

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MELCHIORA WATHELETA

przedstawiona w dniu 28 lutego 2013 r.(1)

Sprawa C-62/12

Galin Kostow

przeciwko

Direktor na Direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna, pri Centra?no uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Administratiwen syd – Warna (Bu?garia)]

Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Poj?cie podatnika – Opodatkowanie podatkiem VAT osoby fizycznej z tytu?u okazjonalnego ?wiadczenia us?ug niezwi?zanych z wolnym zawodem komornika s?dowego

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza procedura odes?ania prejudycjalnego dotyczy poj?cia podatnika podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w rozumieniu dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (zwanej dalej „dyrektyw? VAT”)(2). Dotyczy ona okoliczno?ci, w jakiej prywatny komornik s?dowy zawar? umow? zlecenia, zgodnie z któr? zakupi? dla swojego zleceniodawcy nieruchomo?ci w Bu?garii, która to dzia?alno?? – wed?ug s?du odsy?aj?cego – nie ma ?adnego zwi?zku z wykonywanym przez niego zawodem.

2. W zwi?zku z powy?szym pojawia si? pytanie, czy komornika s?dowego nale?y uzna? za „podatnika” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT i czy z tego wzgl?du powinien on ui?ci? podatek VAT od transakcji zwi?zanych z umow? zlecenia.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

3. Zgodnie z art. 2 dyrektywy VAT:

„1. Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegaj? nast?puj?ce 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 VAT zawiera następujący zapis:

„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 [wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu]”.

2. Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysłanego 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. Artykuł 12 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„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. Artykuł 14 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczami jak własność.

2. Poza czynnościami, o których mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[...]

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży.

[...]”.

B – Prawo bułgarskie

7. Administratiwen syd – Warna (sąd administracyjny w Warnie – Bułgaria) opiera się na następujących przepisach Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (bułgarskiej ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”).

8. Artykuł 2 ZDDS stanowi:

„Opodatkowaniem podatkiem [VAT] podlegają:

1) każda odpłatna dostawa i każde odpłatne świadczenie usług;
[...]”.

9. Zgodnie z art. 3 ZDDS:

„(1) Podatnikiem jest każdy podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

(2) Samodzielna działalność gospodarcza stanowi działalność producenta, sprzedawcy albo usługodawcy włącznie z działalnością producenta surowców, rolników, jak również wykonywanie wolnych zawodów włącznie z prywatnym komornikiem sądowym i notariuszem. Samodzielna działalność gospodarcza jest także każda działalność wykonywana systematycznie albo zawodowo za wynagrodzeniem, włącznie z wykorzystaniem majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu [...]”.

10. Artykuł 6 ust. 2 pkt 4 ZDDS kwalifikuje dostawę towarów jako „faktyczne udostępnienie towaru osobie, która działa w swoim imieniu i na rzecz innej osoby”.

11. Zgodnie z art. 8 ZDDS usługą w rozumieniu niniejszej ustawy jest wszystko, co ma wartość i różni się od towaru, pieniądza obiegowego oraz walut obcych, które są używane jako środek płatniczy.

III – Spór w postępowaniu gównym i pytania prejudycjalne

12. G. Kostow wykonuje w Bułgarii samodzielnie zawód prywatnego komornika sądowego. Jest on zarejestrowany dla celów podatku VAT zgodnie z art. 96 ust. 1 ZDDS.

13. W dniu 13 listopada 2008 r. G. Kostow zawarł umowę zlecenia ze spółką Bon Marin AD (zwaną dalej „umową w sporze gównym”). Na podstawie tej umowy G. Kostow jako zleceniobiorca spółki Bon Marin AD zobowiązał się przedstawić oferty w ramach trzech postępowań przetargowych dotyczących sprzedaży trzech nieruchomości cząstkowo zabudowanych i stanowiących prywatnoprawne własności państwowe, zarządzanych przez ministerstwo obrony i obejmujących powierzchnię około 40 000 m kw.(3). Następnie zobowiązał się do przeniesienia na Bon Marin AD prawa własności wszystkich nieruchomości, gdyby oferty otrzymały przybicie.

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

15. Wynagrodzenie zostało wypłacone w dniu podpisania umowy w postępowaniu gównym,

zgodnie z którą G. Kostow 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 zlecenia.

17. W dniu 30 czerwca 2009 r., za zgodą zleceńbiorczy, Bon Marin AD przeniósł na rzecz Blejk Sij Kepital EOOD całość swoich praw i obowiązków z umowy w postępowaniu głównym.

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 Direktor na Direkcija „Obławane i upravljenie na izpytnenieto” – Warna, pri Centrałno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite [dyrektor dyrekcji odwołał i administracji egzekucji w Warnie przy administracji centralnej krajowej agencji ds. wpływów (zwany dalej „pozwanym w postępowaniu głównym”)] potwierdził decyzję w przedmiocie kontroli skarbowej.

20. G. Kostow wniósł skargę na wspomnianą decyzję w przedmiocie kontroli skarbowej, stwierdzając, 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 [VAT], 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 2006/112 jako podatnika i czy jest ona zobowiązana w rozumieniu art. 193 dyrektywy 2006/112 do uiszczenia podatku [VAT]?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

22. Pytanie prejudycjalne zostało złożone w sekretariacie Trybunału w dniu 7 lutego 2012 r. Uwagi na piśmie zostały złożone przez pozwanego w postępowaniu głównym, rzędy Bułgarii i Rumunii oraz Komisję Europejską.

V – Analiza

A – Uwagi wstępne

23. Podczas gdy sąd odsyłający i pozwany w postępowaniu głównym, a także rzędy bułgarski i rumuński opierają swoje rozumowanie na umowie zlecenia i świadczeniu usług przez zleceńbiorcę, Komisja uważa, że w niniejszej sprawie chodzi o umowę obejmującą płatność prowizji w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, z uwagi na to że chociaż G. Kostow działał na rachunek Bon Marin AD, to nie działał w imieniu spółki, lecz we własnym imieniu. Niniejsza sprawa dotyczy więc dostawy towarów.

24. Według Komisji wystąpiły zatem dwie transakcje: jedna to prowizja od zakupu (zakup budynków przez G. Kostowa), a druga – prowizja od sprzedaży (dostawa budynków przez

ma?onków Kostow(4) spółce Blejk Sij Kapital EOOD), a zatem opodatkowanie podatkiem VAT tych dwóch transakcji zależy od zastosowania lub niezastosowania zwolnień transakcji dostawy budynków lub terenów niezabudowanych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT.

25. W tym względzie należy przypomnieć, że zadaniem Trybunału nie jest wypowiadanie się co do wykadni i stosowania przepisów krajowych ani ustalanie okoliczności faktycznych niezbadanych do rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym. Trybunał jest zobowiązany uwzględnić, zgodnie z podziałem kompetencji między sądami Unii Europejskiej a krajowymi, stan faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne w postaci takiej jak sformułowana w postanowieniu odsyłającym(5).

26. Zatem do sądu odsyłającego, który wyrażnie mówi o zleceniu w orzeczeniu odsyłającym, należy zakwalifikowanie umowy w postępowaniu głównym. Jeżeli na podstawie prawa bułgarskiego i w zastosowaniu rzeczowej umowy G. Kostow uczestniczył w postępowaniach przetargowych, działając we własnym imieniu i na rachunek spółki Bon Marin AD oraz jeżeli w konsekwencji należy stwierdzić występowanie umowy obejmującej pełną prowizję, wówczas zastosowanie ma system VAT dotyczący dostawy towarów, zwłaszcza w świetle art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT. Jeżeli o mnie chodzi, w niniejszej opinii przyjmuję zaocznie sąd odsyłającego, a mianowicie występowanie umowy zlecenia, a zatem świadczenie usług.

B – Co do istoty sprawy

1. Tytułem głównym

27. W pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy osoba będąca podatnikiem podatku VAT jako wykonawca wolnego zawodu jest takim podatnikiem tylko w odniesieniu do transakcji będących przedmiotem jego zwyczajowej działalności gospodarczej, czy też w odniesieniu do każdej innej działalności gospodarczej, za którą otrzymuje świadczenie wzajemne, nawet w przypadku, gdy taka działalność jest wykonywana wyjątkowo okazjonalnie.

a) Czy usługi świadczone przez G. Kostowa stanowią wykonywanie „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 2 i 9 ust. 1 dyrektywy VAT, czy też należy wyjątkowo do jego sfery prywatnej?

28. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału opodatkowanie podatkiem VAT opiera się na zaoczeniu wykonywania – w ramach celu przedsiębiorstwa lub w celu handlowym – działalność, która charakteryzuje się w szczególności troską o zapewnienie rentowności zainwestowanego kapitału(6).

29. W myśli tego orzecznictwa „działalność gospodarcza powinna być rozumiana jako działalność, która może być wykonywana na rynku przez prywatne przedsiębiorstwo, zorganizowane w ramach działalności zawodowej i prowadzone w celu osiągnięcia zysku”(7).

30. Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie, której dotyczy postępowanie główne, G. Kostow świadczył usługi na rzecz spółki Bon Marin AD i jej następcy, Blejk Sij Kapital EOOD w zamian za wynagrodzenie w kwocie 50 000 BGN. Nic w aktach sprawy nie wskazuje, że G. Kostow zaangażował się w tę działalność z innego powodu niż osiągnięcia zysku ani że wynagrodzenie było zwykłym pokryciem wydatków poniesionych przez zlecającego.

b) Czy G. Kostow wykonywał tę działalność w charakterze „podatnika działającego w takim

charakterze” (art. 2 dyrektywy VAT), chociaż nie stanowiła ona jego zwyczajowej działalności związanej z wykonywaniem zawodu komornika sądowego?

31. Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z art. 2 Zakon za cząstnicę sydebniczych izby notarialnej (ustawy o prywatnych komornikach sądowych) prywatni komornicy sądowi są osobami, którym państwo powierza przymusową egzekucję prywatnych wierzytelności stwierdzonych w tytule egzekucyjnym. Zawierają i wykonują umowy w postępowaniu głównym, G. Kostow nie działa zatem w charakterze prywatnego komornika sądowego ani nie wykonywał uprawnień powierzonych na mocy ustawy o prywatnych komornikach sądowych.

32. Jak stwierdziła Komisja w swoich uwagach na piśmie, treść art. 9 dyrektywy VAT nie dopuszcza wąskiej wykładni, która wykluczałaby opodatkowanie działalności wykonywanej przez podatnika tylko dlatego, że nie odpowiada ona jego zwyczajowej działalności.

33. Podatnik VAT nie jest nim zatem tylko w odniesieniu do działalności, którą zgłoszono jako działalność zwyczajową, lecz również w odniesieniu do każdej działalności wykonywanej za wynagrodzeniem, która w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT jest „działalnością producentów, handlowców lub usługodawców”, w tym działalnością, która nie odpowiada jego działalności zwyczajowej.

34. Zresztą, jak zauważył pozwany w postępowaniu głównym, inna wykładnia miałaby taki niedopuszczalny skutek, że osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą mogłyby dowolnie zmieniać status na potrzeby stosowania dyrektywy VAT, a mianowicie niekiedy byłiby podatnikami, a innym razem nie byłiby podatnikami, w zależności od mniej lub bardziej ścisłego związku z działalnością główną.

c) Jakie znaczenie w dziedzinie VAT ma fakt, że omawiane usługi miałyby wyjątkowo okazjonalny charakter?

35. Choć definicji transakcji „okazjonalnych” nie ma w przepisach i orzecznictwie Trybunału, znajduje się w nich wiele wskazówek na temat szczególnego systemu podatku VAT mającego do nich zastosowanie.

36. Jeżeli chodzi o sam tekst dyrektywy VAT, w tej kwestii uwagę zwraca art. 9 i 12.

37. W art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT definiuje działalność gospodarczą jako „wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. W dalszej części tego artykułu podano jej przykład, zgodnie z którym za działalność gospodarczą należy uznać „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]”.

38. Użytego w art. 9 terminu „stały” nie można jednak rozumieć jako pojęcia wykluczającego z opodatkowania podatkiem VAT działalność wykonywaną okazjonalnie.

39. Termin „stały” został użyty w dyrektywie VAT wyjątkowo w odniesieniu do konkretnego przykładu działalności gospodarczej, a mianowicie wykorzystywania majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych, i ma zastosowanie nie do samej działalności, lecz do dochodu uzyskanego z tej konkretnej działalności.

40. Natomiast art. 12 dyrektywy VAT(8) pozwala państwom członkowskim (a zatem nie nakłada na nich takiego obowiązku) uznać za podatnika „każdego, kto okazjonalnie dokonuje

transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi”, przytaczając wyjątkowo tytułem przykładu („w szczególności”) dostawę budynku lub części budynku oraz związanej z nim gruntu przed pierwszym zasiedleniem oraz dostawę terenu budowlanego.

41. Jako że Bułgaria nie korzystała z tej możliwości dostępnej na mocy art. 12 dyrektywy VAT, można przedstawić dwie wykładnie tego przepisu, a mianowicie:

– jeżeli państwa członkowskie nie korzystają z możliwości oferowanej w art. 12, transakcje wynikające z działalności, o której mowa w art. 9 dyrektywy VAT, i dokonywane okazjonalnie nie podlegają podatkowi VAT. Z zastrzeżeniem definicji okazjonalnego charakteru działalności gospodarczej, może to być przypadek usług świadczonych przez G. Kostowa;

– ponieważ rzeczony art. 12 pozwala państwom członkowskim „uznać za podatnika” każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 dyrektywy VAT, może to z definicji dotyczyć tylko osób, które nie są podatnikami VAT. Taka możliwość istniała już w szóstej dyrektywie 77/388/EWG(9), która stanowiła w art. 4 ust. 3, że państwa członkowskie mogą „również uznać za podatnika”(10) każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością producentów, handlowców lub osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Zapisy te nie mogą dotyczyć G. Kostowa. Ponieważ jest on podatnikiem, nie ma potrzeby stosowania art. 12, aby „uznać” go za takiego. Ta wykładnia, którą preferuję i której broni Komisja w swoich uwagach na piśmie(11), podczas gdy pozostałe strony nie wspominają o tym że art. 12, jest zgodna z intencją prawodawcy Unii zapewnienia podatkowi VAT bardzo szerokiego zakresu stosowania oraz z innym stanowiskiem Komisji, wedle którego istnieje domniemanie, iż podatnik podatku VAT jest nim w odniesieniu do każdej swojej działalności gospodarczej, chyba że działalność taka należy do sfery prywatnej, co podatnik taki musi udowodnić.

42. Warto również zwrócić uwagę na orzecznictwo Trybunału. Poniżej przedstawię wyroki w sprawie Enkler, w sprawach połączonych Saby i in. oraz w sprawie Rdlhs(12).

43. W ww. sprawie, w której zapadł wyrok Enkler, R. Enkler zwrócił się o opodatkowanie podatkiem VAT, aby odliczyć ten podatek dotyczący zakupu przyczepy kempingowej, którą kupił prawie wyłącznie w celach prywatnych, gdy wynajem osobom trzecim stanowił jedynie 18 dni w ciągu trzech lat podatkowych i odpowiadał mniej niż 15% przejechanych kilometrów.

44. W pierwszej chwili wydaje mi się, iż brzmienie pkt 20 ww. wyroku w sprawie Enkler (wydanego w czasie obowiązywania szóstej dyrektywy, lecz na podstawie tekstów, które praktycznie nie zostały zmienione, przynajmniej co do istoty, dyrektyw VAT(13)) przynosi jasną odpowiedź, stanowiąc iż: „[n]ależy od razu stwierdzić, że z zestawienia art. 4 ust. 2 [obecnie art. 9 ust. 1 w dyrektywie VAT] z art. 4 ust. 3 [obecnie art. 12 w dyrektywie VAT] szóstej dyrektywy wynika, iż pojęcie działalności gospodarczej występujące w pierwszym i drugim zdaniu art. 4 ust. 2 nie dotyczy działalności wykonywanej okazjonalnie”.

45. Jednak w dalszej części tego wyroku Trybunał nie używa więcej pojęcia działalności okazjonalnej, aby odpowiedzieć na pytanie sędziów odsyłającego w sporze dotyczącym zresztą raczej różnicy między działalnością wykonywaną jako przedsięwzięcie i działalnością o charakterze czysto prywatnym (pkt 16–18 rzeczonego wyroku).

46. W tym kontekście należy podkreślić, że Trybunał nie wypowiedział się na temat charakteru „działalności gospodarczej” w rozumieniu dyrektywy VAT w odniesieniu do transakcji dokonanych przez R. Enkler, stwierdzając w celu rozstrzygnięcia tej kwestii, że należy uwzględnić różne elementy, a mianowicie innymi charakter przedmiotowego towaru, związek ze zwyczajową działalnością gospodarczą, czas trwania działalności, liczbą klientów lub kwotą dochodów (pkt

24–29 wyroku).

47. W ww. wyroku w sprawach połączonych Saby i in. chodzi o ewentualne opodatkowanie podatkiem VAT sprzedaży przez osobę prowadzącą działalność rolniczą gruntu rolnego nabytego ze zwolnieniem z podatku VAT po jego przekształceniu na grunt przeznaczony pod zabudowę w wyniku zmiany planu zagospodarowania przestrzennego.

48. Analizując sytuację, w której dane państwo członkowskie (w owym wypadku Rzeczpospolita Polska) nie wykorzystało oferowanej w art. 12 dyrektywy VAT możliwości opodatkowania osób dokonujących transakcji okazjonalnie, Trybunał ponownie zbada „wszystkie okoliczności”(14) sprawy, aby zakwalifikować sprzedaż przedmiotowego gruntu albo jako wykonanie prawa własności przez jego posiadacza występującego w charakterze prywatnym, albo jako działalność gospodarczą wykonywaną przez podatnika, wówczas bez posługiwania się terminem „działalność okazjonalna”.

49. Dokładniej rzecz ujmując, Trybunał (pkt 37 i 38 rzeczonego wyroku) wskazał, że sama liczba i sam zakres transakcji nie mają charakteru decydującego. W tej kwestii można zauważyć, że w sprawach połączonych, w których zapadł wyrok Saby i in., chodziło o sprzedaż jednego terenu, lecz w zależności od okoliczności jej kwalifikacja w zakresie podatku VAT może się różnić.

50. Tak oto w pkt 50 rzeczonego wyroku Trybunał wyjaśnił: „osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku VAT i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby”(15).

51. Natomiast w opinii Trybunału(16) przedmiotowe transakcje podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli zostanie ustalone, że dana osoba podejmuje „aktywne działania w zakresie obrotu [nieruchomościami]” z zamiarem ich realizacji, analogicznie do rodki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

52. W ww. wyroku w sprawie Rühls, w ramach art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, Trybunał odrzucił przypadek, w którym osoba fizyczna używa towaru w taki sposób, że jej działalność należy zakwalifikować jako „działalność gospodarczą”, to jest w ujęciu ogólnym, kiedy dany towar nadaje się do wykorzystania wyłącznie gospodarczego, od przypadku, w którym towar, ze względu na jego charakter, może być używany zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych(17). Nie wystarczy do tego rozróżnienie pojęcia działalności okazjonalnej, Trybunał orzekł, że kiedy, w drugim przypadku, zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie zarządzania, analogicznie do rodki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców, działalność tak należy uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT(18).

53. Z powyższych uwag wynika, że jak twierdzi Komisja, dyrektywa VAT nie przewiduje w kwestii opodatkowania żadnego wyjątku dla działalności okazjonalnej wykonywanej przez podatników, chyba że należy ona do sfery prywatnej lub jest prowadzona w ramach zarządu majątkiem prywatnym.

54. Zasadnicze wykluczenie z opodatkowania podatkiem VAT działalności okazjonalnej prowadzonej przez podatnika może zresztą stanowić zagrożenie dla zasad neutralności i równego traktowania transakcji gospodarczych, zgodnie z którymi wszyscy podatnicy podlegają podatkowi

VAT w ten sam sposób w przypadku tej samej działalności(19). Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że – jak podkreśliłem w pkt 41 niniejszej opinii – dyrektywa VAT wyznacza bardzo szeroki zakres stosowania podatku VAT, który obejmuje każdą działalność gospodarczą producentów, handlowców lub usługodawców(20).

55. W związku z powyższym transakcje takie jak te, których dokonał G. Kostow, muszą być objęte podatkiem VAT.

2. Tytułem ewentualnym

56. Tytułem ewentualnym, jeżeli Trybunał uzna, że co do zasady transakcje okazjonalne dokonywane zarówno przez osoby niebędące podatnikami, jak i przez podatników nie są objęte podatkiem VAT, z wyjątkiem zastosowania art. 12, konieczne będzie określenie kryteriów, które są do odsyłający powinien zastosować, aby zakwalifikować w ten sposób przedmiotowe transakcje.

57. Na podstawie kryteriów przyjętych w ww. wyrokach w sprawie Enkler, w sprawach połączonych Saby i in. i w sprawie Rădălsu uważam, że w niniejszej sprawie należy uwzględnić zwłaszcza następujące okoliczności:

- nawet jeżeli są do odsyłający uważa, że transakcje w postępowaniu głównym „są dokonywane bez związku” z działalnością prywatnego komornika sądowego prowadzoną przez G. Kostowa, należy jednak zaznaczyć, jak podkreślił pozwany i rzędnik, że nie są one całkowicie oderwane od wykształcenia i kwalifikacji zawodowych zainteresowanego ani od relacji zaufania, która musi istnieć między podmiotem gospodarczym a zleceniobiorcą odpowiedzialnym za przeprowadzenie zakupu nieruchomości;

- tak jak w ww. sprawach połączonych Saby i in., fakt, że chodzi tylko o jedną umowę, nie jest rozstrzygający;

- należy zaznaczyć, że kontrahentami G. Kostowa są spółki, że zakupione budynki mają prawdopodobnie przeznaczenie przemysłowe lub handlowe i nie są pozbawione znaczenia gospodarczego, podobnie jak wynagrodzenie G. Kostowa, które należy porównać z pozostałymi dochodami z działalności zawodowej (w tym względnie Komisja stwierdza w swoich uwagach, że wynagrodzenie w kwocie 50 000 BGN wypłacone G. Kostowowi odpowiada kilkuletniej średniej pensji w Bułgarii(21));

- umowa w postępowaniu głównym zapewniła G. Kostowowi możliwość zachowania wynagrodzenia bez względu na wynik procedur przetargowych.

58. Do sądu krajowego należy rozważyć wszystkie istotnych okoliczności w aktach sprawy głównej i dokonanie oceny całokształtowej, w celu określenia, czy omawiane działania miały charakter okazjonalny.

VI – Wnioski

59. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytanie prejudycjalne skierowane przez Administratiwen syd – Warna:

Tytułem głównym:

Osoba fizyczna, która z uwagi na wykonywaną działalność prywatnego komornika sądowego jest zarejestrowana dla celów podatku od wartości dodanej, należy uważać za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a zatem jest ona zobowiązana do uiszczenia

podatku od wartości dodanej dotyczącego okazjonalnego świadczenia usług bez związku z wykonywaną przez niego działalnością prywatnego komornika sądowego.

Tytułem ewentualnym:

W celu ustalenia, czy osoba fizyczna, która z uwagi na wykonywaną działalność prywatnego komornika sądowego jest zarejestrowana do celów podatku od wartości dodanej, może nie podlegać obowiązkowi uiszczenia podatku od wartości dodanej dotyczącego świadczenia usług, ponieważ jest ono okazjonalne i nie ma związku z jej zwyczajową działalnością, sąd odsyłający musi ocenić wszystkie okoliczności sprawy, a w szczególności:

- charakter i przeznaczenie towarów objętych transakcjami;
- związek transakcji z zawodem danej osoby, a w razie gdy nie odpowiadają one działalności w szczególności dla tego zawodu, ewentualny związek z wykształceniem i kwalifikacjami zawodowymi zainteresowanego, które mogą być decydujące dla stworzenia relacji zaufania niezbędnej do należytego przeprowadzenia przedmiotowych transakcji;
- liczbę i rodzaj klientów;
- zakres transakcji oraz
- warunki, którym podlega wynagrodzenie, a także jego kwota;

przy czym żadna z tych okoliczności samodzielnie nie jest rozstrzygająca.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 347, s. 1.

3 – Pierwszy teren posiada powierzchnię 12 387 m² i obejmuje siedem budynków o całkowitej powierzchni 2314 m². Drugi teren posiada powierzchnię 12 471 m² i obejmuje sześć budynków (pięć magazynów i jeden warsztat naprawczy) o całkowitej powierzchni 3843 m². Trzeci teren posiada powierzchnię 15 186 m² i obejmuje cztery magazyny o całkowitej powierzchni 6147 m².

4 – Ponieważ, jak wskazał sąd odsyłający, budynki weszły w skład majątku wspólnego małżonków Kostow zgodnie z art. 19 ust. 1 kodeksu rodzinnego.

5 – Zobacz podobnie 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.

6 – Wyrok z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 28.

7 – Zobacz podobnie pkt 10 opinii rzecznika generalnego P. Madura w sprawie C-8/03 BBL (wyrok z dnia 21 października 2004 r.), Zb.Orz. s. I-10157. Zobacz również pkt 19 opinii rzecznika generalnego O. Lenza w sprawie C-155/94 Wellcome Trust (wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r.), Rec. s. I-3013.

8 – W przeciwieństwie do art. 9 ust. 2 dyrektywy VAT, który to nakłada obowiązek uznania za podatnika każdej osoby, „która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysyłanego 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”.

9 – Szósta dyrektywa 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

10 – Podkreślenie moje.

11 – Zobacz B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2011, t. 1, s. 373.

12 – Wyroki Trybunału: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517; z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Saby i in., Zb.Orz. s. I-8461; z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 Rdihs.

13 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Rdihs, pkt 23.

14 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawach połączonych Saby i in., pkt 38.

15 – Ibidem, pkt 50.

16 – Ibidem, pkt 51.

17 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Rdihs, pkt 34, 35.

18 – Ibidem, pkt 36.

19 – Z zastrzeżeniem poznania działalności gospodarczej spółek będących zleceniodawcami, przy czym należy stwierdzić, że nabyły one budynki o przeznaczeniu głównie przemysłowym lub handlowym, a zatem ich działalność nie powinna być traktowana odmiennie z punktu widzenia dyrektywy VAT, w zależności od tego, czy jest wykonywana z osobami z branży, czy też spoza branży.

20 – Wyrok Trybunału z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Rec. s. I-907, pkt 24.

21 – Zgodnie z krajowym instytutem statystycznym Bułgarii średnia miesięczna pensja w Bułgarii w trzecim kwartale 2012 r. wynosiła 754 BGN (co odpowiada około 385 EUR).