

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 12 kwietnia 2011 r.(1)

Sprawy po??czone C?180/10 i C?181/10

Jaros?aw S?aby

przeciwko

Ministrowi Finansów (C?180/10)

i

Emilian Ku?,

Halina Jeziorska-Ku?

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (C?181/10)

[wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?one przez Naczelný S?d Administracyjny (Polska)]

Podatek od warto?ci dodanej – Podatnik – Dzia?alno?? gospodarcza – Sprzeda? nieruchomo?ci nabytej jako grunt rolny i przekszta?conej nast?pnie w grunt przeznaczony pod zabudow?

1. Czy osob?, która stopniowo sprzedaje dzia?ki stanowi?ce pocz?tkowo cz??? nieruchomo?ci nabytej jako grunt rolny i w celu prowadzenia dzia?alno?ci rolniczej, której to nieruchomo?ci przeznaczenie zosta?o nast?pnie zmienione w miejscowym planie zagospodarowania poprzez przekszta?cenie w grunt przeznaczony pod zabudow? letniskow? lub mieszkaniowo?us?ugow?, nale?y uzna? za podatnika podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”)?
2. Odpowied? na to pytanie ma istotne znaczenie zarówno dla J. S?abego (skar??cego w post?powaniu przed s?dem krajowym w sprawie C?180/10), jak i dla E. Kucia i H. Jeziorskiej-Ku? (skar??cych w post?powaniu przed s?dem krajowym w sprawie C?181/10), którzy wnie?li do w?a?ciwych organów podatkowych o wydanie interpretacji podatkowej w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT sprzeda?y nieruchomo?ci gruntowych.
3. W przypadku J. S?abego chodzi o stopniow? sprzeda? dzia?ek stanowi?cych cz??? nieruchomo?ci nabytej w 1996 r. W owym czasie nieruchomo?? ta znajdowa?a si? na terenie przeznaczonym do produkcji rolnej zgodnie z planem zagospodarowania przestrzennego. J.

S?aby, jako osoba fizyczna nieprowadz?ca dzia?alno?ci gospodarczej, naby? t? nieruchomo?? z zamiarem prowadzenia tam dzia?alno?ci rolniczej, któr? prowadzi? w latach 1996–1998. W 1997 r., w zwi?zku ze zmian? planu zagospodarowania przestrzennego, nieruchomo?? ta zosta?a przekszta?cona w grunt przeznaczony pod zabudow? letniskow?. W 1999 r. J. S?aby podzieli? j? na 64 dzia?ki, które postanowi? sprzeda?. Sprzeda? pierwszej z nich nast?pi?a w 2000 r.

4. W przypadku E. i H. Kuciów chodzi o okazjonaln? sprzeda? dzia?ek wchodz?cych w sk?ad ich gospodarstwa rolnego. Dokonali oni konkretnie 13 transakcji sprzeda?y dzia?ek w 2004 r., w tym 9 po dniu 1 maja 2004 r., 14 podobnych transakcji w 2005 r. i 20 w 2006 r. E. i H. Kucio?owie nabyli gospodarstwo rolne jako grunt rolny bez prawa do zabudowy i u?ytkowali ten grunt w celu prowadzenia dzia?alno?ci rolniczej. Z tego tytu?u zarejestrowali si? oni, zgodnie z interpretacj? organów podatkowych, któr? otrzymali w 2004 r., jako podatnicy podatku VAT obj?ci systemem rycza?towym. W zwi?zku ze zmian? planu zagospodarowania przestrzennego cz??? gruntów rolnych zosta?a przeznaczona pod zabudow? mieszkaniow?us?ugow?.

5. W obu przypadkach organy podatkowe uzna?y sprzeda? nieruchomo?ci za obj?t? podatkiem VAT. Kwestionuj?c t? wyk?adni?, J. S?aby oraz E. i H. Kucio?owie wnie?li skargi do s?dów administracyjnych.

6. Naczelny S?d Administracyjny (Polska), rozpatruj?c skargi kasacyjne na wyroki s?dów administracyjnych, zwróci? si? do Trybuna?u z trzema pytaniami prejudycjalnymi, z których jedno dotyczy sprawy J. S?abego, a dwa – sprawy E. i H. Kuciów.

7. Pytanie dotycz?ce sporu mi?dzy J. S?abym a Ministrem Finansów (sprawa C?180/10) brzmi nast?puj?co:

„Czy osoba fizyczna, która na nieruchomo?ci gruntowej prowadzi?a dzia?alno?? rolnicz?, a nast?pnie z uwagi na zmian? planów zagospodarowania przestrzennego, która nast?pi?a z przyczyn niezale?nych od jej woli, zako?czy?a t? dzia?alno?? i przekwalifikowa?a maj?tek na maj?tek prywatny, dokona?a jego podzia?u na mniejsze cz???ci (nieruchomo?ci gruntowe przeznaczone pod zabudow? letniskow?) i rozpocz??a jego zbywanie – jest z tego tytu?u podatnikiem VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE(2) oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG(3), zobowi?zanym do rozliczania VAT z tytu?u dzia?alno?ci handlowej?”.

8. Pytania skierowane w ramach sporu mi?dzy E. i H. Kuciami a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (sprawa C?181/10) zosta?y sformu?owane nast?puj?co:

„1) Czy do rolnika rycza?owego w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy Rady 2006/112, który dokonuje sprzeda?y dzia?ek s?u??cych jego dzia?alno?ci rolniczej, przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego gminy pod zabudow? mieszkaniow?us?ugow?, a nabytych jako grunty rolne (bez VAT), ma zastosowanie art. 16 tej dyrektywy uznaj?cy za dostaw? odp?atn? jedynie takie przeznaczenie aktywów przedsi?biorstwa na cele prywatne podatnika lub inne ni? zwi?zane z prowadzonym przedsi?biorstwem, je?eli podatek od tych aktywów podlega? w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu?

2) Czy rolnika rycza?owego w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, który dokonuje sprzeda?y dzia?ek s?u??cych uprzednio jego dzia?alno?ci rolniczej, przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego gminy pod zabudow? mieszkaniow?us?ugow?, a nabytych jako grunty rolne (bez VAT), nale?y uzna? za podatnika zobowi?zanego do rozliczenia VAT z tytu?u tej sprzeda?y na zasadach ogólnych?”.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112(4)

9. Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112(5) podatkowi VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

10. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112(6) ma następujące brzmienie:

„»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 podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników 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 [wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu]”.

11. Artykuł 16 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów”.

12. Artykuł 296 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej przewidzianej w rozdziale 1 mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdziałem, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych”.

Uregulowania krajowe

13. Artykuł 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) został sformułowany następująco:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób ciągły. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

[...]”.

14. Artykuł 43 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Zwalnia się od podatku:

[...]

3) dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;

[...]

9) dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę;

[...]”.

Ocena

W przedmiocie pytania prejudycjalnego w sprawie C-180/10

15. Pytaniem tym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy definicja pojęcia „podatnik podatku VAT” zawarta w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 obejmuje również takie osoby jak J. Szaby, który od 2000 r.(7) stopniowo sprzedawał 64 działki, przeznaczone zgodnie z planem zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę lotniskową.

16. Sytuację faktyczną J. Szabego można scharakteryzować w następujący sposób:

- J. Szaby nabył omawianą nieruchomość w 1996 r. jako grunt rolny;
- prowadził na niej rzeczywiście działalność rolniczą w latach 1996–1998;
- w 1997 r. grunt ten został przekształcony w grunt przeznaczony pod zabudowę lotniskową, w następstwie zmiany planu zagospodarowania przestrzennego;
- w 1999 r., po zaprzestaniu działalności rolniczej na omawianym gruncie i przekształceniu go w majątek osobisty, J. Szaby podzielił nieruchomość na 64 działki, które postanowił sprzedać.

17. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 definiuje pojęcie podatnika poprzez odniesienie do pojęcia działalności gospodarczej, czyli, innymi słowy, podmiot prowadzący taką działalność staje się podatnikiem(8). Kluczowym elementem odpowiedzi na postawione pytanie będzie zatem ustalenie, czy działalność polegająca na stopniowej sprzedaży działek budowlanych stanowi działalność gospodarczą.

18. Owo pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub osób świadczących usługi, w szczególności wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem uzyskania stałego dochodu. Termin „wykorzystywanie” dotyczy, zgodnie z zasadą neutralności wspólnego systemu podatku VAT, wszelkich transakcji, niezależnie od ich formy prawnej(9).

19. Moim zdaniem jest bezsporne, że sprzedaż gruntu przeznaczonego pod zabudowę jest sposobem wykorzystania tego rodzaju dobra materialnego(10), zwłaszcza biorąc pod uwagę, że sprzedaż gruntów budowlanych, jako odpłatna dostawa towarów, jest jedną z transakcji objętych

podatkiem VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 14 ust. 1.

20. Pozostaje więc ustalić, czy stopniowa sprzedaż działek dokonywana byłaby w celu uzyskania stałego dochodu.

21. Nie można przy tym zapomnieć, że kwestia, czy omawiana działalność byłaby prowadzona w celu uzyskania stałego dochodu, stanowi ustalenie faktyczne, którego winien dokonać sąd krajowy z uwzględnieniem wszelkich okoliczności sprawy(11). W związku z obiektywnym charakterem zakresu znaczeniowego pojęcia podatnika i działalności gospodarczej, przy ocenie tego zakresu cel i skutki omawianej działalności są bez znaczenia(12).

22. Trybunał rozpatrywał już problem, czy wykorzystywanie dobra miało miejsce w celu uzyskania stałych dochodów, w sprawie van Tiem(13). W wyroku wydanym w tej sprawie Trybunał orzekł, że wykorzystywanie dobra polegające na udzieleniu prawa użytkowania nieruchomości należy uznać za mające na celu osiągnięcie stałych dochodów, nawet jeżeli prawo to zostało udzielone na czas określony.

23. W niniejszej sprawie wykorzystanie dobra polega na stopniowej sprzedaży 64 działek budowlanych, które stanowiły pierwotnie grunt rolny. Z postanowienia sądu krajowego wynika, że właściciel tej nieruchomości dokonał jej podziału, w celu stopniowej sprzedaży w postaci działek.

24. Moim zdaniem sama ta okoliczność, to jest podział nieruchomości przed jej sprzedażą w postaci działek, wskazuje, że właściciel nieruchomości działając z zamiarem dokonywania wielokrotnych transakcji sprzedaży działek, a więc z zamiarem uzyskania w ten sposób stałych dochodów. Wniosek ten opiera się nie na liczbie sprzedanych działek, lecz na powtarzalnym charakterze tych transakcji.

25. Wniosek ten jest niezależny od tego, czy właściciel nieruchomości nabył ją w celu odsprzedaży. Gdyby zgodził się z argumentacją J. Sąbego, przyjąłby również przez sąd pierwszej instancji w postępowaniu krajowym, zgodnie z którym w niniejszej sprawie najistotniejsza jest okoliczność, że J. Sąba nie nabył nieruchomości sprzedawanej stopniowo w postaci działek z zamiarem jej odsprzedaży, prowadziłoby to w rezultacie do zakwestionowania zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT, która stoi na przeszkodzie odmiennemu traktowaniu z punktu widzenia podatku VAT podmiotów gospodarczych dokonujących takich samych transakcji(14). Jak bowiem słusznie zauważyła Rzeczpospolita Polska, transakcje polegające na sprzedaży działek budowlanych przez osobę, która nabyła te działki jako grunt rolny w celu prowadzenia na nich działalności rolniczej, niczym się nie różni od transakcji dokonywanych przez osobę, która nabyła grunt rolny w celu jego odsprzedaży po zmianie planu zagospodarowania przestrzennego.

26. Należy zatem stwierdzić, że zamiar nabywcy nieruchomości, która następnie została podzielona i jest stopniowo sprzedawana, nie ma znaczenia dla uznania tych transakcji sprzedaży za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

27. Sąd krajowy w postawionym pytaniu podkreślił okoliczność, że omawiana nieruchomość została przed sprzedażą przeniesiona do majątku osobistego jej właściciela i wyznaczona tym samym z prowadzonej przez niego działalności rolniczej. Należy zatem zbadać, czy J. Sąba nie sprzedał tej nieruchomości w postaci działek jako skądś swego majątku osobistego. Jak bowiem wynika z orzecznictwa, podatnik dokonujący transakcji poza zakresem działalności gospodarczej nie działa jako podatnik, w związku z czym transakcja taka nie podlega podatkowi VAT(15).

28. W istocie zgodnie z linią orzecznictwa wynikającą z wyroku w sprawie Armbrecht(16), jeżeli podatnik podatku VAT sprzedaje rzecz, której czegoś postanowił nie wykorzystywać w przedsiębiorstwie, lecz przeznaczył do użytku osobistego, w zakresie dotyczącym tej czegoś nie działa on jako podatnik. Transakcja ta nie podlega w związku z tym opodatkowaniu podatkiem VAT.

29. Trzeba jednakże zauważyć, że taki podział rzeczy dokonywany jest w odniesieniu do działania, z tytułu którego podmiot uznawany jest za podatnika podatku VAT.

30. W niniejszej sprawie za J. Saby wyroczono, że nieruchomości sprzedawane stopniowo w postaci działek z prowadzonej przez siebie działalności rolniczej. J. Saby nie został jednak uznany za podatnika podatku VAT w związku ze swoją działalnością rolniczą, lecz w związku z działalnością polegającą na sprzedaży działek.

31. Z tego względu argument, zgodnie z którym J. Saby przeniósł sprzedawaną rzecz do swojego majątku osobistego, jest w niniejszej sprawie nietrafny.

32. Podsumowując, ustalenie, czy określona osoba jest podatnikiem podatku VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, wymaga dokonania przez sąd krajowy oceny, czy wykorzystywanie omawianego dobra polegające na jego stopniowej sprzedaży następuje w celu uzyskania stałych dochodów, z uwzględnieniem całego okoliczności sprawy, w szczególności czynników wskazujących na zamiar dokonywania tych transakcji w sposób powtarzalny. Nie ma przy tym znaczenia, że właściciel tego dobra nie nabył go w celu późniejszej sprzedaży ani że zostało ono przeniesione do majątku osobistego właściciela i tym samym wycofane z działalności gospodarczej odrębnej od tej, z tytułu której osoba ta uznaje się za podatnika podatku VAT.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych w sprawie C-181/10

33. Uważam za wskazane odwrócić kolejność pytań ze względu na powiązanie między pytaniem postawionym w sprawie C-180/10 a drugim pytaniem w sprawie C-181/10.

W przedmiocie drugiego pytania

34. Pytaniem tym sąd krajowy dąży do ustalenia, podobnie jak w sprawie C-180/10, czy E. i H. Kuciów należy uznać za podatników podatku VAT, w związku z dokonaniem przez nich 47 transakcji sprzedaży działek w latach 2004–2006.

35. E. i H. Kuciowie, podobnie jak J. Saby, sprzedawali działki, które nabyli pierwotnie jako grunt rolny. Użytkowali ten grunt do celów rolniczych, nawet po przekształceniu działek w grunt przeznaczony pod zabudowę mieszkaniową, wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego. W odróżnieniu od J. Saby zarejestrowali się oni jako podatnicy podatku VAT objęci systemem ryczałtowym z tytułu prowadzonej działalności rolniczej.

36. W świetle odpowiedzi, jaką proponuję w sprawie C-181/10, również w tej sprawie sąd krajowy winien ustalić, czy wykorzystanie omawianego dobra materialnego poprzez jego stopniową sprzedaż ma na celu uzyskanie stałych dochodów, z uwzględnieniem całego okoliczności sprawy, w szczególności czynników wskazujących na zamiar dokonywania tych transakcji w sposób powtarzalny.

37. Dla porządku jedynie dodam, że argument E. i H. Kuciów, zgodnie z którym nie mają oni zamiaru sprzedawać działek w przyszłości, jest pozbawiony znaczenia.

38. Jeżeli sąd krajowy ustali, w wyniku stosownej analizy, że omawiane transakcje sprzedaży miały na celu uzyskanie stałego dochodu, E. i H. Kuciów będzie należało uznać za podatników podatku VAT nie tylko z tytułu ich działalności rolniczej, lecz także z tytułu samych tych transakcji.

39. W takim przypadku E. i H. Kuciowie będą, w zakresie transakcji sprzedaży działek stanowiących części nieruchomości rolnej, podatnikami podatku VAT objętymi systemem zwykłym, niezależnie od tego, że są producentami rolnymi, do których zastosowanie ma system ryczałtowy unormowany w rozdziale II tytułu XII dyrektywy 2006/112. Wniosek taki potwierdza orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym transakcje inne niż dostawa produktów rolnych oraz świadczenie usług rolniczych, dokonywane przez rolnika ryczałtowego w ramach gospodarstwa rolnego, podlegają ogólnym zasadom dyrektywy 2006/112(17).

W przedmiocie pierwszego pytania

40. Tym pytaniem sąd krajowy dąży do ustalenia, czy art. 16 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy podatek VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów, znajduje zastosowanie do rolnika ryczałtowego w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, który sprzedaje działki wykorzystywane w jego działalności rolniczej, przeznaczone, zgodnie z planem zagospodarowania gminy, pod zabudowę mieszkaniowo-usługową, lecz które nabył jako grunty rolne (bez podatku VAT).

41. W tej kwestii uważam, że art. 16 dyrektywy 2006/112 nie znajduje zastosowania do dokonywanych przez E. i H. Kuciów transakcji stopniowej sprzedaży działek stanowiących części nieruchomości rolnej.

42. Jak słusznie zauważyła Komisja Europejska w uwagach na piśmie, w przypadku zmiany przeznaczenia pewnych części nieruchomości rolnej należącej do rolnika ryczałtowego, które przestają być przeznaczone do celów produkcji rolnej i mogą w związku z tym być stopniowo sprzedawane, mamy wciół do czynienia z wykorzystywaniem, w celach gospodarczych, rzeczy (towaru) stanowiących majątku przedsiębiorstwa zainteresowanego podatnika. Nie chodzi więc o wykorzystywanie rzeczy, które podatnik przeznacza do swojego użytku prywatnego lub do celów innych niż prowadzona przez niego działalność gospodarcza, jak tego wymaga art. 16 dyrektywy.

Wnioski

43. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne postawione przez Naczelny Sąd Administracyjny w następujący sposób:

1) Ustalenie, czy określona osoba jest podatnikiem podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wymaga dokonania przez sąd krajowy oceny, czy wykorzystywanie omawianego dobra polegające na jego stopniowej sprzedaży następuje w celu uzyskania stałych dochodów, z uwzględnieniem całości okoliczności sprawy, w szczególności czynników wskazujących na zamiar dokonywania tych transakcji w sposób powtarzalny. Nie ma przy tym znaczenia, że właściciel tego dobra nie nabył go w celu późniejszej sprzedaży ani że zostało ono przeniesione do majątku osobistego właściciela i tym samym wyłączone z działalności gospodarczej odrębnej od tej, z tytułu której osoba ta uznaje się za podatnika

podatku od wartości dodanej.

2) Osoba taka, w zakresie transakcji sprzedaży działek stanowiących cząstkę nieruchomości rolnej, jest podatnikiem podatku od wartości dodanej objętym systemem zwykłym, niezależnie od tego, czy jest producentem rolnym, do którego zastosowanie ma system ryczałtowy unormowany w rozdziale II tytułu XII dyrektywy 2006/112.

3) Artykuł 16 dyrektywy 2006/112 nie znajduje zastosowania do rolnika ryczałtowego w rozumieniu art. 295 tej dyrektywy, który stopniowo sprzedaje działki przeznaczone pod zabudowę mieszkaniową, powstałe wskutek podziału nieruchomości rolnej.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 – Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1; zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

4 – Biorąc pod uwagę okres, w jakim miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy C-180/10, zastosowanie znajduje zarówno szósta dyrektywa, jak i dyrektywa 2006/112, która ją uchyla i zastępuje od dnia 1 stycznia 2007 r. W niniejszej opinii odwołuję się jedynie do właściwych przepisów dyrektywy 2006/112, jako że one co do istoty analogiczne do odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy.

5 – Przepis ten odpowiada art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

6 – Przepis ten odpowiada art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

7 – Zakładam, co trzeba zaznaczyć, że sprzedaż działek miała miejsce równie po dniu 1 maja 2004 r., mimo że nie wynika to wyraźnie z postanowienia sądu krajowego. W przeciwnym razie Trybunał nie mógłby udzielić odpowiedzi na postawione pytanie.

8 – Zobacz analogicznie wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 19.

9 – Wyroki: z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 39; z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-369/04 Hutchison 3G i in., Zb.Orz. s. I-5247, pkt 32; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-267/08 SPÖ Landesorganisation Kärnten, Zb.Orz. s. I-9781, pkt 20.

10 – Trybunał uznaje już za wykorzystywanie dobra materialnego, na przykład, dzierżawę rzeczy (wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 21), czy też udzielenie przez właściciela nieruchomości gruntowej innej osobie rzeczowego prawa użytkowania tej nieruchomości w celu wzniesienia na niej budynków lub urządzeń (wyrok z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 van Tien, Rec. s. I-4363, pkt 19). Przeciwnie natomiast, działalność polegająca na udzielaniu zezwoleń, umożliwiających ich posiadaczom wykorzystywanie wynikających z nich uprawnień poprzez oferowanie odpłatnego świadczenia usług na rynku telefonii komórkowej, nie stanowi wykorzystywania dóbr materialnych (wyrok z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-284/04 T-Mobile Austria i in., Zb.Orz. s. I-5189, pkt 44). Podobnie jest w przypadku działalności polegającej na wykonywaniu czynności usługowych budowie wizerunku zewnętrznego, udzielaniu informacji, organizacji imprez, dostarczaniu

materiałów reklamowych oraz organizacji dorocznego balu na rzecz innych oddziałów partii politycznej (ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie SPÖ Landesorganisation Kärnten, pkt 18, 21).

11 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Enkler, pkt 24, 30.

12 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751, pkt 47; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie T-Mobile Austria i in., pkt 35.

13 – Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok.

14 – Wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 42.

15 – Wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, Rec. s. 2775, pkt 16, 17; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 24.

16 – Wyżej wymienionego w przypisie 15.

17 – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. s. I-7101, pkt 31, 36; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-43/04 Stadt Sundern, Zb.Orz. s. I-4491, pkt 20.