



## 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 Timișoara (sąd apelacyjny w Timișoarze, 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 – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul 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. Șvidchi, 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 jakkolwiek 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 „Podatnici i działalność gospodarcza”, przewiduje:

„1. Za podatnika uznaje się każdego, kto prowadzi samodzielnie w dowolnym miejscu jakiegokolwiek 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 wewnątrzspółnotowych 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 și 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 współnikiem 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 podatkową 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 uiszczyć 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 współnikiem.
- 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 Timișoara (sąd apelacyjny w Timișoarze, 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 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 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* (Zaokrętownie 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” – teże 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: ujednoliczona 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: ujednoliczona 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 obliczenia 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 przedstawionych 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., Jarmušienė, 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 nieruchomością 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 współnikiem 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