Zbiór Orzeczeń

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 Timişoara (sąd apelacyjny w Timişoarze, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – 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". Trybunał po raz pierwszy ma możliwość wyjaśnienia, czy wynajem nieruchomości należy zakwalifikować jako „transakcję związaną z nieruchomościami" i kiedy należy przyjąć, że miała miejsce nieistotna „transakcja pomocnicza".

1 Język oryginału: niemiecki.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Ramy prawa Unii określają art. 287 i 288 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) [2].

4. Artykuł 287 pkt 18 dyrektywy VAT stanowi:

„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 […]”.

5. Artykuł 1 decyzji wykonawczej Rady z dnia 26 marca 2012 r. [3] zezwala Rumunii, w drodze odstępstwa od art. 287 pkt 18 dyrektywy 2006/112, na przyznanie zwolnienia z VAT podatnikom, których roczny obrót nie przekracza równowartości 65 000 EUR w walucie krajowej według kursu wymiany obowiązującego w dniu jej przystąpienia do Unii Europejskiej.

6. Artykuł 288 dyrektywy VAT stanowi:

„Kwota obrotu stanowiąca punkt odniesienia dla zastosowania procedury przewidzianej w niniejszej sekcji obejmuje następujące kwoty, z wyłączeniem 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”.

7. Ponadto w związku z podziałem odliczenia w art. 174 ust. 2 znajduje się następujące uregulowanie:

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

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”.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, w brzmieniu obowiązującym w 2012 r.

3 Decyzja wykonawcza Rady upoważniająca Rumunię do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2012/181/UE) (Dz.U. 2012, L 92, s. 26).

B. Prawo rumuńskie

8. W prawie rumuńskim odpowiednie przepisy są zawarte w Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (ustawie nr 571 z dnia 22 grudnia 2003 r. – kodeks podatkowy), z późniejszymi zmianami i uzupełnieniami (zwanej dalej „kodeksem podatkowym"). Artykuł 152 kodeksu podatkowego stanowi w tym zakresie:

„1. Podatnik mający siedzibę w Rumunii zgodnie z art. 125^1 ust. 2 lit. a), którego roczne obroty, zadeklarowane lub zrealizowane, nie przekraczają progu 65 000 EUR […] czyli 220 000 RON, może wystąpić o zwolnienie z podatku […] dla transakcji przewidzianych w art. 126 ust. 1 […].

2. Obroty, które stanowią odniesienie dla zastosowania ust. 1, obejmują – w wypadku podatników wnoszących o usunięcie z rejestru osób zarejestrowanych dla celów VAT – całkowitą wartość, po odliczeniu podatku: dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych przez podatnika w ciągu roku kalendarzowego podlegających opodatkowaniu lub, w stosownych przypadkach, które mogłyby podlegać opodatkowaniu, gdyby nie zostały dokonane przez małe przedsiębiorstwo; transakcji wynikających z działalności gospodarczej, w przypadku której uznaje się, że miejsce dostawy/świadczenia znajduje się za granicą, w zakresie, w jakim podatek podlegałby odliczeniu, gdyby transakcje te zostały 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), jeżeli nie mają one charakteru pomocniczego w stosunku do działalności głównej […]".

9. W pkt 47 ust. 3 Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (dekretu rządu rumuńskiego nr 44 z dnia 22 stycznia 2004 r. zatwierdzającego przepisy wykonawcze do ustawy nr 571 z 2003 r. ustanawiającej kodeks podatkowy), zmienionego i uzupełnionego dekretem nr 670 z dnia 4 lipca 2012 r., znajduje się następujące postanowienie:

„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".

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

10. Jak już wspomniano, skarżący w postępowaniu głównym, obok pracy świadczonej w charakterze wykładowcy uniwersyteckiego, wykonuje szereg wolnych zawodów, takich jak biegły rewident, doradca podatkowy, syndyk masy upadłościowej i adwokat. Ponadto okazjonalnie uzyskuje przychody z tytułu praw autorskich.

11. Zgodnie z przepisami rumuńskimi skarżącemu nadano jeden kod identyfikacji podatkowej dla „działalności 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 głównym.

12. Od 2007 r. skarżący uzyskuje również dochód z wynajmu owej nieruchomości. Nieruchomość została wynajęta spółce prawa handlowego, której wspólnikiem 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 głównym 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice (administracja skarbowa, 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 głównym 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. Decyzją z dnia 22 sierpnia 2017 r. zostało oddalone 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 Timişoara (sąd apelacyjny w Timişoarze, Rumunia) zawiesił postępowanie i przedstawił 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, 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?".

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 łącznie – jak słusznie proponuje Rumunia – sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, jak należy interpretować art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT. Konkretnie rzecz ujmując – chciałby 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 część A poniżej). W tym zakresie należy wyjaśnić, czy wynajem budynku stanowi „transakcję związaną z nieruchomościami" (w tym względzie część 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 część C). Jeżeli przy zastosowaniu tych kryteriów wynajem należy uznać za transakcję pomocniczą (w tym względzie część 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 samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, są to podlegające opodatkowaniu transakcje, które co do zasady stanowią część podstawy obliczenia. Bez znaczenia jest w tym względzie kwestia, czy transakcje te podlegają innemu opodatkowaniu. Inaczej byłoby w przypadku, gdyby skarżący osiągnął 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. Pociągałoby to za sobą koszty administracyjne nie tylko po stronie podatnika, lecz również po stronie organu podatkowego, z którymi nie byłby związany odpowiedni 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 wyraźnie 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 wyraźnie o trudnościach, jakie napotkały 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 jeśli ze względu na swoją 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. Powiązanie rzeczonego przepisu z działalnością 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

4 Zobacz nagłówek rozdziału 1 w tytule XII („Procedury szczególne dla małych przedsiębiorstw”).

5 Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 37 in fine); z dnia 26 października 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 też wyraźnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė, (C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 38).

8 Zobacz uzasadnienie do art. 25 („Małe przedsiębiorstwa”), 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).

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 począwszy od pierwszego euro podlegają opodatkowaniu, podczas gdy kwota wolna od podatku istnieje nadal. Ta ogólna zasada „wszystko albo nic" jest raczej nieodpowiednia, aby wspierać podmioty rozpoczynające działalność, ponieważ stawia w gorszej sytuacji podmioty rozpoczynające działalność, które odniosły szczególny sukces, niż podmioty odznaczające się mniejszymi sukcesami.

28. Podsumowując: głównym celem art. 287 dyrektywy VAT jest uproszczenie administracyjne na rzecz państw członkowskich.

B. W przedmiocie wykładni przesłanki „transakcji związanej z nieruchomościami"

29. Skoro art. 287 dyrektywy VAT stanowi przepis de minimis zwalniający ze względów podyktowanych uproszczeniami administracyjnymi mniejsze transakcje, należy go interpretować ściśle. Szeroka wykładnia 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 wartość dostaw towarów i świadczenia usług, o ile są one opodatkowane. W związku z tym przepis ten wyraźnie precyzuje, że *wszystkie* transakcje podlegające opodatkowaniu należy uwzględnić w obliczeniu.

31. W konsekwencji pozostałe kwoty wymienione w pkt 2–4, które należy uwzględnić w obliczeniu, mogą dotyczyć tylko transakcji zwolnionych z podatku. W przeciwnym razie ich oddzielne wyliczenie byłoby pozbawione sensu. Artykuł 288 akapit pierwszy pkt 2 i 3 dyrektywy VAT również wyraźnie potwierdza, że sporne transakcje mają charakter transakcji zwolnionych z podatku.

32. Również zawarte w pkt 4 sformułowanie „transakcje związane z nieruchomościami" może oznaczać jedynie transakcje dotyczące nieruchomości objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. j), k) i l) dyrektywy VAT. Okoliczność, że prawodawca Unii nie wymienia wyraźnie tych przepisów, inaczej niż w przypadku transakcji finansowych również wymienionych w pkt 4, jest zatem bez znaczenia.

33. Niemniej jednak nie jest całkiem jasne, czy pojęcie „transakcji związanych z nieruchomościami" obejmuje jedynie zwolniony z podatku handel nieruchomościami [art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT], czy również zwolniony z podatku wynajem nieruchomości [art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT]. Brzmienie wskazuje raczej na pierwszą opcję, gdyż pozostałe wersje językowe odnoszą się raczej do transakcji sprzedaży (w języku francuskim „opérations immobilières"; w języku angielskim „real estate transactions"). Jednakże te wersje językowe nie wykluczają także, że również w języku potocznym wynajem nieruchomości może być objęty tym pojęciem.

34. Biorąc pod uwagę tę nieostrą treść, istotne jest ratio legis art. 287 dyrektywy VAT, mianowicie charakter de minimis regulacji w zakresie małych przedsiębiorstw. Dlatego też uważam, że konieczne jest dokonywanie szerokiej interpretacji pojęcia zwolnionych z podatku transakcji związanych z nieruchomościami, które należy uwzględnić, i włączyć – zgodnie ze stanowiskiem Komisji – również transakcje wynajmu, także zwolnione z podatku, aby ograniczyć zakres zastosowania art. 287 dyrektywy VAT.

10 Wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 27); podobnie Trybunał stwierdził, że odstępstwo 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).

35. W konsekwencji musi mieć miejsce dokonana przez skarżącego transakcja wynajmu zwolniona z podatku, aby w ogóle pojawiła się kwestia pomocniczego charakteru transakcji. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, czy tak było, i dlatego zbadanie tego należy do sądu 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 stanowią transakcji pomocniczych.

37. Tym samym prawodawca Unii zapewnia, by wymienione w nim branże prowadzące działalność co do zasady zwolnioną 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 stanowią 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 działalności gospodarczej nie można zakwalifikować jako transakcji okazjonalnej, jeżeli stanowi ona bezpośrednie, stałe i niezbędne 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 bezpośrednie, 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].

11 We francuskiej wersji językowej te dwa pojęcia są nawet identyczne („charactère 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).

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 mininis). 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 już próg zwolnienia przewidziany w art. 287, moim zdaniem ze względu na to, że nie mają niewielkiego charakteru, nie mogą nigdy stanowić transakcji pomocniczych małego przedsiębiorstwa.

45. Idea przyświecająca art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT wydaje mi się następująca: Zwolnienie z podatku przedsiębiorstwa przysługujące z uwagi na uproszczenia administracyjne nie powinno być wyłączane przez bardziej lub mniej przypadkowe, w szczególności jednorazowe, transakcje zwolnione z podatku związane z nieruchomościami dokonywane poza właściwym przedmiotem przedsiębiorstwem, 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 przedsiębiorstwa", nie powinny podlegać uwzględnieniu [14]. Znajduje to potwierdzenie w art. 288 akapit drugi dyrektywy VAT. Przepis ten wyłącza wyraźnie zbycie dóbr inwestycyjnych przedsiębiorstwa z obliczania obrotu.

47. Celem prawdopodobnie jest zapobieżenie powstawaniu w wyniku takich „wyjątkowych" transakcji nierównego traktowania w stosunkach między podatnikami zwolnionymi z podatku (to znaczy małymi przedsiębiorstwami) pod względem VAT (jeden pozostaje zwolnionym z podatku małym przedsiębiorcą, a drugi traci ten status).

48. Przykładem może być trwały wynajem majątku prywatnego. Gdyby art. 288 akapit pierwszy pkt 4 dyrektywy VAT nie wyłączał tego obrotu z obliczenia, jedno przedsiębiorstwa musiałoby poddać opodatkowaniu cały swój roczny obrót z tytułu wykonywania innej aktywnej działalności, natomiast podobne przedsiębiorstwo, które nie wynajmuje takiego majątku prywatnego, mogłoby nadal czerpać korzyści ze zwolnienia z podatku. Tymczasem bardziej lub mniej przypadkowa okoliczność wykorzystania innych aktywów nie ma wpływu na zasadniczy status „małego przedsiębiorstwa" we wzajemnej konkurencji. Brak jest wystarczającego związku z właściwą działalnością gospodarczą tak zwanego małego przedsiębiorstwa. 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) stanowią one jednorazowe, wyjątkowe akty poza właściwym przedmiotem przedsiębiorstwa, albo (2) nie wymagają znacznego wykorzystania towarów i usług w ramach przedsiębiorstwa, lecz należy je rozpatrywać 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).

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/Dürrwächter, *UStG*, § 19, uwaga 112, 183. Lfg., lipiec 2019.

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 nieruchomość do swojej podlegającej opodatkowaniu działalności w charakterze syndyka masy upadłościowej. Nie mamy zatem do czynienia z wynajmem niezależnym od działalności przedsiębiorstwa.

52. Po drugie, według sądu krajowego skarżący wynajmuje nieruchomość spółce, w której sam jest wspólnikiem i prezesem zarządu i w której sam również działa w charakterze doradcy. Nie jest to jednorazowy akt, który nie powinien zniekształcać obliczenia rocznych obrotów (w tym względzie pkt 45 powyżej). Przeciwnie, istnieje tu silny związek (zob. w tym względzie pkt 48 powyżej) z zasadniczo podlegającą opodatkowaniu działalnością (doradczą) skarżącego.

53. Nie można zatem z uwagi ścisłe powiązanie przedmiotowe i osobowe mówić tutaj o raczej drobnej działalności prowadzonej poza właściwą działalnością gospodarczą skarżącego (doradztwem), zgodnie ze stanowiskiem Komisji i Rumunii.

54. Trybunał jest jednak właściwy przede wszystkim do dokonywania wykładni prawa Unii. Stosowanie wyżej wymienionych zasad wykładni i związana z nimi kwalifikacja ocenna stanowią zadanie, które musi wykonać sąd krajowy.

V. Wnioski

55. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Curtea de Apel Timişoara (sąd apelacyjny w Timişoarze, Rumunia) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Pojęcie transakcji związanych z nieruchomościami, które mają 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 mają bliższego związku z (zasadniczo) podlegającą opodatkowaniu działalnością przedsiębiorstwa oraz mają niewielkie znaczenie, to znaczy nie przekraczają nawet progu zwolnienia. Brak jest bliższego związku, w przypadku gdy transakcje te stanowią jednorazowy akt poza właściwym przedmiotem przedsiębiorstwa albo nie wymagają znacznego wykorzystania towarów i usług przedsiębiorstwa.