Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 9 lipca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 288 akapit pierwszy pkt 4 – Szczególna procedura dla małych przedsiębiorstw – Metoda obliczania kwoty rocznego obrotu stanowiącej punkt odniesienia dla zastosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw – Pojęcie „pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości" – Wynajem nieruchomości przez osobę fizyczną wykonującą kilka wolnych zawodów

W sprawie C-716/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Timişoara (sąd apelacyjny w Timişoarze, Rumunia) postanowieniem z dnia 1 listopada 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 listopada 2018 r., w postępowaniu:

CT

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – S**erviciul Inspecție Persoane Fizice**,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – S**erviciul Soluționare Contestații 1**,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis, E. Juhász (sprawozdawca), M. Ilešič i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu CT – N. Şvidchi, avocat,

– w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo, E. Gane, L. Lițu, O.C. Ichim i C.R. Canțăr, a następnie te trzy pierwsze, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 lutego 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 288 akapit pierwszy pkt 4 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 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między CT a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (departamentalną administracją ds. finansów publicznych w Caraș-Severin – dział ds. kontroli podatkowej osób fizycznych, zwaną dalej „AJFP Caraș-Severin") i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Timișoarze – dział ds. rozpatrywania sporów nr 1), dotyczącego metody obliczania jego rocznego obrotu do celów zastosowania względem niego procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw przewidzianej w dyrektywie VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 9 dyrektywy VAT stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[…]".

4 Zgodnie z art. 135 ust. 1 pkt l i art. 135 ust. 2 tej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości.

2. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. l) nie obejmuje:

a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;

b) wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów;

c) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń;

d) wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. l)".

5 Artykuł 174 ust. 2 tej dyrektywy stanowi, co następuje:

„W drodze odstępstwa od ust. 1 przy obliczaniu proporcji podlegającej odliczeniu nie uwzględnia się następujących kwot:

a) wysokości obrotu uzyskanego z dostaw dóbr inwestycyjnych używanych przez podatnika do potrzeb jego przedsiębiorstwa;

b) wysokości obrotu uzyskanego z transakcji związanych z pomocniczymi transakcjami w zakresie nieruchomości i z pomocniczymi transakcjami finansowymi;

c) wysokości obrotu uzyskanego z transakcji, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)–g), jeżeli są to transakcje pomocnicze".

6 Tytuł XII dyrektywy VAT, zatytułowany „Procedury szczególne", zawiera rozdział 1, „Procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw". W sekcji 2 tego rozdziału, zatytułowanej „Zwolnienia lub stopniowe obniżanie podatku", znajdują się art. 282–292 tej dyrektywy.

7 Zgodnie z art. 282 omawianej dyrektywy zwolnienia i stopniowe obniżanie podatku przewidziane w tej sekcji mają zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwa.

8 Artykuł 287 tej dyrektywy stanowi, co następuje:

„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:

[…]

18) Rumunia – 35 000 EUR;

[…]".

9 Artykuł 288 dyrektywy VAT przewiduje:

„Kwota obrotu stanowiąca punkt odniesienia dla zastosowania procedury przewidzianej w niniejszej sekcji obejmuje następujące kwoty, z wyłączeniem [podatku od wartości dodanej (VAT)]:

1) wartość dostaw towarów i świadczenia usług, o ile są one opodatkowane;

2) wartość transakcji zwolnionych z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie zgodnie z art. 110 i 111, art. 125 ust. 1, art. 127 i art. 128 ust. 1;

3) wartość transakcji zwolnionych zgodnie z art. 146–149 oraz art. 151, 152 i 153;

4) wartość transakcji związanych z nieruchomościami, transakcji finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)–g) oraz usług ubezpieczeniowych, chyba że transakcje te mają charakter transakcji pomocniczych.

Zbycie materialnych lub niematerialnych dóbr inwestycyjnych przedsiębiorstwa nie jest jednak uwzględniane przy obliczaniu obrotu".

10 Zgodnie z art. 1 decyzji wykonawczej Rady 2012/181/UE z dnia 26 marca 2012 r. w sprawie upoważnienia Rumunii do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2012, L 92, s. 26), „[w] drodze odstępstwa od art. 287 pkt 18 dyrektywy [VAT] Rumunia zostaje upoważniona do przyznania zwolnienia z podatku VAT podatnikom, których roczny obrót nie przekracza w walucie krajowej równowartości 65 000 EUR, zgodnie z kursem wymiany obowiązującym w dniu jej przystąpienia do Unii Europejskiej".

Prawo rumuńskie

11 Artykuł 127 lege nr. 571 privind Codul fiscal (ustawy nr 571 – kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), zmienionej lege nr. 343 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (ustawą nr 343 zmieniającą i uzupełniającą ustawę nr 571 – kodeks podatkowy) z dnia 17 lipca 2006 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I nr 662 z dnia 1 sierpnia 2006 r.) (zwanej dalej „kodeksem podatkowym"), zatytułowany „Podatnicy i działalność gospodarcza", przewiduje:

„1. Za podatnika uznaje się każdego, kto prowadzi samodzielnie w dowolnym miejscu jakikolwiek rodzaj działalności gospodarczej spośród wymienionych w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Do celów niniejszego tytułu działalność gospodarcza obejmuje działalność związaną z produkcją, wprowadzaniem do obrotu lub świadczeniem usług, w tym górnictwo, działalność rolniczą oraz wolne zawody lub uznane za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu.

12 Artykuł 141 tego kodeksu, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące transakcji krajowych" w ust. 2 stanowi:

„Następujące transakcje są również zwolnione z VAT:

[…]

e) dzierżawa gruntów, koncesje, wynajem i leasing nieruchomości […]".

13 Artykuł 152 ust. 1 tego kodeksu, zatytułowany „Szczególny system zwolnień dla małych przedsiębiorstw", ma następujące brzmienie:

„Podatnik mający siedzibę w Rumunii zgodnie z art. 125bis ust. 2 lit. a), którego roczne obroty, zadeklarowane lub zrealizowane, nie przekraczają progu 65 000 EUR w przeliczeniu na [leje rumuńskie (RON)] według kursu wymiany walut ogłoszonego przez Banca Națională a României [(narodowy bank Rumuni)] w dniu przystąpienia, w zaokrągleniu do części tysięcznej, czyli 220 000 RON, może wystąpić o zwolnienie z podatku […] dla transakcji przewidzianych w art. 126 ust. 1, z wyjątkiem wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu, zwolnionych zgodnie z art. 143 ust. 2 lit. b)".

14 Artykuł 152 ust. 2 tego kodeksu określa transakcje, których całkowita kwota bez podatku stanowi punkt odniesienia dla celów stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw, i ustanawia warunek, zgodnie z którym transakcje te nie mogą mieć charakteru pomocniczego w stosunku do działalności głównej podatnika.

15 Artykuł 153 kodeksu podatkowego, zatytułowany „Rejestracja dla celów VAT", przewiduje:

„1. Podatnik mający w Rumunii siedzibę dla potrzeb prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, który prowadzi lub zamierza prowadzić działalność gospodarczą obejmującą transakcje podlegające opodatkowaniu VAT lub zwolnione z tego podatku, wraz z prawem do odliczenia jest zobowiązany złożyć do właściwego organu podatkowego wniosek o rejestrację dla celów VAT […] z zachowaniem następujących zasad: […]

b) jeżeli w ciągu roku kalendarzowego osiągnie lub przekroczy próg zwolnienia, o którym mowa w art. 152 ust. 1 – w ciągu dziesięciu dni od końca miesiąca, w którym został osiągnięty lub przekroczony taki próg;

[…]".

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy), zatwierdzone hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (dekretem rządu nr 44 zatwierdzającym przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy), z dnia 22 stycznia 2004 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.), ze zmianami wprowadzonymi hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (dekretem rządu nr 670 zmieniającym i uzupełniającym przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy, zatwierdzonym dekretem rządu nr 44/2004), z dnia 4 lipca 2012 r., (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 481 z dnia 13 lipca 2012 r.) stanowiły w pkt 47 ust. 3:

„Transakcja ma charakter pomocniczy w stosunku do działalności głównej, jeżeli spełnione są łącznie następujące przesłanki:

a) prowadzenie danej działalności wymaga ograniczonych zasobów technicznych pod względem wyposażenia i korzystania z personelu;

b) transakcja nie jest bezpośrednio związana z główną działalnością podatnika; i

c) kwota zakupów dokonanych na potrzeby transakcji i kwota podatku podlegającego odliczeniu w związku z transakcją są nieistotne".

17 Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego w pkt 61 ust. 1 w odniesieniu do art. 152 kodeksu podatkowego stanowiły:

„Zgodnie z art. 152 ust. 2 kodeksu podatkowego transakcja ma charakter pomocniczy w stosunku do działalności głównej, jeżeli spełnione są łącznie przesłanki określone w pkt 47 ust. 3".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 Skarżący w postępowaniu głównym, będący wykładowcą na uniwersytecie, wykonuje szereg wolnych zawodów, takich jak biegły rewident, doradca podatkowy, syndyk masy upadłości i adwokat, oraz uzyskuje ponadto przychody jako autor artykułów i prac naukowych. W roku 2008 jako osoba fizyczna otrzymał on numer identyfikacji podatkowej dla „działalności rachunkowej" obejmującej działalność biegłego rewidenta i doradztwo podatkowe.

19 Skarżący w postępowaniu głównym, prowadzący większą część działalności pod swym adresem zamieszkania, zadeklarował wykonywanie działalności syndyka masy upadłości pod adresem nieruchomości, której jest współwłaścicielem wraz z inną osobą, a która to nieruchomość została w części wynajęta spółce prawa handlowego, której jest on wspólnikiem i prezesem zarządu. Spółka ta, zarejestrowana jako podatnik VAT, ma swą siedzibę w tej nieruchomości, gdzie prowadzi w szczególności działalność w zakresie doradztwa w zakresie biznesu i zarządzania, rachunkowości i działalność audytorską, a także działalność doradztwa podatkowego. Zadeklarowanym głównym przedmiotem jej działalności jest „doradztwo w zakresie biznesu i zarządzania".

20 W 2016 r. w stosunku do skarżącego w postępowaniu głównym przeprowadzono kontrolę podatkowa dotyczącą VAT w odniesieniu do prowadzonej przez niego jako osobę fizyczną działalności, w wyniku której AJFP Caraș-Severin stwierdziła, że w 2012 r. jego obrót przewyższył kwotę 220 000 RON (około 65 000 EUR), stanowiącą w odnośnym okresie próg odniesienia do celów stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw w Rumunii. W związku z tym w decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego tenże organ podatkowy określił kwotę, jaką skarżący w postępowaniu głównym miał uiścić od dnia, w którym był zobowiązany do zarejestrowania się jako podatnik VAT, to znaczy dnia 1 września 2012 r.

21 W celu ustalenia, czy roczny obrót skarżącego w postępowaniu głównym przekroczył w 2012 r. próg będący punktem odniesienia, AJFP Caraș-Severin uwzględniła dochody uzyskane przez niego nie tylko z wykonywania poszczególnych wolnych zawodów i praw autorskich, ale również z wynajmu wskazanej nieruchomości. Obliczenia dokonane przez ten organ nie uwzględniały dochodów z tytułu wynagrodzenia, jakie skarżący w postępowaniu głównym uzyskał jako wykładowca zatrudniony na uniwersytecie ani dochodów z działalności adwokata, gdyż te ostatnie dochody były już objęte VAT w ramach adwokackiej spółki partnerskiej, której był on wspólnikiem.

22 W szczególności stwierdziwszy, że w 2012 r. całkowita kwota dochodów skarżącego w postępowaniu głównym mających znaczenie do celów stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw pochodziła w 69% z działalności syndyka masy upadłości, w 17% z wynajmu nieruchomości, której był współwłaścicielem, a w 14% z działalności biegłego rewidenta i doradcy podatkowego, AJFP Caraș-Severin uznała, że główną działalnością zainteresowanego w odnośnym roku była działalność syndyka masy upadłości. Organ ten stwierdził, że wynajem nieruchomości nie mógł być uznany za „transakcję pomocniczą" w stosunku do tej głównej działalności w rozumieniu art. 152 ust. 2 kodeksu podatkowego, w związku z czym dochody z niego uzyskane nie mogły zostać wyłączone z obliczenia kwoty obrotu służącej jako punkt odniesienia dla ustalenia stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw.

23 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł zażalenie na decyzję w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego i protokół z kontroli podatkowej AJFP Caraș-Severin. Decyzją z dnia 22 sierpnia 2017 r. regionalna dyrekcja generalna finansów publicznych w Timișoarze – dział ds. rozpatrywania sporów nr 1 oddaliła to zażalenie.

24 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł skargę administracyjną na tę decyzję. Skarga ta została oddalona wyrokiem z dnia 26 marca 2018 r., Tribunalul Timiș (sądu rejonowego w Temeszu, Rumunia).

25 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł odwołanie do sądu odsyłającego, w którym podnosi, że wynajem nieruchomości, której jest współwłaścicielem, stanowi transakcję pomocniczą w rozumieniu art. 152 ust. 2 kodeksu podatkowego, a uzyskane z tego dochody nie powinny być uwzględniane przy obliczaniu kwoty obrotu do celów stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw. Curtea de Apel Timişoara (sąd apelacyjny w Timişoarze, Rumunia), uznawszy, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga dokonania wykładni przepisów dyrektywy VAT, postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„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, uzyskując w ten sposób stały dochód, art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT wymaga ustalenia określonej działalności zawodowej jako głównej działalności w celu możliwości ustalenia, czy wynajem można uznać za transakcję pomocniczą w stosunku do działalności głównej, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – na podstawie jakich kryteriów można wskazać wspomnianą działalność główną? Czy też przepis ten należy interpretować w ten sposób, że wszystkie rodzaje działalności zawodowej, w ramach których wykonywana jest działalność gospodarcza tej osoby fizycznej, stanowią »działalność główną«?

2) Czy w przypadku gdy nieruchomość wynajmowana przez osobę fizyczną osobie trzeciej nie jest przeznaczona do prowadzenia pozostałej części 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 wyłączyć ją z obliczenia obrotów, które stanowią 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 wspólnikiem 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 osobą fizyczną?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

26 Poprzez swe pytania, które należy rozważyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do podatnika będącego osobą fizyczną, którego działalność gospodarcza obejmuje wykonywanie kilku wolnych zawodów oraz wynajem nieruchomości, taki wynajem stanowi w rozumieniu tego przepisu „transakcję pomocniczą” do celów stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw.

27 Na wstępie należy zauważyć, po pierwsze, że jako wyjątek od wspólnego systemu dyrektywy VAT procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw, ustanowiona w art. 281–294 tej dyrektywy, powinna podlegać ścisłej wykładni i być stosowana wyłącznie w zakresie niezbędnym dla osiągnięcia jej celu (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Po drugie, co się tyczy wynajmu nieruchomości Trybunał orzekł, że jest to działalność gospodarcza objęta zakresem stosowania dyrektywy VAT w zakresie, w jakim transakcja wynajmu została dokonana w celu uzyskania stałych dochodów, zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Po trzecie, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 30 i 31 opinii, wynajem nieruchomości może stanowić „transakcję związaną z nieruchomościami" w rozumieniu art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT tylko w zakresie, w jakim chodzi o transakcję podlegającą zwolnieniu, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego w świetle art. 135 ust. 1 lit. l) i ust. 2 akapit ostatni tej dyrektywy.

30 W świetle tych wstępnych uwag należy zauważyć, że ponieważ art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT nie zawiera żadnego odesłania do prawa krajowego państw członkowskich, pojęcie „transakcji pomocniczej" w rozumieniu tego przepisu stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, które należy interpretować jednolicie na całym jej obszarze, niezależnie od kwalifikacji stosowanych w państwach członkowskich, z uwzględnieniem nie tylko brzmienia rozpatrywanego przepisu, ale również jego kontekstu i celu, do którego realizacji on zmierza [zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lutego 2020 r., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Zaokrętowanie marynarzy w porcie w Rotterdamie), C-341/18, EU:C:2020:76, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo].

31 Co się tyczy brzmienia art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT należy stwierdzić, że nie wskazuje on, co należy rozumieć przez „transakcję pomocniczą", które to pojęcie nie jest zresztą zdefiniowane w żadnym innym przepisie tej dyrektywy.

32 Jeżeli chodzi o kontekst art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT należy przywołać art. 174 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy zawarty w rozdziale 2, zatytułowanym „Proporcja podlegająca odliczeniu", tytułu X – „Odliczenia" – tejże dyrektywy, który stanowi, że przy obliczaniu proporcji podlegającej obliczeniu nie uwzględnia się wysokości obrotu uzyskanego z transakcji związanych z „pomocniczymi transakcjami w zakresie nieruchomości i z pomocniczymi transakcjami finansowymi".

33 Ten ostatni przepis odpowiada zasadniczo art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), mocą którego prawodawca Unii zamierzał z obliczenia tej proporcji wyłączyć obrót związany z transakcjami mającymi charakter nietypowy w odniesieniu do bieżącej działalności danego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2008 r., Nordania Finans i BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, pkt 24).

34 W szczególności, do celów wykładni pojęcia „transakcji pomocniczej" w rozumieniu tego przepisu, Trybunał odesłał do uzasadnienia projektu szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru przedstawionego przez Komisję Radzie Wspólnot Europejskich w dniu 29 czerwca 1973 r. [COM(73) 950 wersja ostateczna] (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 20) (zwanego dalej „projektem szóstej dyrektywy"). Zgodnie z tym uzasadnieniem „[e]lementy określone w [art. 19 ust. 2 tego projektu] należy wyłączyć z obliczania części podlegającej odliczeniu w celu uniknięcia możliwości zniekształcenia faktycznego znaczenia, w przypadku gdy takie elementy nie odzwierciedlają działalności gospodarczej podatnika". Uzasadnienie to stanowi, że „[j]est tak w przypadku sprzedaży dóbr inwestycyjnych i czynności związanych z obrotem nieruchomości lub finansami, które są wykonywane tylko okazjonalnie, to jest mają jedynie znaczenie drugorzędne lub incydentalne w odniesieniu do łącznego obrotu przedsiębiorstwa". W uzasadnieniu tym stwierdzono również, że „[c]zynności te są ponadto wyłączone tylko wówczas, gdy nie stanowią zwykłej działalności gospodarczej podatnika" (wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 30).

35 Należy zauważyć, że art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT przyświecają te same względy. Przepis ten odpowiada bowiem art. 25 ust. 2 projektu szóstej dyrektywy, który stał się art. 24 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388. Zgodnie z uzasadnieniem projektu szóstej dyrektywy „[przepis ten] ustanawia sposób ustalania kwoty obrotu służącej jako punkt odniesienia dla zastosowania zwolnienia lub obniżenia". Zgodnie z tym uzasadnieniem „wyklucza [on] transakcje bardziej lub mniej

okazjonalne, wskutek których sztucznie ulega wyolbrzymieniu wielkość obrotu z roku na rok" oraz „wyklucza [on] również transakcje, które tak jak cesja wierzytelności nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu wielkości przedsiębiorstwa".

36 Należy wprawdzie zauważyć, że istnieją wersje językowe dyrektywy VAT, w tym w szczególności wersje w języku bułgarskim, niemieckim, angielskim, chorwackim, niderlandzkim i słoweńskim, które nie zawierają identycznego zwrotu „transakcje pomocnicze" w art. 174 ust. 2 i w art. 288 akapit pierwszy pkt 4 tej dyrektywy.

37 W świetle uwag przestawionych w pkt 34 i 35 niniejszego wyroku należy jednak stwierdzić, że pojęcia zawarte w tych przepisach, jakkolwiek użyte w odmiennych kontekstach, mają ten sam przedmiot.

38 Pojęcie „transakcji pomocniczej" oznacza zatem określone transakcje, które nie stanowią zwykłej działalności gospodarczej podatnika.

39 W kontekście rozważanej procedury szczególnej uznanie transakcji za „transakcję pomocniczą" podatnika nie wymaga wskazania jako głównego jednego z elementów działalności gospodarczej tego podatnika i nie wymaga również powiązania z jakąkolwiek inną działalnością gospodarczą tego podatnika. Wyrażenie to powinno być postrzegane jako pojęcie autonomiczne.

40 Taką wykładnię art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT potwierdza cel, do realizacji którego dąży procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw. W tym względzie Trybunał zauważył, że procedura ta przewiduje uproszczenia administracyjne, które mają na celu wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw, a także utrzymanie rozsądnego stosunku pomiędzy obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolami podatkowymi i niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków. Procedura ta ma zatem na celu oszczędzenie zarówno małym przedsiębiorstwom, jak i organom podatkowym takich formalności administracyjnych (wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 63, 68; z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 37).

41 Wynika stąd, że aby zapewnić realizację celu, do którego dąży procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw, nie należy nakładać takich formalności administracyjnych w związku z transakcjami, które nie stanowią zwykłej działalności gospodarczej podatnika.

42 Należy przypomnieć, że w świetle przepisów zawartych obecnie w art. 174 ust. 2 dyrektywy VAT Trybunał orzekł, że działalność gospodarcza nie może być uznana za „pomocniczą", jeżeli, w szczególności, stanowi bezpośrednie, stałe i niezbędne rozwinięcie opodatkowanej zwykłej działalności danego przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 31).

43 W sytuacjach innych niż ta, o której mowa w poprzednim punkcie, decydującą okolicznością jest to, czy transakcja związana z nieruchomościami została dokonana w ramach zwykłej działalności gospodarczej podatnika, którą to okoliczność powinny zbadać organy podatkowe, a w razie potrzeby, sądy krajowe.

44 W związku z tym organy podatkowe i sądy krajowe powinny wziąć pod uwagę przedstawione im okoliczności, a w szczególności charakter danej nieruchomości, źródło finansowania nabycia tej nieruchomości oraz jej wykorzystanie.

45 Co się tyczy sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego z postanowienia odsyłającego wynika – jak przypomniała rzecznik generalna w pkt 51 i 52 opinii - że, po pierwsze, siedziba działalności syndyka masy upadłości wykonywanej przez skarżącego w postępowaniu głównym jest zarejestrowana pod adresem wynajmowanej nieruchomości, której jest on współwłaścicielem. Po drugie, nieruchomość ta, która obejmuje pomieszczenia biurowe, jest wynajmowana przez skarżącego

w postępowaniu głównym osobie prawnej, której jest on wspólnikiem i prezesem zarządu. Co więcej, ta osoba prawna ma siedzibę w tej nieruchomości i prowadzi działalność o takim samym charakterze jak działalność wykonywana przez skarżącego w postępowaniu głównym. Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy okoliczności te świadczą o tym, że odnośny wynajem stanowi zwykłą działalność gospodarczą podatnika.

46 Z ogółu powyższych uwag wynika, że na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do podatnika będącego osobą fizyczną, którego działalność gospodarcza obejmuje wykonywanie kilku wolnych zawodów oraz wynajem nieruchomości, taki wynajem nie stanowi „transakcji pomocniczej" w rozumieniu tego przepisu, jeżeli transakcja ta jest dokonywana w ramach zwykłej działalności gospodarczej podatnika.

W przedmiocie kosztów

47 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do podatnika będącego osobą fizyczną, którego działalność gospodarcza obejmuje wykonywanie kilku wolnych zawodów oraz wynajem nieruchomości, taki wynajem nie stanowi „transakcji pomocniczej" w rozumieniu tego przepisu, jeżeli transakcja ta jest dokonywana w ramach zwykłej działalności gospodarczej podatnika.

Podpisy