

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 1 grudnia 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi – Podatnicy – Uprawnienie państw członkowskich do uznania za jednego podatnika osób niezależnych pod względem prawnym, lecz ściśle powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym („grupa podatkowa VAT”) – Przepisy krajowe uznające za „jednego podatnika” podmiot nadrzędny grupy podatkowej VAT – Świadczenia wewnętrzne w grupie podatkowej VAT – Artykuł 6 ust. 2 lit. b) – Świadczenie usług dokonywane nieodpłatnie – Pojęcie celów niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa

W sprawie C-269/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 7 maja 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 czerwca 2020 r., w postępowaniu:

Finanzamt T

przeciwko

S,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca), T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Heimerl, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 stycznia 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 4 oraz art. 6 ust. 2 lit. b) 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: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt T (urzędem skarbowym T, Niemcy; zwanym dalej „organem podatkowym”) a S, niemiecką fundacją prawa publicznego, w przedmiocie opodatkowania tej fundacji podatkiem od wartości dodanej (VAT) za rok podatkowy 2005.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą 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). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym spór ten podlega regulacji szóstej dyrektywy.

4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] usług [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego] w takim charakterze];

[...]”.

5 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

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

[...]

4. Użycie słowa »samodzielnie« w ust. 1 wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy [stosunek podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem co do [w zakresie] warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29 każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28 za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna”.

6 Stosownie do art. 6 ust. 2 tej dyrektywy:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących cząstkę aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością”.

Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisu niniejszego ustępu, pod warunkiem że takie odstąpienie nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji”.

7 Artykuł 17 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

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

[...]”.

Prawo niemieckie

8 Paragraf 2 ust. 2 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania głównego (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Działalność gospodarcza, przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie:

[...]

2. jeżeli osoba prawna ze względu na charakter stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego (grupa podatkowa). Skutki istnienia grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Części te należy traktować jako jedno przedsiębiorstwo [...].

[...]”.

9 Paragraf 3 ust. 9a UStG stanowi:

„Za świadczenia za wynagrodzeniem uznaje się:

1. korzystanie przez przedsiębiorcę z mienia wykorzystywanego w działalności gospodarczej, które dało podstawę do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku naliczonego, do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub do użytku prywatnego jego pracowników, o ile nie chodzi o drobne względy [na ich rzecz]; nie dotyczy to sytuacji, gdy odliczenie podatku naliczonego jest wyłączone na podstawie § 15 ust. 1b lub gdy korekta odliczenia podatku naliczonego ma być dokonana na podstawie § 15a ust. 6a;

2. nieodpłatne wykonanie przez przedsiębiorcę innego świadczenia do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa lub na użytek prywatny jego pracowników, o ile nie chodzi o drobne względy [na ich rzecz]”.

10 Paragraf 73 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Spółka podporządkowana jest zobowiązana do zapłaty podatków podmiotu nadrzędnego, w odniesieniu do których grupa podatkowa, którą tworzy, ma znaczenie dla celów podatkowych [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 S, niemiecka fundacja prawa publicznego, jest podmiotem nadrzędnym zarówno oddziału medycyny uniwersyteckiej, jak i U GmbH. Podlega ona opodatkowaniu VAT w odniesieniu do usług, które świadczy odpłatnie, natomiast nie uważa się jej za podlegającą opodatkowaniu w odniesieniu do czynności, które wykonuje w ramach wykonywania swoich prerogatyw władzy publicznej.

12 W roku podatkowym będącym przedmiotem postępowania głównego spółka U GmbH świadczyła na rzecz S usługi sprzątania, higieny i prania oraz transportu pacjentów. Jeżeli chodzi w szczególności o usługi sprzątania, były one wykonywane dla całego kompleksu budynków stanowiących uniwersytecki wydział medycyny, do którego należały sale chorych, korytarze, sale operacyjne, sale wykładowe i laboratoria.

13 Z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, po pierwsze, że przestrzeń szpitalna jako taka, w zakresie, w jakim jest przeznaczona na opiekę udzielaną pacjentom, wchodzi w zakres działalności gospodarczej wykonywanej przez S, w odniesieniu do której spółka ta jest podatnikiem VAT. Po drugie, sale wykładowe, laboratoria i inne pomieszczenia są wykorzystywane do kształcenia studentów, którą to działalność fundacja wykonuje w ramach wykonywania swoich prerogatyw władzy publicznej i w związku z którą nie jest uznawana za podlegającą temu podatkowi. Członek powierzchni omawianego kompleksu budynków, dla której usługi sprzątania były świadczone w ramach tego drugiego rodzaju działalności, wynosi 7,6% całkowitej powierzchni tego kompleksu. Za swoje usługi U GmbH otrzymała od S wynagrodzenie w wysokości 76 085,48 EUR.

14 W wyniku kontroli organ podatkowy dokonał korekty decyzji podatkowej S za rozpatrywany rok podatkowy, uznając, że jej zakłady stanowiły jedno przedsiębiorstwo, dla którego należało sporządzić jedną deklarację VAT, a zatem należało wydać jedną decyzję podatkową.

15 Zdaniem organów podatkowych usługi sprzątania, z których S korzystała z tytułu działalności należącej do jej prerogatyw władzy publicznej, były świadczone na jej rzecz przez U GmbH w ramach grupy podatkowej (*Organschaft*), którą tworzyły te podmioty, w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG. Celem tego przepisu jest wdrożenie do prawa niemieckiego przewidzianej w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy możliwości uznania za jednego podatnika osób, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

16 W związku z tym owe usługi sprzątania zostały działalnością niezwiązaną z przedsiębiorstwem i stanowiły „nieodpłatne świadczenie” na rzecz S zgodnie z § 3 ust. 9a pkt 2 UStG interpretowanego zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

17 Mając na względzie te okoliczności, organ podatkowy, biorąc pod uwagę wynoszącą 7,6% czystą powierzchnię omawianego kompleksu budynków przypisaną działalności prowadzonej przez S w ramach wykonywania prerogatyw władzy publicznej, uznał, że kwota odpowiadająca usługom sprzątania tej czystości powierzchni przez U GmbH wynosiła 5782,50 EUR. Po odliczeniu marży zysku, którą oszacował na 525,66 EUR, organ podatkowy ustalił podstawę opodatkowania „nieodpłatnego świadczenia” na 5257 EUR, a tym samym zwiększył obciążenie podatkiem o 841,12 EUR.

18 Oddalenie skargi administracyjnej S na tę decyzję podatkową w sprawie korekty zostało zaskarżone do Finanzgericht (sądu finansowego, Niemcy). Sąd ten uwzględnił tę skargę, uznając zasadniczo, że grupa podatkowa (*Organschaft*) zrzeszająca w jedno przedsiębiorstwo podmiot nadrzędny S i U GmbH, jako spółki podporządkowane, rozciąga się również na działalność wykonywaną przez ten podmiot nadrzędny w ramach wykonywania jego prerogatyw władzy publicznej. Ponadto nie zostały spełnione przesłanki „nieodpłatnego świadczenia” w rozumieniu § 3 ust. 9a pkt 2 UStG.

19 Organ podatkowy wniosł od tego wyroku skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).

20 Sąd odsyłający podkreśla na wstępie, że zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG spółka podporządkowana i włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego grupy składowanej się z osób prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie (zwanej dalej „grupą podatkową VAT”), nie jest uważana za prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą. Spółka podporządkowana – która gdyby była brana pod uwagę oddzielnie, powinna podlegać opodatkowaniu VAT – jest w rzeczywistości, z uwagi na powiązania finansowe, gospodarcze i organizacyjne, jakiejś z podmiotem nadrzędnym, traktowana jak pracownik tego podmiotu. Ma to znaczenie zarówno w odniesieniu do transakcji tej spółki podporządkowanej z osobami trzecimi, jak i ze wspomnianym podmiotem nadrzędnym.

21 Sąd odsyłający wyjaśnił, po pierwsze, w odniesieniu do transakcji spółki podporządkowanej z osobami trzecimi, że wymóg dotyczący konieczności istnienia jednego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy byłby spełniony, nawet gdyby podatnik ten nie był spółką podporządkowaną, lecz podmiotem nadrzędnym grupy. Podmiot nadrzędny jest zatem zobowiązany do zapłaty VAT nie tylko w odniesieniu do własnych transakcji, lecz również w odniesieniu do transakcji spółki podporządkowanej z osobami trzecimi. W związku z tym w niniejszej sprawie S jest zobowiązana do zapłaty tego podatku od transakcji U GmbH z osobami trzecimi.

22 Po drugie, w odniesieniu do transakcji dokonywanych pomiędzy spółką podporządkowaną a podmiotem nadrzędnym grupy podatkowej VAT uważa się, że transakcje te są dokonywane w

ramach tego samego podatnika, w związku z czym należy je uznać za nieobjęte zakresem stosowania VAT. Tymczasem w niniejszym przypadku usługi sprzedaży świadczony przez U GmbH na rzecz S stanowi w pełni tego rodzaju czynności wewnętrzne.

23 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, sąd odsyłający zastanawia się, czy uprawnienie do wyznaczenia „jednego podatnika” dla grupy podatkowej VAT, którym dysponuje państwo czeskie na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, powinno być interpretowane w ten sposób, że należy uznać, iż podatnikiem tym jest członek tej grupy, który byłby zobowiązany do zapłaty VAT w odniesieniu do wszystkich transakcji dokonanych przez innych członków tej grupy („proponycja odpowiedzi A”), czy też odrębna od swych członków sama grupa podatkowa VAT. W tym drugim wariantcie tego rodzaju grupa byłaby postrzegana jako podmiot fikcyjny utworzony wyłącznie do celów VAT („proponycja odpowiedzi B”).

24 O ile zdaniem sądu odsyłającego proponycja odpowiedzi A odpowiada od dziesięcioleci orzecznictwu Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), o tyle konieczne jest jednak, aby Trybunał udzielił dodatkowych wyjaśnień, w szczególności w świetle wniosków płynących z wyroku z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 28, 29) w odniesieniu do kwestii, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy może być interpretowany w ten sposób, że pozwala on państwu czeskiemu na uznanie za „jednego podatnika” zamiast samej grupy podatkowej VAT – członka tej grupy, a konkretnie jej podmiotu nadrzędnego.

25 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG w zakresie, w jakim centralizuje zapłatę VAT poprzez przeniesienie jej na jednego z członków grupy, dokonuje tego uproszczenia stosowania prawa VAT, odpowiadając w ten sposób celowi „uproszczenia procedur administracyjnych”, do którego zmierza art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

26 Natomiast zdaniem tego sądu żadne uproszczenie administracyjne nie może wynikać z koncepcji, wedle której konieczne jest utworzenie niezależnej grupy podatkowej VAT w rozumieniu „podmiotu fikcyjnego”.

27 Ponadto wyroków z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19), z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 40, 48), a także z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 28, 29, 35, 37) nie można interpretować w ten sposób, że państwo czeskie nie jest uprawnione do wyznaczenia jako „jednego podatnika” dla grupy podatkowej VAT członka reprezentującego tę grupę, a konkretnie jej podmiotu nadrzędnego.

28 Ponadto okoliczności, że tylko jeden członek grupy podatkowej VAT jest podatnikiem w odniesieniu do całej grupy, nie stoi na przeszkodzie odpowiedzialności solidarnej pozostałych członków grupy. W związku z tym art. 73 zdanie pierwsze AO przewiduje zasadniczo odpowiedzialność solidarną spółek podporządkowanych w odniesieniu do zobowiązania podatkowego podmiotu nadrzędnego tej grupy.

29 Zdaniem tego sądu gdyby na pytanie podniesione w pkt 23 niniejszego wyroku należało odpowiedzieć zgodnie z propozycją odpowiedzi B, o której mowa w tym pkt 23, oznaczałoby to w istocie, że w niniejszej sprawie nie można uznać, iż istnieje grupa podatkowa obejmująca podmiot nadrzędny S i spółkę podporządkowaną U GmbH. Tak więc stosowanie art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy byłoby wykluczone, ponieważ w braku grupy podatkowej ostatnia z wymienionych spółek powinna być uznana za samodzielnego podatnika, który świadczył usługi na rzecz S, w odniesieniu do których to usług spółka ta byłaby zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.

30 Gdyby jednak wadziwa miała być wskazana w pkt 23 niniejszego wyroku propozycja odpowiedzi A, sąd odsyłający zwraca się również ponadto z pytaniem, czy orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, a w szczególności wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) należy interpretować w ten sposób, że w przypadku takim jak w postępowaniu głównym – dotyczącym podmiotu takiego jak S, który prowadzi z jednej strony działalność gospodarczą, w odniesieniu do której jest podatnikiem, a z drugiej strony działalność, którą wykonuje w ramach wykonywania swoich prerogatyw władzy publicznej, w odniesieniu do której nie jest uznawany za podatnika VAT na podstawie art. 4 ust. 5 tej dyrektywy – nieodpłatne świadczenie usługi wchodzącej w zakres działalności gospodarczej danego podmiotu i przeznaczony dla jego dziedziny działalności z zakresu władzy publicznej mogłoby być opodatkowane na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

31 Sąd odsyłający wyjaśnia, że gdyby na pytanie pierwsze należało odpowiedzieć zgodnie z propozycją odpowiedzi A i w związku z tym § 2 ust. 2 pkt 2 UStG należało interpretować jako zgodny z szóstą dyrektywą, prowadziłoby to do tego, że w niniejszej sprawie spółka U GmbH należałoby uznać, zgodnie z tym przepisem prawa niemieckiego, za niewykonywając samodzielnie swojej działalności, w związku z czym spółka ta stanowiłaby jednego podatnika z podmiotem nadrzędnym S. W takiej sytuacji spółka ta nie świadczyłaby odpłatnie usług w rozumieniu § 2 ust. 1 szóstej dyrektywy na rzecz S, a działalność tej spółki należałoby uznać za działalność tego podmiotu nadrzędnego.

32 Należy zatem ustalić, czy należy uznać, że S świadczyłaby przy użyciu zasobów swojego przedsiębiorstwa – do których zalicza się, na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 UStG i art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, również zasoby U GmbH – nieodpłatnie usługi sprzątania w celach niezwiązanych ze swą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, ponieważ usługi te były świadczone na jej rzecz w ramach jej działalności jako władzy publicznej jako „działalność niemająca charakteru gospodarczego”.

33 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przewidziane dla państw członkowskich w art. 4 ust. 4 akapit drugi [szóstej dyrektywy] uprawnienie do tego, by uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na ich terytorium, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, należy wykonywać w ten sposób

a) że uznanie za »jednego podatnika« dotyczy jednej z tych osób, która jest podatnikiem w odniesieniu do wszystkich transakcji tych osób, czy też w ten sposób,

b) że uznanie za »jednego podatnika« musi bezwzględnie – a więc również kosztem istotnych uszczupleń podatkowych – prowadzić do powstania grupy podatkowej VAT odrębnej od ściśle związanych ze sobą osób, stanowiłby fikcyjny podmiot, który należy stworzyć wyłącznie do

celów VAT?

2) Jeżeli w przypadku pytania pierwszego w sprawie jest [propozycja odpowiedzi A]: Czy z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 ust. 2 [szóstej dyrektywy] (wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88) wynika, że w przypadku podatnika, który

a) z jednej strony prowadzi działalność gospodarczą, dokonując przy tym odpłatnych świadczeń w rozumieniu § 2 pkt 1 szóstej dyrektywy [...],

b) a z drugiej strony jednocześnie podejmuje działalność jako władza publiczna (działalność w sferze imperium), w odniesieniu do której nie jest uważany za podatnika zgodnie z art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy [...],

nie należy opodatkowywać wykonania nieodpłatnej usługi z zakresu działalności gospodarczej na potrzeby działalności w sferze imperium w świetle art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy [...].

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

34 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uznało za „jednego podatnika” nie samą grupę podatników VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiot nadrzędny.

35 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst oraz cele regulacji, której dotyczy on stanowi [zob. w szczególności wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Airhelp (Opóźnienie lotu alternatywnego), C-451/20, EU:C:2022:123, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Ponadto zarówno względy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasady równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odwołania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całości Unii Europejskiej autonomiczną i jednolitą wykładnię (zob. podobnie wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Konkretnie dla jednolitego stosowania szóstej dyrektywy konieczne jest, aby pojęcie „ścisłych powiązań finansowych” w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy podlegało autonomicznej i jednolitej wykładni. Taka wykładnia jest konieczna, pomimo fakultatywnego dla państw członkowskich charakteru systemu przewidzianego w tym artykule, w celu uniknięcia, w razie wprowadzenia tego systemu w życie, rozbieżności w jego stosowaniu pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W tym względzie z brzmienia art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, że przepis ten zezwala, aby każde państwo członkowskie mogło uznać za jednego podatnika kilka podmiotów, jeżeli mają one siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego oraz jeżeli będąc niezależne pod względem prawnym, są one ze sobą ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Artykuł ten, zgodnie z jego brzmieniem, nie

uzależnienia swego stosowania od spełnienia innych warunków. Nie przewiduje on również możliwości nałożenia przez państwa członkowskie na podmioty gospodarcze innych warunków w celu utworzenia grupy podatkowej VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Wprowadzenie w życie systemu przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy zakłada, iż przepisy krajowe przyjęte za podstawę tej normy umożliwiają zaniechanie uznawania podmiotów wykazujących powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne za odrębnych podatników w zakresie VAT na rzecz uznania ich za jednego podatnika. Gdy zatem państwo członkowskie stosuje ten przepis, podmiot lub podmioty podporządkowane w rozumieniu owego przepisu nie mogą być uznane za podatnika lub podatników w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Wynika z tego, że zrównanie z jednym podatnikiem na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wyklucza, aby członkowie grupy podatkowej VAT nadal oddzielnie składali deklaracje VAT i byli rejestrowani w ramach grupy i poza nią jako podatnicy, ponieważ tylko „jeden podatnik” jest uprawniony do sporządzania tych deklaracji. Przepis ów, gdy jest stosowany przez państwo członkowskie, wymaga zatem, aby krajowe przepisy transponujące stanowiły, że podatnik ten jest jedynym podatnikiem oraz że grupie przyznaje się jeden numer identyfikacji podatkowej (wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19, 20).

41 Z powyższego wynika, że w takiej sytuacji świadczenia wykonywane przez podmiot trzeci na rzecz członka grupy podatkowej VAT należy uznać, do celów VAT, za wykonywane nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz samej grupy podatkowej VAT, do której on należy (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Kaplan International colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Co się tyczy kontekstu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy – ani z tego przepisu, ani z systemu ustanowionego przez tę dyrektywę nie wynika, że stanowi on przepis wprowadzający odstępstwo lub szczególny przepis, który należy interpretować w sposób zawężający. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, przesłanka dotycząca istnienia zwiększonego związku finansowego nie może być interpretowana w sposób zawężający (zob. analogicznie, w odniesieniu do art. 11 dyrektywy VAT, wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 36; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 45).

43 Co się tyczy celów realizowanych przez art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, należy na wstępie przypomnieć, że z uzasadnienia projektu Komisji [COM(73) 950 wersja ostateczna], który doprowadził do przyjęcia szóstej dyrektywy, wynika, że wprowadzając ten przepis, prawodawca Unii chciał stworzyć możliwość, aby państwa członkowskie nie byłyby zobowiązane zwiększyć systematycznie statusu podatnika z pojęciem „czysto prawnej niezależności”, czy to w celu uproszczenia procedur administracyjnych, czy w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W tym względzie nawet jeżeli do czasu wejścia w życie przepisu akapitu trzeciego w art. 4 ust. 4, wynikającego z dyrektywy Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych rodzajów w celu uproszczenia procedury obciążania

podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającej niektóre decyzje przyznające odstąpienia (Dz.U. 2006, L 221, s. 9), szósta dyrektywa nie zawierała wyraźnych przepisów przyznających państwom członkowskim możliwości przyznania środków koniecznych do celów zwalczania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, okoliczności ta nie pozbawiała państw członkowskich możliwości przyznania – przed tym wejściem w życie – tego rodzaju środków, ponieważ zwalczanie przez państwa członkowskie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, nawet w braku wyraźnego upoważnienia ze strony prawodawcy Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W związku z tym przy stosowaniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy państwa członkowskie w ramach przysługującego im swobodnego uznania mogły uzależnić stosowanie systemu grupy podatkowej VAT od pewnych ograniczeń, pod warunkiem że ograniczenia te wpisują się w cele tej dyrektywy zmierzające do zapobiegania nadużyciom lub zwalczania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W niniejszej sprawie z wyjaśnienia przedstawionych przez sąd odsyłający i przez rzecznika niemiecki wynika, że ustawodawca niemiecki skorzystał z przewidzianej w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy możliwości poprzez ustanowienie § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, który przewiduje możliwość tworzenia „grup podatkowych”.

47 Z tych samych wyjaśnień wynika również, że zgodnie z prawem niemieckim, o ile podmiot nadrzędny grupy podatkowej VAT jest uważany za „jednego podatnika” dla tej grupy w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, o tyle § 73 AO przewiduje jednak, że spółka podporządkowana może w danym wypadku być zobowiązana do zapłaty podatków odpowiadających działalności pozostałych członków grupy podatkowej, do której należy, w tym podmiotu nadrzędnego tej grupy, w odniesieniu do których to podatków istnienie grupy podatkowej, którą tworzą te podmioty, ma znaczenie dla celów podatkowych.

48 Co się tyczy przede wszystkim kwestii, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy sprzeciwia się niemieckiej praktyce uznawania za „jednego podatnika” nie samej grupy podatkowej VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiotu nadrzędnego, należy wskazać, że o ile Trybunał w wyrokach z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19, 20) oraz z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 34, 35, 37) orzekł zasadniczo, że grupa podatkowa VAT jest jako podatnik zobowiązana do zapłaty VAT, o tyle w przypadku gdy kilku prawnie niezależnych członków grupy podatkowej VAT ma wspólnie status jednego podatnika, musi istnieć jeden przedstawiciel, który przejmuje obowiązki tej grupy wobec organów podatkowych. Tymczasem art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie zawiera żadnego przepisu dotyczącego wyznaczenia podmiotu reprezentującego grupę podatkową VAT ani formy, w jakiej ma on realizować obowiązki podatnika takiej grupy.

49 W tym względzie, niezależnie od możliwości ustanowienia jednego z tych członków reprezentantem grupy podatkowej VAT, cele, o których mowa w pkt 43, mogą uzasadniać uznanie podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT za jednego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, jeżeli ów podmiot nadrzędny jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do tej grupy, co umożliwia zapewnienie prawidłowego poboru VAT.

50 Niemniej jednak konieczne jest jeszcze, aby okoliczności, że to nie sama grupa podatkowa VAT, lecz reprezentujący ją podmiot nadrzędny pełni rolę jednego podatnika w rozumieniu art. 4

ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, nie prowadzi do ryzyka utraty wpływów podatkowych.

51 Otóż z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający, o których mowa w pkt 28 niniejszego wyroku, a także przez sąd niemiecki w uwagach na piśmie, wynika, że w zakresie, w jakim obowiązek dokonania zgłoszenia spoczywa na tym podmiocie nadrzędnym rozciąga się na usługi świadczone i otrzymane przez wszystkich członków grupy, a wynikające z tego zobowiązanie podatkowe obejmuje wszystkie te usługi, prowadzi to do takiego samego rezultatu, jak gdyby grupa podatkowa VAT sama była podatnikiem tego podatku.

52 Z wyjaśnień tych wynika również, że nawet jeżeli na mocy prawa niemieckiego wszystkie obowiązki w zakresie VAT ciąży na rzeczonym podmiocie nadrzędnym, jako przedstawicielu grupy podatkowej VAT przed organami podatkowymi, to jednak organy te mogą w danym wypadku zwrócić się do innych podmiotów należących do tej grupy, opierając się na § 73 AO.

53 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uznało za „jednego podatnika” nie samą grupę podatkową VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiot nadrzędny, jeżeli podmiot ten jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do tej grupy i pod warunkiem że takie uznanie nie prowadzi do ryzyka powstania strat podatkowych.

W przedmiocie pytania drugiego

54 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku podmiotu będącego „jednym podatnikiem” dla grupy podatkowej VAT i wykonującego z jednej strony działalność gospodarczą, w zakresie której jest on podatnikiem, a z drugiej strony działalność w ramach realizowania prerogatyw władzy publicznej, w odniesieniu do której nie jest on uznawany za podatnika VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, świadczenie przez inny podmiot wchodzący w skład tej grupy usługi związanej z realizowaniem tych prerogatyw należy uznać za świadczenie usług wchodzących w zakres działalności gospodarczej tego jednego podatnika w ramach jego działalności z zakresu władzy publicznej, które może być opodatkowane na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

55 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy z odpłatnym świadczeniem usług zrównuje się świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.

56 Trybunał orzekł już, że art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy nie pozwala na to, aby podatnik lub jego pracownicy uzyskiwali od podatnika wolne od podatku usługi, od których osoba prywatna musiałaby uiścić VAT (wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 23).

57 W konsekwencji art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy nie ma na celu ustanowienia zasady, zgodnie z którą transakcje nieobjęte zakresem stosowania systemu podatku VAT mogą być uznane za transakcje wykonywane „w celach innych niż związane” z działalnością przedsiębiorstwa w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 38).

58 Wynika z tego, że w przypadku gdy „jeden podatnik” dla grupy podatkowej VAT korzysta ze świadczenia usług przez podmiot należący do tej grupy w ramach działalności z zakresu władzy publicznej tego jednego podatnika, uznanie, że takie świadczenie podlega opodatkowaniu na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, oznaczałoby uznanie, że rzeczony świadczenie

jest wykonywane do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, a zatem zrównanie z tego rodzaju działalnością w sferze publicznej, która nie jest objęta zakresem stosowania VAT zgodnie z art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

59 Taka wykładnia pozbawiłaby sensu zarówno art. 2 ust. 1, jak i art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

60 Po drugie, należy w każdym wypadku przypomnieć, że art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy jedynie transakcji dokonywanych „nieodpłatnie”, które należy zrównać z transakcjami wykonywanymi odpłatnie dla celów opodatkowania VAT (wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 24).

61 Tymczasem w niniejszej sprawie, jak podkreślono w pkt 13 i 17 niniejszego wyroku i jak zauważa również rzecznik generalna w pkt 50 opinii, z postanowienia odsyłanego jasno wynika, że podmiot nadrzędny, S, świadczy wynagrodzenie za usługi sprzedania wykonane przez U GmbH zarówno w odniesieniu do jego działalności gospodarczej, jak i jego działalności jako w sferze publicznej.

62 W związku z tym, skoro omawiana transakcja została dokonana odpłatnie w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, art. 6 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy nie może mieć zastosowania.

63 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku podmiotu będącego „jednym podatnikiem” dla grupy podatkowej VAT i wykonującego z jednej strony działalność gospodarczą, w zakresie której jest on podatnikiem, a z drugiej strony działalność w ramach realizowania prerogatyw w sferze publicznej, w odniesieniu do której nie jest on uznawany za podatnika VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, świadczenie przez inny podmiot wchodzący w skład tej grupy usług związanych z realizowaniem tych prerogatyw nie powinno być opodatkowane na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

64 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi 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:

nie stoi on na przeszkodzie temu, by w przypadku grupy składającej się z osób prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, państwo członkowskie uznało za jednego podatnika w rozumieniu tego przepisu podmiot nadrzędny tej grupy, jeżeli podmiot ten jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do tej grupy i pod warunkiem że takie uznanie nie prowadzi do ryzyka powstania strat podatkowych.

2) Prawo Unii

należy interpretować w ten sposób, że:

w przypadku podmiotu będącego jednym podatnikiem grupy składającej się z osób prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, i wykonującego z jednej strony działalność gospodarczą, w zakresie której jest on podatnikiem, a z drugiej strony działalność w ramach realizowania prerogatyw władzy publicznej, w odniesieniu do której nie jest on uznawany za podatnika podatku od wartości dodanej na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, świadczenie przez podmiot wchodzący w skład tej grupy usługi związanej z realizowaniem tych prerogatyw nie powinno być opodatkowane na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.