

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 20 marca 2014 r.(\*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Zbycie przez gminę składników jej majątku

W sprawie C-72/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 17 sierpnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lutego 2013 r., w postępowaniu:

**Gmina Wrocław**

przeciwko

**Ministrowi Finansów,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Gminy Wrocław przez K. Zaleskiego, doradcę podatkowego,

– w imieniu Ministra Finansów przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

## **Postanowienie**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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), a w szczególności kwestii, czy niektóre transakcje gminy powinny być opodatkowane podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

2 Powyższe pytanie zostało złożone w ramach sporu pomiędzy Gminą Wrocław a Ministrem Finansów (zwanym dalej „Ministrem”) w przedmiocie wydanej przez niego decyzji w odpowiedzi na wniosek o interpretację dotyczący opodatkowania tej gminy podatkiem VAT, po pierwsze, przy sprzedaży towarów, a po drugie, przy wniesieniu tych towarów aportem do spółki prawa handlowego w celu otrzymania dywidend.

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest sformułowany w następujący sposób:

„»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”.

4 Artykuł 13 ust. 1 akapity pierwszy i drugi rzeczony dyrektywy przewiduje:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji”.

5 Artykuł 14 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

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

### *Prawo polskie*

6 Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. nr 54, poz. 535), w wersji mającej zastosowanie do sporu głównego (zwana dalej „ustawą o podatku VAT”), zawiera art. 15, którego ust. 1, 2 i 6 mają następujące brzmienie:

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

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

[...]

6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

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

7 Z postanowienia odsyłającego wynika, że gmina Wrocław planuje zbycie lub wniesienie aportem do spółki prawa handlowego ruchomości i nieruchomości, których jest właścicielem. W dniu 6 września 2010 r. wystąpiła ona do Ministra z wnioskiem o wydanie interpretacji ustawy o podatku VAT mającej zastosowanie do tych transakcji.

8 Decyzją z dnia 6 grudnia 2010 r. Minister stwierdził, że gmina Wrocław podlega obowiązkowi zapłaty podatku VAT, zarówno w wypadku sprzedaży towarów, jak i wniesienia ich aportem do spółki. W dniu 2 czerwca 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oddalił skargę wniesioną przez gminę na powyższą decyzję na tej podstawie, że wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku VAT nie ma zastosowania do działalności rzeczonoj gminy, ponieważ wchodzi ona w zakres prawa cywilnego.

9 Rozpatrując skargę wniesioną przez gminę Wrocław, Naczelny Sąd Administracyjny zastanawia się nad interpretacją dyrektywy 2006/112. Konkretnie sąd ten zmierza do ustalenia, czy sprzedaż towarów takich jak będące przedmiotem postępowania głównego lub wniesienie ich aportem do spółki stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, a w danym wypadku, czy wyłączenie z opodatkowania podatkiem VAT przewidziane w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy ma zastosowanie do wskazanej gminy.

10 Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego transakcje będące przedmiotem rozstrzyganego przezeń sporu stanowią dostawy w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i co do zasady można je zakwalifikować jako działalność gospodarczą. Uważa on jednak, że z art. 13 ust. 1 omawianej dyrektywy wynika, iż gmina działająca w charakterze organu władzy publicznej nie powinna być uważana za podatnika, pod warunkiem że to zwolnienie nie prowadzi do zakłóceń konkurencji. Powyższy sąd wskazuje w tym względzie, że skoro zarządzanie mieniem komunalnym mieści się w sferze zadań publicznych gminy Wrocław, to zbycie podobne do zamierzonego przez nią może być zrealizowane w taki sam sposób przez podmioty prywatne, co może prowadzić do zakłóceń konkurencji.

11 W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy [dyrektywy 2006/112] sprzeciwiają się opodatkowaniu podatkiem VAT czynności gminy polegających na sprzedaży nabyt[ego] z mocy prawa lub pod tytułem darmym, w szczególności w drodze spadkobrania lub darowizny, mienia – w tym nieruchomości, bądź wniesienia ich w formie aportu do spółek prawa handlowego?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

12 Na mocy art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

13 Powyższy przepis należy zastosować w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego.

14 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży bowiem do ustalenia, czy transakcje zamierzone przez gminę Wrocław stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a w danym wypadku, czy wyłączenie z opodatkowania podatkiem VAT, przewidziane w art. 13 ust. 1 tejże dyrektywy, ma zastosowanie do tego podmiotu prawa publicznego.

15 W tym względzie bezsporne jest, że zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaahr, pkt 16).

16 Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców. Analiza definicji wskazuje na szeroki zakres zastosowania powyższego pojęcia oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Daną działalność kwalifikuje się co do zasady również jako działalność gospodarczą, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-10605, pkt 36, 37).

17 W szczególności w odniesieniu do zbycia towarów z orzecznictwa Trybunału wynika, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności przez uprawnionego nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej, inaczej jest natomiast w wypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 *Słaby i in.*, Zb.Orz. s. I-8461, pkt 36, 39).

18 Biorąc pod uwagę charakter analizy, do sądu krajowego należy – jak już orzekł Trybunał – zakwalifikowanie działalności stanowiącej przedmiot postępowania głównego w świetle kryteriów wypracowanych przez Trybunał (wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 *Fazenda Pública*, Rec. s. I-11435, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Gdyby sąd odsyłający miał uznać istnienie w postępowaniu głównym działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, wówczas należałoby zbadać możliwość zastosowania wyjątku przewidzianego w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy. Jako odstępstwo od zasady ogólnej opodatkowania podatkiem VAT każdej działalności o charakterze gospodarczym przepis ten powinien być interpretowany w sposób zawężający (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *Isle of Wight Council i in.*, Zb.Orz. s. I-7203, pkt 60). Z samego jego brzmienia wynika, że aby zasada wyłączenia z opodatkowania znalazła zastosowanie, muszą być kumulatywnie spełnione dwie przesłanki, to znaczy, dana działalność po pierwsze powinna być wykonywana przez podmiot prawa publicznego, a po drugie – powinien on działać w charakterze władzy publicznej. Odnośnie do tej ostatniej przesłanki sposoby wykonywania danej działalności pozwalają na ustalenie zakresu wyłączenia podmiotów prawa publicznego z opodatkowania. Działalność wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych co działalność wykonywana przez prywatnych przedsiębiorców (zob. ww. wyrok w sprawie *Fazenda Pública*, pkt 15–17 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Niemniej jednak – nawet jeżeli podmioty te wykonują taką działalność w charakterze organów władzy publicznej – należy je uznać za podatników zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 w sytuacji, gdyby wyłączenie ich z opodatkowania miało prowadzić do znaczącego zakłócenia konkurencji (zob. ww. wyrok w sprawie *Isle of Wight Council i in.*, pkt 32).

21 W tym względzie Trybunał orzekł już, że określenie „znaczące” powinno być rozumiane jako zmierzające do ograniczenia zakresu wyłączenia z opodatkowania i nie powinno być interpretowane w sposób zawężający, tak iż wyłączenie podmiotów prawa publicznego z opodatkowania jest dopuszczalne, o ile wynikałyby stąd jedynie nieznaczne zakłócenia konkurencji (zob. ww. wyrok w sprawie *Isle of Wight Council i in.*, pkt 72, 73, 76).

22 Do sądu odsyłającego należy zastosowanie w postępowaniu głównym kryteriów wymienionych w pkt 15–21 niniejszego postanowienia w celu zakwalifikowania działalności gminy Wrocław, sposobów jej wykonywania i zakłóceń konkurencji, jakie może ona ewentualnie spowodować, bez konieczności uwzględnienia, do celów tej oceny, sposobu, w jaki te towary weszły do majątku gminy.

23 Powyższe rozważania prowadzą do odpowiedzi na przedstawione pytanie, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona opodatkowaniu podatkiem VAT transakcji takich jak te zamierzone przez gminę Wrocław, o ile sąd odsyłający stwierdzi, iż transakcje te stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy oraz iż nie są wykonywane przez rzeczoną gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy. Jeśli jednak należałoby uznać te transakcje za wykonywane przez wspomnianą gminę działającą w charakterze organu władzy publicznej, przepisy dyrektywy 2006/112 nie sprzeciwiałyby się ich opodatkowaniu, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że ich zwolnienie mogłoby prowadzić do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 2 tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

24 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

**Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej transakcji takich jak te zamierzone przez gminę Wrocław, o ile sąd odsyłający stwierdzi, iż transakcje te stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy oraz iż nie są wykonywane przez rzeczoną gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy. Jeśli jednak należałoby uznać**

**te transakcje za wykonywane przez wspomnianą gminę działającą w charakterze organu władzy publicznej, przepisy dyrektywy 2006/112 nie sprzeciwiałyby się ich opodatkowaniu, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że ich zwolnienie mogłoby prowadzić do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 2 tej dyrektywy.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.