

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 13 czerwca 2013 r. (*)

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcie „podatnika” – Osoba fizyczna – ?wiadczenie usług podlegające opodatkowaniu – ?wiadczenie okazjonalne – Brak związku z zarejestrowan? i podlegaj?c? opodatkowaniu podatkiem VAT dzia?alno?ci? gospodarcz? – Komornik s?dowy dzia?aj?cy na zasadzie prywatnej dzia?alno?ci gospodarczej

W sprawie C-62/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Administratiwen syd – Warna (Bu?garia) postanowieniem z dnia 1 lutego 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 7 lutego 2012 r., w post?powaniu:

Galin Kostow

przeciwko

Direktor na Direkcija „Ob?a?wane i uprawnienie na izpy?nenieto” – grad Warna pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite,

TRYBUNAŹ (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i J.J. Kasel, s?dziovie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direkcija „Ob?a?wane i uprawnienie na izpy?nenieto” – grad Warna pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite przez S. Z?atewa,
- w imieniu rz?du bu?garskiego przez E. Petranow? oraz C. Iwanowa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du rumu?skiego przez R.H. Radu, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez doradców R.I. Munteanu oraz I. Bar?,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz W. Sawowa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 lutego 2013 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni pojęcia podatnika podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) na podstawie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy G. Kostowem a Dyrektorem na Dyrekcja „Obowiązane i uprawnienie na izby/nienieto” – gdańsk Warnie przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Dyrektor”) dotyczącego decyzji w przedmiocie kontroli skarbowej odnoszącej się do transakcji związanych z umowami zlecenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 dyrektywy w sprawie podatku VAT:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 9 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

2. Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysywanego lub transportowanego do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę albo na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, ale na terytorium Wspólnoty”.

5 Dyrektywa w sprawie podatku VAT stanowi w art. 12 ust. 1:

„Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanej z nim gruntu, przed pierwszym

zasiedleniem;

b) dostawa terenu budowlanego”.

6 Artyku? 14 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako w?a?ciciel.

2. Poza czynno?ci?, o której mowa w ust. 1, za dostaw? towarów uznaje si? nast?puj?ce czynno?ci:

[...]

c) przekazanie towarów zgodnie z umow?, wed?ug której prowizja jest p?atna w momencie kupna lub sprzeda?y.

[...]”.

Prawo bu?garskie

7 Administratiwen syd – Warna (s?d administracyjny w Warnie, Bu?garia) opiera si? na nast?puj?cych przepisach Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (bu?garskiej ustawy o podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ZDDS”).

8 Zgodnie z art. 2 ZDDS:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

Ka?da odp?atna dostawa i ka?de odp?atne ?wiadczenie us?ugi;

[...]”.

9 Na podstawie art. 3 ZDDS:

„1. Podatnikiem jest ka?dy podmiot wykonuj?cy samodzielnie dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel lub rezultat takiej dzia?alno?ci.

2. Samodzieln? dzia?alno?ci? gospodarcz? stanowi dzia?alno?? producenta, sprzedawcy albo us?ugodawcy w??cznie z dzia?alno?ci? producenta surowców, rolnikami, jak równie? wykonywanie wolnych zawodów w??cznie z prywatnym komornikiem s?dowym i notariuszem. Samodzieln? dzia?alno?ci? gospodarcz? jest tak?e ka?da dzia?alno?? wykonywana systematycznie lub zawodowo za wynagrodzeniem, w??cznie z wykorzystaniem maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania dochodu [...]”.

10 Artyku? 6 ust. 2 pkt 4 ZDDS kwalifikuje dostaw? towarów jako „faktyczne oddanie rzeczy do dyspozycji osoby dzia?aj?cej w swoim imieniu i na rachunek innej osoby”.

11 Zgodnie z art. 8 ZDDS us?ug? w rozumieniu tej ustawy jest wszystko, co ma warto?? i nie jest towarem, pieni?dzem obiegowym oraz walut? obc?, które s? u?ywane jako ?rodek p?atniczy.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

12 Galin Kostow wykonuje w Bu?garii zawód komornika prywatnego prowadz?cego dzia?alno?? na w?asny rachunek. Jest on zarejestrowany dla celów podatku VAT zgodnie z art.

13 W dniu 13 listopada 2008 r. G. Kostow zawarł ze spółką Bon Marin AD (zwaną dalej „Bon Marin”) umowę zlecenia (zwaną dalej „umową”). Na podstawie tej umowy G. Kostow jako zleceniobiorca spółki Bon Marin zobowiązał się przedstawić oferty w ramach trzech postępowań przetargowych dotyczących sprzedaży trzech nieruchomości częściowo zabudowanych i stanowiących prywatnoprawną własność państwową, zarządzanych przez ministerstwo obrony i obejmujących powierzchnię około 40 000 m². Następnie zobowiązał się do przeniesienia na Bon Marin prawa własności wszystkich nieruchomości, gdyby oferty otrzymały przyzicie.

14 Zleceniodawca, spółka Bon Marin, zobowiązał się przekazać mu do dyspozycji wszelkie środki finansowe konieczne do dokonania zakupów przewidzianych w umowie i do nabycia prawa własności nieruchomości uzyskanych przez G. Kostowa w ramach wykonania zlecenia oraz wypłacić mu wynagrodzenie uzgodnione na 50 000 BGN (lewów bułgarskich, około 25 500 EUR).

15 Wynagrodzenie to zostało wypłacone w dniu podpisania umowy w postępowaniu głównym, zgodnie z którą G. Kostow ponadto otrzyma rzeczony wynagrodzenie również w przypadku, gdyby zadanie nie zakończyło się pomyślnie.

16 W maju 2009 r. G. Kostow uzyskał od państwa prawo własności budynków objętych umową.

17 W dniu 30 czerwca 2009 r., za zgodą zleceniobiorcy, spółka Bon Marin przeniosła na rzecz spółki Blejk Sij Kepita EOOD całość swoich praw i obowiązków z umowy.

18 Spór dotyczący podatku VAT powstał w związku z decyzją w przedmiocie kontroli skarbowej wydaną przez właściwy organ kontroli skarbowej w mieście Warna. Zgodnie z tą decyzją G. Kostow otrzymał wynagrodzenie w kwocie 50 000 BGN w zamian za świadczenie usług podlegających opodatkowaniu zgodnie z art. 12 ZDDS, wykonał usługi jako podatnik podatku VAT, a zatem powinien zapłacić podatek od tej kwoty.

19 W następstwie odwołania administracyjnego Dyrektor potwierdził decyzję w przedmiocie kontroli skarbowej.

20 Galin Kostow wniósł skargę na wspomnianą decyzję w przedmiocie kontroli skarbowej, podnosząc, że świadczył usługi okazjonalnie i bez związku z jego samodzielną działalnością gospodarczą prywatnego komornika sądowego, która stanowi jedyną działalność zarejestrowaną dla celów podatku VAT.

21 W tych okolicznościach Administratiwen syd – Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy osoba fizyczna, która z uwagi na wykonywaną działalność prywatnego komornika sądowego jest zarejestrowana dla celów podatku od wartości dodanej, w związku z usługą, którą świadczyła okazjonalnie i bez związku z wykonywaną przez nią działalnością prywatnego komornika sądowego, należy traktować w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] jako podatnika i czy jest ona zobowiązana w rozumieniu art. 193 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] do uiszczenia podatku od wartości dodanej?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Sąd odsyłający poprzez swoje pytanie zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że podmiot b) d) cy

podatnikiem podatku VAT w związku z działalnością prywatnego komornika podlega kwalifikacji jako „podatnik” względem każdej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny.

Uwagi wstępne

23 Odpowiadając na to pytanie, należy na wstępie zaznaczyć, że podczas gdy sędzią odwoławczą jest Dyrektor, a także rzecznik budowlany i rzeczoznawca, Komisja Europejska uważa, że w niniejszej sprawie chodzi o umowę obejmującą płatność prowizji w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT oraz że w konsekwencji niniejsza sprawa dotyczy wiążącej dostawy towarów.

24 W tym względzie należy przypomnieć, że zadaniem Trybunału nie jest wypowiedzianie się co do wykładni i stosowania przepisów krajowych ani ustalanie okoliczności faktycznych niezbędnych dla rozwiązania sporu krajowego.

25 W rzeczywistości bowiem do Trybunału należy, w ramach podziału kompetencji pomiędzy sądy wspólnotowe i krajowe, uwzględnienie kontekstu faktycznego i prawnego, w który wpisują się pytania prejudycjalne, w sposób, w jaki został określony przez sędziów odwoławczy (zob. wyroki: z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-153/02 Neri, Rec. s. I-13555, pkt 34, 35; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-482/01 i C-493/01 Orfanopoulos i Oliveri, Rec. s. I-5257, pkt 42).

26 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że sędziów odwoławczy w swoim postanowieniu w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zakwalifikował umowę zawartą przez G. Kostowa i spółkę Bon Marin jako umowę zlecenia. W konsekwencji poniższe rozważania wynikają z założenia istnienia umowy zlecenia, a zatem świadczenia usług.

Co do istoty

27 Przede wszystkim należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie podatku VAT „[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Ponadto zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi działalności gospodarczej obejmuje „wszelką” działalność producentów, handlowców lub usługodawców.

28 Następnie, o ile z wykładni a contrario art. 12 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT może wynikać, że osoba, która dokonuje jedynie okazjonalnie transakcji z reguły dokonywanej przez producentów, handlowców lub usługodawców, nie powinna zasadniczo być uznana za „podatnika” w rozumieniu dyrektywy w sprawie podatku VAT, o tyle niekoniecznie wynika z tego przepisu, że podatnik działający w pewnej dziedzinie działalności, który okazjonalnie dokonuje transakcji należącej do innej dziedziny działalności, nie jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od tej transakcji.

29 Wręcz przeciwnie, należy przypomnieć – jak wynika z motywu 5 dyrektywy w sprawie podatku VAT, że „[s]ystem VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób”. Ponadto zgodnie z motywem 13 dyrektywy w sprawie podatku VAT „termin „podatnik” należy zdefiniować w taki sposób, aby państwa członkowskie mogły uwzględnić osoby, które okazjonalnie dokonują transakcji”.

30 W tych okolicznościach art. 12 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że nie dotyczy on wyjątkowo osób będących już podatnikami podatku VAT w odniesieniu do ich podstawowej działalności gospodarczej. Natomiast, jeżeli chodzi o takiego podatnika podatku VAT, jak G. Kostow, byłoby niezgodne w szczególności z celem

nakładania podatku VAT w możliwie najbardziej ogólny sposób dokonywane wykładni art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy w sprawie podatku VAT w ten sposób, że pojęcie „działalności gospodarczej” znajdujące się w tym przepisie nie obejmuje działalności, która – choć wykonywana w sposób okazjonalny – wchodzi w zakres ogólnej definicji tego pojęcia znajdujące się w pierwszym zdaniu tego przepisu i jest wykonywana przez podatnika również prowadzonego w sposób permanentny inną działalność gospodarczą dla celów dyrektywy w sprawie podatku VAT.

31 Mając na uwadze powyższe rozważania, na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 9 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która już jest podatnikiem podatku VAT w związku ze swoją działalnością prywatnego komornika, powinna zostać uznana za „podatnika” względem każdej innej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny, pod warunkiem że działalność ta stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy w sprawie podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

32 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która już jest podatnikiem podatku od wartości dodanej w związku ze swoją działalnością prywatnego komornika, powinna zostać uznana za „podatnika” względem każdej innej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny, pod warunkiem że działalność ta stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.