



Zbirka odločb sodne prakse

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 Kezić, 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 Kezić, 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

* Jezik postopka: slovenščina.

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 Kezić, s. p., Trgovina Prizma in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, o tem, ali je prodaja zemljišč predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

- 4 Člen 4(1) in (2) te direktive določa:

„1. ‚Davčni 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, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje 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 členu 3(1) določa, da se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo.
- 6 V skladu s členom 27 tega zakona je promet nepremičnin, razen prvega prenosa lastninske pravice oziroma pravice razpolaganja na novozgrajenih objektih, oproščen plačila DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 7 P. Kezić je od leta 1995 registriran kot samostojni podjetnik, ki svojo dejavnost izvaja kot fizična oseba pod firmo „Trgovina Prizma“.

- 8 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je P. Kezić med letoma 1998 in 2002 kupil sedem zemljiških parcel, in sicer ne kot samostojni podjetnik, temveč kot fizična oseba. Dve od teh parcel je v letih 1998 in 2000 kupil od fizične osebe, medtem ko je pet drugih kupil v letih 2001 in 2002 od gospodarske družbe. Pri teh različnih nakupih P. Keziću ni bilo treba plačati DDV.
- 9 P. Kezić je med letoma 2001 in 2003 pridobil potrebna upravná dovoljenja za gradnjo trgovskega centra na navedenih sedmih parcelah. Nato je kot samostojni podjetnik maja 2003 začel gradbena dela.
- 10 Junija 2003 je P. Kezić pet nazadnje kupljenih parcel vknjižil med sredstva svojega podjetja, pri čemer je upošteval ocenjeno vrednost, ki jo je podal sodni cenilec. Preostali parceli pa sta ostali del njegovega osebnega premoženja (v nadaljevanju: sporni zemljišči).
- 11 Leta 2004 je P. Kezić 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 obračunal izstopni DDV, na drugi strani pa je dve sporni zemljišči in drugi del trgovskega centra, ki je na teh stal, prodal kot fizična oseba, ne da bi pri tem obračunal izstopni DDV.
- 12 Pristojni davčni organ, ki je menil, da prodaja spornih zemljišč spada v okvir gospodarske dejavnosti, ki jo P. Kezić opravlja kot samostojni podjetnik, je z odločbo z dne 26. oktobra 2004 v zvezi s to prodajo od njega zahteval plačilo DDV.
- 13 Ministrstvo za finance je 18. julija 2007 pritožbo, ki jo je P. Kezić vložil zoper to odločbo, zavrnilo kot neutemeljeno.
- 14 Upravno sodišče je to odločbo potrdilo, poleg tega je Vrhovno sodišče s sodbo z dne 25. maja 2011 revizijo, ki jo je vložil P. Kezić, zavrnilo. Ustavno sodišče pa je to sodbo razveljavilo in zadevo z odločbo z dne 21. novembra 2013 vrnilo Vrhovnemu sodišču v novo odločanje.
- 15 Predložitveno sodišče meni, da spor, o katerem odloča, zahteva določitev pogojev, v katerih Šesta direktiva davčnemu zavezancu dopušča, da blago, ki ga uporablja pri opravljanju svoje gospodarske dejavnosti, izključi iz sistema DDV.
- 16 V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali je treba določbe členov 2, točka 1, in 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da je treba v okoliščinah, kakršne so podane v obravnavanem primeru (ko oseba nabavi zemljišča kot fizična oseba, ne da bi ji bil pri tem zaračunan vstopni DDV, na teh zemljiščih kot samostojni podjetnik zgradi trgovski center, med osnovna sredstva svojega podjetja na podlagi nacionalnih računovodskih pravil vknjiži le del zemljišč, na katerih zgradi trgovski center, trgovski center pa nato skupaj z vsemi zemljišči proda naročniku gradnje), šteti, da oseba že zaradi tega, ker zemljišč ne vknjiži med osnovna sredstva svojega podjetja, teh zemljišč ne vključi v sistem DDV in zato ob njihovi prodaji ni davčni zavezanec za obračun in plačilo izstopnega DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 17 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 2, točka 1, in 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da je v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec kupil zemljiške parcele, od katerih so bile nekatere vključene v njegovo osebno premoženje, druge pa

v premoženje njegovega podjetja, na vseh pa je kot davčni 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 vključeni v osebno premoženje tega davčnega zavezanca, predmet DDV.

- 18 Iz besedila člena 2, točka 1, Šeste direktive izhaja, da mora za to, da je transakcija predmet DDV, davčni zavezanec „del[ovati] kot tak“. Nasprotno davčni zavezanec, ki opravi zasebno transakcijo, ne ravna kot davčni zavezanec in ta ni predmet DDV (glej v tem smislu sodbi Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, točke od 16 do 18, in Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, točka 24).
- 19 Prav tako je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem „davčni zavezanec“ opredeljen v povezavi s pojmom „gospodarska dejavnost“, ki v skladu s členom 4(2) Šeste direktive obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti transakcije, ki zajemajo izkoriščanje premoženja v stvarih ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (glej v tem smislu sodbo Slaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točki 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 vključi 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 vključi toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost (glej sodbo Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, točka 23). Tako je tako blago lahko izključeno iz sistema DDV, tudi če se delno uporablja za potrebe gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, ki je torej kljub temu popolnoma brez pravice do odbitka davka (glej sodbo Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, točka 27).
- 21 Poleg tega davčni zavezanec, ki proda tako blago, katerega del si je bil pridržal za osebno uporabo, glede prodaje tega dela ne deluje kot davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, točka 24). Vendar mora v celotnem obdobju, ko ima v lasti zadevno premoženje, izražati voljo za pridržanje dela tega premoženja kot osebnega (sodba Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, točka 21).
- 22 Kljub temu pa se iz zgoraj navedene sodne prakse ne sme sklepati, da prodaja zemljišča, ki jo opravi davčni zavezanec, ki je to zemljišče vključil v svoje osebno premoženje, ni predmet DDV zgolj na podlagi tega dejstva. Namreč, glede na to, da so transakcije, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo, načeloma predmet DDV, če ta deluje kot tak, pa je poleg vključitve v osebno premoženje potrebno še, da zadevni davčni zavezanec take prodaje ne opravi v okviru opravljanja svoje gospodarske dejavnosti, temveč 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 mogoče obravnavati kot gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo Slaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 36). Poleg tega s tega vidika okoliščina, da je davčni zavezanec predmet prodaje kupil s svojimi osebnimi sredstvi, ni odločilnega pomena.
- 24 Nasprotno pa je Sodišče glede prodaje stavbnega zemljišča že pojasnilo, da je upošteveno merilo za presojo to, da je zadevna oseba dejavno delovala pri prodaji zemljišč s tem, da je uporabila podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 4(2) Šeste direktive, kot je zlasti priprava zemljišča ali izvajanje preizkušenih metod trženja (glej v tem smislu sodbo Slaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točki 39 in 40). Take pobude namreč po navadi ne potekajo v okviru upravljanja osebnega premoženja, tako da se prodaja zemljišča, namenjenega gradnji, v takem primeru ne more šteti zgolj za izvrševanje lastninske pravice njenega imetnika (glej v tem smislu sodbo Slaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 41).
- 25 Poudariti je treba, da okoliščine, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, in zlasti to, prvič, da je P. Kezić sedem zemljiških parcel kupil v sorazmerno kratkem času, med letoma 1998 in 2002, drugič, da so bile te parcele skupaj nujen pogoj za gradnjo trgovskega centra od maja 2003, in tretjič, da je P. Kezić za

dela za usposobitev spornih zemljišč porabil več kot 48.000 EUR, razkrivajo, da zadevna prodaja zemljišč ne pomeni zgolj izvrševanja lastninske pravice P. Kezića, temveč v resnici spada v okvir njegove podjetniške gospodarske dejavnosti.

- 26 Dodati je treba, da na podlagi nobenega od elementov iz spisa, predloženega Sodišču, ni mogoče pojasniti razlogov, iz katerih bi bilo treba zadevno prodajo zemljišč šteti za upravljanje osebnega premoženja in bi jo bilo treba zato razlikovati od prodaje drugih zemljiških parcel, na katerih je P. Kezić zgradil trgovski center v okviru svoje podjetniške gospodarske dejavnosti.
- 27 V teh okoliščinah in brez poseganja v preverjanja, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, je treba za P. Kezića šteti, da je pri prodaji spornih zemljišč 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 člena 2, točka 1, in 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da je v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec kupil zemljiške parcele, od katerih so bile nekatere vključene v njegovo osebno premoženje, druge pa v premoženje njegovega podjetja, na vseh pa je kot davčni 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 vključene v osebno premoženje tega davčnega zavezanca, predmet DDV, ker je navedeni davčni 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 sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člena 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) je treba razlagati tako, da je v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec kupil zemljiške parcele, od katerih so bile nekatere vključene v njegovo osebno premoženje, druge pa v premoženje njegovega podjetja, na vseh pa je kot davčni 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 vključene v osebno premoženje tega davčnega zavezanca, predmet davka na dodano vrednost, ker je navedeni davčni zavezanec pri tej transakciji deloval kot tak.

Podpisi