



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 13 czerwca 2013 r.\*

Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 9 ust. 1 —  
Pojęcie „podatnika” — Osoba fizyczna — Świadczenie usług podlegające opodatkowaniu —  
Świadczenie okazjonalne — Brak związku z zarejestrowaną i podlegającą opodatkowaniu podatkiem  
VAT działalnością gospodarczą — Komornik sądowy działający na zasadzie prywatnej  
działalności gospodarczej

W sprawie C-62/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie  
prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia  
1 lutego 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 lutego 2012 r., w postępowaniu:

**Galin Kostow**

przeciwko

**Direktor na Direkcija „Obzawane i uprawnlenie na izpylnenieto” – grad Warna pri Centralno  
uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i J.J. Kasel,  
sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direkcija „Obzawane i uprawnlenie na izpylnenieto” – grad Warna pri  
Centralno uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prichodite przez S. Złatewa,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranową oraz C. Iwanowa, działających w charakterze  
pełnomocników,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, działającego w charakterze pełnomocnika,  
wspieranego przez doradców R.I. Munteanu oraz I. Barę,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz W. Sawowa, działających  
w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: bułgarski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 lutego 2013 r.,  
wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni pojęcia podatnika podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) na podstawie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy G. Kostowem a Direktor na Direkcija „Obzawane i uprawnienie na izpylnenieto” – grad Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją w Warnie przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Direktor”) dotyczącego decyzji w przedmiocie kontroli skarbowej odnoszącej się do transakcji związanych z umową zlecenia.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z art. 2 dyrektywy w sprawie podatku VAT:
  - „1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
    - a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;  
  
[...]
    - c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;  
  
[...].”
- 4 Artykuł 9 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:
  - „1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek 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.
  2. Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, 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”.

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

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

- a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;
- b) dostawa terenu budowlanego”.

6 Artykuł 14 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel.

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

[...]

- c) przekazanie towarów zgodnie z umową, według której prowizja jest płatna w momencie kupna lub sprzedaży.

[...]”.

#### *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 Zgodnie z art. 2 ZDDS:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

Każda odpłatna dostawa i każde odpłatne świadczenie usługi;

[...]”.

9 Na podstawie art. 3 ZDDS:

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

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

10 Artykuł 6 ust. 2 pkt 4 ZDDS kwalifikuje dostawę towarów jako „faktyczne oddanie rzeczy do dyspozycji osoby działającej w swoim imieniu i na rachunek innej osoby”.

- 11 Zgodnie z art. 8 ZDDS usługą w rozumieniu tej ustawy jest wszystko, co ma wartość i nie jest towarem, pieniądzem obiegowym oraz walutą obcą, które są używane jako środek płatniczy.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

- 12 Galin Kostow wykonuje w Bułgarii zawód komornika prywatnego prowadzącego działalność na własny rachunek. Jest on zarejestrowany dla celów podatku VAT zgodnie z art. 96 ust. 1 ZDDS.
- 13 W dniu 13 listopada 2008 r. G. Kostow zawarł ze spółką Bon Marin AD (zwaną dalej „Bon Marin”) umowę zlecenia (zwaną dalej „umową”). Na podstawie tej umowy G. Kostow jako zleceniobiorca spółki Bon Marin zobowiązał się przedstawić oferty w ramach trzech postępowań przetargowych dotyczących sprzedaży trzech nieruchomości częściowo zabudowanych i stanowiących prywatnoprawną własność państwową, zarządzanych przez ministerstwo obrony i obejmujących powierzchnię około 40 000 m<sup>2</sup>. Następnie zobowiązał się do przeniesienia na Bon Marin prawa własności wszystkich nieruchomości, gdyby oferty otrzymały przyzicie.
- 14 Zleceniodawca, spółka Bon Marin, zobowiązała się przekazać mu do dyspozycji wszelkie środki finansowe konieczne do dokonania zakupów przewidzianych w umowie i do nabycia prawa własności nieruchomości uzyskanych przez G. Kostowa w ramach wykonania zlecenia oraz wypłacić mu wynagrodzenie uzgodnione na 50 000 BGN (lewów bułgarskich, około 25 500 EUR).
- 15 Wynagrodzenie to zostało wypłacone w dniu podpisania umowy w postępowaniu głównym, zgodnie z którą G. Kostow ponadto otrzyma rzeczony wynagrodzenie również w przypadku, gdyby zadanie nie zakończyło się pomyślnie.
- 16 W maju 2009 r. G. Kostow uzyskał od państwa prawo własności budynków objętych umową.
- 17 W dniu 30 czerwca 2009 r., za zgodą zleceniobiorcy, spółka Bon Marin przeniosła na rzecz spółki Blejk Sij Keping EOOD całość swoich praw i obowiązków z umowy.
- 18 Spór dotyczący podatku VAT powstał w związku z decyzją w przedmiocie kontroli skarbowej wydaną przez właściwy organ kontroli skarbowej w mieście Warna. Zgodnie z tą decyzją G. Kostow otrzymał wynagrodzenie w kwocie 50 000 BGN w zamian za świadczenie usług podlegających opodatkowaniu zgodnie z art. 12 ZDDS, wykonał usługi jako podatnik podatku VAT, a zatem powinien zapłacić podatek od tej kwoty.
- 19 W następstwie odwołania administracyjnego Direktor potwierdził decyzję w przedmiocie kontroli skarbowej.
- 20 Galin Kostow wniósł skargę na wspomnianą decyzję w przedmiocie kontroli skarbowej, podnosząc, że świadczył usługi okazjonalnie i bez związku z jego samodzielną działalnością gospodarczą prywatnego komornika sądowego, która stanowi jedyną działalność zarejestrowaną dla celów podatku VAT.
- 21 W tych okolicznościach Administratiwen syd – Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 22 Sąd odsyłający poprzez swoje pytanie zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że podmiot będący podatnikiem podatku VAT w związku z działalnością prywatnego komornika podlega kwalifikacji jako „podatnik” względem każdej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny.

### *Uwagi wstępne*

- 23 Odpowiadając na to pytanie, należy na wstępie zaznaczyć, że podczas gdy sąd odsyłający i Direktor, a także rządy bułgarski i rumuński opierają swoje rozumowanie na umowie zlecenia i świadczeniu usług przez zleceniobiorcę, Komisja Europejska uważa, że w niniejszej sprawie chodzi o umowę obejmującą płatność prowizji w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT oraz że w konsekwencji niniejsza sprawa dotyczy więc dostawy towarów.
- 24 W tym względzie należy przypomnieć, że zadaniem Trybunału nie jest wypowiedanie się co do wykładni i stosowania przepisów krajowych ani ustalanie okoliczności faktycznych niezbędnych dla rozwiązania sporu krajowego.
- 25 W rzeczywistości bowiem do Trybunału należy, w ramach podziału kompetencji pomiędzy sądy wspólnotowe i krajowe, uwzględnienie kontekstu faktycznego i prawnego, w który wpisują się pytania prejudycjalne, w sposób, w jaki został on określony przez sąd odsyłający (zob. wyroki: z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-153/02 Neri, Rec. s. I-13555, pkt 34, 35; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-482/01 i C-493/01 Orfanopoulos i Oliveri, Rec. s. I-5257, pkt 42).
- 26 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że sąd odsyłający w swoim postanowieniu w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zakwalifikował umowę zawartą przez G. Kostowa i spółkę Bon Marin jako umowę zlecenia. W konsekwencji poniższe rozważania wynikają z założenia istnienia umowy zlecenia, a zatem świadczenia usług.

### *Co do istoty*

- 27 Przede wszystkim należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie podatku VAT „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Ponadto zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi działalność gospodarcza obejmuje „wszelką” działalność producentów, handlowców lub usługodawców.
- 28 Następnie, o ile z wykładni a contrario art. 12 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT może wynikać, że osoba, która dokonuje jedynie okazjonalnie transakcji z reguły dokonywanej przez producentów, handlowców lub usługodawców, nie powinna zasadniczo być uznana za „podatnika” w rozumieniu dyrektywy w sprawie podatku VAT, o tyle niekoniecznie wynika z tego przepisu, że podatnik działający w pewnej dziedzinie działalności, który okazjonalnie dokonuje transakcji należącej do innej dziedziny działalności, nie jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od tej transakcji.
- 29 Wręcz przeciwnie, należy przypomnieć – jak wynika z motywu 5 dyrektywy w sprawie podatku VAT, że „[s]ystem VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób”. Ponadto zgodnie z motywem 13 dyrektywy w sprawie podatku VAT „termin „podatnik” należy zdefiniować w taki sposób, aby państwa członkowskie mogły uwzględnić osoby, które okazjonalnie dokonują transakcji”.

- 30 W tych okolicznościach art. 12 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że nie dotyczy on wyłącznie osób będących już podatnikami podatku VAT w odniesieniu do ich podstawowej działalności gospodarczej. Natomiast, jeśli chodzi o takiego podatnika podatku VAT, jak G. Kostow, byłoby niezgodne w szczególności z celem nakładania podatku VAT w możliwie najbardziej ogólny sposób dokonywanie wykładni art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy w sprawie podatku VAT w ten sposób, że pojęcie „działalności gospodarczej” znajdujące się w tym przepisie nie obejmuje działalności, która – choć wykonywana w sposób okazjonalny – wchodzi w zakres ogólnej definicji tego pojęcia znajdującej się w pierwszym zdaniu tego przepisu i jest wykonywana przez podatnika również prowadzącego w sposób permanentny inną działalność gospodarczą dla celów dyrektywy w sprawie podatku VAT.
- 31 Mając na uwadze powyższe rozważania, na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 9 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która już jest podatnikiem podatku VAT w związku ze swoją działalnością prywatnego komornika, powinna zostać uznana za „podatnika” względem każdej innej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny, pod warunkiem że działalność ta stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy w sprawie podatku VAT.

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

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

Podpisy