Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 1 marca 2017 r.[1]

Sprawa C-326/15

„DNB Banka" AS

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa)]

Przepisy podatkowe – Podatek VAT – Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE – Zwolnienie z podatku usług świadczonych przez niezależne grupy na rzecz ich członków – Skutek bezpośredni dyrektywy – Definicja „niezależnej grupy osób"

I – Wprowadzenie

1. W zainicjowanym przez Łotwę postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedmiotem rozważań Trybunału jest art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT"). Przepis ten jest jednym z niewyjaśnionych do końca zwolnień z podatku od wartości dodanej (VAT). Trybunał zajmował się tym przepisem i określonymi w nim wymogami w ciągu ostatnich kilkudziesięciu lat dopiero trzykrotnie[3]. Obecnie jednak zawisłe przed nim są już cztery sprawy[4], które dotyczą różnych aspektów tego zwolnienia.

2. Niniejsze postępowanie ma przede wszystkim znaczenie dla podmiotowego zakresu stosowania tego przepisu. W podobnej sprawie Aviva[5] należy natomiast w pierwszej mierze rozstrzygnąć, jak daleko sięgają przedmiotowy (objęcie także ubezpieczeń) i terytorialny (objęcie tzw. grup o charakterze transgranicznym) zakresy stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 i jak należy definiować brak zakłóceń konkurencji.

3. Tło zwolnienia z podatku stanowi decyzja prawodawcy Unii o nieprzyznawaniu co do zasady prawa do odliczenia VAT przedsiębiorstwom, które świadczą usługi zwolnione z podatku, takim jak lekarze lub szkoły. I tak, usługi tych przedsiębiorstw na późniejszym etapie obrotu wprawdzie nie są opodatkowane, jednakże jednocześnie ich usługi na wcześniejszym etapie obrotu pozostają obciążone VAT. W rezultacie prowadzi to do jedynie częściowego zwolnienia z podatku usługi świadczonej konsumentowi końcowemu, ponieważ VAT niepodlegający odliczeniu jest zwykle uwzględniany w kalkulacji ceny i tym samym odbiorca nie bezpośrednio, ale pośrednio sam ponosi jego ciężar.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 Wyroki: z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621); z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Oprócz niniejszego postępowania są to sprawy: C-274/15 (Komisja/Luksemburg); C-605/15 (Aviva); C-616/15 (Komisja/Niemcy).

5 Numer sprawy w rejestrze Trybunału: C-605/15.

4. Brak prawa do odliczenia VAT przez te przedsiębiorstwa skutkuje tym, że zakup (opodatkowanych) części usług, które mogłyby zostać również wykonane samodzielnie, może negatywnie wpływać na ustalanie ceny w wysokości niepodlegającego odliczeniu VAT. Przykładowo zatrudnienie prywatnego detektywa przez ubezpieczyciela prowadzi do obciążenia kosztami w wysokości kosztów personelu, a skorzystanie z usług zewnętrznego detektywa – do obciążenia kosztami w wysokości kosztów personelu i przypadającego VAT. W konsekwencji istnieje z reguły ekonomiczny interes w samodzielnym wykonywaniu tych świadczeń i nienabywaniu ich od innego przedsiębiorstwa w sposób podlegający opodatkowaniu. W rezultacie w obowiązującym systemie VAT poprzez stworzenie zwolnienia z podatku bez prawa do odliczenia VAT przedsiębiorstwo świadczące usługi zwolnione z podatku jest traktowane tak jak konsument końcowy. Ten również nie jest zobowiązany do uiszczenia VAT, jednak nie może też skorzystać z prawa do odliczenia VAT, nawet jeśli świadczy odpłatne usługi lub sprzedaje towary.

5. Dla przedsiębiorstw świadczących usługi zwolnione z podatku mogą jednak też istnieć sytuacje, w których pod względem ekonomicznym racjonalne, a nawet konieczne ze względu na konkurencję jest świadczenie poszczególnych usług nie pojedynczo, lecz wspólnie z innymi również zwolnionymi z podatku przedsiębiorstwami. I tak, może być racjonalne, gdy przykładowo kilka zakładów ubezpieczeń społecznych dzieli koszty centrum informatycznego. W takich sytuacjach art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT przewiduje w pewnych okolicznościach zwolnienie z podatku także usług świadczonych przez grupę osób na rzecz jej członków. W rezultacie wyłączenie prawa do odliczenia VAT w tym zakresie nie ma wpływu na ustalanie ceny, co pozwala na utrzymanie zakresu zwolnienia z podatku w odniesieniu do konsumenta końcowego. Zakres ten jest mianowicie wtedy niezależny od tego, czy usługa została w całości wyświadczona wyłącznie przez przedsiębiorstwo zwolnione z podatku, czy też przez nie razem z innym przedsiębiorstwem zwolnionym z podatku.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

6. W Unii pobiera się VAT na podstawie dyrektywy VAT. Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega w szczególności „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

7. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku następujące transakcje:

„usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji” [6].

B – Prawo krajowe

8. W odniesieniu do okresu, którego dotyczy spór główny, prawo łotewskie nie zawierało przepisu, który mógłby służyć transpozycji art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

6 Przepisowi temu odpowiadało uregulowanie zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. f) – w międzyczasie uchylonej – szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”). Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału dotyczące tego przepisu należy również uwzględnić w niniejszym postępowaniu.

III – Postępowanie główne

9. Spór główny dotyczy VAT, jaki łotewska instytucja kredytowa DNB Banka AS jest zobowiązana zapłacić za lata 2009 i 2010.

10. DNB Banka jest częścią grupy przedsiębiorstw DNB. W tamtych latach DNB Banka świadczyła usługi finansowe jakoby zwolnione z podatku i była odbiorcą różnych usług świadczonych przez inne spółki z grupy, za które to usługi zdaniem sądu odsyłającego najwyraźniej DNB Banka, jako usługobiorca, jest zobowiązana do zapłaty VAT. W odniesieniu do tych usług kontrowersyjne jest, czy są one, zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, zwolnione z VAT. Przy czym chodzi w szczególności o:

– usługi finansowe świadczone przez spółkę dominującą DNB Nord AS, z siedzibą w Danii;

– usługi informatyczne duńskiej spółki zależnej DNB Nord IT AS;

– przekazanie licencji na oprogramowanie w zamian za transfer kosztów, które to licencje spółka pośrednio dominująca, DNB Bank ASA, z siedzibą w Norwegii, nabyła od strony trzeciej.

11. Na poczet zapłaty wynagrodzenia duńskie spółki należące do grupy przedsiębiorstw DNB Nord i DNB Nord IT wystawiły na rzecz DNB Banka faktury wykazujące koszty świadczenia usługi powiększone o narzut w wysokości 5%. Przy czym przynajmniej DNB Nord IT mogła odliczyć w Danii VAT naliczony w związku ze świadczeniem usług. Duńskie władze przyjęły, że usługi te nie są zwolnione z podatku.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

12. Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa), przed którym toczy się obecnie postępowanie, w dniu 1 lipca 2015 r. wniósł do Trybunału następujące pytania zgodnie z art. 267 TFUE:

„1) Czy może istnieć niezależna grupa osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, jeżeli jej członkowie mają siedzibę w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej, gdzie wspomniany przepis dyrektywy został transponowany wraz z różnymi przesłankami, które nie są zgodne?

2) Czy państwo członkowskie może ograniczyć prawo podatnika do stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, jeżeli podatnik nie spełnił wszystkich przesłanek stosowania zwolnienia w swoim państwie członkowskim, jednakże w prawie krajowym państw członkowskich pozostałych członków grupy wspomniany przepis został transponowany z zastrzeżeniami, które ograniczają możliwość stosowania przez podatników innych państw członkowskich w ich własnym państwie członkowskim odpowiadającego mu zwolnienia z VAT?

3) Czy dopuszczalne jest stosowanie zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT do usług w państwie członkowskim usługobiorcy, który jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, jeżeli usługodawca, podatnik VAT, zastosował w innym państwie członkowskim VAT do tych usług zgodnie z systemem ogólnym, to znaczy uznając, że VAT od takich usług jest należny w państwie członkowskim usługobiorcy zgodnie z art. 196 dyrektywy VAT?

4) Czy przez »niezależną grupę osób« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT należy rozumieć odrębną osobę prawną, której istnienie należy wykazać poprzez szczególne porozumienie o utworzeniu niezależnej grupy osób?

Jeżeli odpowiedź na to pytanie brzmi, że przez niezależną grupę osób nie należy rozumieć odrębnej jednostki: czy należy przyjąć, że niezależna grupa osób jest grupą powiązanych spółek, w której, w ramach jej zwykłej działalności gospodarczej, są wzajemnie świadczone usługi wspierające wykonywanie ich działalności gospodarczej, a istnienie takiej grupy może zostać wykazane poprzez zawarte umowy o świadczenie usług lub poprzez dokumentację dotyczącą ceny przeniesienia?

5) Czy państwo członkowskie może ograniczyć prawo podatnika do stosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, jeżeli podatnik stosował do transakcji obciążenie podatkowe odpowiadające podatkowi wymaganemu przez uregulowanie w dziedzinie podatków bezpośrednich w państwie członkowskim, w którym ma on siedzibę?

6) Czy zwolnienie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT ma zastosowanie do usług, które są otrzymywane z państw trzecich? Innymi słowy: czy członek niezależnej grupy osób w rozumieniu wspomnianego przepisu dyrektywy VAT, który w ramach tej grupy świadczy usługi na rzecz pozostałych jej członków, może być podatnikiem państwa trzeciego?".

13. DNB Banka, Republika Grecka, Republika Łotewska, Wielkie Księstwo Luksemburga, Węgry, Rzeczpospolita Polska, Republika Portugalska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Europejska przedstawiły w przedmiocie tych pytań uwagi na piśmie. DNB Banka, Republika Łotewska, Republika Federalna Niemiec, Wielkie Księstwo Luksemburga, Rzeczpospolita Polska, Zjednoczone Królestwo i Komisja wzięły udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 30 czerwca 2016 r.

V – Ocena prawna

14. Jak poinformował sąd odsyłający, dopiero z dniem 1 stycznia 2014 r. w prawie łotewskim zostały przyjęte przepisy mające na celu transpozycję art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Sąd odsyłający wychodzi jednak z założenia, że art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT wywierał bezpośredni skutek na DNB Banka przed tą datą. Dlatego też uważa on, że dokonanie wykładni tego przepisu jest konieczne dla wydania rozstrzygnięcia w postępowaniu głównym.

A – W przedmiocie bezpośredniej skuteczności zwolnienia z podatku

15. Należy najpierw zbadać zasadność założenia sądu odsyłającego dotyczącego bezpośredniej skuteczności art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

16. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jednostki mogą powoływać się bezpośrednio na przepis dyrektywy, którego państwo nie transponowało do prawa krajowego, jeżeli przepis ten z punktu widzenia treści jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny [7].

17. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepis prawa Unii z punktu widzenia treści jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i nieuzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu [8].

7 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r., Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 25); z dnia 22 czerwca 1989 r., Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, pkt 29); z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 51); z dnia 7 lipca 2016 r., Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, pkt 16); zob. już wyrok z dnia 4 grudnia 1974 r., van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, pkt 12).

8 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 23 lutego 1994 r., Comitato di coordinamento per la difesa della cava i in. (C-236/92, EU:C:1994:60, pkt 9); z dnia 26 października 2006 r., Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, pkt 41); z dnia 1 lipca 2010 r., Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, pkt 45); z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 32); z dnia 7 lipca 2016 r., Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, pkt 17).

18. Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jest przede wszystkim o tyle bezwarunkowy z punktu widzenia jego treści, o ile nie pozostawia wyboru państwom członkowskim, lecz zobowiązuje każde z nich do ustanowienia tego zwolnienia w prawie krajowym [9].

19. Jednakże Trybunał uznał ostatnio po raz pierwszy w wyroku, że przepis dyrektywy VAT z punktu widzenia treści nie jest bezwarunkowy, na tej podstawie, że wymaga on – chociaż nie wynika to wyraźnie z jego brzmienia – dalszego skonkretyzowania w przepisach krajowych [10].

20. Republika Federalna Niemiec wskazała, że w celu transpozycji tego warunku do prawa krajowego konieczne są ocena i wybór dopuszczalnych sektorów przez ustawodawcę krajowego. Nie jest bowiem możliwe, aby właściwe władze krajowe rozstrzygały w każdym przypadku, czy doszło do zakłócenia konkurencji, która wyklucza zwolnienie z podatku. W tych okolicznościach bezpośredni skutek art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie jest możliwy.

21. Wymienione powyżej orzeczenie Trybunału odnosiło się jednak do przepisu (art. 11 dyrektywy VAT) przyznającego państwu członkowskiemu prawo wyboru, przy korzystaniu z którego należy doprecyzować kilka nieokreślonych pojęć prawnych. Zwolnienie z podatku takie jak przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie jest z tym porównywalne.

22. (Negatywna) przesłanka „zakłócenia konkurencji" jest w tym zakresie „tylko" nieokreślonym pojęciem prawnym, przy którym zdaniem Trybunału należy zbadać, czy grupa także bez zwolnienia z podatku może być pewna, że nie straci klientów swoich członków [11]. Tej oceny należy dokonać w każdym przypadku i nie można jej z góry rozstrzygnąć w sposób abstrakcyjny w stosunku do niektórych sektorów. Dlatego też przepis ten nie daje krajowemu ustawodawcy (abstrakcyjnej) swobody regulacyjnej i powoduje, że art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jest w tym zakresie także bezwarunkowy.

23. Aby wywołać skutek bezpośredni, przepis musi być także wystarczająco precyzyjny. Zgodnie z orzecznictwem ma to miejsce, „jeżeli formułuje [on] zobowiązanie w sposób niedwuznaczny" [12]. W tym celu dyrektywa musi być sformułowana w sposób wystarczająco jasny [13].

24. Jak wskazano powyżej, (negatywna) przesłanka „zakłócenia konkurencji" jest „tylko" nieokreślonym pojęciem prawnym, którego przesłanki należy zbadać. W tym zakresie dyrektywa jest sformułowana w sposób wystarczająco jasny.

25. Poza tym Trybunał uznał bezpośrednią skuteczność już w związku z art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT, który to przepis uzależnia opodatkowanie podmiotów prawa publicznego również między innymi od powstania zakłóceń konkurencji [14]. Nawet jeśli przesłanka ta wymaga oceny czynników ekonomicznych, nie wyklucza to jej bezpośredniej skuteczności [15].

9 Zobacz podobnie, w odniesieniu do innego zwolnienia z podatku, wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 49).

10 Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 50).

11 Zobacz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 59).

12 Wyroki: z dnia 23 lutego 1994 r., Comitato di coordinamento per la difesa della cava i in. (C-236/92, EU:C:1994:60, pkt 10); z dnia 17 września 1996 r., Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio i in. (od C-246/94 do C-249/94, EU:C:1996:329, pkt 19); z dnia 29 maja 1997 r., Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, pkt 33); z dnia 1 lipca 2010 r., Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, pkt 45).

13 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 25 stycznia 1983 r., Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, pkt 11); z dnia 4 grudnia 1997 r., Kampelmann i in. (od C-253/96 do C-258/96, EU:C:1997:585, pkt 38); z dnia 9 września 2004 r., Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, pkt 61); z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfej Byłgarija (C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 53); z dnia 6 października 2015 r., T-Mobile Czech Republic i Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, pkt 53).

14 Zobacz akapit drugi tego przepisu, który odpowiada art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

15 Zobacz wyroki: z dnia 17 października 1989 r., Comune di Carpaneto Piacentino i in. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 32, 33); a także z dnia 8 czerwca 2006 r., Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, pkt 31), w odniesieniu do art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

26. Ponadto przede wszystkim Zjednoczone Królestwo uważa, że art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie ma skutku bezpośredniego, ponieważ państwa członkowskie muszą jeszcze przyjąć przepisy dotyczące formy prawnej grupy i przesłanek członkostwa.

27. Tego stanowiska nie mogę jednak również podzielić. Wprawdzie przepis dyrektywy, który pozostawia państwom członkowskim szeroki zakres swobody uznania, nie ma skutku bezpośredniego, jednak przesłanki stosowania zwolnienia z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie pozostawiają państwom członkowskim swobody w odniesieniu do formy prawnej grupy i przesłanek członkostwa.

28. Przepis nie zawiera w tym zakresie wyraźnego uprawnienia państw członkowskich do określenia definicji, nie wynika ono też z wyraźnego odniesienia do danego krajowego prawa cywilnego. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem między innymi zwolnień z podatku, które są obecnie uregulowane w art. 132 dyrektywy VAT, jest uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich [16]. Podobnie jak w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie własności nie może odnosić się do form przewidzianych w prawie krajowym [17], w celu zdefiniowania grupy i przesłanek członkostwa w tej grupie nie można odwoływać się do prawa krajowego.

29. Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT odpowiada więc zasadzie określoności przepisów prawnych i jest także wystarczająco precyzyjny, aby wywoływać skutek bezpośredni [18].

30. Ponieważ art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jest tym samym z punktu widzenia swej treści bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, wywołuje on skutek bezpośredni.

B – W przedmiocie poszczególnych pytań prejudycjalnych

1. W przedmiocie pytania czwartego: definicja niezależnej grupy

31. Odpowiedź zostanie udzielona najpierw na czwarte z sześciu pytań prejudycjalnych, ponieważ w niniejszej sprawie pytanie to ma największe znaczenie dla zakresu stosowania zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

32. W czwartym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zasadniczo dąży bowiem do ustalenia, czy niezależna grupa osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT musi być odrębnym podmiotem prawa, czy – tak jak w przypadku sporu w postępowaniu głównym – może składać się z grupy powiązanych przedsiębiorstw, której spółki świadczą sobie wzajemnie usługi.

33. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że grupa w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jako taka musi być podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

16 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 15); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 15); z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 17).

17 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 62); z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 51).

18 Zobacz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 58–65).

34. Trybunał stwierdził już bowiem odpowiednio w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, mając na uwadze zasadniczo wymaganą ścisłą wykładnię zwolnień podatkowych przewidzianych w przepisach dotyczących VAT [19], że wykładnia tego przepisu, która wykracza poza jego jednoznaczne brzmienie, jest niezgodna z jego celem [20]. Z brzmienia wynika jednak, że określona w stanie faktycznym jako „niezależna" grupa świadczy usługi jako taka i dlatego z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT należy ją odróżniać od jej członków.

35. Ponieważ zwolnienie z podatku ma tym samym zastosowanie tylko do usług świadczonych przez grupę, ale nie przez jej członków, grupa ta musi być podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. W przeciwnym razie zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT brak byłoby w ogóle podlegającej opodatkowaniu usługi grupy, która mogłaby zostać zwolniona. Opodatkowaniu podlegają tylko usługi świadczone przez „podatnika działającego w takim charakterze".

36. Inna wykładnia byłaby możliwa tylko w przypadku, gdyby celem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT było zapewnienie zakresu zwolnienia z podatku lub nieopodatkowania działalności członków grupy w ten sposób, aby zwykła współpraca takich podatników (lub też podmiotów niebędących podatnikami) nie mogła prowadzić do dalszego obciążenia VAT. Tłumaczyłoby to, dlaczego grupa musi świadczyć usługi bezpośrednio konieczne do wykonywania przez jej członków działalności zwolnionej od podatku i może żądać jedynie dokładnego zwrotu przypadającej im części kosztów tych usług.

37. Jednak podlegające ścisłej wykładni brzmienie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT mówi o świadczeniu przez grupę usług zwolnionych z podatku, które – jak wyjaśniłam w opinii w sprawie Komisja/Luksemburg [21] – podlegają opodatkowaniu tylko wtedy, gdy są świadczone przez podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

38. Niezależna grupa nie musi być jednak osobą prawną. Trybunał bowiem wielokrotnie wyrażał opinię, że własna osobowość prawna nie jest przesłanką pozwalającą na uznanie podmiotu za podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT [22]. Decydujące jest wyłącznie to, czy osoba lub grupa osób lub składników majątku prowadzi „samodzielnie" działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

39. W związku z kryterium samodzielności wynikającym z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT Trybunał w swoim orzecznictwie zajmował się dotychczas różnymi konstelacjami, które dotyczyły kwestii, czy podmiot lub masa majątkowa były podporządkowane innemu podatnikowi i tym samym, stosując w sposób bezpośredni lub w drodze analogii art. 10 dyrektywy VAT, nie prowadziły samodzielnie działalności. Przedmiotem była samodzielność podmiotu względem jego zleceniodawcy [23], udziałowców względem ich spółki [24] i jednostek organizacyjnych względem organizacji [25].

19 Co do tej zasady powtarzanej w utrwalonym orzecznictwie zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r., Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 19); z dnia 16 września 2004 r., Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, pkt 25); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 18).

20 Wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, pkt 13, 14), w odniesieniu do art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

21 Zobacz moja opinia z dnia 6 października 2016 r. (EU:C:2016:750, C-274/15, pkt 49 i nast.).

22 Zobacz wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 8); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 28); zob. podobnie także wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 37), który, jak się wydaje, ma tym zakresie zastosowanie do art. 9 dyrektywy VAT.

23 Wyroki: z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161); z dnia 25 lipca 1991 r., Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332); z dnia 12 listopada 2009 r., Komisja/Hiszpania (C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695).

24 Wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46); z dnia 18 października 2007 r., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196); z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), dotyczące oddziału spółki; a także wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), dotyczący podmiotów gminnych.

40. Właśnie to ostatnie orzeczenie, dotyczące jednostek organizacyjnych, ma zastosowanie do niniejszej sprawy. Grupa w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT powinna bowiem zapewnić swoim członkom wspólną strukturę współpracy [26], która jest niezależna organizacyjnie. W przypadku jednostek organizacyjnych Trybunał wykluczył ich samodzielność w szczególności w sytuacji, gdy nie mogą one dysponować własnym majątkiem [27]. Grupa przedsiębiorstw jako taka – a więc grupa kilku niezależnych spółek – nie może jednak sama dysponować własnym majątkiem choćby z powodu istniejących między tymi spółkami udziałów. Grupa przedsiębiorstw jako taka nie jest zatem ani podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1, ani z tego powodu nie stanowi niezależnej grupy osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

41. Wykładnię tę potwierdza istnienie uregulowania szczególnego w art. 11 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem państwo członkowskie „może uznać za jednego podatnika osoby […], które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym". Celem tej regulacji jest to, aby powiązane przedsiębiorstwa traktować jako jednego podatnika i w konsekwencji zwolnić z obciążenia VAT usługi świadczone w ramach grupy przedsiębiorstw.

42. Wprawdzie w pewnych okolicznościach samodzielna spółka z wieloma udziałowcami w ramach grupy przedsiębiorstw może zostać zakwalifikowana jako niezależna grupa osób. Zwolnienie z podatku dotyczyłoby wtedy tylko usług świadczonych przez spółkę na rzecz jej udziałowców, ponieważ art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT zwalnia tylko usługi świadczone przez grupę jej członkom, a nie na odwrót. Takie usługi nie są jednak przedmiotem sporu głównego, nie zachodzi zatem potrzeba dalszego badania w tym zakresie.

43. Zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT od początku nie znajduje zatem zastosowania do przypadku takiego jak ten w sporze głównym, ponieważ nie chodzi tu o usługi świadczone przez niezależną grupę, w rozumieniu przesłanek przepisu, na rzecz jej członków.

44. W odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne należy więc stwierdzić, że niezależna grupa osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) nie musi być osobą prawną, ale musi być podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Przesłanki tej nie spełnia jako taka grupa przedsiębiorstw, która składa się z powiązanych spółek.

2. W przedmiocie pytań pierwszego, drugiego, trzeciego i szóstego: zastosowanie do grupy „transgranicznej"

45. Sąd odsyłający w pytaniach pierwszym, drugim, trzecim i szóstym zasadniczo dąży do ustalenia, czy i na jakich warunkach zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT może mieć zastosowanie także do grupy prowadzącej działalność transgraniczną.

46. Wymaga to przede wszystkim wyjaśnienia – jak wskazała Republika Federalna Niemiec –, czy zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT można w ogóle zastosować do przedsiębiorstw, które świadczą usługi finansowe zwolnione z podatku w rozumieniu art. 135 dyrektywy VAT. Jak uzasadniłam w opinii w sprawie Aviva [28], sytuacja taka nie ma miejsca. Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT obejmuje, ze względu na jego systematykę i genezę, tylko grupy podatników, którzy zgodnie z art. 132 dyrektywy VAT dokonują transakcji zwolnionych z podatku. Nie są tym objęte usługi finansowe.

26 Wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37).

27 Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, pkt 46); a także wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 38); zob. ponadto wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 37); z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 26), które opierają się na kryterium kapitału własnego spółki.

28 Zobacz moja opinia z tego samego dnia w sprawie C-605/15, pkt 19 i nast.

47. Niezależnie od tego dyrektywa VAT nie uzasadnia też stosowania zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT do transgranicznych stanów faktycznych. Wynika to, jak wskazałam w opinii w sprawie Aviva [29], już z szóstej dyrektywy. Ponadto wiąże się to także z trudnościami, na jakie napotykają niektóre państwa członkowskie przy ocenie przesłanek wynikających z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. W konsekwencji wpływy z podatków jednego państwa członkowskiego zależałyby od (zmieniającej się) sytuacji i niepodlegającej weryfikacji oceny w innych państwach członkowskich (lub nawet w państwach trzecich). Prowadziłoby to do powstania poważnych praktycznych problemów, byłoby sprzeczne z wynikającą z prawa Unii zasadą zwierzchności podatkowej państw członkowskich na swoim terytorium [30] i mogłoby zatem uzasadniać ewentualne naruszenie swobód podstawowych przez dyrektywę VAT.

3. W przedmiocie pytania piątego: narzut na koszty w wysokości 5%

48. W pytaniu piątym sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT ma także zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik, zgodnie z przepisami dotyczącymi opodatkowania bezpośredniego w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, ustalił cenę swoich usług na podstawie powstałych kosztów powiększonych o narzut – w tym przypadku w wysokości 5%.

49. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT zwolnienie usług świadczonych przez grupę następuje tylko pod warunkiem, że grupa żąda od swoich członków jedynie „całkowitego zwrotu przypadającej […] części we wspólnie poniesionych wydatkach".

50. Jeżeli w niniejszej sprawie bezsporne jest, że kwota należna była wyższa od kosztów w rozumieniu tego przepisu, jak poinformował sąd odsyłający, to ta przesłanka wymagana dla zastosowania zwolnienia z podatku nie jest spełniona.

51. Inaczej mogłoby być tylko wówczas, gdyby pojęcie kosztów w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT zawierało element kosztowy, jakim jest wynagrodzenie przedsiębiorcy, który to element został ewentualnie odzwierciedlony w narzucie na rzeczywiste wydatki poniesione w celu wykonania usługi. Jest to jednak dość wątpliwe. W pierwszej kolejności wykładnia ta jest sprzeczna z brzmieniem przepisu niemal we wszystkich językach. „Zwrot" [31], lub nawet spłata [32] lub wyrównanie [33], obejmuje, zgodnie z językiem potocznym, jedynie poniesione wydatki, a nie wynagrodzenie. Uwzględnienie wynagrodzenia przedsiębiorcy nie jest poza tym zgodne z celem zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, który przedstawiłam w opinii w sprawie Aviva [34]. Tym celem jest rozszerzenie innego zwolnienia z podatku na etap wstępny, ponieważ podatnicy współpracują ze sobą ze względu na konkurencję. Ze zlikwidowaniem niekorzystnych warunków konkurencji nie można pogodzić pomysłu, aby elementem kosztów grupy było wynagrodzenie przedsiębiorcy.

29 Zobacz moja opinia z tego samego dnia w sprawie C-605/15, pkt 36 i nast.

30 Ogólnie w przedmiocie zasady terytorialności zob. wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 46); z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 82 i nast.); z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 45, 46); odnośnie do zasady terytorialności w przepisach dotyczących VAT zob. także wyrok z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 42).

31 Angielski: „exact reimbursement", francuski: „remboursement exact", niemiecki: „Erstattung", szwedzki: „ersättning", hiszpański: „reembolso exacto", łotewski: „precīzi atmaksāt", polski: „zwrotu przypadającej".

32 Niderlandzki: „terugbetaling".

33 Włoski: „rimborso", bułgarski: „възстановяване […] разходи"; zob. tylko pozornie szersza duńska wersja językowa: „godtgørelse", która odnosi się do odszkodowania.

34 Zobacz moja opinia z tego samego dnia w sprawie C-605/15, pkt 20, 21.

52. Zatem na pytanie piąte należy odpowiedzieć w ten sposób, że zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy za usługę wypłacane jest świadczenie wzajemne przewyższające poniesione koszty. Ma to również miejsce, gdy na podstawie przepisów dotyczących bezpośredniego opodatkowania koszty powiększane są tylko o zryczałtowany narzut.

VI – Propozycja rozstrzygnięcia

53. W tych okolicznościach proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wniesionym przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa):

1) Niezależna grupa osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie musi być osobą prawną, ale musi być podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy. Grupa przedsiębiorstw składająca się z powiązanych spółek jako taka nie spełnia tej przesłanki.

2) Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT w niniejszym kontekście obejmuje tylko grupy podatników, którzy zgodnie z art. 132 ust. 1 tej dyrektywy dokonują transakcji zwolnionych z podatku. Grupy przedsiębiorstw świadczących usługi finansowe nie są zatem objęte zakresem stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

3) Niezależna grupa osób może świadczyć usługi zwolnione z podatku tylko tym członkom, którzy podlegają tej samej jurysdykcji, a mianowicie tej, której podlega grupa.

4) Zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy za usługę wypłacane jest świadczenie wzajemne przewyższające poniesione koszty. Ma to również miejsce, gdy na podstawie przepisów dotyczących bezpośredniego opodatkowania koszty powiększane są tylko o zryczałtowany narzut.