

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 20 stycznia 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 – Artykuł 9 – Pojęcia „działalności gospodarczej” i „podatnika” – Transakcje polegające na wykorzystywaniu majątku w sposób ciągły w celu uzyskania z tego tytułu dochodu – Nabycie przez wierzyciela nieruchomości w ramach postępowania egzekucyjnego wszczętego w celu odzyskania pożyczek zabezpieczonych hipoteką i sprzedaż tych nieruchomości – Zwyczajne wykonywanie prawa własności przez uprawnionego

W sprawie C-655/19

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia, Rumunia) postanowieniem z dnia 22 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 sierpnia 2019 r., w postępowaniu:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov

przeciwko

LN,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, C. Toader i N. Jääskinen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu LN – G. Comăniș, adwokat,
 - w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, A. Rotăreanu i S.-A. Purza, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i R. Lyal, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 i 9 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Administracją Judeceană a Finanțelor Publice Sibiu (AJFP Sibiu) (regionalnym organem administracji ds. finansów publicznych w Sybinie, Rumunia) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (DGRFP Brașov) (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Braşowie, Rumunia) a LN w przedmiocie dodatkowego obciążenia podatkiem od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»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, włącznie 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”.

Prawo rumuńskie

5 Artykuł 1251 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (M. Of., część I, nr 927, z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), przewiduje:

„1. Do celów niniejszego tytułu poniższe terminy i wyrażenia mają następujące znaczenie:

[...]

18) »podatnikiem« w rozumieniu art. 127 ust. 1 jest osoba fizyczna, grupa osób, instytucja publiczna, osoba prawna, jak również każdy podmiot mogący prowadzić działalność gospodarczą;

[...]

20) »osoba niebędąca podatnikiem« jest osoba, która nie spełnia warunków wymaganych w art. 127 ust. 1, aby mogła zostać uznana za podatnika;

21) »osoba« oznacza podatnika, osobę prawną niebędącą podatnikiem lub osobę niebędącą podatnikiem;

[...].

6 Artykuł 127 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„1. Za podatnika uznaje się każdego, kto prowadzi samodzielnie w dowolnym miejscu jakiegokolwiek rodzaju działalności gospodarczej spośród wymienionych w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

2. Do celów niniejszego tytułu działalność gospodarcza obejmuje działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym łącznie 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.

21. Przypadki, w których osoby fizyczne dokonujące dostaw nieruchomości stają się podatnikami, określa się w drodze przepisów wykonawczych.

[...].

7 Artykuł 152 tego kodeksu stanowi:

„1. Podatnik mający siedzibę w Rumunii, którego roczny zadeklarowany lub zrealizowany obrót jest niższy niż 35 000 EUR, którego równowartość w [lejach rumuńskich (RON)] ustala się według kursu wymiany ogłoszonego przez Banca Națională a României [(Bank Rumunii)] w dniu przystąpienia i zaokrąglą w górę do następnego tysiąca, może stosować zwolnienie z podatku, zwane dalej »szczególnym systemem zwolnień«, do transakcji, o których mowa w art. 126 ust. 1, z wyjątkiem wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu zwolnionych zgodnie z art. 143 ust. 2 lit. b).

2. Obrót, który służy jako punkt odniesienia do celów stosowania ust. 1, składa się z całkowitej kwoty, z wyłączeniem VAT, w przypadku przewidzianym w ust. 7 i 71, dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych przez podatnika w danym roku kalendarzowym, podlegających opodatkowaniu lub, w stosownych przypadkach, mogących podlegać opodatkowaniu, gdyby nie zostały one dokonane przez małe przedsiębiorstwo, transakcji wynikających z działalności gospodarczej, w odniesieniu do których miejsce dostawy lub świadczenia usług jest uważane za znajdujące się za granicą, w przypadku gdy podatek podlegałby odliczeniu, gdyby te transakcje zostały dokonane w Rumunii zgodnie z art. 145 ust. 2 lit. b), transakcji zwolnionych z prawem do odliczenia oraz transakcji zwolnionych bez prawa do odliczenia, przewidzianych w art. 141 ust. 2 lit. a), b), e) i f), jeżeli transakcje te nie mają charakteru pomocniczego w stosunku do działalności podstawowej, z wyjątkiem następujących transakcji:

a) dostaw rzeczowych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 1251 ust. 1 pkt 3, dokonywanych przez podatnika;

b) wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu, zwolnionych zgodnie z art. 143 ust. 2 lit. b).

[...]

6. Podatnik, do którego stosuje się szczególny system zwolnień i którego obrót przewidziany w ust. 2 jest równy progowi kwalifikującemu do zwolnienia w danym roku kalendarzowym lub wyższy od tego progu, składa wniosek o rejestrację do celów VAT, zgodnie z art. 153, w terminie 10 dni od dnia osiągnięcia lub przekroczenia tego progu. [...] Szczególny system zwolnień stosuje się do

dnia rejestracji do celów VAT zgodnie z art. 153. Jeżeli zainteresowany podatnik nie złoży wniosku o rejestrację lub złoży taki wniosek z opóźnieniem, właściwe organy podatkowe mogą nałożyć na niego obowiązek zapłaty podatku oraz odpowiednie dodatkowe zobowiązania od dnia, w którym podatnik powinien być został zarejestrowany do celów VAT zgodnie z art. 153”.

8 Artykuł 153 tego kodeksu przewiduje:

„1. Podatnik, który ma siedzibę w Rumunii, zgodnie z art. 1251 ust. 2 lit. b), i który prowadzi lub zamierza prowadzić działalność gospodarczą obejmującą transakcje podlegające opodatkowaniu lub zwolnione z VAT z prawem do odliczenia, zwraca się do właściwego organu podatkowego o rejestrację do celów VAT w następujący sposób:

[...]

b) jeżeli w ciągu roku kalendarzowego osiągnie lub przekroczy próg zwolnienia, o którym mowa w art. 152 ust. 1, w ciągu 10 dni od końca miesiąca, w którym został osiągnięty lub przekroczony taki próg;

[...]

6. Właściwe organy podatkowe dokonują rejestracji do celów VAT zgodnie z niniejszym artykułem wszystkich osób, które zgodnie z przepisami niniejszego tytułu są zobowiązane do złożenia wniosku o rejestrację zgodnie z ust. 1, 2, 4 lub 5.

7. Jeżeli osoba zobowiązana do zarejestrowania się zgodnie z ust. 1, 2, 4 lub 5 nie złoży wniosku o rejestrację, właściwe organy podatkowe zarejestrują do celów VAT taką osobę z urzędu.

[...]”.

9 Punkt 3 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (dekretu rządowego nr 44/2004 zatwierdzającego normy metodologiczne stosowania ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 stycznia 2004 r. (M. Of., część I, nr 112, z dnia 6 lutego 2004 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, przewiduje:

„1. W rozumieniu art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego wykorzystywanie dóbr materialnych lub niematerialnych zgodnie z podstawowymi zasadami systemu VAT, według której podatek powinien być neutralny, dotyczy każdego rodzaju transakcji, niezależnie od ich formy prawnej, jak stwierdził Trybunał w sprawach C-186/89, van Tiem, C-306/94, Régie dauphinoise, i C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

2. Zgodnie z ust. 1 przyjmuje się, że osoby fizyczne nie prowadzą działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, w sytuacji gdy uzyskują dochody ze sprzedaży lokalu mieszkalnego stanowiącego własność osobistą lub innych rzeczy wykorzystywanych przez nie na własne potrzeby. Kategoria rzeczy wykorzystywanych na własne potrzeby obejmuje budynki oraz, w stosownych przypadkach, związany z nimi grunt, bądźce osobistą własnością osób fizycznych, które były wykorzystywane do celów mieszkaniowych, w tym domy letniskowe i wszelkie inne rzeczy używane osobiście przez osobę fizyczną, jak również mienie wszelkiego rodzaju odziedziczone zgodnie z prawem lub nabyte na podstawie środków naprawczych przewidzianych w ustawach dotyczących przywrócenia prawa własności.

3. Przyjmuje się, że osoba fizyczna, która nie nabyła statusu podatnika w zakresie innej działalności, prowadzi działalność gospodarczą obejmującą wykorzystywanie towarów lub

wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli działalność w takim charakterze w sposób niezależny, a działalność jest prowadzona w celu uzyskania dochodów w sposób ciągły w rozumieniu art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego.

4. W przypadku budowy przez osobę fizyczną nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż przyjmuje się, że działalność gospodarcza rozpoczyna się w chwili, w której dana osoba zamierza ją podjąć tak działalność, a zamiar osoby powinien być oceniany na podstawie obiektywnych okoliczności, na przykład faktu, że osoba ta zaczęła ponosić wydatki lub dokonuje istotnych inwestycji w celu rozpoczęcia działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza jest uznana za ciągłą od jej rozpoczęcia i obejmuje również dostawę wybudowanej nieruchomości lub jej części, także w przypadku pojedynczej nieruchomości.

5. W przypadku nabycia gruntów lub budynków przez osobę fizyczną z przeznaczeniem na sprzedaż dostawa tych dóbr stanowi działalność gospodarczą o charakterze ciągłym, jeżeli osoba fizyczna dokonuje więcej niż jednej transakcji w danym roku kalendarzowym. Jednakże w przypadku gdy osoba fizyczna buduje już nieruchomości z przeznaczeniem na sprzedaż, zgodnie z ust. 4, ponieważ uznaje się, iż działalność gospodarcza jest już prowadzona i ma charakter stały, żadna inna transakcja dokonana w późniejszym okresie nie może zostać uznana za okazjonalną transakcję. Nawet jeżeli pierwsza dostawa jest uważana za okazjonalną, ponieważ w tym samym roku miała miejsce druga dostawa, pierwsza dostawa nie jest opodatkowana, lecz jest uwzględniana przy obliczaniu progu przewidzianego w art. 152 kodeksu podatkowego. Dostawy budynków i gruntów, zwolnione z podatku zgodnie z art. 141 ust. 2 lit. f) kodeksu podatkowego, są uwzględniane zarówno w celu stwierdzenia ciągłego charakteru działalności gospodarczej, jak i przy obliczaniu progu zwolnienia przewidzianego w art. 152 kodeksu podatkowego.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 W 2009 r. LN udzielił osobie trzeciej kilku pożyczek na łączną kwotę 80 400 EUR, zabezpieczonych hipoteką na kilku nieruchomościach. Ponieważ pożyczki nie mogły zostać zwrócone, rzeczne nieruchomości zostały wystawione na licytację, a trzy z nich zostały przysądzone LN.

11 W 2010 r. LN zawarł dwie umowy sprzedaży, z których pierwsza dotyczyła jednej z trzech nieruchomości wymienionych w poprzednim punkcie, a druga – gruntu nabytego w 2005 r. Pozostałe dwie nieruchomości, które zostały przysądzone LN, były przedmiotem odrębnych umów sprzedaży w latach 2011 i 2012.

12 W 2016 r. podczas kontroli podatkowej AJFP Sibiu stwierdził, że transakcje dokonane od 2010 r. przyniosły na dzień 30 czerwca 2010 r. dochody w wysokości 611 364 RON (około 145 000 EUR), w związku z czym zostały one uznane za działalność gospodarczą o charakterze ciągłym wykonywaną w celu uzyskania dochodu. AJFP Sibiu uznał zatem, że LN powinien być został zarejestrowany do celów VAT od dnia 10 lipca 2010 r. z tego względu, że przekroczony został próg obrotu wynoszący 35 000 EUR, poniżej którego zastosowanie znajduje szczególny system zwolnień przewidziany w art. 152 ust. 1 i 2 kodeksu podatkowego.

13 Według AJFP Sibiu dwie nieruchomości sprzedane przez LN w 2010 r. nie były wykorzystywane do użytku osobistego, lecz zostały nabyte z zamiarem ich odsprzedaży w celu uzyskania z nich dochodu.

14 W odniesieniu do sprzedaży dokonanej w 2011 r. AJFP Sibiu uznał, że sprzedaż ta powinna być zwolniona z VAT, a dostawa danego towaru nastąpiła po dniu 31 grudnia roku następującego po pierwszym zasiedleniu. Jeżeli chodzi o sprzedaż dokonaną w 2012 r., organ

podatkowy uzna? natomiast, ?e transakcja ta podlega opodatkowaniu VAT.

15 W tych okoliczno?ciach decyzj? z dnia 28 marca 2016 r. AJFP Sibiu na?o?y? na LN dodatkowe obci??enie VAT oraz odsetki i kary za zw?ok?.

16 Odwo?anie wniesione przez LN od tej decyzji podatkowej zosta?o oddalone decyzj? regionalnej dyrekcji generalnej ds. finansów publicznych w Braszowie z dnia 8 listopada 2016 r.

17 LN wniós? do Tribunalul Sibiu (s?du okr?gowego w Sybinie, Rumunia) skarg?, w ramach której zakwestionowa? w szczeg?lno?ci uprawnienie organu podatkowego do opodatkowania osoby fizycznej, która nie dokona?a dobrowolnej rejestracji do celów VAT, i uznania czynno?ci prawnych polegaj?cych na sprzeda?y nieruchomo?ci takich jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego za dzia?alno?? gospodarcz?.

18 Tribunalul Sibiu (s?d okr?gowy w Sybinie) uwzgl?dni? skarg? wniesion? przez LN. S?d ten uzna? bowiem, ?e dzia?alno?? gospodarcza polega zasadniczo na uzyskiwaniu ci?g?ego dochodu, tak ?e zwyk?e nabycie i sprzeda? nieruchomo?ci same nie mog? stanowi? dzia?alno?ci gospodarczej. Ponadto uzna? on, ?e w niniejszym przypadku pó?niejsza sprzeda? nieruchomo?ci nabytych w drodze licytacji by?a jedynie sposobem, jakim dysponowa? pozwany w post?powaniu g?ównym w celu odzyskania po?yzek udzielonych przez niego w 2009 r.

19 Organ podatkowy wniós? kasacj? od tego wyroku do Curtea de Apel Alba Iulia (s?du apelacyjnego w Alba Iulia, Rumunia).

20 Zdaniem tego s?du powstaje pytanie, czy czynno?? prawn?, w drodze której wierzyciel, który udzieli? po?yzek zabezpieczonych hipotek? na nieruchomo?ciach, uzyskuje w drodze przys?dzenia te nieruchomo?ci w ramach post?powania egzekucyjnego, a nast?pnie dokonuje ich sprzeda?y, nale?y uzna? za dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT podlegaj?c? jako taka opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. W tym kontek?cie wspomniany s?d zastanawia si? równie? nad kwesti?, czy osoba, która dokona?a tej czynno?ci prawnej, nale?y uzna? za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy.

21 W tej sytuacji Curtea de Apel Alba Iulia (s?d apelacyjny w Alba Iulia) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie temu, aby transakcja, poprzez któr? podatnik, jako wierzyciel, uzyskuje w drodze przys?dzenia nieruchomo?? b?d?c? przedmiotem przymusowej egzekucji i po pewnym czasie dokonuje jej sprzeda?y w celu odzyskania po?yzanej kwoty, mog?a zosta? uznana za dzia?alno?? gospodarcz? polegaj?c? na wykorzystywaniu, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu?

2) Czy podmiot, który dokona? takiej czynno?ci prawnej, mo?na uzna? za podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

22 Poprzez swoje dwa pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e transakcja, w ramach której dana osoba uzyskuje w drodze przys?dzenia nieruchomo?? b?d?c? przedmiotem egzekucji wszcz?tej w celu odzyskania uprzednio udzielonej po?yzki, a nast?pnie dokonuje sprzeda?y tej nieruchomo?ci, stanowi dzia?alno?? gospodarcz?, i

czy osoba ta należy w związku z tą transakcją uważać za podatnika.

23 Z postanowienia odsyłającego wynika, że czynności prawne rozpatrywane w postępowaniu gównym polegały na sprzedaży nieruchomości uprzednio przysdzonych wierzycielowi bdcemu pożyczkodawcy w wyniku postępowania egzekucyjnego z tytułu hipotek zabezpieczających jego wierzytelność względem dawnego właściciela nieruchomości.

24 W tym względzie należy na wstpie podkrelić, że o ile dyrektywa VAT zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania VAT, o tyle podatkiem tym objta jest wyzcznie działalność o charakterze gospodarczym. Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy, dotyczącym opodatkowanych transakcji, VAT podlegają bowiem, poza przywozem towarów, odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług dokonane przez podatnika na terytorium państwa członkowskiego (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 20, 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że w tym kontekście pojęcie „podatnika” należy definiować w związku z pojęciem „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT. Wynika z tego, że to właśnie istnienie takiej działalności uzasadnia uznanie za podatnika (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 września 2011 r., Saby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo), przy czym zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy jest nią każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą.

26 Pojęcie „działalności gospodarczej” zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, przy czym przepis ten uciła ponadto, że za taką działalność uznaje się w szczególności „wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

27 Co się tyczy pojęcia „wykorzystywania” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie to odnosi się, zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu VAT, do wszelkich czynności, niezależnie od ich formy prawnej, które służą stałemu czerpaniu zysków z danego dobra (wyroki: z dnia 6 października 2009 r., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Natomiast zwykłe nabycie lub sprzedaż rzeczy nie stanowi wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, jako że jedynym przychodem z takich transakcji może być ewentualny zysk ze sprzedaży tej rzeczy (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Saby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Podobnie zwykłe wykonywanie prawa własności przez jego właściciela nie może samo z siebie być uznawane za działalność gospodarczą [zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Saby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 36; z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 23; a także z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 29].

30 Z jednej strony, co się tyczy kryteriów, które można brać pod uwagę w celu ustalenia, czy dana działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, z orzecznictwa Trybunału wynika, że liczba i zakres transakcji sprzedaży nie mogą stanowić kryterium rozrónienia między działalnością podmiotu gospodarczego

działającego prywatnie, która znajduje się poza zakresem stosowania tej dyrektywy, a działalność podmiotu gospodarczego, którego transakcje stanowi działalność gospodarcza (wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Saby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 37; a także z dnia 17 października 2019 r., Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, pkt 25).

31 Z drugiej strony w odniesieniu do sprzedaży działki budowlanej Trybuna wyjaśnia, że istotnym kryterium oceny jest fakt, iż zainteresowany podjęł aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców. Działania takie nie należą bowiem do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym wynikających z nich czynności nie można uważać za zwykłe wykonywanie prawa własności (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). Takie inicjatywy wpisują się raczej w ramy działalności prowadzonej w celu uzyskania z tego tytułu ciążącego dochodu, który można zakwalifikować jako działalność gospodarczą.

32 To w świetle tych okoliczności należy ustalić, czy czynność prawna, poprzez którą wierzyciel udzielający pożyczek zabezpieczonych hipoteką na nieruchomościach, któremu nieruchomości te zostały przysądzone w ramach postępowania egzekucyjnego, dokonuje po upływie określonego terminu ich sprzedaży, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, czy też wchodzi ona po prostu w zakres wykonywania prawa własności przez uprawnionego.

33 W niniejszej sprawie z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że w 2009 r. pozwany w postępowaniu głównym udzielił tej samej osobie fizycznej kilku pożyczek zabezpieczonych hipoteką na nieruchomości oraz że ze względu na to, iż pożyczki te nie zostały zwrócone, trzy z tych nieruchomości zostały przysądzone wierzycielowi w ramach postępowania licytacyjnego przeprowadzonego w tym samym roku 2009. Następnie wierzyciel dokonał sprzedaży tych trzech nieruchomości w latach 2010–2012.

34 Z informacji, którymi dysponuje Trybuna, wynika również, w pierwszej kolejności, że czynności prawne będące przedmiotem postępowania głównego zostały dokonane przez pozwanego w postępowaniu głównym w celu odtworzenia jego majątku i odzyskania jego wierzytelności w następstwie braku spłaty udzielonych pożyczek. W drugiej kolejności, mając na celu odzyskanie wierzytelności i odtworzenie majątku, pozwany w postępowaniu głównym nie podjęł aktywnych działań w zakresie obrotu nieruchomościami, a w szczególności nie wykorzystał środków podobnych do wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

35 Otóż, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, okoliczności te wydają się wskazywać, że sprzedaż nieruchomości będących przedmiotem postępowania głównego w rzeczywistości należała do zwykłego wykonywania prawa własności oraz prawidłowego zarządzania majątkiem prywatnym, a w konsekwencji nie wchodzi w zakres prowadzenia działalności gospodarczej.

36 Podobnie żadna z pozostałych informacji przedstawionych przez sąd odsyłający nie pozwala wykazać gospodarczego charakteru, w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, działalności prowadzonej przez pozwanego w postępowaniu głównym.

37 W związku z tym nie można zgodzić się ze stanowiskiem rzędu rumuńskiego, według którego okoliczności, że pozwany w postępowaniu głównym sam stawiał się na licytacji i nabywał w ramach tego postępowania nieruchomości, których dotyczyły zabezpieczenia hipoteczne, nie czekając na odzyskanie pożyczonych kwot w ramach egzekucji zabezpieczeń od dłużnika,

potwierdza, że doszło do wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu, a w konsekwencji pozwanego w postępowaniu głównym należy uznać za podatnika VAT.

38 Ta ostatnia okoliczność wydaje się bowiem raczej wskazywać, że sprzedaż nieruchomości będących przedmiotem postępowania głównego, przy uwzględnieniu szczególnych cech tych transakcji, przedstawionych w poprzednich punktach niniejszego wyroku, wpisuje się w ramy zarządzania majątkiem osobistym pozwanego w postępowaniu głównym.

39 W tych okolicznościach czynności prawne dokonywane przez pozwanego należy uznać za objęte zakresem zarządzania majątkiem prywatnym, ponieważ – jak wynika z informacji, którymi dysponuje Trybunał, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego, po pierwsze, celem zainteresowanego było odzyskanie swoich wierzytelności i odtworzenie jego majątku, a po drugie, nie podjęto on aktywnych działań związanych z obrotem nieruchomościami. Wynika z tego, że zainteresowanego nie można uznać za podatnika VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości będących przedmiotem postępowania głównego, w związku z czym transakcje te nie powinny być objęte tym podatkiem.

40 Na wszelki wypadek należy wyjaśnić, że spór w postępowaniu głównym przedstawiony przez sąd odsyłający oraz pytania prejudycjalne nie dotyczą transakcji sprzedaży nieruchomości uważanych za stanowiące bezpośrednią kontynuację prowadzonej przez LN działalności gospodarczej polegającej na udzielaniu pożyczki.

41 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że transakcja, w ramach której dana osoba uzyskuje w drodze przysądzenia nieruchomości będącej przedmiotem egzekucji wszczętej w celu odzyskania uprzednio udzielonej pożyczki, a następnie dokonuje sprzedaży tej nieruchomości, nie stanowi sama w sobie działalnością gospodarczej, jeżeli transakcja ta wchodzi w zakres zwykłego wykonywania prawa własności oraz prawidłowego zarządzania majątkiem prywatnym, w związku z czym osoby tej nie można uważać za podatnika w odniesieniu do tej transakcji.

W przedmiocie kosztów

42 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i art. 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 transakcja, w ramach której dana osoba uzyskuje w drodze przysądzenia nieruchomości będącej przedmiotem egzekucji wszczętej w celu odzyskania uprzednio udzielonej pożyczki, a następnie dokonuje sprzedaży tej nieruchomości, nie stanowi sama w sobie działalnością gospodarczej, jeżeli transakcja ta wchodzi w zakres zwykłego wykonywania prawa własności oraz prawidłowego zarządzania majątkiem prywatnym, w związku z czym osoby tej nie można uważać za podatnika w odniesieniu do tej transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.