



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 16 września 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 9 ust. 1 – Artykuł 193 – Pojęcie „podatnika” – Umowa o wspólnym przedsięwzięciu – Partnerstwo – Powiązanie transakcji gospodarczej z jednym z partnerów handlowych – Ustalenie podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku

W sprawie C-312/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 kwietnia 2019 r., w postępowaniu:

XT

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes trzeciej izby, i F. Biltgen, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu litewskiego – K. Dieninis i V. Vasiliauskienė, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – R. Lyal i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 kwietnia 2020 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: litewski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1, art. 193 i 287 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), zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między XT a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowym inspektoratem podatkowym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) w przedmiocie skierowanego do XT przez Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (krajowy inspektorat podatkowy w Wilnie, Litwa, zwany dalej „organem podatkowym w Wilnie”) nakazu zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) wraz z odsetkami za zwłokę oraz grzywny z tytułu niezadeklarowanych transakcji obejmujących nieruchomości.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 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, 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”.
- 4 Artykuł 14 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynnością, o której 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.

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dostawę towarów przekazanie niektórych robót budowlanych”.
- 5 Zgodnie z art. 28 tej dyrektywy:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.
- 6 Artykuł 193 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.

7 Artykuł 226 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221 do celów VAT zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;

[...]”.

8 Artykuł 287 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia:

[...]

11) Litwa: 29 000 EUR;

[...]”.

9 Artykuł 1 decyzji wykonawczej Rady 2011/335/UE z dnia 30 maja 2011 r. upoważniającej Republikę Litewską do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 150, s. 6) stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 287 pkt 11 dyrektywy [2006/112] Republika Litewska zostaje upoważniona do przyznania zwolnienia z podatku VAT podatnikom, których roczny obrót nie przekracza równowartości 45 000 EUR w walucie krajowej, zgodnie z kursem wymiany w dniu jej przystąpienia do Unii Europejskiej”.

Prawo litewskie

Ustawa o podatku VAT

10 Zgodnie z art. 2 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o VAT) (Žin., 2002, nr 35-1271) w brzmieniu obowiązującym w latach podatkowych 2010–2013 (zwanej dalej „ustawą o VAT”):

„[...]

2. »Podatnik« oznacza podatnika Republiki Litewskiej lub innego państwa.

[...]

15. »Podatnik Republiki Litewskiej« oznacza osobę prawną lub fizyczną Republiki Litewskiej, która prowadzi działalność gospodarczą dowolnego rodzaju, a także przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania z siedzibą w Republice Litewskiej, które nie posiada statusu osoby prawnej i działa jako fundusz inwestycyjny.

[...]”.

11 Artykuł 71 ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

„1. Obowiązek rejestracji do celów VAT oraz naliczania VAT i jego zapłaty do budżetu państwa ciąży na podatnikach dostarczających towary i świadczących usługi na terytorium państwa [...]. Osoba, na której ciąży obowiązek rejestracji do celów VAT, składa wnioski o rejestrację do celów VAT.

2. Niezależnie od [art. 71] ust. 1 [...] podatnik Republiki Litewskiej nie jest obowiązany do złożenia wniosku o rejestrację do celów VAT i naliczania VAT oraz jego zapłaty do budżetu państwa [...], jeżeli całkowita roczna kwota wynagrodzenia otrzymanego przez niego za towary dostarczone lub usługi świadczone na terytorium państwa w ramach wykonywania działalności gospodarczej nie przekracza w ostatnich 12 miesiącach 155 000 litów litewskich [(LTL), około 45 000 EUR]. VAT jest naliczany począwszy od miesiąca, w którym ten limit zostaje przekroczony. VAT nie jest naliczany od dostarczonych towarów i świadczonych usług, za które wynagrodzenie nie przekracza wskazanej kwoty 155 000 [LTL] [...].

[...]

4. Niezłożenie wniosku o rejestrację do celów VAT [...] nie zwalnia podatnika z obowiązku naliczania VAT od dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług [...] oraz zapłaty VAT do budżetu państwa [...]”.

12 Artykuł 79 ust. 1 i 5 ustawy o VAT stanowi:

„1. Podatnik [...] dokumentuje dokonaną dostawę towarów lub dokonane świadczenie usług za pomocą faktury VAT [...].

[...]

5. Dostawę towarów lub świadczenie usług dokonane wspólnie przez kilku podatników VAT można udokumentować za pomocą jednej faktury, w sposób określony i w przypadkach wskazanych przez rząd Republiki Litewskiej lub instytucję upoważnioną przez rząd Republiki Litewskiej”.

Kodeks cywilny

13 Artykuł 6.969 ust. 1 Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (kodeksu cywilnego Republiki Litewskiej) w brzmieniu nadanym mu ustawą nr VIII-1864 z dnia 18 lipca 2000 r. (zwanego dalej „kodeksem cywilnym”) stanowi:

„Poprzez umowę o wspólnym przedsięwzięciu (partnerstwie) co najmniej dwie osoby (partnerzy) zobowiązują się w drodze wniesienia swojego majątku, świadczenia swoich usług lub udostępnienia swojej wiedzy dążyć wspólnie do osiągnięcia określonego celu lub podejmować określone czynności, które nie są sprzeczne z prawem”.

14 Artykuł 6.971 tego kodeksu stanowi:

„1. O ile przepisy prawa lub umowa o wspólnym przedsięwzięciu nie stanowią inaczej, majątek wniesiony przez partnerów, jak również rezultaty podjętych wspólnie czynności oraz uzyskane z tego tytułu dochody i korzyści stanowią współwłasność w częściach ułamkowych wszystkich partnerów.

[...]

3. Jeden z partnerów, wyznaczony za wspólną zgodą wszystkich partnerów, prowadzi rachunkowość majątku wspólnego.

4. Korzystanie ze wspólnego majątku oraz zarządzanie i dysponowanie nim odbywa się w uzgodnieniu ze wszystkimi partnerami. W przypadku braku porozumienia w tej kwestii zasady te określa sąd, na wniosek jednego z partnerów [...]”.

15 Zgodnie z art 6.972 ust. 1 i 2 tego kodeksu:

„1. Przy prowadzeniu spraw wspólnego przedsięwzięcia każdy partner jest upoważniony do działania w imieniu wszystkich partnerów, chyba że umowa o wspólnym przedsięwzięciu stanowi, iż sprawy wspólnego przedsięwzięcia są prowadzone przez jednego z partnerów lub przez wszystkich partnerów łącznie. Jeżeli prowadzenie spraw wspólnego przedsięwzięcia jest możliwe tylko przez wszystkich partnerów łącznie, każda transakcja wymaga zgody każdego z nich.

2. W stosunkach z osobami trzecimi prawo partnerów do dokonywania czynności prawnych w imieniu wszystkich partnerów potwierdza pełnomocnictwo udzielone przez pozostałych partnerów lub umowa o wspólnym przedsięwzięciu”.

16 Artykuł 6.974 tego kodeksu, zatytułowany „Wydatki i straty wspólnego przedsięwzięcia”, ma następujące brzmienie:

„1. Stosunek udziału w wydatkach i stratach wspólnego przedsięwzięcia określa się w umowie o wspólnym przedsięwzięciu. W razie braku takiej umowy każdy z partnerów odpowiada za wydatki i straty wspólnego przedsięwzięcia proporcjonalnie do wielkości swojego udziału.

2. Umowa zwalniająca jednego z partnerów całkowicie z obowiązku uczestniczenia w wydatkach i stratach wspólnego przedsięwzięcia jest nieważna”.

17 Zgodnie z brzmieniem art. 6. 975 ust. 3 kodeksu cywilnego:

„Jeżeli przedmiot umowy o wspólnym przedsięwzięciu jest związany z prowadzoną przez partnerów działalnością gospodarczą, wszyscy partnerzy ponoszą odpowiedzialność solidarną z tytułu wykonania zobowiązań wspólnego przedsięwzięcia, niezależnie od podstawy takich zobowiązań”.

18 Zgodnie z art. 6.976 ust. 1 tego kodeksu „jeżeli w umowie o wspólnym przedsięwzięciu nie postanowiono inaczej, zyski ze wspólnego przedsięwzięcia są wypłacane partnerom, proporcjonalnie do wartości udziału każdego z nich we wspólnym przedsięwzięciu”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 W dniu 19 lutego 2010 r. XT i inna osoba fizyczna (zwana dalej „(jego) partnerem handlowym”) zawarły umowę o wspólnym przedsięwzięciu (zwaną dalej „umową o wspólnym przedsięwzięciu”), o której mowa w art. 6.969 ust. 1 kodeksu cywilnego jako o „partnerstwie”, której przedmiotem było podjęcie współpracy w celu wybudowania budynku mieszkalnego (zwane dalej „odnośnym partnerstwem”).

20 W dniu 25 kwietnia 2010 r. XT i jego partner handlowy postanowili o zakupie działki w obrębie Wilna (Litwa). W dniu 27 kwietnia 2010 r. XT podpisał sam umowę sprzedaży z właścicielami tej działki. XT wniósł 30%, a jego partner handlowy 70% kwoty transakcji, poprzez przekazanie swojego udziału XT. Podjęli oni decyzję, że wyłącznie XT zostanie wpisany do księgi wieczystej jako właściciel wskazanej działki.

21 W dniu 5 maja 2010 r. XT i jego partner handlowy podjęli decyzję o budowie kompleksu nieruchomości obejmującego pięć budynków, zobowiązaniu XT do załatwienia formalności administracyjnych niezbędnych do przeprowadzenia budowy oraz o powierzeniu wykonania prac

budowlanych spółce deweloperskiej, w której XT pełnił funkcję dyrektora. W dniu 22 maja 2010 r. została zawarta umowa deweloperska ze wskazaną spółką, w której XT występował jednocześnie w charakterze inwestora, jak i przedstawiciela spółki.

- 22 W dniu 2 listopada 2010 r. XT uzyskał wystawione na swoje nazwisko pozwolenie na budowę pięciu budynków na odnośnej działce.
- 23 W dniu 2 grudnia 2010 r. XT i jego partner handlowy postanowili o sprzedaży budynku nr 1 wraz z częścią działki oraz o wykorzystaniu uzyskanej z tego tytułu kwoty na potrzeby dalszej budowy. Umowa sprzedaży nieruchomości obejmującej budynek nr 1 została podpisana w dniu 14 grudnia 2010 r. między XT a nabywcami będącymi osobami fizycznymi.
- 24 W dniu 10 stycznia 2011 r. XT i jego partner handlowy zawarli umowę o rozwiązaniu odnośnego partnerstwa i dokonali podziału majątku oraz zobowiązań. Na mocy tej umowy podjęto decyzję o przyznaniu partnerowi handlowemu prawa do określonych wytworzonych składników majątku, a mianowicie budynków nr 4 i 5. XT zobowiązał się również, że do 2017 r. wypłaci partnerowi handlowemu kwotę 300 000 LTL (około 86 886 EUR) w celu wyrównania różnicy między wniesionymi wkładami i różnicą w otrzymanych udziałach w majątku wspólnym. Na mocy owej umowy budynki nr 1–3 przypadły XT.
- 25 Spółka deweloperska w dniu 15 lutego 2011 r. wystawiła fakturę wskazującą kwotę VAT z tytułu wbudowania budynków nr 1–4. Z tytułu budowy budynku nr 5 wystawiła ona fakturę wskazującą kwotę VAT w dniu 11 lutego 2013 r.
- 26 Na mocy umów zawartych między XT a osobami fizycznymi budynki nr 2 i 3 zostały sprzedane w dniach 30 maja 2011 r. i 13 listopada 2012 r.
- 27 W dniu 1 lutego 2013 r. XT i jego partner handlowy podpisali akt przeniesienia (podziału) majątku, w którym zapisano, że zgodnie z postanowieniami umowy zawartej w dniu 10 stycznia 2011 r. XT przenosi na partnera handlowego prawo własności budynków nr 4 i 5, łącznie z odpowiadającymi im częściami działki.
- 28 W dniu 6 lutego 2013 r. XT i jego partner handlowy podjęli decyzję, stosownie do umowy o wspólnym przedsięwzięciu, że XT sprzeda budynek nr 5 i odpowiadającą mu część działki, która to nieruchomość, zgodnie z zapisami w księgach wieczystych, stanowiła własność XT, i przekaże partnerowi handlowemu uzyskaną kwotę. Sprzedaż ta miała miejsce w dniu 13 lutego 2013 r.
- 29 Ponieważ XT i jego partner handlowy nie traktowali tych czynności sprzedaży nieruchomości na rzecz osób trzecich (zwanych dalej „przedmiotowymi dostawami”) jako działalności gospodarczej podlegającej VAT, na fakturach wystawionych nabywcom nie został dopisany VAT. Ponadto nie zadeklarowali oni ani nie zapłacili VAT oraz nie skorzystali z prawa do jego odliczenia.
- 30 Po przeprowadzeniu w odniesieniu do XT kontroli podatkowej za lata 2010–2013 w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i VAT organ podatkowy w Wilnie uznał, że działalność, w ramach której zostały dokonane przedmiotowe dostawy, oraz same przedmiotowe dostawy powinny być uznane za stanowiące łącznie pojedynczą działalność gospodarczą do celów VAT. Uznawszy XT za podatnika obowiązane do wykonania zobowiązań w zakresie VAT, organ podatkowy w Wilnie wezwał go do zapłaty VAT z tytułu tych transakcji wraz z odsetkami za zwłokę oraz kary grzywny za wykroczenie skarbowe, potwierdzając jednak przysługujące XT prawo do odliczenia naliczonego VAT, zgodnie z fakturami wystawionymi przez spółkę deweloperską.
- 31 Decyzja ta została następnie utrzymana w mocy przez krajowy inspektorat podatkowy przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, a także przez Mokestinį ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) oraz

Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie, Litwa). XT wniósł do Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższego sądu administracyjnego Litwy) o uchylenie orzeczenia tego sądu.

- 32 Sąd odsyłający, zbadawszy skargę, powziął wątpliwości co do tego, kogo należy uznać za podatnika VAT – XT czy odnośne partnerstwo, to znaczy obu partnerów handlowych podmiotu utworzonego na mocy umowy o wspólnym przedsięwzięciu, mając na względzie fakt, że litewskie prawo nie przyznaje partnerstwu osobowości prawnej.
- 33 Wątpliwości te są wynikiem rozważań sądu odsyłającego, zgodnie z którymi z jednej strony, po pierwsze, rzeczzone partnerstwo nie zostało zakwestionowane przez organ podatkowy w Wilnie, po drugie, umowa o wspólnym przedsięwzięciu stanowi, że w stosunkach z osobami trzecimi XT działa w imieniu obu partnerów handlowych, a po trzecie, poszczególne decyzje podjęte przez XT i partnera handlowego w wykonaniu tej umowy stanowią podstawę czynności dokonanych przez XT, co oznacza, że należy uznać, iż w świetle przedstawionych okoliczności faktycznych XT nie prowadził w sposób samodzielny działalności gospodarczej. Odnośne partnerstwo odpowiadałoby natomiast kryteriom wymienionym w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.
- 34 Z drugiej strony sąd odsyłający stwierdza, że w stosunkach z osobami trzecimi, również w zakresie przedmiotowych dostaw, występował wyłącznie XT, a jego partner handlowy ograniczył się w istocie do częściowego sfinansowania zakupu działki i odbiorcy tych dostaw nie wiedzieli o istnieniu tego partnera handlowego.
- 35 Na wypadek gdyby Trybunał miał orzec, że należy uznać, iż odnośne partnerstwo jest zobowiązane z tytułu VAT, sąd odsyłający poprzez pytanie drugie pragnie ustalić sposób podziału zobowiązań podatkowych. Zastanawia się on w tym kontekście, czy należy uznać, że każdy z partnerów jest indywidualnie odpowiedzialny za wykonanie zobowiązań w zakresie VAT proporcjonalnie do wysokości swojego udziału w otrzymanym wynagrodzeniu z tytułu dostawy towarów w ramach działalności gospodarczej, oraz jaką podstawę należy uwzględnić przy obliczaniu zwolnienia z VAT, o którym mowa w art. 287 dyrektyw 2006/112.
- 36 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w rozpatrywanej sprawie osoba fizyczna taka jak strona skarżąca nie może zostać uznana za prowadzącą »samodzielnie« analizowaną działalność (gospodarczą) i obowiązującą do zapłaty samodzielnie podatku od wartości dodanej od kwestionowanych dostaw, tj. czy – w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 – podatnikiem odpowiedzialnym za wykonanie owych zobowiązań jest wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo (uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia w ujęciu łącznym, a w niniejszej sprawie – strona skarżąca i jej partner handlowy w ujęciu łącznym), które w świetle prawa krajowego nie jest uznawane za podatnika i nie posiada osobowości prawnej, a nie jedynie sama osoba fizyczna taka jak strona skarżąca?
- 2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w rozpatrywanej sprawie VAT jest płacony indywidualnie przez każdego z uczestników (w niniejszej sprawie – przez stronę skarżącą i jej partnera handlowego) wspólnego przedsięwzięcia/partnerstwa, które to wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo nie jest, w świetle prawa krajowego, uznawane za podatnika i nie posiada osobowości prawnej, od każdej kwoty przez nich otrzymanej (lub im należnej) tytułem wynagrodzenia za podlegającą opodatkowaniu dostawę nieruchomości? Czy art. 287 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w niniejszej

sprawie roczny obrót, o którym mowa w owym przepisie, ustala się z uwzględnieniem całości wpływów ze wspólnego przedsięwzięcia (otrzymanych łącznie przez uczestników wspólnego przedsięwzięcia)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 37 Poprzez pierwsze pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która zawarła z inną osobą fizyczną umowę o wspólnym przedsięwzięciu, ustanawiając partnerstwo nieposiadające osobowości prawnej charakteryzujące się tym, że pierwsza z osób jest upoważniona do działania w imieniu wszystkich partnerów handlowych, ale działa sama i we własnym imieniu w stosunkach z osobami trzecimi przy wykonywaniu czynności stanowiących działalność gospodarczą prowadzoną przez to partnerstwo, prowadzi tę działalność samodzielnie i powinna w związku z tym być uznana za „podatnika” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i za wyłącznie obowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 193 tej dyrektywy.
- 38 Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Zgodnie z art. 193 tej dyrektywy każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług jest obowiązany do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT jest zobowiązana inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i 202 tej dyrektywy. Z postanowienia odsyłającego wynika, że wyjątki wymienione w tych ostatnich przepisach nie znajdują zastosowania w sprawie w postępowaniu głównym.
- 39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwroty użyte w art. 9 dyrektywy 2006/112, a w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadają pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie, wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W celu ustalenia kogo, w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, powinno uznać się za „podatnika” VAT z tytułu przedmiotowych dostaw, należy zbadać, kto samodzielnie prowadzi daną działalność gospodarczą. Jak stwierdziła bowiem rzecznik generalna w pkt 33, 45 i 46 opinii, kryterium samodzielności dotyczy kwestii możliwości połączenia danej transakcji z konkretną osobą lub podmiotem, gwarantując przy tym możliwość pewnego pod względem prawnym skorzystania przez nabywcę z ewentualnie przysługującego mu prawa do odliczenia i dysponowania w tym celu pełną nazwą i adresem danego podatnika, zgodnie z art. 226 pkt 5 dyrektywy 2006/112.
- 41 W tym celu należy sprawdzić, czy dana osoba wykonuje działalność gospodarczą we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w niniejszym przypadku po zawarciu odnośnego partnerstwa w celu wybudowania kompleksu budynków mieszkalnych i po tym, jak partner handlowy XT przekazał mu swój wkład, XT sam i we własnym imieniu dokonał zakupu działki. XT złożył do właściwych organów wnioski o pozwolenie na budowę i takie pozwolenie uzyskał. To również on sam i we własnym imieniu zawarł umowę deweloperską. Partnerzy handlowi

uzgodnili, że to XT zostanie wpisany do ksiąg wieczystych jako wyłączny właściciel. XT zawarł we własnym imieniu umowy sprzedaży dotyczące wszystkich budynków i działek gruntu odpowiadających tym budynkom, zarówno przed podjęciem decyzji o rozwiązaniu odnośnego partnerstwa, jak i po tej decyzji.

- 43 Niezależnie od występowania w umowie o wspólnym przedsięwzięciu klauzuli wyznaczającej XT jako osobę, która w stosunkach z osobami trzecimi działała w imieniu obydwu partnerów handlowych tej umowy, sąd odsyłający stwierdza w szczególności w odniesieniu do przedmiotowych dostaw, że XT działał w tych stosunkach sam, bez wskazywania tożsamości partnera handlowego lub odnośnego partnerstwa, co oznacza zdaniem sądu tego, że jest bardzo prawdopodobne, iż odbiorcy przedmiotowych dostaw nie wiedzieli o istnieniu partnera handlowego.
- 44 Wynika stąd, że XT działał we własnym imieniu i na własny rachunek, ponosząc samemu ryzyko gospodarcze związane z danymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu.
- 45 Z powyższych elementów wynika, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym działalność gospodarcza nie może być powiązana z podmiotem utworzonym na mocy umowy o wspólnym przedsięwzięciu, gdyż partnerzy handlowi nie działali razem w stosunkach z osobami trzecimi, a osoba upoważniona do działania w imieniu wszystkich partnerów handlowych nie występowała w tych stosunkach zgodnie z zasadami reprezentacji ustanowionymi w tej umowie, co oznacza, że nie można uznać, iż podmiot ten dokonał transakcji podlegających opodatkowaniu będących przedmiotem postępowania głównego. Zważywszy, że partner handlowy nie dokonał sam żadnej transakcji, z ogółu tych elementów wynika, że w niniejszym przypadku tylko jedna osoba, jaką jest XT, powinna być uznana za działającą samodzielnie, a zatem za działającą w charakterze podatnika.
- 46 Wniosku tego nie podważa ani okoliczność, że partner handlowy w znacznej mierze sfinansował zakup działki i że po zakończeniu partnerstwa zdecydowano o podziale powstałych zobowiązań i majątku, ani fakt, że decyzje dotyczące działalności gospodarczej będącej przedmiotem postępowania głównego, w ramach której miały miejsce przedmiotowe dostawy, takie jak zakup działki i decyzja o wybudowaniu kompleksu nieruchomości z wykorzystaniem kwot uzyskanych ze sprzedaży pierwszej nieruchomości, zostały podjęte wspólnie przez partnerów handlowych. W świetle faktu, że w stosunkach z osobami trzecimi występował wyłącznie XT, bez wskazywania odnośnego partnerstwa lub tożsamości partnera handlowego, czynności wynikające z tych decyzji, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 54 opinii, nie zostały dokonane przez to partnerstwo lub dla niego, lecz przez XT, na jego własny rachunek.
- 47 W rezultacie udział partnera handlowego takiego jak partner handlowy XT w decyzjach poprzedzających czynności dokonane przez osobę jaką jest XT nie może zatem mieć wpływu na status tej osoby jako podatnika.
- 48 Formalne występowanie umowy, jaką jest umowa ustanawiająca odnośne partnerstwo, nie wyklucza zatem samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej przez osobę taką jak XT.
- 49 Ponadto, co się tyczy wynikającego z orzecznictwa Trybunału, o którym mowa w pkt 41 niniejszego wyroku, wymogu działania na własny rachunek, z przepisów dyrektywy 2006/112, a w szczególności z art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy wynika, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 56 opinii, że fakt działania na cudzy rachunek jako pośrednik nie wyklucza uznania za „podatnika”. Nawet jeżeli osoba działa we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, jest ona uważana za podatnika, dzięki ustanowionej w rzeczonyj dyrektywie fikcji prawnej, zgodnie z którą otrzymała ona w pierwszej kolejności dany towar, zanim w drugiej kolejności dokonała sama dostawy tego towaru (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 35).

- 50 Zasada ta mogłaby znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości nr 5, jakiej dokonał XT we własnym imieniu, zgodnie z umową zawartą w dniu 13 lutego 2013 r., podczas gdy nieruchomość ta została przydzielona, a następnie przeniesiona na partnera handlowego w wyniku aktu podziału zawartego w dniu 1 lutego 2013 r., podjętego w wykonaniu decyzji o rozwiązaniu odnośnego partnerstwa z dnia 10 stycznia 2011 r. Do sądu odsyłającego należy jednak sprawdzenie, czy może to zachodzić zgodnie z prawem krajowym, zważywszy, iż z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że XT był nadal wpisany w księgach wieczystych jako właściciel tej nieruchomości w dniu jej sprzedaży.
- 51 Wynika stąd, że osoba znajdująca się w sytuacji takiej jak XT powinna być uznana za „podatnika” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w zakresie, w jakim działa na własny rachunek lub na rzecz osoby trzeciej.
- 52 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która zawarła z inną osobą fizyczną umowę o wspólnym przedsięwzięciu, ustanawiając partnerstwo nieposiadające osobowości prawnej charakteryzujące się tym, że pierwsza z osób jest upoważniona do działania w imieniu wszystkich partnerów handlowych, ale działa sama i we własnym imieniu w stosunkach z osobami trzecimi przy wykonywaniu czynności stanowiących działalność gospodarczą prowadzoną przez to partnerstwo, powinna być uznana za „podatnika” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i za osobę wyłącznie obowiązującą do zapłaty VAT zgodnie z art. 193 tej dyrektywy, w zakresie, w jakim działa ona na własny rachunek lub na rzecz osoby trzeciej, jako pośrednik, w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

- 53 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie nie jest konieczne.

W przedmiocie kosztów

- 54 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 9 ust. 1 i art. 193 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 zawarła z inną osobą fizyczną umowę o wspólnym przedsięwzięciu, ustanawiając partnerstwo nieposiadające osobowości prawnej charakteryzujące się tym, że pierwsza z osób jest upoważniona do działania w imieniu wszystkich partnerów handlowych, ale działa sama i we własnym imieniu w stosunkach z osobami trzecimi przy wykonywaniu czynności stanowiących działalność gospodarczą prowadzoną przez to partnerstwo, powinna być uznana za „podatnika” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i za osobę wyłącznie obowiązującą do zapłaty podatku od wartości dodanej, zgodnie z art. 193 tej dyrektywy, w zakresie, w jakim działa ona na własny rachunek lub na rzecz osoby trzeciej, jako pośrednik, w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 rzeczony dyrektywy.

Podpisy