



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 3 kwietnia 2025 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcia „podatnika” i „działalności gospodarczej” – Sprzedaż gruntu rolnego pod zabudowę mieszkaniową – Przygotowanie do sprzedaży przez pełnomocnika działającego jako profesjonalny przedsiębiorca – Ustawowa wspólność majątkowa między małżonkami będącymi właścicielami

W sprawie C-213/24 [Grzera]ⁱ

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 28 grudnia 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 marca 2024 r., w postępowaniu:

E.T.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Kumin, prezes izby, I. Ziemele i S. Gervasoni (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu E.T. – T. Michalik, doradca podatkowy,
- w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu – M. Kowalewska oraz T. Wojciechowski,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: polski.

ⁱ Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

– w imieniu rządu czeskiego – L. Březinová, M. Smolek oraz J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
– w imieniu Komisji Europejskiej – Ł. Habiak oraz M. Herold, w charakterze pełnomocników,
podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy E.T., osobą fizyczną, a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie opodatkowania tej osoby podatkiem od wartości dodanej (VAT) z tytułu sprzedaży szeregu działek.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu 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”.

Prawo polskie

Ustawa o podatku od towarów i usług

- 5 Artykuł 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„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. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

Kodeks rodzinny i opiekuńczy

- 6 Artykuł 31 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r., poz. 682), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków”.

- 7 Zgodnie z art. 35 tej ustawy:

„W czasie trwania wspólności ustawowej żaden z małżonków nie może żądać podziału majątku wspólnego. Nie może również rozporządzać ani zobowiązywać się do rozporządzania udziałem, który w razie ustania wspólności przypadnie mu w majątku wspólnym lub w poszczególnych przedmiotach należących do tego majątku”.

- 8 Artykuł 37 § 1 omawianej ustawy stanowi:

„Zgoda drugiego małżonka jest potrzebna do dokonania:

- 1) czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia nieruchomości lub użytkowania wieczystego, jak również prowadzącej do oddania nieruchomości do używania lub pobierania z niej pożytków”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 9 W 1989 r. E.T. i jej małżonek, W.T., zostali właścicielami szeregu działek gruntu rolnego na podstawie umowy nieodpłatnego przekazania przez rodziców W.T. gospodarstwa rolnego na następcę. Grunty te weszły do wspólności ustawowej małżonków T.

- 10 W 2011 r. para postanowiła sprzedać te działki i zawarła w tym celu umowę zlecenia ze spółką B.A.Z. (zwaną dalej „zleceniobiorcą”). Zleceniobiorca był w szczególności odpowiedzialny za dokonanie podziału nieruchomości na mniejsze działki i za podjęcie niezbędnych działań w celu dokonania w związku z tym zmiany wpisów w rejestrze gruntów i księgach wieczystych, zmianę przeznaczenia działek w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego (z gruntów rolnych na działki budowlane), uzbrojenie nieruchomości w media, przeprowadzenie reklamy wśród potencjalnych nabywców i przygotowanie dokumentów niezbędnych do zawarcia aktów notarialnych sprzedaży działek ich nabywcom. Małżonkowie udzielili pełnomocnictwa zleceniobiorcy, upoważniając go do działania w ich imieniu przed różnymi właściwymi polskimi organami. Wynagrodzenie zleceniobiorcy odpowiadało różnicy między cenami sprzedaży określonymi w umowie zlecenia a rzeczywistymi cenami sprzedaży.
- 11 Działki sprzedano w latach 2017–2021.
- 12 Organ podatkowy uważa, że ta sprzedaż stanowiła działalność gospodarczą, która powinna podlegać VAT, przyjąwszy, że sporne działki, które były gruntami rolnymi, zostały przekształcone w działki budowlane przed ich sprzedażą, a dodatkowa działka została zakupiona w celu stworzenia dróg wewnętrznych i dróg dojazdowych do poszczególnych utworzonych działek. W związku z tym organ ten decyzjami z dnia 28 lipca i 19 września 2022 r. zobowiązał E.T. do zapłaty VAT z tytułu rzeczonych sprzedaży i wydał analogiczną decyzję w odniesieniu do W.T.
- 13 E.T. i W.T. ze swej strony uważają, że sprzedaż stanowi jedynie zarządzanie majątkiem osobistym i nie jest w związku z tym objęta VAT. E.T. wniosła w związku z tym skargę na decyzję organu podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska), który jest sądem odsyłającym.
- 14 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu stwierdza, że istnieją wątpliwości co do wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w przypadku gdy – tak jak w zawisłej przed nim sprawie – sporne działki przed ich sprzedażą nie były przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej, a ryzyko gospodarcze charakteryzujące prowadzenie samodzielnie działalności gospodarczej ponosi zasadniczo, ze względu na umowę zlecenia zawartą przez E.T. i W.T., zleceniobiorca, z którym zawarli oni umowę. Sąd ten zastanawia się również nad praktyką organów podatkowych polegającą na kwalifikowaniu jako podatnika VAT każdego małżonka oddzielnie poprzez przypisanie mu połowy wartości sprzedaży, podczas gdy zgodnie z prawem krajowym w czasie trwania małżeństwa istnieje wspólność ustawowa między małżonkami, a małżonkowie ci działają wspólnie w celu dokonywania transakcji dotyczących przedmiotów majątkowych należących do tego majątku.
- 15 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
„1) Czy przepisy dyrektywy [VAT], a w szczególności art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że osoba dokonująca sprzedaży nieruchomości, niesłużącej poprzednio do działalności gospodarczej, zlecając przygotowanie do sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który następnie, jako pełnomocnik tej osoby, podejmuje szereg zorganizowanych działań w celu podziału i zbycia za wyższą cenę, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą?

- 2) Czy przepisy dyrektywy [VAT], a w szczególności art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że za osobę prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą należy uznać odrębnie każdego ze współdziałających małżonków?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 16 W swym pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że za podatnika prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą można uznać osobę, która sprzedaje grunt stanowiący pierwotnie część jej majątku osobistego, powierzając przygotowanie sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który jako pełnomocnik tej osoby podejmuje określone czynności w celu tej sprzedaży.
- 17 Sąd odsyłający odnosi się w swoim pytaniu do art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Ponieważ pojęcie odpłatnej dostawy towarów zawarte w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, a wyłącznie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje pojęcia podatnika i działalności gospodarczej, w przedmiocie których zwraca się do Trybunału sąd odsyłający, należy uznać, że pytanie pierwsze dotyczy jedynie wykładni tego art. 9 ust. 1.
- 18 W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa VAT wyznacza bardzo szeroki zakres zastosowania VAT, nadając pojęciu „podatnika” szeroką definicję opartą na samodzielności prowadzenia „działalności gospodarczej”, która z kolei jest zdefiniowana w sposób szeroki jako obejmująca wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Grecja, C-260/98, EU:C:2000:429, pkt 24–26; z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). To fakt prowadzenia takiej działalności uzasadnia uznanie podmiotu za podatnika (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 W odniesieniu do sprzedaży działki budowlanej Trybunał wyjaśnił, że istotnym kryterium oceny jest fakt, iż zainteresowany podjął aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do tych wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców, takie jak uzbrojenie terenu lub działania marketingowe. Działania takie nie należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym wynikających z nich czynności nie można uważać za zwykłe wykonywanie prawa własności. Takie inicjatywy wpisują się raczej w ramy działalności prowadzonej w celu uzyskania z tego tytułu ciągłego dochodu, którą można zakwalifikować jako działalność gospodarczą (wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 39–41, 46; z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 24; a także z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 31).

- 20 Tymczasem z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w niniejszej sprawie zostały podjęte następujące działania, które można zakwalifikować jako aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, przy zaangażowaniu środków podobnych do tych wykorzystywanych przez profesjonalnych handlowców:
- podział nieruchomości na mniejsze działki i podjęcie niezbędnych działań w celu dokonania w związku z tym zmiany wpisów w rejestrze gruntów i księgach wieczystych;
 - zmiana przeznaczenia działek w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego (z gruntów rolnych na działki budowlane);
 - nabycie dodatkowej działki gruntu w celu utworzenia dróg wewnętrznych i dojazdowych do wydzielonych działek;
 - uzbrojenie nieruchomości w media;
 - usunięcie elementów niezgodnych z zamierzonym wykorzystaniem działek;
 - uzyskanie wymaganych zezwoleń od właściwych organów;
 - przeprowadzenie reklamy działek wśród potencjalnych nabywców;
 - przygotowanie dokumentów niezbędnych do zawarcia notarialnych aktów sprzedaży.
- 21 Ponadto z orzecznictwa wynika również, że okoliczność, iż początkowo doszło do nabycia majątku rzeczowego na własne potrzeby nabywcy, nie stoi na przeszkodzie temu, by taki majątek został następnie wykorzystany do celów wykonywania „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo). Wynika z tego, że podkreślona przez sąd odsyłający okoliczność, iż sporny grunt nie został nabyty w celu prowadzenia działalności rolniczej lub handlowej, nie wyklucza możliwości zakwalifikowania sprzedaży tego gruntu jako prowadzenia działalności gospodarczej.
- 22 Prawdą jest, że w postępowaniu głównym, jak podkreślono we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, aktywne działania w zakresie sprzedaży, wymienione w pkt 20 niniejszego wyroku, zostały podjęte w odniesieniu do większości z nich nie przez właściciela gruntu przeznaczonego do sprzedaży, lecz przez przedsiębiorcę, któremu zlecono działania w tym zakresie. Sąd odsyłający zastanawia się w tym względzie, czy ta umowa zlecenia nie powoduje ograniczenia do minimum ryzyka gospodarczego ponoszonego przez zbywcę, a tym samym nie wyklucza możliwości uznania, iż wykonywał on samodzielnie działalność gospodarczą.
- 23 Aby ocenić, czy działalność gospodarcza jest wykonywana samodzielnie, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność 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).

- 24 Z zawartej w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym umowy zlecenia, opisanej przez sąd odsyłający, wynika, że działalność zleceniobiorcy ogranicza się do wykonania zadań wymienionych w pkt 20 niniejszego wyroku w imieniu i na rzecz zleceniodawców, którzy pozostają właścicielami sprzedającymi dany grunt we wszystkich dotyczących go umowach sprzedaży.
- 25 Jak wynika również z tej umowy, wynagrodzenie za działania zleceniobiorcy, w tym w celu pokrycia kosztów poniesionych wobec podmiotów trzecich w związku z wykonywaniem zadań niezbędnych do realizacji tych działań, jest z pewnością uzależnione od ceny uzyskanej ze sprzedaży, którą zleceniobiorca sam negocjował. Wysokość tego wynagrodzenia została bowiem ustalona jako różnica między rzeczywistą ceną sprzedaży każdej działki a ceną określoną w tej umowie. Wynika stąd, że zleceniobiorca ponosi ryzyko gospodarcze związane ze zleceniem i z przeprowadzeniem przewidzianych w tym zleceniu działań związanych ze sprzedażą działek. Tym samym, jak podkreśla sąd odsyłający, ten sposób wynagrodzenia zmniejsza ryzyko gospodarcze ponoszone przez zleceniodawców. Jednakże ostateczne ryzyko gospodarcze, które przejawia się w braku sprzedaży z powodu niewykonania umowy zlecenia lub braku nabywcy gotowego do nabycia działek, ciąży wyłącznie na zleceniodawcach, chyba że umowa ta zawiera odmienne postanowienia, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 26 Z powyższego wynika, że odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć tak, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że można uznać za podatnika do celów VAT prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą osobę, która sprzedaje grunt stanowiący pierwotnie część jej majątku osobistego, powierzając przygotowanie sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który jako pełnomocnik tej osoby podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując w celu tej sprzedaży środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

- 27 W swym pytaniu drugim sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w ramach transakcji sprzedaży uznanej za działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT za podatnika prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą należy uznać odrębnie każdego z małżonków będących współwłaścicielami, czy też wspólność ustawową istniejącą między małżonkami będącymi współwłaścicielami.
- 28 W tym względzie należy przypomnieć, że zwroty użyte w art. 9 dyrektywy VAT, 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, zarówno prawa publicznego, jak i prawa prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT [wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 29 W celu ustalenia, kogo, w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, powinno uznać się za „podatnika” VAT, należy zbadać, kto samodzielnie prowadził odnośną działalność gospodarczą. Kryterium samodzielności dotyczy bowiem kwestii możliwości połączenia danej transakcji z konkretną osobą lub z konkretnym podmiotem przy jednoczesnym zagwarantowaniu możliwości pewnego pod względem prawnym skorzystania przez tę osobę lub ten podmiot z ewentualnie przysługującego im prawa do odliczenia. W tym celu, i jak zostało już

przypomniane w pkt 23 niniejszego wyroku, należy zbadać, czy dana osoba lub dany podmiot wykonują działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponoszą związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze [wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 40, 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 30 Sąd odsyłający uważa, że w celu ustalenia, kto jest podatnikiem w postępowaniu głównym, a mianowicie każdy z małżonków czy też wspólność ustawowa, którą oni tworzą i do której należą grunty, należy wziąć pod uwagę przepisy kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.
- 31 Zgodnie wprawdzie z utrwalonym orzecznictwem z uwagi na cel dyrektywy VAT, która dąży do określenia w sposób jednolity i zgodnie z zasadami Unii podstawy VAT, status podatnika powinien być interpretowany jednolicie we wszystkich państwach członkowskich i powinien być oceniany wyłącznie na podstawie kryteriów określonych w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT [wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 23; zob. analogicznie, wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 48].
- 32 Niemniej jednak uwzględnienie przepisów prawa krajowego może być użyteczne dla ustalenia, czy w okolicznościach takich jak te w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym spełnione są przypomniane w pkt 23 i 29 niniejszego wyroku kryteria pozwalające na uznanie, że działalność gospodarcza była wykonywana samodzielnie [zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (VAT – Członek zarządu), C-288/22, EU:C:2023:1024, pkt 55].
- 33 O ile ostatecznie to do sądu krajowego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych i wykładni prawa krajowego, należy ustalenie, czy E.T. i W.T. dokonywali – każde z nich – odnośnej sprzedaży samodzielnie, o tyle Trybunał, do którego zwrócono się o udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznych odpowiedzi, jest właściwy do udzielenia wskazówek znajdujących oparcie w aktach sprawy w postępowaniu głównym oraz przedłożonych mu uwagach, które umożliwią temu sądowi wydanie orzeczenia w rozpatrywanej przez niego konkretnej sprawie (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 31).
- 34 Przede wszystkim należy przypomnieć, że sam fakt, iż dana rzecz stanowi część wspólności ustawowej i jest współwłasnością małżonków, nie stoi na przeszkodzie odrębnemu opodatkowaniu małżonków, jeżeli dana działalność gospodarcza jest wykonywana oddzielnie przez jednego z małżonków (zob. podobnie wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE, C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 74) lub gdy każdy z nich prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą [zob. podobnie wyrok z dnia 24 marca 2022 r., Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Utrata statusu rolnika ryczałtowego), C-697/20, EU:C:2022:210, pkt 24, 25].
- 35 Następnie można zauważyć, że przywołane przez sąd odsyłający przepisy kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, które definiują majątek wspólny i ustanawiają jego reżim, nie pozwalają jako takie na wyciągnięcie wniosku, że przy sprzedaży rzeczy należącej do majątku wspólnego będąca właścicielem wspólność ustawowa działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, ponosząc wynikające z tego ryzyko gospodarcze.

- 36 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednak, że praktyka krajowa dopuszcza traktowanie jako samodzielnego podatnika nieposiadającej osobowości prawnej spółki cywilnej, uznając ją za podatnika VAT, odrębnego od każdego z jej wspólników.
- 37 Ponadto, ponieważ zgodnie z przepisami prawa polskiego przedstawionymi przez sąd odsyłający i przez E.T. sprzedaż rzeczy z majątku wspólnego wymaga zgody każdego z małżonków i nie istnieje żadne upoważnienie jednego lub drugiego do działania na rzecz wspólności ustawowej, wydaje się, że oboje małżonkowie działali wspólnie w ramach rozpatrywanej sprzedaży i w związku z tym, z zastrzeżeniem sprawdzenia przez sąd odsyłający, nie jawili się wobec osób trzecich (nabywców i organów publicznych) i osób z zewnątrz jako działający samodzielnie, co jest istotnym czynnikiem dla identyfikacji podatnika [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 30, 34; a także z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 43–46].
- 38 Co więcej, nawet jeśli nie jest to rozstrzygające w odniesieniu do działań pomocniczych w stosunku do działalności gospodarczej leżącej u podstaw opodatkowania [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 31, 32; a także z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 46], to można zauważyć, że – jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – oboje małżonkowie zawarli również umowę zlecenia ze zleceniobiorcą i wspólnie zwrócili się do władz lokalnych o ustanowienie służebności gruntowej przechodu i przejazdu w celu uzyskania dostępu do danych działek.
- 39 Wreszcie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z uwagi na reżim odpowiedzialności małżonków w ramach ich działalności to właśnie wspólność ustawowa, a nie każdy z małżonków indywidualnie, ponosiła ryzyko gospodarcze związane z rozpatrywaną sprzedażą gruntów.
- 40 Z powyższego wynika, że odpowiedź na pytanie drugie powinna brzmieć tak, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w ramach transakcji sprzedaży uznanej za działalność gospodarczą w rozumieniu tej dyrektywy przepis ten nie stoi na przeszkodzie uznaniu za podatnika prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą wspólności ustawowej istniejącej między małżonkami będącymi współwłaścicielami, jeżeli małżonkowie ci jawią się względem osób trzecich jako dokonujący razem stanowiącej działalność gospodarczą transakcji sprzedaży gruntów należących do tej wspólności, a rzeczona wspólność ponosi ryzyko gospodarcze związane z wykonywaniem tej działalności.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) 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:

można uznać za podatnika do celów podatku od wartości dodanej (VAT) prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą osobę, która sprzedaje grunt stanowiący pierwotnie część jej majątku osobistego, powierzając przygotowanie sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który jako pełnomocnik tej osoby podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując w celu tej sprzedaży środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców w rozumieniu tego przepisu.

2) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

w ramach transakcji sprzedaży uznanej za działalność gospodarczą w rozumieniu tej dyrektywy przepis ten nie stoi na przeszkodzie uznaniu za podatnika prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą wspólności ustawowej istniejącej między małżonkami będącymi współwłaścicielami, jeżeli małżonkowie ci jawią się względem osób trzecich jako dokonujący razem stanowiącej działalność gospodarczą transakcji sprzedaży gruntów należących do tej wspólności, a rzeczona wspólność ponosi ryzyko gospodarcze związane z wykonywaniem tej działalności.

Kumin

Ziemele

Gervasoni

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 3 kwietnia 2025 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes izby

A. Kumin