

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 6 lutego 2020 r.(1)

Sprawa C-716/18

CT

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel Timișoara (sąd apelacyjny w Timișoarze, Rumunia)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Dyrektywa 2006/112/EG – Artykuły 287 i 288 dyrektywy VAT – Procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw – Zwolnienie z podatku w przypadku nieprzekroczenia pewnego progu obrotu – Obliczenie tego progu podatkowego w przypadku prowadzenia wielu działalności gospodarczych – Pojęcie podlegających uwzględnieniu „transakcji związanych z nieruchomościami”, które „nie mają charakteru transakcji pomocniczych”

I. Wprowadzenie

1. Niniejsze postępowanie dotyczy tak zwanego systemu zwolnienia małych przedsiębiorstw. Zgodnie z tym systemem podatnicy o rocznym obrocie poniżej określonej kwoty mogą zostać zwolnieni z VAT przez państwo członkowskie. W Rumunii kwota ta wynosi 65 000 EUR. Powstaje jednak pytanie, w jaki sposób należy obliczyć tę kwotę w sytuacji, gdy podatnik prowadzi różne rodzaje działalności. W niniejszym wypadku w roku 2012 podatnik uzyskał dochody z działalności doradczej w charakterze biegłego rewidenta, doradcy podatkowego i adwokata, w charakterze syndyka masy upadłościowej, w charakterze pisarza oraz z wynajmu nieruchomości gruntowej.

2. Ponieważ Rumunia nie uwzględniła w tym obliczeniu przychodów/obrotów z działalności adwokackiej, limit 65 000 EUR zostałby przekroczony tylko przy uwzględnieniu obrotów z wynajmu. Tymczasem artykuł 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT uwzględnia w obliczeniu „transakcje związane z nieruchomościami” jedynie wtedy, gdy nie mają one charakteru „transakcji

pomocniczych”. Trybuna? po raz pierwszy ma mo?liwo?? wyja?nienia, czy wynajem nieruchomości nale?y zakwalifikowa? jako „transakcj? zwi?zan? z nieruchomo?ciami” i kiedy nale?y przyj??, ?e mia?a miejsce nieistotna „transakcja pomocnicza”.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Ramy prawa Unii okre?laj? art. 287 i 288 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).

4. Artyku? 287 pkt 18 dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie, które przyst?pi?y do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mog? przyzna? zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest wi?kszy ni? równowarto?? w walucie krajowej nast?puj?cych kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przyst?pienia: [...]

(18) Rumunia: 15 000 EUR [...]”.

5. Artyku? 1 decyzji wykonawczej Rady z dnia 26 marca 2012 r.(3) zezwala Rumunii, w drodze odst?pstwa od art. 287 pkt 18 dyrektywy 2006/112, na przyznanie zwolnienia z VAT podatnikom, których roczny obrót nie przekracza równowarto?ci 65 000 EUR w walucie krajowej wed?ug kursu wymiany obowi?zuj?cego w dniu jej przyst?pienia do Unii Europejskiej.

6. Artyku? 288 dyrektywy VAT stanowi:

„Kwota obrotu stanowi?ca punkt odniesienia dla zastosowania procedury przewidzianej w niniejszej sekcji obejmuje nast?puj?ce kwoty, z wy??czeniem VAT:

- (1) warto?? dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, o ile s? one opodatkowane;
- (2) warto?? transakcji zwolnionych z prawem do odliczenia VAT zap?aconego na poprzednim etapie zgodnie z art. 110 i 111, art. 125 ust. 1, art. 127 i art. 128 ust. 1;
- (3) warto?? transakcji zwolnionych zgodnie z art. 146–149 oraz art. 151, 152 i 153;
- (4) warto?? transakcji zwi?zanych z nieruchomo?ciami, transakcji finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)–g) oraz us?ug ubezpieczeniowych, chyba ?e transakcje te maj? charakter transakcji pomocniczych.

Zbycie materialnych lub niematerialnych dóbr inwestycyjnych przedsi?biorstwa nie jest jednak uwzgl?dniane przy obliczaniu obrotu”.

7. Ponadto w zwi?zku z podzia?em odliczenia w art. 174 ust. 2 znajduje si? nast?puj?ce uregulowanie:

„W drodze odst?pstwa od ust. 1 przy obliczaniu proporcji podlegaj?cej odliczeniu nie uwzgl?dnia si? nast?puj?cych kwot: [...]

b) wysoko?ci obrotu uzyskanego z transakcji zwi?zanych z pomocniczymi transakcjami w zakresie nieruchomości i z pomocniczymi transakcjami finansowymi;

c) wysoko?ci obrotu uzyskanego z transakcji, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)g), je?eli s? to transakcje pomocnicze”.

B. Prawo rumu?skie

8. W prawie rumu?skim odpowiednie przepisy s? zawarte w Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (ustawie nr 571 z dnia 22 grudnia 2003 r. – kodeks podatkowy), z pó?niejszymi zmianami i uzupe?nieniami (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”). Artyku? 152 kodeksu podatkowego stanowi w tym zakresie:

„(1) Podatnik maj?cy siedzib? w Rumunii zgodnie z art. 1251 ust. 2 lit. a), którego roczne obroty, zadeklarowane lub zrealizowane, nie przekraczaj? progu 65 000 EUR [...] czyli 220 000 RON, mo?e wyst?pi? o zwolnienie z podatku [...] dla transakcji przewidzianych w art. 126 ust. 1 [...].

2) Obroty, które stanowi? odniesienie dla zastosowania ust. 1, obejmuj? – w wypadku podatników wnosz?cych o usuni?cie z rejestru osób zarejestrowanych dla celów VAT – ca?kowit? warto??, po odliczeniu podatku: dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug dokonanych przez podatnika w ci?gu roku kalendarzowego podlegaj?cych opodatkowaniu lub, w stosownych przypadkach, które mog?yby podlega? opodatkowaniu, gdyby nie zosta?y dokonane przez ma?e przedsi?biorstwo; transakcji wynikaj?cych z dzia?alno?ci gospodarczej, w przypadku której uznaje si?, ?e miejsce dostawy/?wiadczenia znajduje si? za granic?, w zakresie, w jakim podatek podlega?by odliczeniu, gdyby transakcje te zosta?y przeprowadzone w Rumunii zgodnie z art. 145 ust. 2 lit. b); transakcji zwolnionych z podatku z prawem do odliczenia oraz transakcji zwolnionych bez prawa do odliczenia, przewidzianych w art. 141 ust. 2 lit. a), b), e) i f), je?eli nie maj? one charakteru pomocniczego w stosunku do dzia?alno?ci g?ównej [...]”.

9. W pkt 47 ust. 3 Hot?rârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (dekretu rządu rumu?skiego nr 44 z dnia 22 stycznia 2004 r. zatwierdzaj?cego przepisy wykonawcze do ustawy nr 571 z 2003 r. ustanawiaj?cej kodeks podatkowy), zmienionego i uzupe?nionego dekretem nr 670 z dnia 4 lipca 2012 r., znajduje si? nast?puj?ce postanowienie:

„Transakcja ma charakter pomocniczy w stosunku do dzia?alno?ci g?ównej, je?eli spe?nione s? ??cznie nast?puj?ce przes?anki:

a) prowadzenie danej dzia?alno?ci wymaga ograniczonych zasobów technicznych pod wzgl?dem wyposa?enia i korzystania z personelu;

b) transakcja nie jest bezpo?rednio zwi?zana z g?ówn? dzia?alno?ci? podatnika; i

c) kwota zakupów dokonanych na potrzeby transakcji i kwota podatku podlegaj?cego odliczeniu w zwi?zku z transakcj? s? nieistotne”.

III. Stan faktyczny i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

10. Jak ju? wspomniano, skar??cy w post?powaniu g?ównym, obok pracy ?wiadczonej w charakterze wyk?adowcy uniwersyteckiego, wykonuje szereg wolnych zawodów, takich jak bieg?y rewident, doradca podatkowy, syndyk masy upad?o?ciowej i adwokat. Ponadto okazjonalnie uzyskuje przychody z tytu?u praw autorskich.

11. Zgodnie z przepisami rumu?skimi skar??cemu nadano jeden kod identyfikacji podatkowej dla „dzia?alno?ci rachunkowej i audytorskiej oraz doradcy podatkowego”, przewidziany dla

zawodów doradcy podatkowego i biegłego rewidenta. W związku z wykonywaniem tych zawodów skarżący wskazał kilka siedzib. Siedziba indywidualnej kancelarii syndyka masy upadłościowej jest zarejestrowana pod adresem nieruchomości będącej przedmiotem sporu w postępowaniu gównym.

12. Od 2007 r. skarżący uzyskuje również dochód z wynajmu owej nieruchomości. Nieruchomość została wynajęta spółce prawa handlowego, której współnikiem i prezesem zarządu jest skarżący. Spółka ta ma siedzibę w wynajmowanej nieruchomości, w której prowadzi między innymi działalność w zakresie doradztwa i rachunkowości, działalność audytorską, a także działalność doradztwa podatkowego, natomiast zadeklarowanym gównym przedmiotem działalności jest „doradztwo w zakresie biznesu i zarządzania”.

13. W 2016 r. w stosunku do skarżącego przeprowadzono kontrolę podatkową w zakresie VAT należnego za okres od 1 stycznia 2011 r. do 30 czerwca 2016 r. W następstwie kontroli Administracja Judeceană a Finanțelor Publice (administracja skarbową, zwana dalej „AJFP”) stwierdziła, że w roku 2012 skarżący przekroczył próg obrotów wynoszący 220 000 lejów rumuńskich (RON) (65 000 EUR) określony dla stosowania specjalnego systemu zwolnienia dla małych przedsiębiorstw (zwany dalej „progiem zwolnienia”), w związku z czym był zobowiązany do zarejestrowania się jako podatnik dla celów VAT. W konsekwencji AJFP dokonała wymiaru VAT podlegającego zapłacie przez skarżącego na kwotę 95 184 RON.

14. W celu ustalenia rzeczonych obrotów AJFP uwzględniła dochody z wolnych zawodów doradcy podatkowego, biegłego rewidenta oraz syndyka masy upadłościowej, a także z praw autorskich i z wynajmu nieruchomości będącej własnością skarżącego na zasadzie współwłasności. W obliczeniu nie uwzględniono ani dochodów z wynagrodzenia w charakterze wykładowcy, ani dochodów z działalności adwokata, które podlegają szczególnym trybom opodatkowania.

15. AJFP stwierdziła, że w 2012 r. skarżący uzyskał 69% całkowitych dochodów z działalności syndyka masy upadłościowej, 17% z wynajmu nieruchomości, a 14% z działalności biegłego rewidenta i doradcy podatkowego. W związku z powyższym AJFP uznała, że w rozpatrywanym roku gównym przedmiotem działalności skarżącego była działalność syndyka masy upadłościowej, biorąc pod uwagę wysokość uzyskanych z niej dochodów w porównaniu z całkowitymi dochodami uzyskanymi z całej działalności gospodarczej. AJFP uznała również, że wynajmu nieruchomości nie można uznać za „transakcję pomocniczą” w stosunku do tej działalności, tak aby podlegała wyłączeniu z obliczenia obrotów w danym roku.

16. Decyzję z dnia 22 sierpnia 2017 r. została oddalona odwołanie wniesione od decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego. Skarga administracyjna wniesiona na tę ostatnią decyzję została oddalona przez Tribunalul Timiș (sąd krajowy dla Temeszu, Rumunia) wyrokiem z dnia 26 marca 2018 r. Skarżący wniósł środek odwoławczy od tego wyroku do sądu odsyłającego. Curtea de Apel Timișoara (sąd apelacyjny w Timișoarze, Rumunia) zawiesiła postępowanie i przedstawiła Trybunałowi w trybie prejudycjalnym, zgodnie z art. 267 TFUE, trzy następujące pytania:

„1. Czy w okolicznościach takich jak okoliczności niniejszego sporu, w których osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą poprzez wykonywanie kilku wolnych zawodów, a także poprzez wynajem nieruchomości, uzyskuje w ten sposób stały dochód, art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT wymaga ustalenia określonej działalności zawodowej jako gównej działalności w celu możliwości ustalenia, czy wynajem można uznać za transakcję pomocniczą w stosunku do działalności gównej, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – na podstawie jakich kryteriów można wskazać wspomnianą działalność gówną? Czy też przepis ten należy interpretować w ten sposób, że wszystkie rodzaje działalności zawodowej, w ramach których

wykonywana jest działalność gospodarcza tej osoby fizycznej, stanowi »działalność główną«?

2. Czy w przypadku gdy nieruchomości wynajmowana przez osobę fizyczną osobie trzeciej nie jest przeznaczona do prowadzenia pozostałej działalności gospodarczej tej osoby fizycznej i nie jest również wykorzystywana do tego celu, w związku z czym nie można ustalić związku między wynajmem a wykonywaniem różnych zawodów tej osoby, przepis art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT pozwala zaklasyfikować transakcję wynajmu jako „transakcję pomocniczą” i w konsekwencji wyliczyć ją z obliczenia obrotów, które stanowi odniesienie dla stosowania specjalnego systemu zwolnienia z podatku dla małych przedsiębiorstw?

3. Czy w przypadku przedstawionym w pytaniu drugim dla uznania transakcji wynajmu za »pomocniczą« istotna jest okoliczność, że transakcja ta została dokonana na rzecz osoby trzeciej będącej osobą prawną, której współnikiem i prezesem zarządu jest osoba fizyczna, która to osoba prawna ma swoją siedzibę w rozpatrywanej nieruchomości i prowadzi działalność zawodową o takim samym charakterze jak działalność wykonywana przez wspomnianą osobę fizyczną”.

17. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez skarżącego, Rumunię oraz Komisję Europejską.

IV. Ocena prawna

18. Poprzez trzy pytania, na które można odpowiedzieć po prostu – jak sędziowie proponuje Rumunia – sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, jak należy interpretować art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT. Konkretnie rzecz ujmując – chciałoby się on dowiedzieć, jak należy dokonywać oceny, czy mają miejsce „transakcje związane z nieruchomościami”, które „nie mają charakteru transakcji pomocniczych”.

19. Zależy to w decydującej mierze od ratio legis zwolnienia przewidzianego w art. 287 dyrektywy VAT (w tym względzie oczywiście A poniżej). W tym zakresie należy wyjaśnić, czy wynajem budynku stanowi „transakcję związaną z nieruchomościami” (w tym względzie oczywiście B) i według jakich kryteriów wynajem ten należy zakwalifikować jako „transakcję pomocniczą” w rozumieniu art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT (w tym względzie oczywiście C). Jeżeli przy zastosowaniu tych kryteriów wynajem należy uznać za transakcję pomocniczą (w tym względzie oczywiście D), wówczas, zdaniem sądu odsyłającego, skarżący nie przekroczyłby progu obrotu związanego ze zwolnieniem przewidzianym w art. 287 dyrektywy VAT.

20. Ponieważ Trybunał ma jednak również udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi dla rozstrzygnięcia leżącego u podstaw sporu, należy zwrócić uwagę – podobnie jak czyni to Komisja – na rzecz następującą: Z postanowienia odsyłającego wynika, że przy obliczaniu progu zwolnienia dla małego przedsiębiorstwa nie były uwzględniane dochody z pracy najemnej w charakterze wykładowcy ani dochody z działalności zawodowej adwokata. Powodem tego jest najwyraźniej to, że te rodzaje działalności podlegają szczególnemu opodatkowaniu.

21. Nieuwzględnienie przychodów z pracy najemnej (w niniejszym przypadku w charakterze wykładowcy) jest zrozumiałe z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT, ponieważ brak jest w tym zakresie transakcji podlegających opodatkowaniu. Tymczasem jednak ponieważ bezsporne jest, że działalność niezależnego adwokata stanowi samodzielny rodzaj działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, są to podlegające opodatkowaniu transakcje, które co do zasady stanowią oczywiście podstawy obliczenia. Bez znaczenia jest w tym względzie kwestia, czy transakcje te podlegają innemu opodatkowaniu. Inaczej byłoby w przypadku, gdyby skarżący osiągał dochody z tytułu zatrudnienia w charakterze adwokata (to znaczy adwokata nieprowadzącego działalności na własny rachunek) lub gdyby obroty nie były uzyskiwane przez niego, lecz przez spółkę. Ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie

jest jednoznaczny w tym względzie, zbadanie tego należy do sądu krajowego.

A. **Ratio legis zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 287 dyrektywy VAT**

22. W celu dokonania oceny, czy pomimo transakcji wynajmu skarżący może jeszcze podlegać zwolnieniu podatkowemu tak zwanego małego przedsiębiorstwa(4) przewidzianemu w art. 287 dyrektywy VAT, należy przede wszystkim ustalić ratio legis tego szczególnego zwolnienia podatkowego. Ponieważ nie jest ono obiektywnie związane z charakterem działalności, lecz z jedynie z badanym odrębnie nieosiągnięciem progu obrotu przez podatnika, art. 287 dyrektywy VAT przewiduje zwolnienie subiektywne.

23. Jak już orzekł Trybunał(5) i jak wyjaśniłam w innym miejscu(6), znaczenie tego zwolnienia subiektywnego polega przede wszystkim na uproszczeniu o charakterze administracyjnym.

24. Bez takiego progu organ podatkowy musiałby traktować jako podatnika każdą osobę wykonującą nawet niewielką działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, począwszy od pierwszego euro. Pociągłoby to za sobą koszty administracyjne nie tylko po stronie podatnika, lecz również po stronie organu podatkowego, z którymi nie byłoby związane odpowiednie dochód podatkowy(7). Należy unikać tego ciężaru nadzoru i związanych z nim kosztów administracyjnych bez odpowiedniego dochodu podatkowego przy pomocy progu de minimis. Wynika to również z wniosku Komisji dotyczącego szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych z 1973 r. Wspomniano już w nim wyrażenie o trudnościach, jakie napotykały państwa członkowskie przy stosowaniu wobec małych przedsiębiorstw standardowych zasad opodatkowania VAT(8).

25. Związane z tym uprzywilejowanie mniejszych przedsiębiorstw, na przykład w sensie wspierania podmiotów rozpoczynających działalność(9) jest raczej skutkiem pośrednim niż ratio legis tego uregulowania. Uwidacznia to właśnie istotny w niniejszej sprawie art. 288 dyrektywy VAT. Przepis ten precyzuje bowiem, że próg de minimis przewidziany w art. 287 dyrektywy VAT (który może zostać określony przez państwa członkowskie) nie dotyczy wielkości przedsiębiorstwa lub wcześniejszego okresu obecności na rynku, lecz jedynie rozmiaru spodziewanego dochodu podatkowego.

26. Do obrotu właściwego w celu ustalenia, czy zachodzi przypadek występowania tak zwanego małego przedsiębiorstwa, zalicza się mianowicie tylko transakcje przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu (art. 288 akapit pierwszy pkt 1 dyrektywy VAT) i niektóre transakcje zwolnione z podatku (pkt 2–4). Pozostałe transakcje zwolnione z podatku mogą być jeszcze tak duże, że nie stałyby na przeszkodzie zwolnieniu z podatku pozostałych transakcji podlegających opodatkowaniu. Dotyczy to na przykład również dużych szpitali, o ile dokonują one jedynie niewielkich transakcji podlegających opodatkowaniu. Podatnicy ci mogą wówczas traktować te transakcje jako zwolnione z podatku, nawet jeżeli ze względu na swój wielkość nie mogą oni zostać uznani w języku potocznym za małe przedsiębiorstwa lub ze względu na długoletnią działalność na rynku nie mogą oni zostać uznani za podmioty rozpoczynające działalność.

27. Powołanie rzeczoności przepisu z działalności w kraju dowodzi, że zwolnienie to nie ma na celu wspierania podmiotów rozpoczynających działalność. Przepis ten zwalnia jedynie transakcje podlegające opodatkowaniu w kraju. Wynika z tego, że duże przedsiębiorstwa krajowe dokonujące dużych transakcji podlegających opodatkowaniu za granicą i jedynie niewielkich transakcji podlegających opodatkowaniu w kraju są mimo to objęte zakresem stosowania zwolnienia podatkowego. Ponadto przepis art. 287 dyrektywy VAT nie przewiduje kwoty wolnej od podatku, lecz próg zwolnienia. Wraz z przekroczeniem progu zwolnienia wszystkie transakcje

pocz?wszy od pierwszego euro podlegaj? opodatkowaniu, podczas gdy kwota wolna od podatku istnieje nadal. Ta og?lna zasada „wszystko albo nic” jest raczej nieodpowiednia, aby wspiera? podmioty rozpoczynaj?ce dzia?alno??, poniewa? stawia w gorszej sytuacji podmioty rozpoczynaj?ce dzia?alno??, które odnios?y szczególny sukces, ni? podmioty odznaczaj?ce si? mniejszymi sukcesami.

28. Podsumowuj?c: g?ównym celem art. 287 dyrektywy VAT jest uproszczenie administracyjne na rzecz pa?stw cz?onkowskich.

B. W przedmiocie wyk?adni przes?anki „transakcji zwi?zanej z nieruchomo?ciami”

29. Skoro art. 287 dyrektywy VAT stanowi przepis de minimis zwalniaj?cy ze wzgl?dów podyktowanych uproszczeniami administracyjnymi mniejsze transakcje, nale?y go interpretowa? ci?le. Szeroka wyk?adnia nie jest zgodna z charakterem przepisu de minimis(10).

30. Ponadto zgodnie z art. 288 akapit pierwszy pkt 1 dyrektywy VAT dla zastosowania progu de minimis do obliczenia obrotu wchodzi warto?? dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, o ile s? one opodatkowane. W zwi?zku z tym przepis ten wyra?nie precyzuje, ?e *wszystkie* transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu nale?y uwzgl?dni? w obliczeniu.

31. W konsekwencji pozosta?e kwoty wymienione w pkt 2–4, które nale?y uwzgl?dni? w obliczeniu, mog? dotyczy? tylko transakcji zwolnionych z podatku. W przeciwnym razie ich oddzielne wyliczenie by?oby pozbawione sensu. Artyku? 288 akapit pierwszy pkt 2 i 3 dyrektywy VAT równie? wyra?nie potwierdza, ?e sporne transakcje maj? charakter transakcji zwolnionych z podatku.

32. Równie? zawarte w pkt 4 sformu?owanie „transakcje zwi?zane z nieruchomo?ciami” mo?e oznacza? jedynie transakcje dotycz?ce nieruchomo?ci obj?te zwolnieniem przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. j), k) i l) dyrektywy VAT. Okoliczno??, ?e prawodawca Unii nie wymienia wyra?nie tych przepisów, inaczej ni? w przypadku transakcji finansowych równie? wymienionych w pkt 4, jest zatem bez znaczenia.

33. Niemniej jednak nie jest ca?kiem jasne, czy poj?cie „transakcji zwi?zanych z nieruchomo?ciami” obejmuje jedynie zwolniony z podatku handel nieruchomo?ciami [art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT], czy równie? zwolniony z podatku wynajem nieruchomo?ci [art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT]. Brzmienie wskazuje raczej na pierwsz? opcj?, gdy? pozosta?e wersje j?zykowe odnosz? si? raczej do transakcji sprzeda?y (w j?zyku francuskim „opérations immobilières”; w j?zyku angielskim „real estate transactions”). Jednak?e te wersje j?zykowe nie wykluczaj? tak?e, ?e równie? w j?zyku potocznym wynajem nieruchomo?ci mo?e by? obj?ty tym poj?ciem.

34. Bior?c pod uwag? t? nieostr? tre??, istotne jest ratio legis art. 287 dyrektywy VAT, mianowicie charakter de minimis regulacji w zakresie ma?ych przedsi?biorstw. Dlatego te? uwa?am, ?e konieczne jest dokonywanie szerokiej interpretacji poj?cia zwolnionych z podatku transakcji zwi?zanych z nieruchomo?ciami, które nale?y uwzgl?dni?, i w??czy? – zgodnie ze stanowiskiem Komisji – równie? transakcje wynajmu, tak?e zwolnione z podatku, aby ograniczy? zakres zastosowania art. 287 dyrektywy VAT.

35. W konsekwencji musi mie? miejsce dokonana przez skar??cego transakcja wynajmu zwolniona z podatku, aby w og?le pojawi?a si? kwestia pomocniczego charakteru transakcji. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, czy tak by?o, i dlatego zbadanie tego nale?y do s?du krajowego.

C. Przesłanki istnienia „transakcji pomocniczej”

36. Należy również ponadto wyjaśnić przesłanki istnienia „transakcji pomocniczej” w rozumieniu art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT. Transakcje zwolnione z podatku, o których mowa w tym przepisie, powinny być uwzględniane przy obliczaniu progu zwolnienia jedynie wówczas, gdy nie stanowi transakcji pomocniczych.

37. Tym samym prawodawca Unii zapewnia, by wymienione w nim branże prowadzące działalność co do zasady zwolnione z podatku (banki, ubezpieczenia i branża nieruchomości) nie mogły korzystać z tak zwanego zwolnienia przewidzianego dla małych przedsiębiorców w odniesieniu do ich transakcji podlegających opodatkowaniu, które nie przekraczają progu zwolnienia. W ich przypadku transakcje zwolnione z podatku nie stanowi bowiem transakcji pomocniczych, lecz transakcje główne.

38. Trybunał dotychczas jeszcze nie orzekał w kwestii przesłanek istnienia transakcji pomocniczej.

39. Niemniej jednak w kwestii obliczania proporcji podlegającej odliczeniu dyrektywa VAT używa w art. 174 ust. 2 lit. b) i c) podobnego pojęcia „transakcji okazjonalnej”(11). W tym względzie chodzi o zakres odliczenia, w sytuacji gdy podlegające opodatkowaniu transakcje na wcześniejszym etapie obrotu są wykorzystywane zarówno do podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych z podatku transakcji na późniejszym etapie obrotu.

40. W tym względzie Trybunał orzekł już(12), że działalność gospodarczej nie można zakwalifikować jako transakcji okazjonalnej, jeżeli stanowi ona bezpośrednio, stałe i niezbytne rozwinięcie podlegającej opodatkowaniu działalności przedsiębiorstwa lub jeżeli wiąże się z wykorzystywaniem w znaczącym zakresie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.

41. To negatywne odgraniczenie można zastosować w dziedzinie zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 287 dyrektywy VAT. Jeżeli bowiem ma miejsce bezpośrednio, stałe i konieczne rozwinięcie podlegającej opodatkowaniu działalności przedsiębiorstwa, to wówczas działalność ta dzieli los „działalności głównej” i nie może być już uznawana za transakcję okazjonalną ani też za pomocniczą. Nie ma po prostu obiektywnego powodu uzasadniającego odrębne traktowanie tych transakcji.

42. Ponadto w orzeczeniu dotyczącym art. 174 ust. 2 dyrektywy VAT Trybunał orzekł również, że zakres osiągniętych obrotów może stanowić wskazówkę, że transakcji tych nie należy uznawać za okazjonalne. Jednakże sama okoliczność, że dochody generowane z tych transakcji są wyższe niż dochody osiągnięte z działalności, która według informacji danego przedsiębiorstwa stanowi jego główną działalność, nie wystarczy, aby wykluczyć ich kwalifikację jako transakcji okazjonalnych w rozumieniu tego przepisu(13).

43. Stwierdzenie to może być trafne w odniesieniu do art. 174 ust. 2 dyrektywy VAT i proporcji odnośnie do podlegającego odliczeniu podatku naliczonego, lecz nie w odniesieniu do zwolnienia ze względu na ułatwienie administracyjne (reguła de minimis). To pierwsze dotyczy bowiem podziału kwoty zapłaconego VAT z tytułu świadczeń powodujących naliczenie tego podatku w oparciu o świadczenia objęte podatkiem należnym (w tym względzie konieczna jest reguła proporcji), gdy tymczasem to drugie dotyczy kwestii, kiedy zwolnienie z podatku powinno zostać wyłączone w przypadku przekroczenia pułapu obrotu, który stanowi zwykły próg de minimis (w przedmiocie ratio legis pkt 22 i nast. powyżej).

44. Decydujące znaczenie dla takiego zwolnienia z podatku ma wysokość kwot domniemanych transakcji pomocniczych. Transakcje zwolnione z podatku związane z nieruchomościami, które na przykład pod względem wysokości kwot przekraczają próg zwolnienia przewidziany w art. 287, moim zdaniem ze względu na to, że nie mają niewielkiego charakteru, nie mogą nigdy stanowić transakcji pomocniczych mającego przedsięwzięcia.

45. Idea przyjęcia art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT wydaje mi się następująca: Zwolnienie z podatku przedsięwzięcia przysługujące z uwagi na uproszczenia administracyjne nie powinno być wyłączone przez bardziej lub mniej przypadkowe, w szczególności jednorazowe, transakcje zwolnione z podatku związane z nieruchomościami dokonywane poza właściwym przedmiotem przedsięwzięciem, które nie mają żadnego wpływu na wielkość wpływów podatkowych.

46. W propozycji Komisji z 1973 r. znajduje się sformułowanie, zgodnie z którym „transakcje bardziej lub mniej okazjonalne, wskutek których sztucznie ulega wyolbrzymieniu wielkość obrotu z roku na rok” oraz te, które „nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu wielkości przedsięwzięcia”, nie powinny podlegać uwzględnieniu(14). Znajduje to potwierdzenie w art. 288 akapit drugi dyrektywy VAT. Przepis ten wyłącza wyrażenie zbycie dóbr inwestycyjnych przedsięwzięcia z obliczania obrotu.

47. Celem prawdopodobnie jest zapobieganie powstawaniu w wyniku takich „wyjątkowych” transakcji nierównego traktowania w stosunkach między podatnikami zwolnionymi z podatku (to znaczy mającymi przedsięwzięciami) pod względem VAT (jeden pozostaje zwolnionym z podatku mającym przedsięwzięcie, a drugi traci ten status).

48. Przykładem może być trwały wynajem majątku prywatnego. Gdyby art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT nie wyłączało tego obrotu z obliczenia, jedno przedsięwzięcie musiałyby poddać opodatkowaniu cały swój roczny obrót z tytułu wykonywania innej aktywnej działalności, natomiast podobne przedsięwzięcie, które nie wynajmuje takiego majątku prywatnego, mogłyby nadal czerpać korzyści ze zwolnienia z podatku. Tymczasem bardziej lub mniej przypadkowa okoliczność wykorzystania innych aktywów nie ma wpływu na zasadniczy status „mającego przedsięwzięcia” we wzajemnej konkurencji. Brak jest wystarczającego związku z właściwą działalnością gospodarczą tak zwanego mającego przedsięwzięcia. W rezultacie uznanie, że występują transakcje pomocnicze, stanowi kwestię kwalifikacji ocennej(15).

49. Uważam zatem, że pojęcie transakcji pomocniczej obejmuje jedynie takie transakcje, które nie mają bliższego związku z (zasadniczo) podlegającą opodatkowaniu działalnością podatnika. Brak jest takiego związku, w wypadku gdy albo (1) stanowi one jednorazowe, wyjątkowe akty poza właściwym przedmiotem przedsięwzięcia, albo (2) nie wymagają znacznego wykorzystania towarów i usług w ramach przedsięwzięcia, lecz należą do rozpatrywania w oderwaniu od tego przedmiotu i mają w tym względzie jedynie bagatelny charakter (taki charakter mógłby mieć na przykład – zob. pkt 44 – niewielki wynajem majątku prywatnego).

D. Zastosowanie do konkretnego przypadku

50. W konkretnym przypadku należy zatem ustalić, czy wynajem nieruchomości gruntowej, na której skarżący prowadzi działalność gospodarczą w charakterze syndyka masy upadłościowej, nie ma bliższego związku z zasadniczo podlegającą opodatkowaniu działalnością skarżącego.

51. Wydaje mi się to wątpliwe. W niniejszej sprawie wynajem nieruchomości nie jest ani przypadkowy, ani oderwany od zasadniczo podlegającej opodatkowaniu działalności (doradczej) skarżącego podlegającej opodatkowaniu (doradca). Po pierwsze, sam wykorzystuje on

nieruchomo?? do swojej podlegaj?cej opodatkowaniu dzia?alno?ci w charakterze syndyka masy upad?o?ciowej. Nie mamy zatem do czynienia z wynajmem niezale?nym od dzia?alno?ci przedsi?biorstwa.

52. Po drugie, wed?ug s?du krajowego skar??cy wynajmuje nieruchomo?? spó?ce, w której sam jest wspólnikiem i prezesem zarz?du i w której sam równie? dzia?a w charakterze doradcy. Nie jest to jednorazowy akt, który nie powinien znieksztaca? obliczenia rocznych obrotów (w tym wzgl?dzie pkt 45 powy?ej). Przeciwnie, istnieje tu silny zwi?zek (zob. w tym wzgl?dzie pkt 48 powy?ej) z zasadniczo podlegaj?c? opodatkowaniu dzia?alno?ci? (doradcz?) skar??cego.

53. Nie mo?na zatem z uwagi ?cis?e powi?zanie przedmiotowe i osobowe mówi? tutaj o raczej drobnej dzia?alno?ci prowadzonej poza w?a?ciw? dzia?alno?ci? gospodarcz? skar??cego (doradztwem), zgodnie ze stanowiskiem Komisji i Rumunii.

54. Trybuna? jest jednak w?a?ciwy przede wszystkim do dokonywania wyk?adni prawa Unii. Stosowanie wy?ej wymienionych zasad wyk?adni i zwi?zana z nimi kwalifikacja ocenna stanowi? zadanie, które musi wykona? s?d krajowy.

V. Wnioski

55. W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj?, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Curtea de Apel Timi?oara (s?d apelacyjny w Timi?oarze, Rumunia) Trybuna? odpowiedzia? w nast?puj?cy sposób:

Poj?cie transakcji zwi?zanych z nieruchomo?ciami, które maj? charakter transakcji pomocniczych, obejmuje wszystkie transakcje zwolnione z podatku w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j), k) i l) dyrektywy 2006/112/WE, które nie maj? bli?szego zwi?zku z (zasadniczo) podlegaj?c? opodatkowaniu dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa oraz maj? niewielkie znaczenie, to znaczy nie przekraczaj? nawet progu zwolnienia. Brak jest bli?szego zwi?zku, w przypadku gdy transakcje te stanowi? jednorazowy akt poza w?a?ciwym przedmiotem przedsi?biorstwa albo nie wymagaj? znacznego wykorzystania towarów i us?ug przedsi?biorstwa.

1 J?zyk orygina?u: niemiecki.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, w brzmieniu obowi?zuj?cym w 2012 r.

3 Decyzja wykonawcza Rady upowa?niaj?ca Rumuni? do wprowadzenia szczególnego ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (2012/181/UE) (Dz.U. 2012, L 92, s. 26).

4 Zobacz nag?ówek rozdzia?u 1 w tytule XII („Procedury szczególne dla ma?ych przedsi?biorstw”).

5 Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, pkt 37 in fine); z dnia 26 pa?dziernika 2010 r., Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, pkt 63).

6 Opinia w sprawie Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:354, pkt 33 in fine).

7 Tak te? wyra?nie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškien?, (C?265/18, EU:C:2019:348, pkt 38).

8 Zobacz uzasadnienie do art. 25 („Ma?e przedsi?biorstwa”), wniosek Komisji z dnia 20 czerwca 1973 r., COM(73) 950 wersja ostateczna, s. 27.

9 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 29 lipca 2019 r., B (Transakcje sprzedawcy pojazdów używanych) (C-388/18, EU:C:2019:642, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 63, 70); a także moja opinia w sprawie Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, pkt 33, 54).

10 Wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Jarmušienė (C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 27); podobnie Trybunał stwierdził, że odstąpienie lub wyjątek od zasady ogólnej należy interpretować ściśle, zob. m.in. wyrok z dnia 28 września 2006 r., Komisja/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, pkt 22).

11 We francuskiej wersji językowej te dwa pojęcia są nawet identyczne („*caractère d'opérations accessoires*”). To samo dotyczy wersji rumuńskiej („*operațiuni accesorii*”). Nie dotyczy to jednak wersji językowych niemieckiej („*Nebenumsatz*” vs. „*Hilfsumsatz*”) i angielskiej („*ancillary transactions*” vs. „*incidental transactions*”).

12 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 31), z przywołaniem wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 76) i wyroku z dnia 11 lipca 1996 r., Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, pkt 22).

13 Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 77).

14 Uzasadnienie do art. 25 („Małe przedsiębiorstwa”), wniosek Komisji z dnia 20 czerwca 1973 r., COM(73) 950 wersja ostateczna, s. 29.

15 Zobacz analiza: H. in Rau/Dürwächter, *UStG*, § 19, uwaga 112, 183. Lfg., lipiec 2019.