Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 26 marca 2015 r.[1]

Sprawy połączone C-108/14 i C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
przeciwko
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
i
Finanzamt Hamburg-Mitte
przeciwko
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnymzłożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku — Spółka dominująca (holding) korzystająca ze świadczeń podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, aby pozyskać kapitał na cele związane z nabyciem udziałów w dwóch spółkach zależnych, na rzecz których ta spółka dominująca następnie świadczy odpłatnie usługi — Uregulowanie krajowe ograniczające integrację podatkową do osób prawnych znajdujących się w stosunku podporządkowania pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym

I – **Wprowadzenie**

1. Niniejsze odesłania prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzhof (Niemcy) dotyczą zasadniczo, po pierwsze, metody obliczenia odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") naliczonego przez dwie spółki holdingowe w związku z nabyciem udziałów w kapitale zakładowym innych spółek, w zarządzanie którymi te spółki holdingowe się angażują, oraz po drugie, kwestii, czy art. 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[2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu podatkowemu zakazującemu spółkom osobowym uczestniczenia, jako podmioty „podporządkowane", w grupie podatkowej VAT w rozumieniu tego przepisu.

2. Wątpliwości te powstały w kontekście dwóch sporów pomiędzy, po pierwsze, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (zwaną dalej „Larentia + Minerva") a Finanzamt Nordenham (sprawa C-108/14), a po drugie, Finanzamt Hamburg-Mitte a Marenave Schiffahrts AG (zwaną dalej „Marenave") (sprawa C-109/14)[3].

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 145, s. 1. Okoliczności postępowania głównego miały miejsce przed dniem 1 stycznia 2007 r., datą wejścia w życie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zatem owa dyrektywa nie znajduje zastosowania.

3 — Postanowieniem prezesa Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 marca 2014 r. sprawy te zostały połączone dla celów procedury pisemnej i ustnej, jak również wydania wyroku.

3. W pierwszej sprawie Larentia + Minerva jako komandytariusz posiada 98% udziału kapitałowego w spółkach zależnych będących GmbH & Co. KG (spółkami komandytowymi, w których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością), z których każda jest podmiotem eksploatującym statek. Świadczy ona na ich rzecz, jako „zarządzająca spółka holdingowa", między innymi usługi administracyjne i handlowe za wynagrodzeniem.

4. W zakresie powyższych usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT Larentia + Minerva dokonała pełnego odliczenia podatku naliczonego w związku z pozyskaniem od podmiotu trzeciego kapitału, który przeznaczony został na nabycie udziałów w spółkach zależnych, jak również w związku z odpłatnym świadczeniem usług, w szczególności administracyjnych i doradczych, na rzecz wspomnianych spółek zależnych.

5. Finanzamt Nordenham (urząd skarbowy dla Nordenham) uznał powyższe odliczenie jedynie częściowo, do wysokości 22%, przy czym większość kosztów związanych z nabyciem udziałów w spółkach zależnych została zaliczona do działalności spółki holdingowej niemającej charakteru gospodarczego, to jest polegającej na posiadaniu udziałów w spółkach zależnych, która to działalność nie uprawnia do odliczenia. Decyzja z dnia 24 września 2007 r. w sprawie korekty wymiaru podatku VAT za rok 2005 została zaskarżona przez spółkę Larentia + Minerva do Niedersächsisches Finanzgericht (sądu finansowego dla Dolnej Saksonii), który oddalił skargę. Larentia + Minerva wniosła rewizję od tego orzeczenia do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).

6. W drugiej ze spraw spółka Marenave dokonała podwyższenia swojego kapitału zakładowego w roku 2006, a skutkiem kosztów emisji akcji związanych z tym podwyższeniem była zapłata podatku VAT w kwocie 373 347,57 EUR.

7. Spółka ta, będąca spółką holdingową, w tym samym roku nabyła udziały w czterech „spółkach komandytowych eksploatujących statki", będących spółkami osobowymi, w zarządzaniu którymi spółka Marenave brała udział w zamian za wynagrodzenie. Z podatku VAT należnego z tytułu dochodów z owej działalności związanej z zarządzaniem spółka Marenave odliczyła między innymi całość kwoty 373 347,57 EUR tytułem podatku naliczonego.

8. Decyzją z dnia 15 stycznia 2009 r. Finanzamt Hamburg-Mitte (urząd skarbowy dla Hamburga-Centrum), wobec braku rzeczywistego udziału spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami zależnymi, nie uznał odliczenia w tej kwocie. Jednakże Finanzgericht Hamburg-Mitte (sąd finansowy dla Hamburga-Centrum) uwzględnił odwołanie od tej decyzji, uznając w całości odliczenie dokonane przez spółkę Marenave. Finanzamt Hamburg-Mitte wniósł rewizję od orzeczenia Finanzgericht Hamburg-Mitte do Bundesfinanzhof.

9. W ramach obydwu wniesionych spraw sąd odsyłający uważa, że usługi świadczone przez spółki holdingowe wykorzystywane są jednocześnie do działalności gospodarczej i niemającej charakteru gospodarczego i uprawniają do odliczenia podatku jedynie w zakresie, w jakim ich koszty można przypisać do działalności gospodarczej spółek holdingowych. W związku z tym sąd odsyłający stoi na stanowisku, że brak jest prawa do pełnego odliczenia, istnieją jednak wątpliwości, czy nie stoją temu na przeszkodzie zasady wypracowane przez Trybunał w wyroku Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495). Niemniej jednak sąd odsyłający nie zadał Trybunałowi wprost takiego pytania. Pierwsze pytanie prejudycjalne ogranicza się bowiem do żądania określenia zasad odliczania naliczonego podatku VAT pozwalających na obiektywne odzwierciedlenie części wydatków faktycznie poniesionych na działalność gospodarczą i niemającą charakteru gospodarczego w przypadku spółek holdingowych. W drugiej kolejności, jeżeli kwestia odliczenia podatku VAT naliczonego przez spółki holdingowe może zostać wyjaśniona poprzez uwzględnienie czynności podlegających opodatkowaniu dokonywanych przez spółki zależne na rzecz podmiotów trzecich, sąd odsyłający ma wątpliwości co do zakresu stosowania art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w odniesieniu do grupy podatkowej VAT, który to przepis został przywołany po raz pierwszy w ramach postępowania rewizyjnego przez spółkę Larentia + Minerva, jak również przez spółkę Marenave. W tym względzie sąd odsyłający ma

wątpliwości co do tego, czy prawo krajowe jest zgodne z tym przepisem, skoro prawo to wyłącza stosowanie tego przepisu w szczególności w stosunku do spółek osobowych, oraz, w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na to pytanie, czy podatnik może powoływać się bezpośrednio na art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

10. W powyższych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowania i w każdej z tych spraw przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Według jakiej metody oblicza się (proporcjonalne) odliczenie podatku [VAT] przez holding wynikające ze świadczeń powodujących naliczenie podatku w związku z pozyskaniem kapitału w celu nabycia udziałów w spółkach zależnych, jeżeli holding później (tak jak zamierzano to od samego początku) świadczy różne usługi podlegające opodatkowaniu [podatkiem VAT] na rzecz tych spółek?

2) Czy przepis art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy […] dotyczący uznania kilku podmiotów za jednego podatnika stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym (po pierwsze) jedynie osoba prawna – ale nie spółka osobowa – może zostać włączona do przedsiębiorstwa innego podatnika (tzw. podmiotu nadrzędnego) i które (po drugie) zakłada, że ta osoba prawna pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym (w rozumieniu stosunku nadrzędności i podporządkowania) »włączona jest do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego«?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na powyższe pytanie: czy podatnik może powoływać się bezpośrednio na art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy […]?”.

11. Zagadnienia te były przedmiotem pisemnych uwag ze strony spółek Larentia + Minerva i Marenave, rządów niemieckiego, Irlandii, austriackiego i Zjednoczonego Królestwa, jak również Komisji Europejskiej. Z wyjątkiem rządu austriackiego, który nie był reprezentowany w toku procedury ustnej, powyższe zainteresowane strony, jak również rząd polski, zostały wysłuchane na rozprawie w dniu 7 stycznia 2015 r.

II – **Analiza**

A – *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

12. Jak wskazałem w pkt 9 niniejszej opinii, pierwsze pytanie prejudycjalne skierowane przez sąd odsyłający opiera się na założeniu, że brak jest podstaw dla częściowego odliczenia podatku VAT zapłaconego przez obydwie spółki holdingowe będące przedmiotem postępowań głównych w zakresie, w jakim w przypadku spółki Larentia + Minerva koszty nabycia udziałów w spółkach zależnych, a w przypadku spółki Marenave – koszty emisji akcji, związane są w znacznej części z niemającą charakteru gospodarczego działalnością wymienionych holdingów związaną z nabyciem i posiadaniem/zarządzaniem udziałami lub akcjami w ich odpowiednich spółkach zależnych.

13. W oparciu o powyższe założenie sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału o udzielenie dokładniejszych wskazówek co do metody obliczeń, jaką należy przyjąć celem możliwie najbardziej obiektywnego i jednolitego przypisania naliczonego podatku VAT, w przypadku gdy wydatki spółki holdingowej związane są zarówno z działalnością gospodarczą, jak i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego.

14. Gdyby ograniczyć się jedynie do odpowiedzi na to pytanie, uważam, podobnie jak wszystkie zainteresowane strony biorące udział w niniejszym postępowaniu, że Trybunał powinien stwierdzić brak swojej kompetencji w zakresie udzielania dokładniejszych wskazówek co do metody obliczeń ponad tą, która wynika z aktualnego orzecznictwa.

15. Należy w szczególności przypomnieć, że na tle analogicznego pytania w sprawie Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166) Trybunał wskazał, iż przepisy szóstej dyrektywy nie obejmują zasad, których przedmiotem są metody lub kryteria, jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot naliczonego podatku VAT, według których odpowiednie wydatki mają związek z działalnością gospodarczą lub działalnością niemającą charakteru gospodarczego, ponieważ zasady odliczania naliczonego podatku VAT zawarte w szóstej dyrektywie dotyczą podatku naliczonego od wydatków związanych wyłącznie z działalnością gospodarczą [4].

16. W związku z powyższym, zważywszy, że szósta dyrektywa nie zawiera niezbędnych wskazówek dla takich liczbowych ustaleń, do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla tego celu, przy wykorzystaniu przysługującego im swobodnego uznania z uwzględnieniem celu i struktury tej dyrektywy, w szczególności z poszanowaniem zasady neutralności podatkowej [5].

17. Trybunał wywnioskował zatem z powyższego, że państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, iż odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny one więc dołożyć starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności. W ramach korzystania z tego uprawnienia państwa członkowskie są jednakże upoważnione do stosowania właściwego w danym przypadku klucza podziału, takiego jak klucz inwestycyjny bądź klucz transakcyjny (które zostały opisane przez sąd krajowy u podłoża sprawy Securenta), nie będąc przy tym zobowiązane do ograniczania się do jednej z tych metod [6].

18. Trybunał potwierdził powyższą ocenę w pkt 42 i 47 wyroku Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), wskazując zasadniczo, że niezależnie od wybranego lub zastosowanego przez państwa członkowskie sposobu podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego sposób ten powinien obiektywnie odzwierciedlać część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności.

19. W przedłożonych sprawach sąd odsyłający podnosi, że ustawodawca niemiecki do dzisiaj nie ustanowił żadnego klucza podziału takiego jak powołany przez Trybunał w wyroku Securenta, co prowadzi do znacznej niepewności prawa, która w ocenie sądu odsyłającego powinna zostać przez Trybunał usunięta.

20. Uważam, że Trybunał nie powinien przychylać się do tego wniosku, zarówno z przyczyn związanych z poszanowaniem jurysdykcji państw członkowskich, jak i z przyczyn praktycznych związanych z różnorodnością i złożonością sytuacji faktycznych, które w żaden sposób nie pozwalają Trybunałowi na uprzywilejowanie jednego sposobu lub klucza kosztem innych.

21. Z analogicznych względów okoliczność, że ustawodawca krajowy nie zdecydował się na przyjęcie jednej lub drugiej metody, ale postanowił, jak podkreślają w swoich pisemnych uwagach sąd odsyłający oraz rząd niemiecki, pozostawić ów wybór, w zależności od okoliczności konkretnego przypadku, podatnikowi i administracji podatkowej, nie może również prowadzić Trybunału do przyjęcia możliwości zastąpienia prawodawcy krajowego.

4 — Zobacz podobnie wyrok Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33).

5 — Ibidem (pkt 34–36).

6 — Ibidem (pkt 37, 38).

22. Zadaniem sądów krajowych jest natomiast zbadanie, czy w zależności od przedstawionych im sytuacji sposób lub sposoby obliczenia przyjęte przez podatnika lub w danym wypadku przez krajową administrację podatkową obiektywnie odzwierciedlają część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na prowadzoną przez podatnika działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego.

23. W niniejszych sprawach do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy zastosowanie metody uznanej za właściwą przez administrację podatkową, to jest, jak wynika z informacji przekazanych przez sąd odsyłający, klucza podziału w zależności od rodzaju inwestycji, spełnia powyższy wymóg.

24. Niemniej jednak zastanawiam się nad założeniem leżącym u podstaw rozumowania sądu odsyłającego w zakresie, w jakim uważa on, że obydwie spółki holdingowe prowadzą częściowo działalność gospodarczą i częściowo działalność niemającą charakteru gospodarczego.

25. Pytanie to wykracza poza prostą kwestię oceny okoliczności faktycznych stanowiących przedmiot postępowania głównego, która to ocena w ramach współpracy określonej w art. 267 TFUE należy oczywiście wyłącznie do kompetencji sądu odsyłającego.

26. Jak zauważają Larentia + Minerva i Marenave, należy zastanowić się, czy udział spółek holdingowych w zarządzaniu spółkami zależnymi nie powinien prowadzić, przy zastosowaniu w szczególności zasad ustalonych w wyroku Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), do przyjęcia, że te spółki holdingowe prowadzą tylko działalność gospodarczą, z wyłączeniem wszelkiej działalności niemającej takiego charakteru. Z powyższego wynikałoby zdaniem wyżej wymienionych stron, że w konsekwencji ma miejsce pełne odliczenie podatku VAT naliczonego od usług świadczonych przez owe spółki holdingowe w ramach nabycia udziałów w ich spółkach zależnych.

27. W orzecznictwie dotyczącym statusu podatkowego VAT spółek holdingowych Trybunał rozróżnia dwa przypadki, w zależności od tego, czy spółki holdingowe uczestniczą w zarządzaniu spółkami zależnymi, czy też nie.

28. Spółki holdingowe należące do pierwszej kategorii to takie, których jedyny cel ogranicza się do posiadania udziałów w spółkach zależnych i zarządzania nimi i które nie świadczą na rzecz tych spółek zależnych żadnych odpłatnych usług oraz nie uczestniczą w sposób bezpośredni ani pośredni w zarządzaniu innymi przedsiębiorstwami, z zastrzeżeniem wykonywania praw z posiadanych udziałów lub akcji.

29. Tego rodzaju spółki holdingowe nie mają statusu podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy i nie mają prawa odliczenia tego podatku zgodnie z art. 17 tej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem samo nabywanie i posiadanie akcji nie powinno być uznawane za działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy, przyznającą status podatnika ich podmiotowi. W rzeczywistości bowiem samo przejęcie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z rzeczy mającego na celu osiąganie zysków o charakterze trwałym, ponieważ ewentualna dywidenda, owoc tego udziału, wynika z samej własności rzeczy[7].

30. Jednakże Trybunał wielokrotnie orzekał, że „*inaczej jest*, gdy udziałowi finansowemu w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką, w której udział został nabyty, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału jako akcjonariusza lub wspólnika”[8]. Zdaniem Trybunału uczestniczenie spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami, w których nabyła ona

7 — Zobacz w szczególności wyroki: Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 19); Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 32).

8 — Zobacz w szczególności wyroki: Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, pkt 14); Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 20); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 30); Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 33) (wyróżnienie moje).

udziały, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, która to działalność skutkuje dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 tej dyrektywy, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych, handlowych i technicznych przez spółkę holdingową na rzecz jej spółek zależnych [9].

31. Zgodnie z przedstawionym przez sąd odsyłający podziałem spółek holdingowych tego rodzaju spółki określane są jako „zarządzające" spółki holdingowe.

32. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że dwie spółki holdingowe będące przedmiotem postępowań głównych należą do tej drugiej kategorii i mają status podatnika podatku VAT w zakresie usług świadczonych odpłatnie na rzecz ich spółek zależnych.

33. Sąd odsyłający przyjmuje zatem, że spółki te mają prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem usług u podmiotów trzecich w ramach transakcji kapitałowych w swoich spółkach zależnych. Zdaniem sądu odsyłającego odliczenie to może być jednak tylko częściowe. Świadczenia, z jakich korzystały spółki holdingowe w związku z pozyskaniem kapitału, służyły bowiem przede wszystkim niemającej charakteru gospodarczego działalności spółek holdingowych, to jest niepodlegającemu opodatkowaniu nabyciu i posiadaniu udziałów lub akcji w kapitale zakładowym spółek zależnych.

34. W tym względzie przede wszystkim zwracam uwagę, że sąd odsyłający nie wskazał, aby powyższe świadczenia związane były ze zwykłym posiadaniem udziałów lub akcji w innych spółkach zależnych, w zarządzaniu którymi spółki holdingowe nie brały udziału; działalność ta nie może być uznawana za działalność gospodarczą, co oznaczałoby obowiązek podziału naliczonego podatku VAT pomiędzy działalność tych spółek holdingowych mającą charakter gospodarczy i tę niemającą charakteru gospodarczego.

35. Następnie uważam, że logika, na której opiera się orzecznictwo Trybunału dotyczące podziału pomiędzy spółki holdingowe biorące udział w zarządzaniu spółkami zależnymi i te niebiorące w nim udziału, pociąga za sobą konsekwencje w zakresie przypisania kosztów związanych z transakcjami kapitałowymi realizowanymi przez spółki holdingowe do ich działalności o charakterze gospodarczym.

36. W wyroku Cibo Participations, dotyczącym sytuacji analogicznej do stanowiącej przedmiot postępowań głównych, Trybunał orzekł, że poniesione przez spółkę holdingową koszty związane z zarządzaniem spółką zależną, dotyczące różnych usług, które spółka holdingowa nabyła w związku z nabywaniem udziałów lub akcji w tej spółce zależnej, należą do kosztów ogólnych podatnika i *jako takie* stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Usługi te zachowują zatem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą spółki holdingowej [10].

37. Ponieważ Trybunał nie może pominąć faktu, że z samej natury rzeczy taka spółka holdingowa zarządza również udziałami lub akcjami niezwiązanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej, podejście przyjęte w powyższym wyroku każe uznać, po pierwsze, że koszty poniesione przez spółkę holdingową w związku z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych są związane wyłącznie z działalnością gospodarczą spółki holdingowej, a nie, choćby nawet częściowo, z jej działalnością niemającą charakteru gospodarczego, polegającą na zarządzaniu udziałami lub akcjami, i po drugie, że spółka holdingowa ma co do zasady prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego.

9 — Wyroki: Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 22); Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 34).

10 — Wyrok Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 33). Zobacz także w szczególności wyrok SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58).

38. Powyższa ocena znajduje potwierdzenie w pkt 34 powołanego wyroku w sprawie Cibo Participations, w którym Trybunał odniósł się do systemu odliczeń przewidzianego w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, którego stosowanie dotyczy jedynie podziału podatku VAT odnoszącego się do transakcji na wcześniejszym etapie obrotu wykorzystanych zarówno do wykonania transakcji gospodarczych uprawniających do odliczenia, jak i do innych transakcji nierodzących takiego uprawnienia, a tym samym dotyczącego wyłącznie podatku VAT obciążającego wydatki związane z działalnością gospodarczą [11].

39. Koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami w rozumieniu orzecznictwa Trybunału są zatem związane z działalnością gospodarczą spółki holdingowej. W konsekwencji obciążający te wydatki podatek VAT może zostać w całości odliczony zgodnie z brzmieniem art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, chyba że wszystkie czynności dokonywane przez spółkę w ramach jej działalności gospodarczej są zwolnione z podatku VAT na podstawie szóstej dyrektywy; w takim przypadku podatek podlega odliczeniu zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia, stosownie do art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy [12]. W mojej ocenie wykładnia taka wynika z wyroku Cibo Participations.

40. Powyższa analiza może również zostać w pełni odniesiona do kosztów niezwiązanych z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych, ale do innych transakcji kapitałowych realizowanych przez spółkę zarządzającą holdingu, takich jak podwyższenie kapitału zakładowego w drodze emisji akcji, ostatecznie mające na celu sfinansowanie nabycia i eksploatacji statków morskich, co, jak się wydaje, ma miejsce w sprawie C-109/14.

41. Trybunał potwierdził już w wyroku Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), że sama emisja akcji jest czynnością, która nie należy do zakresu przedmiotowego szóstej dyrektywy, ale czynność ta może zostać dokonana przez spółkę celem podniesienia kapitału z korzyścią dla jej ogólnie pojętej działalności gospodarczej, co każe uznać, iż poniesione koszty świadczeń uzyskanych przez tę spółkę w ramach owej czynności stanowią część kosztów ogólnych, a w konsekwencji stanowią element cenotwórczy jej towarów, ponieważ świadczenia takie pozostają w istocie w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością gospodarczą podatnika [13].

42. Okoliczność, że w sporze znajdującym się u podstaw sprawy C-109/14 emisja akcji realizowana była przez spółkę zarządzającą holdingu, a nie przez spółkę taką jak Kretztechnik, która prowadziła wyłącznie działalność mającą charakter gospodarczy, nie wydaje mi się rodzić innych konsekwencji co do prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, zważywszy na wnioski płynące z wyroku Cibo Participations.

43. W każdym razie ani sąd odsyłający, ani zainteresowane strony niniejszego postępowania nie proponowały różnego pod względem podatkowym traktowania kosztów poniesionych przez spółkę zarządzającą holdingu w związku z nabyciem udziałów lub akcji oraz z innymi transakcjami kapitałowymi.

44. W świetle powyższych rozważań proponuję, by na pierwsze pytanie prejudycjalne udzielić następującej odpowiedzi: koszty związane z transakcjami kapitałowymi poniesione przez spółkę holdingową, która uczestniczy w sposób bezpośredni lub pośredni w zarządzaniu spółkami zależnymi, zachowują bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą tej spółki holdingowej. Dlatego brak jest podstaw dla podzielenia naliczonego podatku VAT obciążającego te wydatki

11 — Zobacz podobnie wyrok Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33); a także moja opinia w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, pkt 79). Zobacz także wyrok Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 40).

12 — Sposoby, na jakie należy dokonać obliczenia tej proporcji, należą do sfery stosowania przepisów krajowych państw członkowskich: zob. w tym względzie wyrok Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 30, 31).

13 — Zobacz wyrok Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 36).

pomiędzy wydatki związane z działalnością gospodarczą i te niezwiązane z działalnością gospodarczą. Jeżeli spółka holdingowa dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT oraz czynności zwolnionych, to w takim przypadku podatek VAT podlega odliczeniu zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia przewidzianą w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

B – *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

45. W ramach drugiego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, przewidujący uprawnienie państw członkowskich do uznania kilku osób za jednego podatnika podatku VAT, sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które, po pierwsze, ogranicza możliwość włączenia do przedsiębiorstwa innego podatnika (tzw. podmiotu nadrzędnego) tylko do osób prawnych, a po drugie, wymaga włączenia tych osób prawnych do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, to jest w rozumieniu stosunku nadrzędności i podporządkowania.

46. Z treści art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, że przepis ten zezwala, aby każde państwo członkowskie mogło uznać za jednego podatnika kilka osób, 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 [14].

47. Przepis ten wprowadził zatem do prawodawstwa Unii koncepcję grupy podatkowej VAT, której celem, jak wskazano w uzasadnieniu propozycji szóstej dyrektywy [15], jest umożliwienie, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane łączyć systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej niezależności w celu uproszczenia procedur administracyjnych lub w celu zwalczania pewnych nadużyć [16].

48. W praktyce, ponieważ grupa podatkowa VAT jest uważana za jednego podatnika, tworzące ją podmioty przestają oddzielnie składać deklaracje podatku VAT i być uznawane, w ramach grupy i poza nią, za podatników [17].

49. Z powyższego wynika, że transakcje wewnątrz grupy podatkowej VAT, to jest odpłatne transakcje realizowane pomiędzy podmiotami tworzącymi tę grupę, co do zasady nie istnieją do celów podatku VAT. Prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT jest zatem ustalane nie na podstawie transakcji realizowanych wewnątrz grupy, lecz wyłącznie na podstawie transakcji dokonywanych przez grupę na rzecz podmiotów trzecich [18].

14 — Należy zwrócić uwagę, że przepis ten został następnie powtórzony w analogicznym brzmieniu w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE.

15 — Propozycja szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [COM(73) 950 z dnia 20 czerwca 1973 r.].

16 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 47); Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37).

17 — Zobacz podobnie wyroki: Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19); Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29).

18 — Zobacz także podobnie Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [COM(2009) 325 wersja ostateczna z dnia 2 lipca 2009 r., s. 11]. Sprecyzować należy, że transakcje realizowane pomiędzy uczestnikami grupy podatkowej a podmiotem trzecim przypisywane są samej grupie: zob. wyrok Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29).

50. W niniejszej sprawie, o ile sąd odsyłający nie ma żadnych wątpliwości co do skorzystania przez Republikę Federalną Niemiec z możliwości przewidzianej w przepisie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, co zostało zresztą potwierdzone w pisemnych uwagach rządu niemieckiego, o tyle zastanawia się on, czy spółki holdingowe i ich spółki zależne, przy uwzględnieniu odpłatnych transakcji realizowanych pomiędzy spółkami zależnymi a podmiotami trzecimi, mogą uzyskać status grupy podatkowej VAT, przyznając tej grupie prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego w związku z transakcjami kapitałowymi realizowanym przez spółki holdingowe.

51. O ile takie pełne odliczenie nie jest wykluczone w świetle proponowanej przeze mnie odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, o tyle na obecnym etapie rozumowania nasuwają się dwie uwagi.

52. Po pierwsze, okoliczności faktyczne leżące u źródła każdego z dwóch pierwszych pytań prejudycjalnych wzajemnie się wykluczają. Innymi słowy, grupa podatkowa VAT istnieje albo nie istnieje. W żadnym wypadku spółka holdingowa biorąca udział w zarządzaniu spółkami zależnymi nie może korzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w zakresie kosztów związanych z transakcjami kapitałowymi w swoich spółkach zależnych i jednocześnie żądać utworzenia z tymi spółkami zależnymi grupy kapitałowej, w ramach której, jak wyżej wskazałem, transakcje nie są objęte podatkiem VAT.

53. Po drugie, z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że problematyka związana z przyznaniem statusu grupy podatkowej VAT została podjęta po raz pierwszy przed sądem odsyłającym, orzekającym w ostatniej instancji w ramach „postępowania rewizyjnego". Ani administracja podatkowa, ani sądy niższych instancji nie mogły wcześniej wypowiedzieć się co do przywileju przyznania tego statusu spółkom Larentia + Minerva oraz Marenave i ich odpowiednim spółkom zależnym.

54. Powyższe uwagi mogłyby prowadzić do wniosku, że pytanie o wykładnię szóstej dyrektywy zawarte w drugim pytaniu prejudycjalnym ostatecznie nie ma żadnego związku z przedmiotem sporów głównych lub dotyczy problemu natury hipotetycznej, wobec czego pytanie to (jak zresztą pytanie trzecie, które jest z nim nierozerwalnie związane) powinno zostać uznane za niedopuszczalne[19]. Wątpliwości w tym zakresie zostały zresztą podniesione przez Irlandię w ramach pisemnych uwag oraz na rozprawie przed Trybunałem.

55. Pomimo tych okoliczności uważam jednak, że udzielenie odpowiedzi na niniejsze pytanie prejudycjalne nie jest zbędne. Jak proponuje sąd odsyłający i jak potwierdził na rozprawie rząd niemiecki, spełnienie warunków kwalifikujących do uzyskania statusu grupy podatkowej VAT lub podmiotu podatkowego ma charakter obiektywny i może zostać stwierdzone w prawie niemieckim przez każdy sąd niezależnie od wniosku w tym zakresie. W związku z powyższym pytanie co do zgodności przewidzianych w ustawodawstwie niemieckim ograniczeń dotyczących zakwalifikowania do takiej grupy podatkowej z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy ma znaczenie dla rozstrzygnięcia postępowań głównych, gdyż gdyby ograniczenia te mogły zostać wyłączone, to mogłoby zostać uznane prawo do pełnego odliczenia naliczonego podatku VAT.

56. Co do meritum, pytanie sądu odsyłającego dotyczy dwóch kwestii. Po pierwsze i zasadniczo, chodzi o ustalenie, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, by państwo członkowskie ograniczało możliwość tworzenia grup podatkowych VAT do podmiotów posiadających osobowość prawną, z wyłączeniem w konsekwencji spółek osobowych takich jak spółki zależne dwóch

19 — Zobacz w szczególności, w odniesieniu do orzecznictwa w zakresie niedopuszczalności pytań prejudycjalnych pozbawionych związku ze stanem faktycznym sporu lub gdy problem jest natury hipotetycznej, wyrok Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

spółek holdingowych, utworzone w formie spółek komandytowych, będące przedmiotem postępowań głównych. Po drugie, sąd odsyłający ma wątpliwość co do możliwości stawiania przez państwo członkowskie wymogu stosunku nadrzędności i podporządkowania w ramach grupy podatkowej VAT, poprzez który to wymóg jednostki „podporządkowane" włączone są do podmiotu nadrzędnego.

1. W przedmiocie warunku odnoszącego się do osobowości prawnej członków grupy podatkowej VAT

57. Zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") działalność gospodarcza, przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie, jeżeli osoba prawna ze względu na całokształt stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego.

58. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, w prawie niemieckim spółki osobowe mogą być podmiotem nadrzędnym w ramach podmiotu podatkowego, natomiast takie spółki osobowe, w szczególności spółki komandytowe, jako że nie posiadają osobowości prawnej, nie mogą być organizacyjnie podporządkowane i w związku z tym nie mogą uczestniczyć w grupie podatkowej VAT w rozumieniu przepisów obowiązujących w Niemczech.

59. Moim zdaniem, jak słusznie podnoszą Irlandia i Komisja, w szóstej dyrektywie brak jest podstaw dla wyłączenia spółek osobowych z możliwości udziału w grupie podatkowej VAT.

60. Powyższa ocena wynika już z samego brzmienia art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, który stanowi, w sposób całkowicie ogólny, że za jednego podatnika uznane mogą być „osoby", co, jak słusznie zauważył rzecznik generalny N. Jääskinen w opinii w sprawie Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2012:753, pkt 30, 31), stoi w sprzeczności z ramami prawnymi wynikającymi z drugiej dyrektywy VAT [20]. Trybunał wyprowadził stąd wniosek, że brzmienie art. 11 dyrektywy 2006/112, który przejął przy użyciu podobnych sformułowań brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, nie sprzeciwia się temu, by państwo członkowskie przyjęło, że osoby niemające samodzielnego statusu podatnika mogą zostać włączone do grupy podatkowej VAT [21]. W innej sprawie Trybunał wskazał również, wprawdzie w sposób incydentalny, że przepis art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi się do „osób, w szczególności spółek" [22].

61. Cytowane orzecznictwo oznacza, że zakres art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie ogranicza się do szczególnej formy spółki ani do obowiązku posiadania osobowości prawnej przez członków grupy podatkowej VAT.

62. Ponadto, w przeciwieństwie do art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, niektóre postanowienia tego aktu, jak art. 28a–28c, dotyczą wyłącznie „osób prawnych", co oznacza, że również prawodawca Unii nie miał zamiaru ograniczenia zakresu wyżej wymienionego art. 4 do podmiotów posiadających osobowość prawną.

63. Uważam zatem, że zakres stosowania ratione personae art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy obejmuje wszystkie te osoby.

64. Powyższe stwierdzenie nie pozwala jednak na udzielenie odpowiedzi na pierwszą część drugiego pytania prejudycjalnego przedstawionego Trybunałowi przez sąd odsyłający.

20 — Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, struktury i procedur dotyczących stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303).

21 — Wyrok Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 38–41). Zobacz także wyroki: Komisja/Niderlandy (C-65/11, EU:C:2013:265, pkt 35–39); Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, pkt 30–34); Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-86/11, EU:C:2013:267, pkt 33–37); Komisja/Dania (C-95/11, EU:C:2013:268, pkt 34–38).

22 — Wyrok Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19).

65. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie wymaga wcześniejszego dokonania oceny, czy szósta dyrektywa sprzeciwia się temu, by państwo członkowskie ograniczyło zakres stosowania art. 4 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy w ramach przyznanych mu uprawnień do zezwolenia na tworzenie na swoim terytorium grup podatkowych VAT. Innymi słowy, chodzi o określenie, czy państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobodnego uznania w zakresie „osób", których udział w grupach podatkowych VAT uznają za dopuszczalny na swoim terytorium.

66. W świetle orzecznictwa pytanie to wymaga moim zdaniem złożonej odpowiedzi.

67. Prawdą jest, że Trybunał orzekł już wcześniej, w odniesieniu do art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, powtarzającego brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, że artykuł ten, zgodnie ze swą treścią, nie uzależnia stosowania tego przepisu od innych przesłanek [23]. W wyrokach Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 35) i Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, pkt 63) Trybunał wskazał, że artykuł ten nie przewiduje również możliwości nałożenia przez państwa członkowskie na podmioty gospodarcze, w celu stworzenia grupy podatkowej VAT, innych warunków, takich jak warunek obejmujący wykonywanie danego rodzaju działalności lub przynależność do określonego sektora działalności.

68. Mogłoby się zatem wydawać, że system przewidziany przez art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy (i obecnie art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112) nie przyznaje państwom członkowskim żadnego zakresu swobodnego uznania.

69. Jednakże w tych samych wyrokach Trybunał uznał – nie w odniesieniu do brzmienia spornego artykułu, ale w oparciu o jego cele – możliwość ograniczenia przez państwa członkowskie zastosowania systemu przewidzianego w art. 11 dyrektywy 2006/112, w poszanowaniu prawa Unii [24]. W oparciu o powyższe stwierdzenie Trybunał odrzucił uchybienia zarzucane Królestwu Szwecji i Republice Finlandii, stwierdzając, że Komisja nie wykazała, iż ograniczenie możliwości utworzenia grupy podatkowej VAT w tych dwóch krajach członkowskich do przedsiębiorstw sektora finansowego i ubezpieczeń, uzasadnione celem zapobiegania nadużyciom podatkowym i unikaniu opodatkowania zgodnie z art. 11 akapit drugi dyrektywy 2006/112, jest sprzeczne z prawem Unii [25].

70. Powyższe orzecznictwo, znajdujące moim zdaniem odniesienie do szóstej dyrektywy, zdaje się zatem przyznawać zakres swobodnego uznania państwom członkowskim w wykonaniu uprawnienia przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi, które to uznanie ograniczone jest jednak realizacją celów art. 4 ust. 4 tej dyrektywy, w poszanowaniu prawa Unii.

71. W praktyce ograniczenia systemu przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy powinny zatem w mojej ocenie być niezbędne i właściwe do powołanego wyżej celu zapobiegania nadużyciom podatkowym, zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w poszanowaniu prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej stanowiącej podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT [26].

72. Aby wyłączenie możliwości uczestniczenia przez spółki osobowe w grupie podatkowej VAT mogło w niniejszej sprawie zostać uznane za zgodne z prawem, musi ono znajdować uzasadnienie w celach realizowanych przez art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, przy jednoczesnym poszanowaniu zasady neutralności podatkowej.

23 — Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 36); Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 35).

24 — Wyroki: Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 38); Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, pkt 66).

25 — Wyroki: Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 39, 40); Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, pkt 67, 68).

26 — Co do podstawowego charakteru tej zasady zob. w szczególności wyroki: Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 59); a także Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 25). W przedmiocie ograniczeń wynikających z zasady neutralności wobec stosowania przez państwa członkowskie środków służących zwalczaniu oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania zob. w szczególności wyrok Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 26 i przytoczne tam orzecznictwo).

73. O ile zbadanie powyższych warunków należy do sądu odsyłającego, o tyle zauważyć należy, że sąd ten wskazał już zasadniczo w postanowieniu odsyłającym, po pierwsze, że nie widzi związku pomiędzy wymogiem wynikającym z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, zgodnie z którym wszyscy uczestnicy grupy podatkowej VAT powinni mieć osobowość prawną, a wypełnieniem celów realizowanych przez art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, i po drugie, że wymóg ten może naruszać zasadę neutralności podatkowej w zakresie, w jakim opiera się on wyłącznie na formie prawnej w celu wyłączenia niektórych podmiotów z możliwości uczestniczenia w grupie podatkowej VAT.

74. Zgadzam się z tym poglądem.

75. Dodać jednak należy dwie następujące uwagi.

76. Po pierwsze, co do celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które wymienione są, jak już wcześniej podkreślono, w art. 11 akapit drugi dyrektywy 2006/112, wskazać należy, że art. 4 ust. 4 akapit trzeci szóstej dyrektywy, przyznający wprost, że państwa członkowskie, które skorzystały z możliwości dopuszczenia tworzenia na swoim terytorium grup podatkowych VAT, „mogą przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisu [art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy]", dodany został przez prawodawcę Unii dopiero po przyjęciu dyrektywy 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r.[27].

77. Jednak, przynajmniej w przypadku sprawy C-108/14, przedmiotem sporu jest rok podatkowy 2005, znacznie poprzedzający datę przyjęcia dyrektywy 2006/69 i jej wejścia w życie.

78. Niemniej jednak nie uważam, by okoliczność ta oznaczała, że przed datą wejścia w życie dyrektywy 2006/69 państwa członkowskie pozbawione były możliwości przyjęcia środków realizujących te cele w ramach korzystania z uprawnień przyznanych im w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

79. Jak słusznie podniosły w swoich pisemnych uwagach Komisja i rząd Zjednoczonego Królestwa, Trybunał wielokrotnie podkreślał między innymi, że zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania stanowi cel uznawany i wspierany przez szóstą dyrektywę[28], również w sytuacji, gdy krajowa administracja podatkowa nie może powołać się na żadne wyraźne upoważnienie ze strony prawodawcy Unii zawarte w szczegółowych przepisach tej dyrektywy[29].

80. Niemniej jednak, podobnie jak sąd odsyłający i Komisja, nie rozumiem, w jaki sposób rozróżnienie w zależności od formy prawnej czy posiadania osobowości prawnej lub jej braku miałoby być niezbędne lub właściwe do zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

81. Po drugie, podział taki rozbija się moim zdaniem o zasadę neutralności podatkowej, ponieważ, jak podniósł na rozprawie rząd niemiecki, podmioty, które samodzielnie podlegają systemowi podatku VAT, nie mogą uczestniczyć w grupie podatkowej VAT tylko z powodu ich szczególnej formy prawnej.

27 — Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221, s. 9)

28 — Zobacz w szczególności wyroki: Gemeente Leusden i Holin Groep (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 76); Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71); Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 29); a także R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 36).

29 — Zobacz w szczególności wyrok Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), dotyczący unikania opodatkowania, i wyrok Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446), dotyczący oszustw podatkowych.

82. W tym względzie przypomnieć należy, że ponieważ transakcje co do zasady opodatkowane podatkiem VAT wewnątrz grupy nie są uwzględniane dla celów podatku VAT, grupowe rozliczenie podatku VAT może pociągać za sobą korzyści finansowe dla podmiotów gospodarczych [30]. Pozbawienie tego przywileju podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z powodu formy prawnej, w jakiej działalność ta jest wykonywana, stanowi o różnym traktowaniu analogicznych podmiotów gospodarczych działających w warunkach konkurencji względem siebie, niezależnie od tego, że cechą podatnika podatku VAT jest właśnie prowadzenie działalności gospodarczej, a nie forma prawna [31].

83. System grupowego rozliczania podatku VAT powinien promować neutralność podatkową, odzwierciedlając realia ekonomiczne. Moim zdaniem nie powinien on prowadzić do tworzenia sztucznych podziałów w zależności od formy prawnej, którą przyjmują podmioty gospodarcze dla celów prowadzonej działalności.

84. Proponuję zatem, by na pierwszą część drugiego pytania prejudycjalnego odpowiedzieć w ten sposób, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, wykonując uprawnienie przyznane mu przez ten przepis, uzależniało utworzenie grupy podatkowej VAT od warunku, by wszyscy członkowie tej grupy posiadali osobowość prawną, chyba że jest to uzasadnione zapobieganiem nadużyciom lub zwalczaniem oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, z poszanowaniem zasady neutralności podatkowej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

2. W przedmiocie konieczności istnienia stosunku nadrzędności i podporządkowania pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT

85. Jak wyżej wskazano, art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy dopuszcza uznanie za jednego podatnika podatku VAT podmiotów, które będąc prawnie niezależne, są ze sobą ściśle związane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

86. Paragraf 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG wymaga, by podmioty pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym były włączone do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego.

87. Zdaniem sądu odsyłającego włączenie, o którym mowa w tym przepisie, zakłada, zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof, że pomiędzy podmiotem nadrzędnym a spółką podporządkowaną jako „osobą podporządkowaną” zachodzi stosunek nadrzędności i podporządkowania.

88. Stosownie do wyjaśnień sądu odsyłającego takie włączenie pod względem finansowym występuje tylko wtedy, gdy podmiot nadrzędny posiada w spółce podporządkowanej taki udział finansowy, że może narzucić swoją wolę w drodze większościowej uchwały zgromadzenia wspólników. Pod względem ekonomicznym włączenie charakteryzuje się tym, że spółka podporządkowana jawi się w strukturze podmiotu nadrzędnego, znajdującego się wyżej w hierarchii, jako jego część składowa. Wreszcie sąd odsyłający wskazuje, że włączenie pod względem organizacyjnym zakłada, iż podmiot nadrzędny korzysta ze związanej z włączeniem finansowym możliwości sprawowania kontroli nad spółką zależną w ramach bieżącego zarządu, przy czym musi on móc sprawować kontrolę nad spółką podporządkowaną poprzez sposób wykonywania zarządu oraz narzucać tej spółce swoją wolę.

30 — Zobacz podobnie ww. komunikat Komisji, s. 11; opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2012:753, pkt 45).

31 — Trybunał orzekł już, w okolicznościach związanych z zakresem zastosowania zwolnienia z podatku VAT, że szósta dyrektywa stoi na przeszkodzie podziałom opartym wyłącznie na formie prawnej, w ramach której podatnik prowadzi działalność gospodarczą; zob. w tym względzie wyroki: Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 30); Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 25); a także Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 30, 31).

89. Sąd odsyłający nie wskazuje natomiast w sposób precyzyjny, pod jakim względem, finansowym, ekonomicznym czy organizacyjnym, podmioty gospodarcze będące przedmiotem postępowań głównych nie spełniają wymogu włączenia w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, interpretowanego przez Bundesfinanzhof. Pisemne uwagi spółek Larentia + Minerva i Marenave nie pozwalają na faktyczne wyjaśnienie tej kwestii.

90. Z uwagi na powyższe bezsporne jest, że wymogi wynikające z § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG wykraczają poza wymogi wynikające z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. Istnienie „ścisłych" związków finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych nie musi oznaczać ani włączenia członka grupy do przedsiębiorstwa innego członka grupy VAT, ani stosunku nadrzędności i podporządkowania pomiędzy tymi członkami [32]. Na rozprawie przed Trybunałem Komisja zwróciła zresztą uwagę, że na szesnaście państw członkowskich, które skorzystały z uprawnienia przyznanego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, jedynie cztery, w tym Republika Federalna Niemiec, wymagają tego rodzaju stosunku włączenia i podporządkowania. Ponadto – jak podkreśliła w swoich pisemnych uwagach Larentia + Minerva – stwierdzając w szczególności w wyroku Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 47), że utworzenie grupy podatkowej VAT może być konieczne w celu uniknięcia pewnych nadużyć, takich jak, przykładowo, sztuczny podział przedsiębiorstwa na kilku podatników celem skorzystania ze szczególnej procedury, Trybunał w sposób dorozumiany uznał moim zdaniem, że korzystanie z niezhierarchizowanych grup podatkowych VAT („Gleichordnungskonzerne") jest dopuszczalne na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

91. Okoliczność, że w wyroku Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19) Trybunał zauważył, w sposób incydentalny, stosunek podporządkowania pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT, nie może moim zdaniem być skutecznie powoływana w niniejszej sprawie, gdyż zadane Trybunałowi pytanie nie dotyczyło w żadnej mierze tej kwestii. W szczególności w wyrokach Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 43) i Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, pkt 36) Trybunał oddalił zresztą z tej przyczyny podnoszony przez Komisję argument oparty na tym samym punkcie wyroku Ampliscientifica i Amplifin.

92. Powyższe rozważania prowadzą również do oddalenia argumentu podnoszonego zasadniczo przez rząd austriacki, zgodnie z którym to argumentem istnienie stosunku podporządkowania miałoby wynikać z przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy warunku „ścisłego związku", ponieważ, zgodnie z pierwszym akapitem tego ustępu, istnienie takiego właśnie stosunku podporządkowania pomiędzy osobą fizyczną a pracodawcą wyłącza traktowanie ich jako podatników podatku VAT.

93. Powyższy argument pomija nie tylko różnice tekstowe pomiędzy akapitami pierwszym i drugim art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy – gdyż ten ostatni akapit właśnie nie posługuje się pojęciem „podporządkowania", lecz znacznie bardziej ogólnym pojęciem „ścisłego związku" – ale też nie uwzględnia faktu, że Trybunał przyznał państwom członkowskim prawo uznania, iż podmioty niebędące podatnikami podatku VAT mogą być członkami grupy podatkowej VAT, a w konsekwencji pojęcie „podatnika" nie jest tożsame z pojęciem „osób" w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

94. Następnie z pisemnych uwag przedstawionych przez zainteresowane strony wynika, że definitywnie spierają się one co do kwestii, czy wymogi § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, zinterpretowane przez orzecznictwo Bundesfinanzhof, stanowią warunki dodatkowe względem tych wynikających z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy (teza broniona w szczególności przez spółki

32 — Zauważyć należy, że przysłówek „ściśle" zastosowany w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy dla określenia związków pomiędzy zainteresowanymi podmiotami zastąpił przysłówek „organizacyjnie", zastosowany wcześniej, przynajmniej w niektórych wersjach językowych tekstu, w pkt 2 akapit czwarty załącznika A do drugiej dyrektywy, który interpretował art. 4 tej dyrektywy. Zawarte w pkt 2 akapit czwarty załącznika A do drugiej dyrektywy wyjaśnienie dotyczące definicji „podatnika" w rozumieniu w art. 4 drugiej dyrektywy było w znacznej mierze inspirowane niemieckim systemem „Organschaft".

Larentia + Minerva i Marenave, Irlandię oraz Komisję), co oznaczałoby, że wymogi te powinny być uzasadnione w kontekście celów zwalczania nadużyć, oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, czy też stanowią one wyłącznie doprecyzowanie i konkretyzację przewidzianego w tym artykule warunku dotyczącego ścisłego związku finansowego, ekonomicznego i organizacyjnego, co popierają rządy niemiecki, austriacki i Zjednoczonego Królestwa.

95. Chociaż na pierwszy rzut oka odpowiedź na powyższe pytanie wydaje się trudna, argumentacja przedstawiona przez wymienione w pierwszej kolejności zainteresowane strony wydaje się jednak bardziej zgodna z orzecznictwem.

96. W szczególności w wyrokach Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 36) i Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, pkt 29) Trybunał określił bowiem jako „inną przesłankę", to jest warunek dodatkowy w stosunku do tych wynikających z art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 (powtarzający warunki zawarte w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy), wymóg, zgodnie z którym „osoby", o których mowa w tym przepisie, powinny indywidualnie posiadać status podatnika. Innymi słowy, państwo członkowskie, które transponowało art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, ograniczając możliwość udziału w grupie podatkowej VAT wyłącznie do „osób podlegających podatkowi", nie tyle dokonało sprecyzowania zakresu tego przepisu, ile wprowadziło dodatkowy warunek jego stosowania.

97. W związku z powyższym, zgodnie z logiką rozumowania Trybunału w powyższych wyrokach oraz w wyroku Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263), jeżeli taki dodatkowy warunek nie jest sam w sobie sprzeczny z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, zważywszy na przyznany państwom członkowskim zakres swobodnej oceny, to musi być on jednak uzasadniony realizacją celów zwalczania nadużyć, oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w poszanowaniu prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej.

98. Z powyższego wynika, że warunek wynikający z § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, zgodnie z którym ścisły związek pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym może powstać jedynie w przypadku istnienia stosunku nadrzędności i podporządkowania pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT, może być zgodny z szóstą dyrektywą, pod warunkiem że jest on niezbędny i proporcjonalny do realizacji wyżej wymienionych celów w poszanowaniu w szczególności zasady neutralności podatkowej.

99. Mimo że do sądu odsyłającego należy ocena, czy warunki te zostały spełnione, zastanawiam się jednak, czy środek krajowy wymagający tak silnego związku pomiędzy osobami w celu stworzenia jednego podatnika VAT nie wykracza poza to, co jest konieczne do realizacji powyższych celów. Z wyjątkiem szczególnych okoliczności właściwych dla danego państwa członkowskiego, które to okoliczności nie zostały jednak przedstawione Trybunałowi w ramach niniejszego postępowania, z ogólnego punktu widzenia trudno jest zrozumieć powody, dla których realizacja wyżej wymienionych celów miałaby wymagać podporządkowania stosunków pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT dla spełnienia wymogu dotyczącego ścisłego związku pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. O ile podporządkowanie pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT jest z całą pewnością wystarczające dla realizacji tych celów i spełnienia wymogu z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, o tyle mam wątpliwości, czy jest ono bezwzględnie konieczne.

100. Proponuję zatem, aby na drugą część drugiego pytania prejudycjalnego odpowiedzieć następująco: uregulowanie krajowe, zgodnie z którym ścisły związek finansowy, ekonomiczny i organizacyjny w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy może istnieć jedynie w przypadku istnienia stosunku nadrzędności i podporządkowania pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT, może być zgodne z tym przepisem, pod warunkiem że jest ono niezbędne i proporcjonalne do realizacji celów zwalczania nadużyć, oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w poszanowaniu prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej, a ocena tego należy do sądu odsyłającego.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

101. W ramach trzeciego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zastanawia się nad bezpośrednią skutecznością art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, w przypadku gdyby przepis ten sprzeciwiał się uregulowaniu krajowemu takiemu jak przewidziane w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG.

102. Jeżeli Trybunał postanowi przychylić się do przedstawionej w niniejszej opinii propozycji odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne, to nie można wykluczyć, że wskutek badania, które powinno zostać przeprowadzone przez sąd odsyłający, stwierdzi on niezgodność § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. Zatem celem udzielania sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi uważam, że na trzecie pytanie prejudycjalne, które sąd ów skierował do Trybunału, należy udzielić odpowiedzi.

103. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, we wszystkich przypadkach, gdy przepisy szóstej dyrektywy lub dyrektywy 2006/112 wydają się, z punktu widzenia ich treści, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, można – w razie niewprowadzenia środków wykonawczych w wyznaczonych terminach – powołać się na nie wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektywą, bądź też wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala określić uprawnienia, na jakie jednostki mogą się powoływać względem państwa [33].

104. Należy zatem zbadać, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy może, z punktu widzenia jego treści, zostać uznany za bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, by pozwolić jednostce na powołanie się na niego wobec sądów krajowych w celu sprzeciwienia się stosowaniu przepisów krajowych niezgodnych z tym przepisem.

105. W tym względzie uważam przede wszystkim, że sprzeciw wobec bezpośredniej skuteczności art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, podnoszony w szczególności przez rządy Irlandii i austriacki, jedynie z tego powodu, że przepis ten ogranicza się do przyznania państwom członkowskim uprawnienia do dopuszczenia do tworzenia na swoim terytorium grup podatkowych VAT, jest nieprzekonywujący.

106. Jak już wielokrotnie stwierdził Trybunał, okoliczność, iż przepis dyrektywy pozostawia państwom członkowskim prawo wyboru, nie musi wykluczać tego, że można ustalić w wystarczająco precyzyjny sposób na podstawie samych przepisów tej dyrektywy treść prawa przyznanego jednostkom [34].

107. Ponadto przyznanie państwom członkowskim pewnego zakresu swobodnego uznania w celu realizacji przepisów szóstej dyrektywy nie zostało przyjęte przez Trybunał jako element uniemożliwiający sam w sobie powołanie się bezpośrednio na niektóre z tych przepisów [35].

108. W szczególności Trybunał orzekł, że chociaż państwa członkowskie dysponują niezaprzeczalnie pewną swobodą uznania w zakresie określenia przesłanek stosowania niektórych przewidzianych w szóstej dyrektywie zwolnień, to okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie, by podatnik, który jest w stanie udowodnić, że jego sytuacja podatkowa należy faktycznie do jednej z kategorii zwolnień przewidzianych w wymienionej dyrektywie, powoływał się na nią bezpośrednio, w szczególności w sytuacji, w której państwo członkowskie ustanowiło, w wykonaniu tych uprawnień, przepisy krajowe niezgodne z tą dyrektywą, w szczególności z zasadą neutralności podatkowej [36].

33 — Zobacz w szczególności wyroki: Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 51); Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 33); MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 47).

34 — Zobacz wyroki: Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, pkt 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 61); Balkan and Sea Properties i Provadinvest (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 57).

35 — Zobacz w szczególności wyrok Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 — Zobacz wyrok Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 34–37). Zobacz także wyrok JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, pkt 61).

109. Zatem okoliczność, że Republika Federalna Niemiec dysponuje pewnym zakresem swobody w wykonaniu uprawnień przyznanych jej przez art. 4 ust. 4 zdanie drugie szóstej dyrektywy, nie musi koniecznie oznaczać, że jednostki pozbawione są prawa powołania się na ten przepis bezpośrednio wobec sądów krajowych.

110. Przeciwnie, moim zdaniem w przypadku wykonania przez państwo członkowskie uprawnienia przyznanego mu przez art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy przepis ten przyznaje wszystkim „osobom" prawo do bycia traktowanym jako jeden podatnik, a co za tym idzie, jednoznacznie określa beneficjentów tego przepisu w sposób bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny.

111. Okoliczność, że w stosownych przypadkach przepis ten może zawierać zastrzeżenie dotyczące uzasadnienia opartego na zwalczaniu nadużyć, oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, nie stoi na przeszkodzie temu stwierdzeniu, ponieważ tego rodzaju uzasadnienia, poza tym, że nie podlegają kontroli sądowej [37], są zalecane przez szóstą dyrektywę i mogą być nawet traktowane jako naturalne ograniczenia zakresu praw przyznanych jednostkom przez tę dyrektywę [38].

112. Natomiast warunek materialnoprawny zawarty w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, zgodnie z którym, dla celów uznania za jednego podatnika, związek finansowy, ekonomiczny i organizacyjny pomiędzy uczestnikami powinien być „ścisły", należy niewątpliwie sprecyzować na poziomie krajowym. Gdyby ograniczyć się do określenia ścisłego związku finansowego, może on zależeć od zmiennej wysokości objętego kapitału lub prawa głosu na zgromadzeniu wspólników/walnym zgromadzeniu spółki lub poszczególnych stosunków umownych pomiędzy przedsiębiorcami, jak umowa franszyzy [39]. Kryteria te nie mają jednak charakteru wyłącznego. W każdym przypadku państwa członkowskie, które skorzystały z uprawnienia zawartego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, powinny zatem konkretnie sprecyzować stawiany warunek materialnoprawny, tak aby – inaczej niż ma to miejsce w sytuacji zwolnienia z podatku VAT, która może zostać obiektywnie ustalona w oparciu o wykładnię przepisów szóstej dyrektywy – możliwe było bezpośrednie określenie, w samej treści tego artykułu, precyzyjnego zakresu wskazanego tam „ścisłego" związku.

113. Tym samym uważam, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie wywołuje skutku bezpośredniego.

114. Jeżeli Trybunał podzieli powyższe stanowisko, a sąd odsyłający stwierdzi uprzednio niezgodność § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, to pozostanie mu zbadanie, czy prawo krajowe może być interpretowane, w największym możliwym stopniu, w zgodzie z prawem Unii [40].

115. W tym względzie zauważyć należy, że Komisja zgłosiła w swoich pisemnych uwagach, iż niemiecki sąd podatkowy starał się dokonać takiej zgodnej wykładni, przyjmując, że spółki osobowe „o strukturze kapitałowej", takie jak spółki komandytowe w postępowaniach głównych, mogłyby zostać objęte podmiotowym zakresem stosowania § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG [41].

37 — Zobacz analogicznie, w odniesieniu do bezpośredniego skutku art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, wyrok Comune di Carpaneto Piacentino i in. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 32). Zobacz także w innym kontekście wyrok Gavieiro Gavieiro i Iglesias Torres (C-444/09 i C-456/09, EU:C:2010:819, pkt 81).

38 — Zobacz podobnie wyrok Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 57–59).

39 — W ww. komunikacie (s. 9) Komisja zaproponowała obniżyć istnienie ścisłych związków finansowych w odniesieniu do posiadania przynajmniej 50% kapitału lub praw głosu w spółce lub istnienia umów franszyzy. Należy zauważyć, że niektóre państwa członkowskie uznają istnienie takich związków finansowych, gdy spółka posiada przynajmniej 10% kapitału zakładowego w innej spółce.

40 — Zobacz w szczególności wyrok Pfeiffer i in. (od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 108–114).

41 — Zobacz pkt 34 pisemnych uwag Komisji, który odnosi się do wyroku z dnia 13 marca 2013 r. w sprawie Finanzgericht München, pod sygnaturą 3 K 235/10.

116. Przynajmniej jeśli chodzi o osoby, które mogą ewentualnie uczestniczyć w grupie podatkowej VAT, powyższy przykład z orzecznictwa pozwala sądzić, że interpretacja zgodna z prawem Unii jest możliwa, pod warunkiem iż nie prowadzi do interpretacji contra legem.

117. Co do warunku dotyczącego włączenia spółki będącej członkiem podmiotu nadrzędnego do grupy podatkowej VAT, do którego zastosowanie znajduje § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, jak już wcześniej podkreśliłem, z postanowienia odsyłającego wynika, że warunek ten, jako wymagający stosunku podporządkowania pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT, został zinterpretowany w prawie niemieckim głównie w drodze orzecznictwa sądów.

118. Poza omówioną powyżej kwestią osobowości prawnej, jak już również wcześniej wskazałem, informacje przekazane przez sąd odsyłający są niewystarczające dla określenia przyczyn, dla których podmioty gospodarcze będące przedmiotem postępowań w postępowaniach głównych nie spełniają warunku z § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG zgodnie z interpretacją Bundesfinanzhof.

119. W każdym wypadku do sądu odsyłającego należy zbadanie, w ramach postępowań głównych, czy wymóg włączenia zawarty w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG może być interpretowany, we wszelkim możliwym zakresie, w ten sposób, że dopuszcza on, by przedsiębiorstwa ściśle związane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy mogły korzystać ze statusu grupy podatkowej VAT bez konieczności istnienia pomiędzy nimi stosunku nadrzędności lub podporządkowania.

120. Tym samym proponuję, by na trzecie pytanie prejudycjalne odpowiedzieć w ten sposób, że podatnik nie może powoływać się bezpośrednio na art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, jednakże do sądu odsyłającego należy interpretacja, we wszelkim możliwym zakresie, przepisów krajowych zgodnie z szóstą dyrektywą.

III – **Wnioski**

121. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Bundesfinanzhof Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

1) Wydatki związane z transakcjami kapitałowymi poniesione przez spółkę holdingową, która uczestniczy w sposób bezpośredni lub pośredni w zarządzaniu spółkami zależnymi, zachowują bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą tej spółki holdingowej. Dlatego brak jest podstaw dla podzielenia naliczonego podatku VAT obciążającego te wydatki pomiędzy wydatki związane z działalnością gospodarczą i te niezwiązane z działalnością gospodarczą spółki holdingowej. Jeżeli spółka holdingowa dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej oraz czynności zwolnionych, to w takim przypadku podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia przewidzianą w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy 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.

2) Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, wykonując uprawnienie przyznane mu przez ten przepis, uzależniało możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT od warunku, by wszystkie podmioty uczestniczące w tej grupie posiadały osobowość prawną, chyba że warunek ten jest uzasadniony zwalczaniem nadużyć, oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w poszanowaniu prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Uregulowanie krajowe, zgodnie z którym ścisły związek finansowy, ekonomiczny i organizacyjny w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 może powstać jedynie w przypadku istnienia stosunku nadrzędności i podporządkowania pomiędzy członkami grupy podatkowej VAT, może być zgodne z tym przepisem, pod warunkiem że jest ono niezbędne i proporcjonalne do realizacji celów zwalczania nadużyć, oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w poszanowaniu prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

3) Podatnik nie może powoływać się bezpośrednio na art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388. Jednakże do sądu odsyłającego należy interpretacja, we wszelkim możliwym zakresie, przepisów krajowych zgodnie z szóstą dyrektywą.