

## Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (druga izba)

z dnia 9 lipca 2015 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Podatek od warto?ci dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artyku? 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 – Opodatkowanie – Transakcje na nieruchomo?ciach – Sprzeda? terenów zaliczonych do maj?tku prywatnego osoby fizycznej wykonuj?cej dzia?alno?? samodzielnego przedsi?biorcy – Podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze

W sprawie C-331/14

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Vrhovno sodiš?e (S?owenia) postanowieniem z dnia 12 czerwca 2014 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 8 lipca 2014 r., w post?powaniu

**Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma**

przeciwko

**Republika Slovenija,**

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.?C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, s?dziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Petara Kezi?a, s.p., Trgovina Prizma przez B. Ozimek, odvetnica,
- w imieniu rz?du s?owe?skiego przez A. Grum, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz B. Rous Demiri, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Petarem Kezičem, s.p., Trgovina Prizma (Petar Kezič jest osobą fizyczną działającą jako samodzielny przedsiębiorca pod firmą „Trgovina Prizma”) a Republika Slovenija reprezentowanej przez Ministrstvo za finance (ministerstwa finansów) w przedmiocie objęcia sprzedaży terenów podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 2 dyrektywy przewiduje

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT]:

„1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”

4 Zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku].

### *Prawo słoweńskie*

5 Szósta dyrektywa została transponowana do prawa słoweńskiego przez Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, n° 89/98, p. 8433) [ustawa o podatku od wartości dodanej zwanej dalej „ZDDV”), która przewiduje w swym art. 3 ust. 1, że podatkiem VAT objęte są dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium Republiki Słowenii przez podatnika w ramach wykonywania jego działalności gospodarczej.

6 Zgodnie z art. 27 tej ustawy obrót nieruchomościami, z wyjątkiem pierwszego przeniesienia własności lub prawa do rozporządzania, którego przedmiotem były nowo wybudowane budynki, jest zwolniony z podatku VAT.

## **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

7 P. Kezič jest od 1995 r. zarejestrowany jako samodzielny przedsiębiorca będący osobą

fizyczn? dzia?aj?cy pod firm? „Trgovina Prizma”.

8 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w latach 1998-2002 P. Kezi? dokona? nie jako samodzielny przedsi?biorca lecz osoba prywatna, nabycia siedmiu dzia?ek. Dwie z nich naby? od osoby fizycznej w latach 1998 i 2000 podczas gdy pozosta?ych pi?? od spó?ki handlowej w latach 2001 i 2002. P. Kezi? nie musia? zap?aci? podatku VAT przy tych ró?nych transakcjach.

9 W latach 2001 i 2003 P. Kezi? otrzyma? pozwolenia administracyjne potrzebne do wzniesienia centrum handlowego na siedmiu wspomnianych dzia?kach. Nast?pnie jako samodzielny przedsi?biorca rozpocz?? prace budowlane w maju 2003 r.

10 W czerwcu 2003 P. Kezi? w??czy? do maj?tku swego przedsi?biorstwa pi?? dzia?ek nabytych w drugiej kolejno?ci, uwzgl?dniaj?c warto?? oszacowan? przez bieg?ego s?dowego. Pozosta?e dwie dzia?ki (zwane dalej „spornymi terenami”) zachowa? natomiast w maj?tku prywatnym.

11 W 2004 r. P. Kezi? sprzeda? centrum handlowe i siedem dzia?ek, na których zosta?o ono wzniesione dwóm spó?kom handlowym. Poprzez t? transakcj? sprzeda? on z jednej strony jako samodzielny przedsi?biorca, cz??? centrum handlowego i pi?? dzia?ek, na których cz??? ta zosta?a wybudowana, fakturuj?c kupuj?cym nale?ny podatek VAT, oraz z drugiej strony jako prywatna osoba fizyczna, sporne tereny oraz wzniesion? na nich drug? cz??? centrum handlowego, jednak?e bez fakturowania nale?nego podatku VAT.

12 W decyzji z dnia 26 pa?dziernika 2004 r. w?a?ciwy urz?d podatkowy, uznawszy, ?e sprzeda? spornych terenów mie?ci?a si? w ramach dzia?alno?ci gospodarczej wykonywanej przez P. Kezi?a jako samodzielnego przedsi?biorc?, wezwa? go do zap?aty podatku VAT tytu?em tej sprzeda?y.

13 W dniu 18 lipca 2007 r. Ministrstvo za finance oddali?o jako bezzasadne odwo?anie P. Kezi?a od tej decyzji.

14 Upravno sodiš?e (s?d administracyjny) utrzyma? w mocy decyzj? a w wyroku z dnia 25 maja 2011 r. Vrhovno sodiš?e (s?d najwy?szy) oddali? skarg? kasacyjn? wniesion? przez P. Kezi?a. Jednak?e wyrok ten zosta? uchylony przez Ustavno sodiš?e [trybuna? konstytucyjny], który orzeczeniem z dnia 21 listopada 2013 r. przekaza? spraw? Vrhovno sodiš?e do ponownego rozpatrzenia.

15 S?d odsy?aj?cy uwa?a ?e zawis?y przed nim spór wymaga ustalenia warunków w jakich szósta dyrektywa pozwala podatnikowi na wykluczenie towarów jakie wykorzysta? w ramach wykonywania swej dzia?alno?ci gospodarczej z systemu podatku VAT.

16 W tych okoliczno?ciach Vrhovno sodiš?e postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak w sprawie w post?powaniu g?ównym – w której osoba nabywa dzia?ki jako osoba fizyczna bez naliczania jej w zwi?zku z tym podatku VAT a nast?pnie wznosi na tych dzia?kach jako samodzielny przedsi?biorca centrum handlowe, po czym wpisuje do aktywów trwa?ych swego przedsi?biorstwa na podstawie krajowych przepisów rachunkowych tylko cz??? dzia?ek, na których wznosi centrum handlowe, aby pó?niej sprzeda? to centrum wraz ze wszystkimi dzia?kami zleceńodawcy wzniesionego budynku – nale?y uzna?, ?e osoba taka, ze wzgl?du na fakt niewpisania dzia?ek do aktywów trwa?ych jej przedsi?biorstwa, nie w??cza tych dzia?ek do systemu podatku VAT a zatem nie jest w chwili ich sprzeda?y podatnikiem maj?cym

obowi?zek obliczy? a nast?pnie ui?ci? nale?ny podatek VAT?”

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

17 Poprzez swe pytanie prejudycjalne s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali? czy art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu g?ównym, w których podatnik naby? dzia?ki, z których cze?? zaliczy? do swego maj?tku prywatnego a cz??? do maj?tku przedsi?biorstwa i na których ca?o?ci wybudowa?, jako podatnik, centrum handlowe, które nast?pnie sprzeda?, podobnie jak dzia?ki na których wzniesiony zosta? ten budynek, sprzeda? dzia?ek zaliczonych do maj?tku prywatnego tego podatnika musi podlega? podatkowi VAT.

18 Z brzmienia art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wynika, ?e aby transakcja mog?a podlega? podatkowi VAT, podatnik musi „dzia?a? w takim charakterze”. Natomiast podatnik dokonuj?cy transakcji prywatnie nie dzia?a w charakterze podatnika (zob. podobnie wyroki Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, pkt 16 - 18, i Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, pkt 24).

19 Nale?y równie? przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u poj?cie „podatnika” definiuje si? w zwi?zku z poj?ciem „dzia?alno?ci gospodarczej”, które zgodnie z art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców i osób ?wiadcz?cych us?ugi a w szczególno?ci wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku (zob. podobnie wyrok S?aby i in., C?180/10 i C?181/10, EU:C:2011:589, pkt 43 i 44).

20 Ponadto w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych zainteresowany ma, na potrzeby podatku VAT, mo?liwo?? dokonania wyboru, czy zaliczy? to dobro w ca?o?ci do maj?tku swojego przedsi?biorstwa, czy pozostawi? ca?o?? w ramach maj?tku prywatnego, wy??czaj?c je tym samym ca?kowicie z systemu podatku VAT, czy te? zaliczy? je do aktywów przedsi?biorstwa jedynie w zakresie wynikaj?cym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (zob. wyrok Charles i Charles-Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, pkt 23). Tak oto, dobro takie mo?e by? wy??czone z systemu podatku VAT nawet je?li cz??ciowo jest wykorzystywane na potrzeby dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, który to jednak pozbawiony jest wszelkiego prawa do odliczenia (zob. wyrok Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, pkt 27).

21 Ponadto, podatnik sprzedaj?cy takie dobro, którego cz??? postanowi? zachowa? do u?ytku prywatnego nie dzia?a w takim charakterze je?eli chodzi o sprzeda? tej cz??ci (zob. podobnie wyrok Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, pkt 24). Musi on jednak przejawia? przez ca?y okres posiadania danego dobra zamiar zachowania jego cz??ci w swym maj?tku prywatnym (wyrok Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 21).

22 Z orzecznictwa nie mo?na jednak wysnu? wniosku, ?e sprzeda? przez podatnika terenu, który zaliczy? do swego maj?tku prywatnego nie podlega podatkowi VAT jedynie ze wzgl?du na t? okoliczno??. Jako ?e bowiem transakcje dokonane przez podatnika odp?atnie zasadniczo podlegaj? podatkowi VAT, je?eli podatnik dzia?a w takim charakterze, oprócz zaliczenia do prywatnego maj?tku konieczne jest jeszcze, aby taka sprzeda? zosta?a dokonana przez danego podatnika nie w ramach wykonywania jego dzia?alno?ci gospodarczej, lecz w ramach zarz?dzania i administrowania jego maj?tkiem prywatnym.

23 W tym wzgl?dzie prawd? jest oczywi?cie, ?e zwyk?e wykonywanie przez w?a?ciciela prawa w?asno?ci nie mo?e samo z siebie by? uznawane za prowadzenie dzia?alno?ci gospodarczej (zob. podobnie wyrok S?aby i in., C?180/10 i C?181/10, EU:C:2011:589, pkt 36). Ponadto z tego punktu widzenia okoliczno??, ?e przedmiot sprzeda?y zosta? nabyty przez podatnika z

wykorzystaniem jego środków osobistych nie może mieć decydującego znaczenia.

24 Natomiast w odniesieniu do sprzedaży terenu budowlanego Trybuna wyjaśniła, że istotne kryterium oceny stanowi fakt, że zainteresowany podjęł aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy polegające zwłaszcza na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych (zob. podobnie wyrok Sąby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 39 i 40). Działania takie nie należą bowiem do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym w takiej sytuacji dostawy terenu budowlanego nie mogą być uznane za czynności związane ze zwykłym wykonywaniem przez właściciela prawa własności (zob. podobnie wyrok Sąby i in., C-180/10 i C-181/10 EU:C:2011:589, pkt 41).

25 Jeżeli chodzi o okoliczności wspomniane przez sąd odsyłający a zwłaszcza okoliczności, że po pierwsze, siedem działek zostało nabytych przez P. Kezię w stosunkowo krótkim okresie, a mianowicie w latach 1998-2002, po drugie, że działki te stanowiły razem przesłankę koniecznej budowy, od maja 2003 r., centrum handlowego i po trzecie, że P. Kezię przeprowadziła prace renowacyjne na spornych terenach, których koszt wyniósł 48 000 EUR, należy zaznaczyć, że okoliczności te mogą zdradzać, iż sprzedaż spornych terenów nie była objęta zwykłym wykonywaniem przez P. Kezię jego prawa własności, lecz wpisująca się w rzeczywistości w ramy wykonywania przez niego jego działalności gospodarczej przedsiębiorcy.

26 Należy dodać, że żaden z dokumentów akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie pozwala wyjaśnić powodów, dla których sprzedaż spornych towarów powinno się uważać za czynności administrowania majątkiem prywatnym i z tego względu odróżniać od sprzedaży innych działek, na których P. Kezię wznosił centrum handlowe w ramach swej działalności gospodarczej przedsiębiorcy.

27 W tych okolicznościach i z zastrzeżeniem dokonania przez sąd odsyłający należy ustalić, należy uznać, że przy sprzedaży spornych terenów P. Kezię działała w charakterze podatnika podatku VAT, z uwagi na to transakcja ta powinna być podlegać temu podatkowi.

28 W świetle powyższego na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w których podatnik nabył działki, z których części zaliczył do swego majątku prywatnego a części do majątku przedsiębiorstwa i na których całościowo wybudował, jako podatnik, centrum handlowe, które następnie sprzedał, podobnie jak działki, na których wzniesiony został ten budynek, sprzedaż działek zaliczonych do majątku prywatnego tego podatnika musi podlegać podatkowi VAT, jako że podatnik ów działał w ramach tej transakcji w takim charakterze.

### **W przedmiocie kosztów**

29 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w których podatnik nabył działki, z których części zaliczył do**

swego majątku prywatnego a czynniki do majątku przedsiębiorstwa i na których całościowo wybudowa, jako podatnik, centrum handlowe, które następnie sprzeda, podobnie jak działki, na których wzniesiony został ten budynek, sprzeda działek zaliczonych do majątku prywatnego tego podatnika musi podlegać podatkowi od wartości dodanej, jako że podatnik ów działa w ramach tej transakcji w takim charakterze.

Podpisy

\* Język postępowania: słoweński