

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 18 lipca 2013 r.(*)

Podatek od warto?ci dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artyku? 17 i art. 13 cz??? B lit. d) pkt 6 – Zwolnienia – Odliczenie podatku naliczonego – Fundusze emerytalne – Poj?cie „zarz?dzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi”

W sprawie C?26/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Gerechtshof te Leeuwarden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 3 stycznia 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 18 stycznia 2012 r., w post?powaniu:

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: L. Bay Larsen, prezes izby, J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (sprawozdawca) i A. Prechal, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 lutego 2013 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand przez E.M. van Kasterena, O.L. Mobacha oraz C. Eversa, belastingadviseurs,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez B. Koopman oraz C. Wissels, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, O. Thomasa oraz L. Christiego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 kwietnia 2013 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 13 cz??? B lit.

d) pkt 6 i art. 17 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. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy fiscale eenheid PPG Holdings BV co te Hoogezand (zwanym dalej „PPG”) a Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (zwanym dalej „Inspecteur”) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za okres od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„1. Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, w całości dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w całości dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku].”

4 Zgodnie z art. 6 ust. 4 tej dyrektywy:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi”.

5 Artykuł 11 cz. II A ust. 1 lit. a) rzeczony dyrektywy określa podstawę opodatkowania dla dostaw towarów jako wszystko, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które dostawca otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej.

6 Artykuł 13 cz. II B szóstej dyrektywy przewiduje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych [brokerów i pośredników ubezpieczeniowych];

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

6) zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, określonymi przez państwa członkowskie;

[...]”.

7 Artykuł 17 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwili powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) [...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[...]”.

Prawo niderlandzkie

8 Artykuł 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustawą”) stanowi:

„Podatek obciążający dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy, dokonane przez wewnętrzne nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów, podlega odliczeniu od podatku podlegającego zapłacie z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług”.

9 Zgodnie z trzecim art. 11 ustawy:

„1. Na warunkach określonych w ogólnych przepisach wykonawczych z podatku zwolnione są:

[...]

i) następujące [...] usługi:

[...]

3) zarządzanie majątkiem gromadzonym przez fundusze inwestycyjne i spółki inwestycyjne do celów zbiorowego inwestowania:

[...].

10 Artykuł 15 ustawy stanowi:

„1. Podatek, o którym mowa w art. 2, odliczany przez podmiot gospodarczy, to:

a) podatek, który za okres objęty deklaracją został uwzględniony na fakturze sporządzonej w wymagany sposób przez innych przedsiębiorców z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz przedsiębiorcy;

[...]

c) podatek należny za okres objęty deklaracją:

[...]

od dostaw i usług świadczonych na rzecz przedsiębiorcy;

[...].

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Zgodnie z obowiązkiem ustawowym PPG utworzyła na rzecz pracowników swoich przedsiębiorstw systemy emerytalne przy Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (zwanym dalej „funduszem emerytalnym”). Zgodnie z przepisami niderlandzkimi ten fundusz emerytalny jest odrębny od PPG z punktu widzenia prawnego i podatkowego. Składki na systemy emerytalne są w całości opłacane nie przez pracowników, lecz przez PPG.

12 Jak potwierdzili na rozprawie PPG i rząd niderlandzki, prawo niderlandzkie obowiązujące w czasie mającym znaczenie dla sprawy pozostawia o pracodawcom możliwość wyboru, czy taki fundusz zostanie utworzony przez nich samych, czy też wykonanie ich zobowiązań zostanie zlecone towarzystwu ubezpieczeniowemu, do którego wpłaciliby składki i które byłoby odpowiedzialne za wypłatę świadczeń emerytalnych emerytowanym pracownikom. Nie była jednak przewidziana możliwość zachowania wewnętrznego systemu emerytalnego.

13 Spółka zależna PPG – PPG Industries Fiber Glass BV – zawarła z usługodawcami z siedzibą w Niderlandach umowy dotyczące zarządzania emeryturami i majątkiem funduszu emerytalnego. Koszty związane z tymi umowami były pokrywane przez tę spółkę zależną i nie zostały przerzucone na fundusz emerytalny. PPG odliczyła kwoty podatku VAT od rzeczonych kosztów poniesionych w latach 2001 i 2002, czyli 139 304,23 EUR jako podatek naliczony.

14 Wobec PPG wydano decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowego w zakresie podatku VAT za okres od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. Powyższa decyzja została podtrzymana przez Inspecteur orzekającego w przedmiocie odwołania. Rechtbank Leeuwarden oddalił skargę wniesioną na decyzję Inspecteur. Od tego wyroku PPG wniosła odwołanie do Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Strony spierają się przed tym sądem w kwestii, czy Inspecteur słusznie wydał decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowego w zakresie podatku VAT odliczonego przez zainteresowaną.

16 PPG udziela na to pytanie odpowiedzi przeczącej, podnosząc, że koszty emerytur objętych nimi pracowników są ogólnymi kosztami przedsiębiorstwa i w związku z tym podatek VAT

wykazany na fakturach, które zostały jej wystawione, uprawnia ją do odliczenia na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy. Tytułem subsydiarnym PPG podnosi, że zwolnienie przewidziane w art. 11 ust. 1 lit. i) pkt 3 ustawy ma zastosowanie do usług świadczonych na rzecz zainteresowanej w związku z emeryturami pracowniczymi.

17 Inspecteur utrzymuje, że sama PPG nie może być uważana za odbiorcę usług, które przekazała funduszowi emerytalnemu bez wystawienia faktur na wynagrodzenie, a zatem nie ma prawa do odliczenia podatku VAT, który został jej wykazany na fakturach w tym zakresie. W odniesieniu do pytania subsydiarnego dotyczącego zwolnienia z podatku VAT Inspecteur twierdzi, że fundusze emerytalne nie mogą być uznane za „specjalne fundusze inwestycyjne”.

18 W tych okolicznościach Gerechtshof te Leeuwarden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 szóstej dyrektywy zezwala na to, by podatnik, który na podstawie przepisów krajowych w dziedzinie emerytur utworzył samodzielny fundusz emerytalny celem zapewnienia praw do emerytury swoim pracownikom i byłym pracownikom uprawnionym z tego funduszu, odliczyć podatek związany ze świadczeniami wykonanymi na jego rzecz celem realizacji systemu emerytur i funkcjonowania funduszu emerytalnego?

2) Czy fundusz emerytalny utworzony w celu realizacji wypłat emerytur na rzecz uprawnionych przy najniższych możliwych kosztach, i do którego wnoszony i inwestowany jest kapitał przez uprawnionych lub w ich imieniu, przy czym zysk jest wypłacany, może zostać uznany za »specjalny fundusz inwestycyjny« w rozumieniu art. 13 cz. 2 B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym, celem zapewnienia praw do emerytury swoim pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem tego funduszu.

20 Aby odpowiedzieć na owo pytanie, należy przypomnieć tytułem wstępu, że ustanowiony w szóstej dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciążącego podatku całkowitą neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 K^{ub}, pkt 35; z dnia 4 października 2012 r. w sprawie C-550/11 PIGI, pkt 21).

21 W celu przyznania podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego i określenia zakresu takiego prawa co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 24; z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 26).

22 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w wypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie

podatku a jedn? lub wi?ksz? liczb? transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych us?ug nale?? do kosztów ogólnych tego podatnika i jako takie stanowi? elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub ?wiadczonych us?ug. Koszty te w rzeczywi?ci zachowuj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C?104/12 Becker, pkt 20).

23 W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku zak?ada, i? koszt ?wiadcze? powoduj?cych naliczenie podatku jest w??czony odpowiednio w cen? poszczególnych transakcji obj?tych podatkiem nale?nym lub w cen? towarów lub us?ug ?wiadczonych przez podatnika w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej (zob. wyroki: z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?29/08 SKF, Zb.Orz. s. I?10413, pkt 60; z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C?118/11 Eon Aset Menid?mynt, pkt 48; z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie C?651/11 X, pkt 55).

24 W zwi?zku z tym nale?y zbada?, czy pomimo okoliczno?ci, ?e fundusz ustanowiony przez PPG stanowi podmiot odr?bny pod wzgl?dem prawnym od PPG, istnienie rzeczzonego zwi?zku wynika w niniejszej sprawie ze wszystkich okoliczno?ci omawianych transakcji.

25 W tym wzgl?dzie bezsporne jest, ?e w sprawie g?ównej PPG naby?a dane us?ugi w celu zapewnienia zarz?dzania emeryturami swoich pracowników i zarz?dzania maj?tkiem funduszu emerytalnego utworzonego w celu zagwarantowania rzeczonych emerytur. Tworz?c fundusz, PPG spe?ni?a ustawy obowi?zek ci??cy na niej jako na pracodawcy i, w zakresie w jakim koszty ?wiadcze? uzyskanych przez PPG w tych ramach stanowi? cz?? jej kosztów ogólnych – czego zbadanie nale?y do s?du odsy?aj?cego – jako takie stanowi? element cenotwórczy towarów PPG (zob. podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I?4357, pkt 36).

26 W tych okoliczno?ciach mo?na uzna?, ?e nabycie ?wiadcze? powoduj?cych naliczenie podatku ma sw? wy??czn? przyczyn? w opodatkowanej dzia?alno?ci podatnika oraz ?e istnieje bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek.

27 W braku prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik nie tylko zosta?by pozbawiony korzy?ci podatkowej wynikaj?cej ze stosowania systemu odlicze?, ze wzgl?du na ustawy wybór ochrony emerytur poprzez prawne rozdzielenie pracodawcy i funduszu emerytalnego, lecz tak?e nie by?aby ju? gwarantowana neutralno?? podatku VAT.

28 Wniosku tego nie podwa?a podniesiona na rozprawie mo?liwo?? spe?nienia obowi?zku prawnego ustanowienia systemu emerytalnego dla pracowników podatnika za pomoc? innych ?rodków ni? utworzenie funduszu w formie podmiotu odr?bnego pod wzgl?dem prawnym i podatkowym. Przeciwna teza ogranicza?aby bowiem przyznan? podatnikom swobod? wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania transakcji, które uwa?aj? za najlepiej przystosowane do potrzeb ich dzia?alno?ci gospodarczej oraz w celu ograniczenia ich obci??e? podatkowych (zob. w tym wzgl?dzie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C?277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I?13805, pkt 53).

29 W ?wietle powy?szego na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 17 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnik, który utworzy? fundusz emerytalny w formie podmiotu odr?bnego pod wzgl?dem prawnym i podatkowym, taki jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego, celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i by?ym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, który zap?aci? od ?wiadcze? zwi?zanych z zarz?dzaniem i funkcjonowaniem rzeczzonego funduszu, pod warunkiem ?e istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku wynika ze wszystkich okoliczno?ci danych transakcji.

W przedmiocie pytania drugiego

30 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że fundusz emerytalny utworzony w celu realizacji wypłat emerytur na rzecz uprawnionych przy najniższych możliwych kosztach, do którego wnoszony i inwestowany jest kapitał przez uprawnionych lub w ich imieniu, przy czym zysk podlega podziałowi, może zostać uznany za „specjalny fundusz inwestycyjny” w rozumieniu tego przepisu.

31 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie drugie powstaje wyłącznie wtedy, gdy pytanie pierwsze wymaga odpowiedzi przeczącej. Ponadto to pytanie drugie jest identyczne jak pytanie, na które Trybunał udzielił odpowiedzi w wyroku z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-424/11 *Wheels Common Investment Fund Trustees* i in.

32 W tych okolicznościach nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

33 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 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 należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym, taki jak budynek przedmiotem postępowania głównego, celem zapewnienia praw do emerytury swoim pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia podatku od wartości dodanej, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem rzeczonoego funduszu, pod warunkiem że istnienie bezpośredniego i ściśłego związku wynika ze wszystkich okoliczności danych transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.