



# Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI  
przedstawiona w dniu 8 grudnia 2022 r.<sup>1</sup>

## Sprawa C-516/21

**Finanzamt X**  
**przeciwko**  
**Y**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof  
(federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – VAT – Zwolnienie transakcji dzierżawy i wynajmu nieruchomości – Najem specjalnie wyposażonego budynku przeznaczonego do hodowli indyków – Wyposażenie i urządzenia udostępnione jako świadczenie pomocnicze wobec dzierżawy budynku rolniczego – Jedno świadczenie – Zakres stosowania wyłączeń od zwolnienia

1. Mimo obszernego orzecznictwa Trybunału dotyczącego pojęcia „jednego świadczenia” obecnie do Trybunału zwrócono się, aby wyjaśnił, czy należy odejść od tego orzecznictwa i przyjąć, że istnieje wielość świadczeń – a zatem i stawek podatku od wartości dodanej (VAT) – w sytuacji, gdy jedno z tych świadczeń podlega ogólnym zasadom określonym w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)<sup>2</sup> i w związku z tym jest objęte opodatkowaniem.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

#### *Dyrektywa VAT*

2. W rozdziale 3 dyrektywy VAT, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, art. 135 ust. 1 lit. l) ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

<sup>1</sup> Język oryginału: francuski.

<sup>2</sup> Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości”.

3. Artykuł 135 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi, że „[z]wolnienie 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)”.

#### *Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011*

4. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3</sup> zostało zmienione między innymi rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r.<sup>4</sup>, które wprowadziło do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 art. 13b.

5. W myśl tego art. 13b lit. d)<sup>5</sup> do celów stosowania dyrektywy VAT za „nieruchomość” uznaje się każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji.

#### ***Prawo niemieckie***

6. Zgodnie z § 4 pkt 12 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r.<sup>6</sup> (zwanej dalej „UStG”) spośród transakcji wskazanych w § 1 ust. 1 pkt 1 tej ustawy zwolnione są:

„(a) [w]ynajem i dzierżawa nieruchomości [...]”.

7. Paragraf 4 pkt 12 zdanie drugie UStG stanowi, że „zwolnieniem nie są objęte [...] wynajem i dzierżawa urządzeń i wszelkiego rodzaju wyposażenia stanowiącego część zakładu produkcyjnego (wyposażenie produkcyjne), nawet jeżeli stanowi ono istotną część nieruchomości”.

<sup>3</sup> Dz.U. 2011, L 77, s. 1.

<sup>4</sup> Dz.U. 2013, L 284, s. 1

<sup>5</sup> Zgodnie z art. 3 akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 1042/2013 art. 13b wprowadzony tym rozporządzeniem do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 miał być stosowany dopiero od dnia 1 stycznia 2017 r.

<sup>6</sup> BGBl. 2005 I, s. 386.

## Postępowanie główne, pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

8. W latach 2010–2014 Y oddał w dzierżawę budynki służące do prowadzenia hodowli indyków wraz z trwale zainstalowanym w nich wyposażeniem i urządzeniami. Według sądu odsyłającego to wyposażenie i urządzenia, obejmujące między innymi przemysłowy przenośnik spiralny oraz system ogrzewania, wentylacji i oświetlenia utrzymujący temperaturę i jasność dostosowane do etapu wzrostu zwierząt, służyły do podawania pokarmu indykom i do zapewnienia warunków hodowli niezbędnych dla osiągnięcia przez nie dojrzałości ubojowej oraz były specjalnie dostosowane do przewidzianego w umowie sposobu używania budynku jako budynku przeznaczonego do hodowli tego drobiu.

9. Zgodnie z postanowieniami umowy dzierżawy Y otrzymywał jednolity czynsz, w którym nie wyodrębniono części z tytułu oddania do używania budynku służącego do prowadzenia hodowli oraz części z tytułu oddania do używania wyposażenia i urządzeń. Y uznał, że całość czynszu dzierżawy jest zwolniona z VAT.

10. Natomiast Finanzamt X (urząd skarbowy X, Niemcy) uznał, że rozpatrywana dzierżawa wyposażenia i urządzeń nie jest objęta zwolnieniem oraz że jednolity czynsz dzierżawy, z którego 20% przypadało na urządzenia i wyposażenie, powinien w tym zakresie zostać opodatkowany VAT. Urząd ten wydał decyzje w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczące spornych lat. Y zaskarżył te decyzje.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (sąd do spraw finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy), opierając się na orzecznictwie Trybunału i Bundesfinanzhof (federalnego sądu do spraw finansowych, Niemcy), uwzględnił skargi wniesione przez Y na te decyzje, uznając, że chodzi o świadczenie podlegające całościowemu zwolnieniu. Zdaniem tego sądu oddanie wyposażenia i urządzeń do używania stanowiło usługę pomocniczą wobec oddania do używania budynku służącego do prowadzenia hodowli, ponieważ te elementy wyposażenia dokładnie określone w umowie służyły wyłącznie do przewidzianego w umowie korzystania w optymalnych warunkach z budynku przeznaczonego do hodowli indyków. Na tej podstawie sąd ten wywnioskował, że dzierżawa w zakresie dotyczącym oddania do używania tych elementów jest również zwolniona z VAT, co oznacza, iż zwolnienie obejmuje dzierżawę jako całość.

12. Organ podatkowy X wniósł skargę rewizyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego, Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy). Sąd ten powziął wątpliwości co do wykładni art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT.

13. Zdaniem sądu odsyłającego, który opiera się na wyroku Mailat<sup>7</sup>, dzierżawa przemysłowego przenośnika spiralnego, urządzeń grzewczych i wentylacyjnych oraz systemów oświetlenia także podlega zwolnieniu z VAT na mocy art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT. Wykładnia taka znajduje również potwierdzenie w art. 13b lit. d) rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, zmienionego rozporządzeniem wykonawczym nr 1042/2013, oraz w przepisach niemieckiego prawa cywilnego, zgodnie z którymi przedmioty trwale zainstalowane w budynku służącym do prowadzenia hodowli stanowią istotne części nieruchomości<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

<sup>8</sup> Sąd odsyłający powołuje się w tym miejscu na krajowe orzecznictwo, które dotyczyło systemu służącego do podawania pokarmu i wentylacji w chlewni.

14. Sąd odsyłający zwraca na wstępie uwagę, że okoliczność, iż w odróżnieniu od innych wersji językowych art. 135 dyrektywy VAT niemiecka wersja art. 135 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy zawiera wyłącznie odniesienie do dzierżawy wyposażenia i urządzeń, nie ma wpływu na wykładnię wspomnianego przepisu, ponieważ obydwa pojęcia – „najem” i „dzierżawa” – należy w zasadzie uznać za synonimy.

15. Sąd odsyłający przypomina orzecznictwo Trybunału<sup>9</sup>, zgodnie z którym w przypadku transakcji gospodarczej, na którą składa się szereg świadczeń, konieczne jest całościowe spojrzenie, aby ustalić, czy możliwe jest wyodrębnienie jednego lub kilku świadczeń, ponieważ co do zasady każde świadczenie należy uznać za odrębne i niezależne. Ponadto zdaniem Trybunału nie można w sztuczny sposób dzielić transakcji, a z jednym świadczeniem mamy do czynienia, gdy kilka świadczeń lub odrębnych czynności dokonanych przez podatnika na rzecz klienta jest ze sobą tak ściśle związanych, że obiektywnie tworzą jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie byłoby nierealistyczne. Transakcja gospodarcza stanowi jedno świadczenie, jeżeli jedną lub więcej części należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe części należy uznać za świadczenia pomocnicze, z punktu widzenia podatkowego traktowane tak samo jak świadczenie główne. Pierwszym kryterium, które należy wziąć pod uwagę, jest brak samodzielnego celu świadczenia z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. Drugie kryterium dotyczy uwzględnienia wartości każdego ze świadczeń składających się na transakcję gospodarczą, przy czym jedna z nich powinna być minimalna, a nawet marginalna w stosunku do drugiej.

16. Sąd pierwszej instancji orzekł, że oddanie do używania wyposażenia i urządzeń, specjalnie dostosowanych i służących wyłącznie do korzystania z budynku przeznaczonego do hodowli indyków w optymalnych warunkach, stanowiło świadczenie pomocnicze wobec dzierżawy budynku, będącej świadczeniem głównym. Zdaniem sądu odsyłającego ta ocena jednolitego charakteru świadczenia jest zgodna z orzecznictwem Trybunału<sup>10</sup>.

17. Sąd odsyłający zwraca uwagę, że możliwe są dwie interpretacje art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT.

18. Bądź wypracowane przez Trybunał zasady odnoszące się do ustalania istnienia jednej transakcji mogą mieć pierwszeństwo przed art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT, co potwierdza analiza orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 135 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy, a w szczególności wyroków Henriksen<sup>11</sup>, Mailat<sup>12</sup> i Stadion Amsterdam<sup>13</sup>. Z wyroków tych wynika, że stosowanie art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT jest ograniczone do przypadków, w których oddanie do używania wyposażenia i urządzeń jest niezależne, a zatem nie ma żadnego związku z dodatkowym oddaniem do używania budynku lub gruntu.

19. Bądź też z art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT można wywodzić wymóg wyodrębnienia, zgodnie z którym w jednolitych transakcjach należy wyodrębniać część zwolnioną [na mocy art. 135 ust. 1 lit. l) tej dyrektywy] i część objętą opodatkowaniem [na mocy jej art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c)]. Taka wykładnia znajduje podstawy w orzecznictwie Trybunału<sup>14</sup>,

<sup>9</sup> Sąd odsyłający wskazuje w tym miejscu na wyrok z dnia 4 marca 2021 r., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

<sup>10</sup> Sąd odsyłający wskazuje w tym miejscu na wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

<sup>11</sup> Wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. (173/88, EU:C:1989:329).

<sup>12</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

<sup>13</sup> Wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r. (C-463/16, EU:C:2018:22).

<sup>14</sup> Sąd odsyłający powołuje się tu na pkt 43 wyroku z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518).

zgodnie z którym zwolnienie najmu nieruchomości, które opiera się na uznaniu pasywnego charakteru samego najmu, przestaje być uzasadnione w sytuacji, gdy temu najmowi towarzyszą inne czynności, w tym wypadku handlowe, lub oddanie do używania innych urządzeń, przez co najem nie może już stanowić przeważającego świadczenia. Zatem oddanie do używania wyposażenia i urządzeń, o którym mowa w art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT, nie ma charakteru pasywnego, lecz wyróżnia się przede wszystkim utrzymywaniem tych urządzeń w stanie przydatnym do użytku.

20. Poza tym sąd odsyłający zwrócił uwagę, że o ile Trybunał w wyroku *Mailat*<sup>15</sup> uznał oddanie w najem rzeczy ruchomej trwale połączonej z nieruchomością i stanowiącej jej integralną część za świadczenie pomocnicze wobec zwolnionego z podatku najmu nieruchomości, o tyle nie wypowiedział się on na temat stosowania art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT.

21. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy obowiązek podatkowy z tytułu wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń na podstawie art. 135 ust. 2 [akapit pierwszy] lit. c) dyrektywy [VAT] obejmuje

- tylko wyodrębnione (niezależne) wynajmowanie takiego wyposażenia i urządzeń, czy również
- wynajem (dzierżawę) takiego wyposażenia i urządzeń, które zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT są zwolnione z podatku ze względu na zawartą pomiędzy tymi samymi stronami umowę dzierżawy budynku (i jako świadczenie pomocnicze w stosunku do tej dzierżawy)?”.

22. Rząd niemiecki i Komisja Europejska przedstawiły Trybunałowi uwagi na piśmie.

## Analiza

23. Poprzez swoje jedyne pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału sąd odsyłający chce zasadniczo ustalić, jakie przesłanki muszą być spełnione, aby doszło do powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT. Ścisłej rzecz ujmując, sąd ten zastanawia się, czy w przypadku zawarcia umowy dzierżawy budynku przeznaczonego do hodowli indyków, gdy budynek ten jest wyposażony w systemy służące do wentylacji, ogrzewania, oświetlenia i podawania pokarmu, dostosowane do jego funkcji jako budynku służącego do prowadzenia hodowli, art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) wspomnianej dyrektywy wymaga, aby traktować odrębnie z punktu widzenia VAT z jednej strony dzierżawę nieruchomości, a z drugiej strony najem tych systemów jako wyposażenia i urządzeń<sup>16</sup>.

24. W ramach poniższej argumentacji postaram się wykazać, że bez odejścia od ugruntowanego orzecznictwa transakcja rozpatrywana w sporze w postępowaniu głównym, którą sam sąd odsyłający określił jako „jedno świadczenie”, nie będzie mogła podlegać dwóm różnym stawkom VAT oraz że jej los podatkowy zostanie określony przez ten wynikający z art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT.

<sup>15</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

<sup>16</sup> Wyjaśnię na wstępie, że ani z dyrektywy, ani z orzecznictwa Trybunału nie wynika, iż należy dokonywać rozróżnienia tych dwóch pojęć, w związku z czym należy uznawać je w zasadzie za synonimy [zob. np. wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 36)].

25. Ponieważ przepis, którego dotyczy pytanie prejudycjalne, stanowi wyjątek od art. 135 ust. 1 lit. l), konieczne będzie omówienie wykładni tego przepisu, jakiej dokonał Trybunał w swoim orzecznictwie.

26. Przed tym należy przypomnieć orzecznictwo odnoszące się do pojęcia „jednej transakcji”.

### ***Przypomnienie orzecznictwa Trybunału odnoszącego się do pojęcia „jednej transakcji”***

27. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika<sup>17</sup>, że w myśl art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT<sup>18</sup> dla celów VAT każde świadczenie powinno być co do zasady uznawane za odrębne i niezależne. Niemniej w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja ma miejsce w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą *tak ściśle związane*, że tworzą obiektywnie tylko *jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze*, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny i mogłoby powodować pogorszenie funkcjonowania systemu VAT<sup>19</sup>. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, *jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy*<sup>20</sup>.

28. Aby ustalić, w przypadku gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, czy spełniane jest kilka niezależnych świadczeń, czy też jedno świadczenie, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana<sup>21</sup>, oraz należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji<sup>22</sup>. Z samego zakwalifikowania transakcji złożonej z szeregu elementów jako jednego świadczenia wynika, że owa transakcja podlega *jednej i tej samej stawce VAT*<sup>23</sup>.

<sup>17</sup> Należy przypomnieć, że art. 135 ust. 1 lit. l) i art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT są odpowiednikami art. 13 część B lit. b) oraz art. 13 część B lit. b) pkt 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz że orzecznictwo Trybunału odnoszące się do tych ostatnich przepisów można przenieść *mutatis mutandis* na grunt odpowiadających im przepisów dyrektywy VAT.

<sup>18</sup> Zobacz m.in. wyroki: z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 28 czerwca 2017 r., Leventis i Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497 pkt 18); a także z dnia 4 marca 2021 r., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, pkt 37).

<sup>19</sup> Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22, 26).

<sup>20</sup> Zobacz m.in. wyroki: z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 23); a także z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 32–34).

<sup>21</sup> Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 28).

<sup>22</sup> Zobacz wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>23</sup> Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). Odnosi się to również do sytuacji, w której jest możliwe zidentyfikowanie cen odpowiadających każdemu z odrębnych elementów składających się na jedno świadczenie [zob. wyrok z dnia 3 września 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, pkt 27)].

**W przedmiocie zakresu stosowania art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT**

29. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawową cechą pojęć „dzierżawy” i „najmu” nieruchomości<sup>24</sup> w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, wobec braku definicji tych pojęć we wspomnianym przepisie, jest przyznanie jednej z umawiających się stron, na uzgodniony czas i za wynagrodzeniem, prawa do władania nieruchomością z wyłączeniem innych osób, w taki sposób, jakby była ona jej właścicielem<sup>25</sup>. W celu dokonania oceny, czy dana umowa odpowiada tej definicji, należy wziąć pod uwagę wszystkie cechy charakterystyczne danej transakcji, a także okoliczności, w jakich jest ona dokonywana. W tym zakresie decydującym czynnikiem jest obiektywny charakter danej transakcji, niezależnie od nadanej jej przez strony kwalifikacji<sup>26</sup>.

30. Poza tym, skoro art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika, treść tego przepisu powinna podlegać ścisłej wykładni<sup>27</sup>. Co do zasady to sądy krajowe, które jako jedyne są właściwe do dokonania oceny okoliczności faktycznych, powinny określić – z uwzględnieniem właściwych dla każdego wypadku okoliczności – zasadnicze cechy danej transakcji w celu dokonania jej kwalifikacji w świetle dyrektywy VAT<sup>28</sup>. Niemniej Trybunał może przedstawiać tym sądom wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, przydatne w celu rozstrzygnięcia sporu<sup>29</sup>.

31. Należy również dodać, że jeśli chodzi o rację bytu art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, iż przewidziane w tym przepisie zwolnienie „wynika z faktu, że najem nieruchomości, choć stanowi działalność gospodarczą, to jest zwykle działalnością stosunkowo pasywną, niewytwarzającą znaczącej wartości dodanej. Działalność tego typu należy tym samym odróżnić od innych rodzajów działalności, albo mających charakter interesów przemysłowych i handlowych, jak te objęte wyjątkami, których [dotyczy art. 135 ust. 2 dyrektywy VAT] albo których przedmiot polega bardziej na wykonaniu świadczenia niż na zwykłym udostępnieniu swojego mienia, takich jak prawo do korzystania z pola golfowego, prawo do korzystania z mostu za pobraniem opłaty za przejazd, czy prawo do zainstalowania dystrybutorów papierosów w lokalu handlowym”<sup>30</sup>. Zatem zdaniem Trybunału pasywny charakter dzierżawy lub najmu nieruchomości, uzasadniający zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, „ma związek z charakterem samej transakcji, a nie sposobem wykorzystania danej nieruchomości

<sup>24</sup> Jeśli chodzi o autonomiczny charakter pojęć, o których mowa w art. 135, zob. analogicznie wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>25</sup> Zobacz wyrok z dnia 22 stycznia 2015 r., *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz również wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 28 lutego 2019 r., *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 18); a także z dnia 2 lipca 2020 r., *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö* (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 40).

<sup>26</sup> Zobacz wyrok z dnia 22 stycznia 2015 r., *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>27</sup> Wśród obszerne orzecznictwa zob. wyroki: z dnia 22 stycznia 2015 r., *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, pkt 23); z dnia 19 grudnia 2018 r., *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 2 lipca 2020 r., *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö* (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 38); a także postanowienie z dnia 1 grudnia 2021 r., *Pilsētās zemes dienests* (C-598/20, niepublikowane, EU:C:2021:971, pkt 29). Mimo tego Trybunał nie wzbraniał się przed poszerzeniem znaczenia tych pojęć: zob. np. wyrok z dnia 4 października 2001 r., „*Goed Wonen*” (C-326/99, EU:C:2001:506).

<sup>28</sup> Zobacz wyrok z dnia 22 stycznia 2015 r., *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, pkt 24).

<sup>29</sup> Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>30</sup> Zobacz analogicznie wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 19). Zobacz również wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö* (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 41).

przez najemcę”<sup>31</sup>. Innymi słowy, fakt, że najemca wykorzystuje nieruchomość do celów handlowych zgodnie z postanowieniami umowy najmu, nie może sam w sobie wykluczyć możliwości skorzystania przez właściciela tej nieruchomości ze zwolnienia z VAT określonego w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT<sup>32</sup>.

### *Zastosowanie w postępowaniu głównym*

32. Z przytoczonego orzecznictwa wynika, że w przypadku gdy na jedną transakcję składa się kilka świadczeń, aby ustalić stawkę VAT mającą zastosowanie do tej transakcji<sup>33</sup>, należy zbadać, czy można ją uznać za jedną transakcję, co ma miejsce wówczas, gdy: a) dwa lub więcej elementów tej transakcji są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, lub b) rozpatrywaną transakcję można podzielić na świadczenie główne i jedno lub kilka świadczeń pomocniczych, w której to sytuacji całość transakcji jest traktowana pod względem podatkowym tak samo jak świadczenie główne.

33. Z natury rzeczy ta metodologia znajduje zastosowanie w przypadku świadczeń, które rozpatrywane odrębnie byłyby objęte różnymi stawkami VAT. Trybunał stosuje również takie podejście w przypadku transakcji, na którą składa się świadczenie główne objęte zwolnieniem oraz świadczenie pomocnicze podlegające VAT<sup>34</sup>. Dodam, że jak ostatnio podkreśliła rzecznik generalna J. Kokott, „[c]echą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozzerwalność jego poszczególnych elementów. W przypadku jednego świadczenia złożonego poszczególne jego elementy stapiają się ze sobą, tworząc nowe, niezależne świadczenie, w związku z czym w powszechnym odbiorze występuje tylko jedno pojedyncze świadczenie”<sup>35</sup>.

34. Innymi słowy, wbrew temu, co zdaje się sugerować rząd niemiecki, relacja zwolnienie/wyjątek opisana w ust. 1 i 2 art. 135 dyrektywy VAT co do zasady nie jest przeszkodą dla zakwalifikowania danej transakcji jako jednej transakcji, nawet gdyby w jej skład wchodził element zwolniony na podstawie art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT i element opodatkowany VAT na podstawie art. 135 ust. 2 tej dyrektywy.

35. Zostało to zresztą potwierdzone w wyroku Henriksen<sup>36</sup>, w którym Trybunał był pytany o to, czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów” dotyczy również wynajmu zamkniętych garaży stanowiących części składowe nieruchomości, których wynajem jest zwolniony z VAT. Stwierdziwszy, że przewidzianych w tym przepisie wyjątków od zwolnienia nie należy

<sup>31</sup> Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 20); z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 42). Trybunał przypomina, że „zwolnienie to nie przysługuje od działalności wiążącej się nie tylko z pasywnym udostępnieniem nieruchomości, lecz także z pewnymi działaniami handlowymi, takimi jak nadzór, zarządzanie i stała konserwacja, wykonywanymi przez właściciela, a także udostępnieniem innych urządzeń, przez co, o ile nie zachodzą naprawę szczególne okoliczności, najem tej nieruchomości nie może stanowić przeważającego świadczenia” [wyroki: z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 43)].

<sup>32</sup> Zobacz analogicznie wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 22).

<sup>33</sup> Jeśli chodzi o szczegółową i usystematyzowaną analizę, odsyłam do opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 20 i nast.).

<sup>34</sup> Zobacz, jak wskazuje w swoich uwagach Komisja, wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 32); z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 20); z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 28).

<sup>35</sup> Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 25).

<sup>36</sup> Wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. (173/88, EU:C:1989:329).



interpretować ściśle, ponieważ mają one właśnie na celu poddanie objętych wyjątkami transakcji ogólnym zasadom wynikającym z tej dyrektywy – a zatem opodatkowanie ich VAT<sup>37</sup> – Trybunał wyjaśnił, że pojęcie „wynajmu nieruchomości”, którego dotyczył wyjątek przewidziany w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy VAT, „musi obejmować poza najmem nieruchomości stanowiącej rzecz główną również najem pomieszczeń przynależnych”<sup>38</sup>. Trybunał wywiódł z tego, że nie można wykluczać wynajmu miejsc parkingowych ze zwolnienia, gdy wynajem ten jest *ściśle związany* z objętym zwolnieniem wynajmem nieruchomości przeznaczonych do innego użytku, takich jak nieruchomości mieszkalne lub handlowe, tak że obydwa te wynajmy stanowią *jedną transakcję gospodarczą*<sup>39</sup>. W związku z tym Trybunał orzekł, że pojęcie „wynajmu miejsc parkingowych” dotyczy wynajmu wszelkich powierzchni przeznaczonych do parkowania pojazdów, w tym zamkniętych garaży, oraz że wynajmu tego nie można wykluczać ze zwolnienia przewidzianego dla wynajmu nieruchomości, jeżeli jest on ściśle związany z objętym zwolnieniem wynajmem nieruchomości przeznaczonych do innego użytku<sup>40</sup>.

36. Wyrok ten stanowi zatem niewątpliwie inny przykład precedensowego stosowania teorii jednego świadczenia, w ramach którego rozpatrywana transakcja składała się ze zwolnionego świadczenia głównego (najem nieruchomości mieszkalnej) oraz ze świadczenia pomocniczego, w stosunku do którego zostało wprost przewidziane, że nie jest ono objęte zwolnieniem. Zatem Trybunał nie zinterpretował art. 13 część B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy w ten sposób, że przepis ten stanowił swego rodzaju klauzulę rozdzielającą, która miała pierwszeństwo przed pojęciem „jednego świadczenia” lub która uniemożliwiała jego zastosowanie.

37. Poza tym pragnę przypomnieć, że dokonywanie kwalifikacji okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym nie należy do Trybunału, gdyż zadanie to należy wyłącznie do sądu krajowego. Rola Trybunału sprowadza się do dokonania na użytek tego sądu wykładni prawa Unii, użytecznej do celu wydania orzeczenia, które sąd ten musi wydać w zawisłej przed nim sprawie<sup>41</sup>. Zatem to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy podatnik wykonuje w konkretnym wypadku jedno świadczenie, a także dokonanie w tym zakresie wszelkich ostatecznych ocen okoliczności faktycznych<sup>42</sup>. Z akt sprawy wynika właśnie, że sąd odsyłający sam już przeprowadził tę analizę. Sąd ten podziela bowiem ocenę sądu pierwszej instancji, który uznał w oparciu o przypomniane powyżej zasady orzecznicze, że chodzi o jedną transakcję<sup>43</sup>, na którą składają się świadczenie główne (dzierżawa budynku przeznaczonego do prowadzenia hodowli) oraz świadczenie pomocnicze (dzierżawa specjalnego wyposażenia budynku w związku z jego funkcją budynku przeznaczonego do prowadzenia hodowli).

38. Jak wcześniej przypomniałem, ustalenie, że istnieje jedno świadczenie, nie jest spójne ze stosowaniem zróżnicowanych obowiązków podatkowych, co Trybunał stwierdził wprost, gdy orzekł, iż „z samego zakwalifikowania jako jedno świadczenie transakcji złożonej z szeregu elementów wynika, że owa transakcja podlega jednej i tej samej stawce VAT”<sup>44</sup>. Zatem sąd

<sup>37</sup> Zobacz wyrok z dnia 13 lipca 1989 r., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, pkt 12).

<sup>38</sup> Wyrok z dnia 13 lipca 1989 r., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, pkt 14).

<sup>39</sup> Zobacz wyrok z dnia 13 lipca 1989 r., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, pkt 15).

<sup>40</sup> Zobacz wyrok z dnia 13 lipca 1989 r., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, pkt 17).

<sup>41</sup> Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>42</sup> Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz również podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 30–32).

<sup>43</sup> Odsyłam tu w szczególności do pkt 46, 48 i 50 wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

<sup>44</sup> Wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz również pkt 36 tego wyroku.

odsyłający, przyjmując założenie, w myśl przypomnianego przeze mnie orzecznictwa, iż cechą sporu w postępowaniu głównym jest występowanie jednego świadczenia, musiał jednocześnie ustalić, że urząd skarbowy X nie mógł obłożyć takiego świadczenia różnymi stawkami VAT.

39. Według mnie jest oczywiste, że art. 135 ust. 2 dyrektywy VAT nie funkcjonuje jako przepis przewidujący obowiązkowy podział świadczeń, jak utrzymuje rząd niemiecki. O ile Trybunał w wyroku *Sequeira Mesquita*<sup>45</sup>, nawet gdy ustalił, że ma do czynienia z jednym świadczeniem, które mogło podlegać art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, weryfikował wprawdzie, czy rozpatrywana transakcja nie wchodzi w zakres któregoś z wyjątków od zwolnienia wskazanych w art. 135 ust. 2 tej dyrektywy, o tyle ograniczył się on do stwierdzenia, że tak nie jest, przyznając jednocześnie, iż nie było to przedmiotem zadanego mu pytania, oraz nie zajmując stanowiska odnośnie do ewentualnych skutków, jakie należałoby wywodzić z takiego stwierdzenia<sup>46</sup>. W tych okolicznościach nie można utrzymywać, że wyrok ten, jak sugeruje rząd niemiecki, potwierdził obowiązek rozdzielania świadczeń, który wynika z art. 135 ust. 2 dyrektywy VAT i który powinien mieć zawsze pierwszeństwo przed teorią jednego świadczenia.

40. Poza tym rząd niemiecki przypomina w swoich uwagach, że zawarta w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT decyzja prawodawcy Unii o zwolnieniu najmu nieruchomości została podjęta ze względu na okoliczność, iż taka działalność jest stosunkowo pasywna, związana z samym upływem czasu i niegenerująca znaczącej wartości dodanej<sup>47</sup> w odróżnieniu od działalności innego rodzaju<sup>48</sup>, która ma charakter przemysłowy lub handlowy, albo od działalności, której przedmiotem jest wykonanie świadczenia, a nie tylko oddanie rzeczy do używania. Jednakże nie zauważam w aktach sprawy żadnego elementu, który mógłby podważyć ten wymóg pasywności transakcji, gdyby zostało stwierdzone, że w myśl teorii jednego świadczenia cała transakcja, której dotyczy spór w postępowaniu głównym, powinna zostać zwolniona na podstawie art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT. Akta sprawy nie zawierają w szczególności żadnej informacji, jakoby wynajmujący miał szczególny obowiązek zapewnienia utrzymania poszczególnych elementów wyposażenia specjalnie dostosowanych do przewidzianego w umowie sposobu używania tego budynku<sup>49</sup>.

41. Poza tym sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym może być zbliżona do tej, którą Trybunał zajmował się w wyroku *Mailat*<sup>50</sup>. Sprawa ta dotyczyła ustalenia, czy umowa najmu nieruchomości służącej do prowadzenia restauracji wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności stanowi „wynajem nieruchomości” w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, czy też świadczenie usługi złożonej. Po przeanalizowaniu materiałów zawartych w aktach sprawy Trybunał uznał, że najmu *rzeczy ruchomych* będących przedmiotem umowy najmu nie można raczej oddzielić od najmu nieruchomości. Niektóre z tych rzeczy ruchomych (takie jak wyposażenie i urządzenia kuchenne), zostały *połączone* z tą nieruchomością i powinny być uważane za jej *integralną*

<sup>45</sup> Wyrok z dnia 28 lutego 2019 r. (C-278/18, EU:C:2019:160).

<sup>46</sup> Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 32, 33).

<sup>47</sup> Co przyznał również Trybunał: zob. m.in. wyrok z dnia 18 listopada 2004 r., *Temco Europe* (C-284/03, EU:C:2004:730, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>48</sup> Zobacz pkt 31 niniejszej opinii.

<sup>49</sup> Raz jeszcze sąd odsyłający, uznając, że ma do czynienia z jednym świadczeniem, ustalił jednocześnie, iż najem wyposażenia znajdującego się w budynku przeznaczonym do prowadzenia hodowli nie stanowi dla najemcy celu samego w sobie, lecz jedynie środek umożliwiający korzystanie na jak najlepszych warunkach z usługi głównej.

<sup>50</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

część<sup>51</sup>. Składniki inwentarza, które zostały oddane w najem (albo zbyte) wraz z nieruchomością, były również związane z prowadzeniem restauracji na tej samej zasadzie co nieruchomość, w związku z czym nie można twierdzić, że ów najem lub owo zbycie służyły odrębnemu celowi, lecz przeciwnie – był to środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z usługi głównej, jaką stanowił najem nieruchomości<sup>52</sup>. W konsekwencji Trybunał orzekł, że w takim przypadku najem nieruchomości należy uznać za świadczenie główne w stosunku do najmu środków trwałych – nawet połączonych z tą nieruchomością – i składników inwentarza<sup>53</sup>.

42. Także i moim zdaniem w sporze w postępowaniu głównym taka umowa najmu, na podstawie której właściciel zdaje się nabywać prawo do wynagrodzenia w sposób wyłącznie pasywny, poprzez sam upływ czasu, nie obejmuje żadnego innego świadczenia niż to, które polega na oddaniu najemcy wynajętej nieruchomości do używania, nawet jeśli nieruchomość ta jest wyposażona w szereg systemów użytecznych z punktu widzenia jej funkcji.

43. Z powyższych rozważań wynika zatem, że opodatkowanie, o którym mowa w art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT, nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy najem lub dzierżawa wyposażenia i urządzeń stanowi jedynie świadczenie pomocnicze wobec świadczenia głównego, jakim jest najem lub dzierżawa budynku.

44. Rząd niemiecki stoi na stanowisku, że przyjęcie takiego rozstrzygnięcia prowadziło do drastycznego zawężenia zakresu stosowania art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT i byłoby sprzeczne z zasadą niezawężającej wykładni norm regulujących zasady ogólne ustanowione w tej dyrektywie.

45. Nie podzielam tych zastrzeżeń.

46. Po pierwsze, nie wydaje mi się, aby można było wyciągać jednoznaczne wnioski co do zakresu stosowania art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT, ponieważ zakres ten ostatecznie zależy w największym stopniu od konkretnej oceny każdej transakcji. Przykładowo mogę sobie z łatwością wyobrazić, że najem wyposażenia lub urządzeń, mimo że byłby również połączony z najmem lub dzierżawą budynku, w innych okolicznościach może stanowić świadczenie główne. Następnie najem lub dzierżawa wyposażenia i urządzeń spełniających kryteria „nieruchomości”<sup>54</sup>, który to najem lub dzierżawę można przynajmniej częściowo rozpatrywać odrębnie od najmu budynku lub budowli, w których umieszczono to wyposażenie i urządzenia, będzie również podlegał VAT na podstawie art. 135 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

47. Po drugie, pojęcia zastosowane w art. 135 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT w dalszym ciągu będą mogły być definiowane w sposób szeroki, co będzie wymagało, aby przy określaniu, co może stanowić „wyposażenie” lub „urządzenia” w rozumieniu tego przepisu, stosować szerokie podejście. Natomiast z powodów, które przedstawiłem, nie wydaje mi się, aby zasady wykładni mające zastosowanie w przypadku przepisów stanowiących odstępstwo od wyjątku same w sobie nakazywały pominąć orzecznictwo odnoszące się do jedności świadczenia.

<sup>51</sup> *Ruchomy* charakter tych rzeczy mógł być dyskusyjny, skoro po ich połączeniu z daną nieruchomością należało uznać, że stanowią one jej integralną część. Być może nie jest także zupełnie wykluczone, że Trybunał miał również wówczas do czynienia z rzeczami, które można zakwalifikować jako „wyposażenie” i „urządzenia” w rozumieniu art. 135 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT.

<sup>52</sup> Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 39).

<sup>53</sup> Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 41).

<sup>54</sup> Co według mnie wynika już z lektury art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT w związku z jej art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) i co znajduje potwierdzenie w rozporządzeniu wykonawczym nr 282/2011, zmienionym rozporządzeniem wykonawczym nr 1042/2013 (zob. pkt 4 niniejszej opinii).

48. W tych okolicznościach uważam, że art. 135 ust. 1 lit. l) i art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie dotyczące dzierżawy budynku służącego do prowadzenia hodowli rozciąga się na dzierżawę wyposażenia i urządzeń w rozumieniu art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy, stanowiących specjalne wyposażenie budynku w związku z jego funkcją budynku przeznaczonego do prowadzenia hodowli, w sytuacji gdy to wyposażenie i urządzenia zostały dostarczone jako świadczenie pomocnicze wobec dzierżawy budynku.

### ***W przedmiocie wykładni art. 135 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT***

49. W sytuacji gdyby Trybunał miał odpowiedzieć na zadane pytanie prejudycjalne w ten sposób, że art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT nie ma zastosowania w sporze w postępowaniu głównym, ponieważ spór ten dotyczy jednego świadczenia, którego istotą jest głównie dzierżawa budynku, co skutkuje zwolnieniem transakcji na podstawie art. 135 ust. 1 lit. l) tej dyrektywy, rząd niemiecki uważa, że nie oznaczałoby to automatycznie, iż przepis krajowy taki jak § 4 pkt 12 zdanie drugie UStG jest niezgodny z dyrektywą VAT. Przeciwnie, powstałoby wówczas pytanie, czy dzierżawa wyposażenia i urządzeń zainstalowanych w budynku mogłaby podlegać VAT na podstawie art. 135 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, na które to pytanie rząd niemiecki chciałby uzyskać odpowiedź od Trybunału.

50. Jednakże z analizy akt sprawy wynika, że sąd odsyłający nie zwrócił się do Trybunału sposób jasny i jednoznaczny z pytaniem dotyczącym wykładni tego ostatniego przepisu<sup>55</sup>. Przyznając, że może to być pytanie, które powstanie na późniejszym etapie analizy sytuacji w postępowaniu głównym, należy jednak stwierdzić, że Trybunał nie może udzielić na nie odpowiedzi, gdyż zostało ono zadane wyłącznie przez rząd niemiecki.

### **Wnioski**

51. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, by na pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) odpowiedział następująco:

Artykuł 135 ust. 1 lit. l) i art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

zwolnienie dotyczące dzierżawy budynku służącego do prowadzenia hodowli rozciąga się na dzierżawę wyposażenia i urządzeń w rozumieniu art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy, stanowiących specjalne wyposażenie budynku w związku z jego funkcją budynku przeznaczonego do prowadzenia hodowli, w sytuacji gdy to wyposażenie i urządzenia zostały dostarczone jako świadczenie pomocnicze wobec dzierżawy budynku.

<sup>55</sup> Zobacz w szczególności odpowiedź sądu odsyłającego na wniosek Trybunału o udzielenie informacji z dnia 20 października 2021 r., otrzymana przez Trybunał w dniu 1 grudnia 2021 r.