine na državo ali teritorialno skupnost za poplačilo davčnega dolga – Izključitev“

V zadevi C-36/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 21. septembra 2015, ki je na Sodišče prispela 22. januarja 2016, v postopku

**Minister Finansów**

proti

**Posnania Investment SA,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešić, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, A. Rosas, sodnik, C. Toader (poročevalka), sodnica, in E. Jarašinas, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Owsiany-Hornung, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. februarja 2017

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(a) in člena 14(1) 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 Minister Finansów (minister za finance, Poljska, v nadaljevanju: minister) in družbo Posnania Investment SA (v nadaljevanju: Posnania) zaradi

obdavžitve transakcije, v okviru katere je ta družba na teritorialno skupnost prenesla lastninsko pravico na nepremičnini za poravnavo davčnega dolga, z davkom na dodano vrednost (DDV).

## **Pravni okvir**

### *Pravo Unije*

3 Direktiva o DDV v členu 2(1) določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) 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 V skladu s členom 14(1) navedene direktive pomeni „dobava blaga“ prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

6 Člen 16 Direktive o DDV določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga, s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo namenijo za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačno odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.

Vendar pa se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ne šteje uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

## **Poljsko pravo**

7 Člen 2, točka 6, ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004, kakor je bil spremenjen (Dz. U. 2011, št. 177, postavka 1054, v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Pojmi v nadaljevanju imajo naslednji pomen: ‚blago‘ pomeni stvari in njihove dele ter energijo v vsaki obliki.“

8 Člen 5(1), točka 1, tega zakona določa:

„Predmet davka na blago in storitve so: dobave blaga in opravljanje storitev za plačilo na nacionalnem ozemlju.“

9      ?len 7(1) navedenega zakona dolo?a:

„Dobava blaga v smislu ?lena 5(1), to?ka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik [...].“

10     ?len 15(1) istega zakona dolo?a:

„Dav?ni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe in fizi?ne osebe, ki samostojno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2 ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

11     ?len 15(2) zakona o DDV dolo?a:

„Ekonomska dejavnost je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z dejavnostjo pridobivanja naravnih virov ter s kmetijsko dejavnostjo in dejavnostjo samostojnih poklicev, tudi ?e je bila dejavnost opravljena samo enkrat v okoliš?inah, ki potrjujejo namen nadaljevanja opravljanja te dejavnosti. Za ekonomsko dejavnost se šteje tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah in neopredmetenega premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

12     ?len 66 ordynacja podatkowa z dne 29. avgusta 1997 (dav?ni zakonik, Dz. U. 2015, postavka 613) dolo?a:

„1.     Poseben primer ugasnitve dav?nega dolga je prenos lastninske pravice na stvareh ali premoženjskih pravicah:

(1)     na dr?avno blagajno – kot izravnavo za nepla?ane davke, ki se pla?ujejo v dr?avni prora?un;

(2)     na ob?ino, okro?je ali vojvodstvo – kot izravnavo za nepla?ane davke, ki se pla?ujejo v njihove prora?une.

2.     Prenos se izvede na zahtevo dav?nega zavezanca:

(1)     v primeru iz odstavka 1, to?ka 1, na podlagi pogodbe, ki jo s soglasjem pristojnega direktorja dav?ne uprave oziroma pristojnega direktorja za carine skleneta predsednik okro?ja, ki opravlja naloge osrednje uprave, in dav?ni zavezanec;

(2)     v primeru iz odstavka 1, to?ka 2, na podlagi pogodbe, ki jo skleneta ?upan ob?ine, ?upan mesta (predsednik mesta), predsednik okro?ja oziroma predsednik vojvodstva in dav?ni zavezanec.

[...]

4.     V primerih, navedenih v odstavku 1, dav?ni dolg ugasne z dnem prenosa lastninske pravice na stvareh ali premoženjskih pravicah.

[...]“

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje**

13     Posnania je dru?ba poljskega prava, ki je dejavna na podro?ju trgovanja z nepremi?ninami. Iz tega naslova je zavezanka za DDV. Da bi poravnala nepla?ane davke, ki jih je bila dol?na pla?ati, je ob?ini Czerwonak (Poljska, v nadaljevanju: ob?ina) predlagala sklenitev pogodbe o

prenosu lastninske pravice na nezazidanem zemljišču, katerega lastnica je bila ta družba, na obino na podlagi lena 66 davnega zakonika.

14 Na podlagi te pogodbe, sklenjene 5. februarja 2013, je davni dolg družbe Posnania delno ugasnil, hkrati pa je prišlo do prenosa lastninske pravice na navedeni nepremiini v korist obine.

15 Družba Posnania je pri ministru podala vlogo za izdajo davnega stališa, da bi ugotovila, ali je v takem položaju transakcija, sklenjena z obino, predmet obdavitve z DDV in ali mora zato izdati ustrezen račun.

16 Družba Posnania je v vlogi navedla, da zadevna transakcija ni predmet obdavitve z DDV, pri čemer se je sklicevala na sodno prakso predložitvenega sodišča, Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), v skladu s katero transakcija prenosa lastninske pravice na stvareh na državno blagajno kot izravnava za neplaane davke, ki se plačujejo v državni proraun, ni predmet obdavitve z DDV.

17 Minister je v davnem stališču z dne 10. maja 2013 navedel, da je s prenosom lastninske pravice na nepremiini družbe Posnania na obino zadnja pridobila vsa upravičenja lastnika in zato navedeni prenos lastninske pravice kot izravnava za neplaane davke pomeni dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu poljske zakonodaje, ki je naeloma obdavčena z DDV.

18 Družba Posnania je pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska) vložila tožbo za razveljavitev navedenega davnega stališa.

19 To sodišče je s sodbo z dne 13. februarja 2014 tožbi ugodilo in razveljavilo to davno stališče, pri čemer je menilo, da se DDV lahko dolguje v primeru prenosa lastninske pravice na stvareh na podlagi odredbe javnega organa ali na podlagi zakona, če do takega prenosa pride v zameno za nadomestilo. Ker naj na podlagi poljskega prava to ne bi bil primer v obravnavani zadevi, je navedeno sodišče odločilo, da prenos lastninske pravice na stvari na državno blagajno kot izravnava za neplaane davke, ki se plačujejo v državni proraun, ni transakcija, obdavčena z DDV.

20 Minister je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložil kasacijsko pritožbo.

21 Predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe navaja, da čepprav status družbe Posnania kot davne zavezanke ni sporen, se vendarle postavlja vprašanje, ali je prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, izveden v zameno za davni dolg, mogoče šteti za „dobavo blaga, opravljeno za plačilo“.

22 V zvezi s tem navedeno sodišče opozarja na svojo sodno prakso, v skladu s katero prenos lastninske pravice na stvareh na državno blagajno kot izravnava za neplaane davke, ki se plačujejo v državni proraun, ni transakcija, obdavčljiva z DDV, ker davek ni denarna dajatev, ki jo je mogoče pridobiti kot nadomestilo za drugo dajatev, saj je bistvena značilnost davka njegova enostranskost.

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

„če zavezanec za DDV prenese lastninsko pravico na nepremiini (stvari) na:

- (a) državno blagajno – kot izravnavo za neplaane davke, ki se plačujejo v državni proraun, ali
- (b) obino, okrožje ali vojvodstvo – kot izravnavo za neplaane davke, ki se plačujejo v njihove proraune, zaradi česar davni dolg ugasne, ali ta prenos lastninske pravice pomeni obdavčljivo

transakcijo (odplačano dobavo blaga) v smislu členov 2(1)(a) in 14(1) Direktive [o DDV]?”

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

24 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 2(1)(a) in člen 14(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je prenos lastninske pravice na nepremičnini s strani zavezanca za DDV v korist državne blagajne države članice ali teritorialne skupnosti te države, kot je ta iz postopka v glavni stvari, do katerega pride kot plačilo za neplačane davke, odplačana dobava blaga, obdavčljiva z DDV.

25 Najprej je treba opozoriti, da je bil z Direktivo o DDV uveden skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (sodba z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 39).

26 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.

27 V skladu s členom 9(1) Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Za „ekonomsko dejavnost“ se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

28 Člen 14(1) Direktive o DDV „dobavo blaga“ opredeljuje kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

29 Glede transakcije, obravnavane v postopku v glavni stvari, ni sporno, prvič, da je na podlagi pogodbe, ki sta jo sklenili družba Posnania in občina, prišlo do prenosa lastninske pravice na nepremičnini in, drugič, da je družba Posnania davčna zavezanka.

30 Tretjič, pogoj kraja dobave stvari je neizpodbitno izpolnjen, saj je bila transakcija opravljena na ozemlju države članice, in sicer na Poljskem.

31 Četrto, v zvezi z morebitno odplačnostjo transakcije prenosa lastninske pravice na nepremičnini na javni subjekt – v obravnavani zadevi prenos lastninske pravice na zemljišču na občino kot plačilo za neplačane davke – je treba navesti, da je dobava blaga opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV le, če med dobaviteljem in pridobiteljem obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme dobavitelj, pomeni dejansko protivrednost dobavljenega blaga (sodbi z dne 27. aprila 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, točka 26, in z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, točka 32).

32 V obravnavani zadevi med dobaviteljem nepremičnine in njenim pridobiteljem sicer obstaja pravno razmerje, kot je tisto, ki povezuje upnika in njegovega dolžnika.

33 Vendar je obveznost plačila, ki jo ima davčni zavezanec kot dolжник davnega dolga do davčne uprave kot upnice tega dolga, enostranska, saj s tem, da je davčni zavezanec plačal davek, pride le do zakonskega prenehanja njegovega dolga, tudi če je to storil, kot v obravnavani zadevi, z izročitvijo nepremičnine.

34 Davek je namreč obvezna dajatev, ki jo javni organ oblastno izvrši na sredstva oseb, ki spadajo v njegovo davčno pristojnost. Ta dajatev je prek javnih proračunov dodeljena javnim storitvam. Taka dajatev, ki se glasi na denarni znesek ali – kot v obravnavani zadevi – na premoženje v stvareh, ne povzroči nobene dajatve javnega organa in posledično nobene protidajatve davčnega zavezanca.

35 Zato ne gre za pravno razmerje, v okviru katerega so izmenjane vzajemne dajatve, v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točki 31 te sodbe.

36 Tako transakcije izročitve stvari v plačilu, katere cilj je ugasnitev davčnega dolga, ni mogoče šteti za odplačno transakcijo v smislu člena 2(1)(a) Direktive o DDV in ne more biti predmet obdavčitve z DDV.

37 Vseeno je treba dodati, da čeprav je nacionalno sodišče edino pristojno za presojo dejanskega stanja iz spora o glavni stvari in za razlago nacionalne zakonodaje, je v okviru predhodnega odločanja Sodišče, ki je bilo pozvano, naj nacionalnemu sodišču poda koristne odgovore, pristojno podati navodila – ki izhajajo iz spisa v postopku v glavni stvari in iz stališč, ki so mu bila predložena – ki bi predložitvenemu sodišču omogočila, da razsodi o sporu (sodba z dne 24. februarja 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 32).

38 Glede transakcije, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, je treba ugotoviti, da ni mogoče izključiti, da je zavezanec, kot je družba Posnania, kot zavezanec za DDV že odbil vstopni davek v zvezi z nepremičnino iz postopka v glavni stvari.

39 V zvezi s tem, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 44 sklepnih predlogov, je tveganje neobdavčene končne porabe, če obstaja, vendarle krito z določbami člena 16 Direktive o DDV.

40 Iz sodne prakse Sodišča je namreč razvidno, da je cilj te zadnjenavedene določbe zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki uporablja blago za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja, in končnega potrošnika, ki pridobi blago iste vrste (glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 23 in navedena sodna praksa).

41 Za uresnitev tega cilja člen 16 Direktive o DDV za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje uporabo blaga – s strani davčnega zavezanca – ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo namenijo za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih, brezplačno odtujitev ali, splošneje, uporabo blaga za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV (sodba z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 24).

42 Glede na navedene preudarke je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 2(1)(a) in člen 14(1) Direktive o DDV razlagati tako, da prenos lastninske pravice na nepremičnini s strani zavezanca za DDV v korist državnega proračuna države članice ali teritorialne skupnosti te države, ki se – tako kot prenos iz postopka v glavni stvari – izvede kot plačilo za neplačani davek, ni odplačna dobava blaga, obdavčljiva z DDV.

## **Stroški**

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

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

**?len 2(1)(a) in ?len 14(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da prenos lastninske pravice na nepremi?nini s strani zavezanca za davek na dodano vrednost v korist dr?avnega prora?una dr?ave ?lanice ali teritorialne skupnosti te dr?ave, ki se – tako kot prenos iz postopka v glavni stvari – izvede kot pla?ilo za nepla?ani davek, ni odpla?na dobava blaga, obdav?ljiva z davkom na dodano vrednost.**

Podpisi

\* Jezik postopka: poljš?ina.