Zbirka odločb sodne prakse

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. Ilešič, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, A. Rosas, sodnik, C. Toader (poročevalka), sodnica, in E. Jarašiūnas, 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

* Jezik postopka: poljščina.

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 obdavčitve 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 kjer koli 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 nameni za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačna 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 Člen 7(1) navedenega zakona določa:

„Dobava blaga v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik […]."

10 Člen 15(1) istega zakona določa:

„Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe in fizične osebe, ki samostojno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2 ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti."

11 Člen 15(2) zakona o DDV določa:

„Ekonomska dejavnost je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z dejavnostjo pridobivanja naravnih virov ter s kmetijsko dejavnostjo in dejavnostjo samostojnih poklicev, tudi če je bila dejavnost opravljena samo enkrat v okoliščinah, ki potrjujejo namen nadaljevanja opravljanja te dejavnosti. Za ekonomsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah in neopredmetenega premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka."

12 Člen 66 ordynacja podatkowa z dne 29. avgusta 1997 (davčni zakonik, Dz. U. 2015, postavka 613) določa:

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

(1) na državno blagajno – kot izravnavo za neplačane davke, ki se plačujejo v državni proračun;

(2) na občino, okrožje ali vojvodstvo – kot izravnavo za neplačane davke, ki se plačujejo v njihove proračune.

2. Prenos se izvede na zahtevo davčnega zavezanca:

(1) v primeru iz odstavka 1, točka 1, na podlagi pogodbe, ki jo s soglasjem pristojnega direktorja davčne uprave oziroma pristojnega direktorja za carine skleneta predsednik okrožja, ki opravlja naloge osrednje uprave, in davčni zavezanec;

(2) v primeru iz odstavka 1, točka 2, na podlagi pogodbe, ki jo skleneta župan občine, župan mesta (predsednik mesta), predsednik okrožja oziroma predsednik vojvodstva in davčni zavezanec.

[…]

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

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Posnania je družba poljskega prava, ki je dejavna na področju trgovanja z nepremičninami. Iz tega naslova je zavezanka za DDV. Da bi poravnala neplačane davke, ki jih je bila dolžna plačati, je občini Czerwonak (Poljska, v nadaljevanju: občina) predlagala sklenitev pogodbe o prenosu lastninske pravice na nezazidanem zemljišču, katerega lastnica je bila ta družba, na občino na podlagi člena 66 davčnega zakonika.

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

15 Družba Posnania je pri ministru podala vlogo za izdajo davčnega stališča, da bi ugotovila, ali je v takem položaju transakcija, sklenjena z občino, predmet obdavčitve z DDV in ali mora zato izdati ustrezen račun.

16 Družba Posnania je v vlogi navedla, da zadevna transakcija ni predmet obdavčitve 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 neplačane davke, ki se plačujejo v državni proračun, ni predmet obdavčitve z DDV.

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

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

19 To sodišče je s sodbo z dne 13. februarja 2014 tožbi ugodilo in razveljavilo to davčno 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 neplačane davke, ki se plačujejo v državni proračun, 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 čeprav status družbe Posnania kot davčne zavezanke ni sporen, se vendarle postavlja vprašanje, ali je prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, izveden v zameno za davčni 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 neplačane davke, ki se plačujejo v državni proračun, 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 nepremičnini (stvari) na:

(a) državno blagajno – kot izravnavo za neplačane davke, ki se plačujejo v državni proračun, ali

(b) občino, okrožje ali vojvodstvo – kot izravnavo za neplačane davke, ki se plačujejo v njihove proračune, zaradi česar davčni dolg ugasne, ali ta prenos lastninske pravice pomeni obdavčljivo transakcijo (odplačno 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, odplačna 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 Četrtič, 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 dolžnik davčnega 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 uresničitev 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 nameni 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 odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 2(1)(a) in člen 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 nepremičnini s strani zavezanca za davek na dodano vrednost 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 davkom na dodano vrednost.

Podpisi