Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 lipca 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek VAT — Szósta dyrektywa 77/388/EWG — Artykuł 17 — Prawo do odliczenia — Częściowe odliczenie — Podatek VAT zapłacony przez spółki holdingowe w związku z pozyskaniem kapitału zainwestowanego w ich spółki zależne — Usługi świadczone spółkom zależnym — Spółki zależne utworzone w formie spółek osobowych — Artykuł 4 — Utworzenie grupy osób, które mogą być uważane za jednego podatnika — Warunki — Wymóg stosunku podporządkowania — Bezpośrednia skuteczność

W sprawach połączonych C-108/14 i C-109/14

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniami z dnia 11 grudnia 2013 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 6 marca 2014 r., w postępowaniach:

**Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**

przeciwko

**Finanzamt Nordenham** (C-108/14)

oraz

**Finanzamt Hamburg-Mitte**

przeciwko

**Marenave Schiffahrts AG** (C-109/14),

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 stycznia 2015 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG przez M. Hertwig i G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, oraz przez Ch. Hensella, Rechtsanwalt,

— w imieniu Marenave Schiffahrts AG przez A. Fresha, Prozessbevollmächtigter,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez E. Creedon, J. Quaney oraz A. Joyce'a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez N.J. Traversa, barrister,

— w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Kaye, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez O. Thomasa, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 marca 2015 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 4 i 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. (Dz.U. L 221, s. 9) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy, po pierwsze, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (zwaną dalej „Larentia + Minerva") i Finanzamt Nordenham (urzędem skarbowym w Nordenham, Niemcy) (C-108/14), a po drugie, Finanzamt Hamburg-Mitte (urzędem skarbowym w Hamburgu-Mitte, Niemcy) i Marenave Schiffahrts AG (zwaną dalej „Marenave") (C-109/14) w przedmiocie warunków odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), jaki te spółki holdingowe zapłaciły z tytułu pozyskania kapitału w celu nabycia udziałów w spółkach zależnych utworzonych w formie spółek osobowych i którym świadczyły one później usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

## Ramy prawne

*Prawo Unii*

3 Artykuł 4 szóstej dyrektywy stanowi:

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

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

[…]

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

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

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie drugim może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie niniejszego przepisu.

[…]”.

4 Zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

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

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

[…]

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

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;

b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;

c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;

d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;

e) przewidzieć, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska.

[…]”.

*Prawo niemieckie*

5 Zgodnie z § 2 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym z 2005 r., BGBl. I, s. 386):

„(1) Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności przemysłowej, handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za »działalność przemysłową, handlową lub zawodową« uważa się każdą stałą działalność prowadzoną w celu uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy grupa osób wykonuje działalność tylko na rzecz jej członków.

(2) Działalność gospodarcza, przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie,

1. jeżeli osoby fizyczne, oddzielnie lub łącznie, są włączone do przedsiębiorstwa w taki sposób, że są zobowiązane do stosowania się do wskazówek przedsiębiorcy,

2. jeżeli osoba prawna ze względu na całokształt stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego (grupa podatkowa). Skutki grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Części te należy traktować jak jedno przedsiębiorstwo. Jeżeli organ zarządzający podmiotu nadrzędnego znajduje się za granicą, za przedsiębiorcę uważa się tę część przedsiębiorstwa, która jest najważniejsza pod względem ekonomicznym.

[…]”.

6 Paragraf 15 tej ustawy stanowi:

„(1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. ustawowo należny podatek z tytułu dostaw i innych usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę […].

(2) Odliczenie jest wyłączone w przypadku podatku z tytułu dostaw, przywozu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz innych świadczeń, z których przedsiębiorca korzysta w celu dokonania następujących transakcji:

1. transakcji zwolnionych z podatku;

[…]

(3) Wyłączenie z odliczenia, o którym mowa w ust. 2, nie ma zastosowania, jeżeli transakcje:

1. w przypadkach określonych w ust. 2 pkt 1

— a) są zwolnione na podstawie § 4 pkt 1–7, § 25 ust. 2 lub przepisów wymienionych w § 26 ust. 5 […],

[…]

(4) Jeżeli przedsiębiorca korzysta z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych wewnątrz Wspólnoty lub też z usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa tylko częściowo w celu dokonania transakcji, w odniesieniu do których prawo do odliczenia podatku jest wyłączone, nie przysługuje mu prawo do odliczenia części podatku naliczonego, która przypada na te transakcje. Przedsiębiorca może dokonać stosownego oszacowania kwot niepodlegających odliczeniu. Ustalenie niepodlegającej odliczeniu części podatku naliczonego na podstawie stosunku transakcji, dla których odliczenie jest wyłączone, do transakcji uprawniających do odliczenia podatku naliczonego jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe inne przyporządkowanie […]”.

## Postępowania główne i pytania prejudycjalne

*Sprawa C-108/14*

7 Jako komandytariusz spółka Larentia + Minerva posiada 98% udziałów w dwóch spółkach zależnych utworzonych w formie spółek osobowych, w których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH & Co. KG). Ponadto jako „zarządzająca spółka holdingowa” świadczy ona na rzecz tych spółek usługi administracyjne i handlowe za wynagrodzeniem.

8 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 ze świadczeniem przez nią usług.

9 Finanzamt Nordenham (urząd skarbowy w Nordenham) uznał powyższe odliczenie jedynie częściowo, ponieważ jego zdaniem zwykłe posiadanie udziałów w spółkach zależnych nie uprawniało 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, Niemcy), który oddalił skargę wyrokiem z dnia 12 maja 2011 r. Larentia + Minerva wniosła rewizję od tego orzeczenia do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).

10 Sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, nad sposobami obliczenia odliczenia podatku naliczonego, jeżeli odliczenie to może być tylko częściowe, a po drugie, nad zakresem art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy w odniesieniu do „grupy podatkowej VAT”, który to przepis został przywołany przez spółkę Larentia +

Minerva. W tym ostatnim względzie sąd ów ma wątpliwości co do tego, czy prawo krajowe jest zgodne z tym przepisem, skoro wyłącza ono stosowanie tego przepisu do spółek osobowych i wymaga stosunku podporządkowania spółek zależnych wobec podmiotu nadrzędnego.

11 W tych okolicznościach Bundesgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Według jakiej metody oblicza się (proporcjonalne) odliczenie podatku 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 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 […]?”.

*Sprawa C-109/14*

12 Spółka Marenave podwyższyła swój kapitał zakładowy w ciągu roku 2006, a związane z tym koszty emisji doprowadziły do zapłaty podatku VAT w wysokości 373 347,57 EUR.

13 W tym samym roku spółka ta jako holding nabyła udziały w czterech „żeglugowych spółkach komandytowych”, w zarządzaniu którymi uczestniczyła za wynagrodzeniem. Od podatku VAT należnego z tytułu dochodów z owej działalności związanej z zarządzaniem spółka Marenave odliczyła między innymi całą kwotę podatku naliczonego w wysokości 373 347,57 EUR.

14 Decyzją z dnia 15 stycznia 2009 r. Finanzamt Hamburg-Mitte odmówił odliczenia odpowiadającego tej kwocie. Wyrokiem z dnia 10 grudnia 2012 r. Finanzgericht Hamburg-Mitte (sąd finansowy w Hamburgu-Mitte) uznał skargę spółki Marenave na tę decyzję. Finanzamt Hamburg-Mitte wniósł rewizję od tego orzeczenia do Bundesfinanzhof.

15 Sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z tymi samymi pytaniami prejudycjalnymi, które zostały przedstawione w pkt 11 niniejszego wyroku.

16 Na mocy postanowienia prezesa Trybunału z dnia 26 marca 2014 r. sprawy C-108/14 i C-109/14 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania wyroku.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

*W przedmiocie pytania pierwszego*

17 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający, wychodząc z założenia, że odliczenie podatku naliczonego jest dopuszczalne jedynie w zakresie, w jakim wydatki poniesione przez podatnika mogą zostać zaliczone do jego działalności gospodarczej tylko częściowo, zastanawia się nad sposobami obliczenia, według

których podatek naliczony przez spółkę holdingową od pozyskania kapitału przeznaczonego do nabycia udziałów w jej spółkach zależnych powinien zostać podzielony pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego, prowadzone przez rzeczoną spółkę.

18 W tym zakresie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów w innych przedsiębiorstwach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami – z zastrzeżeniem praw, które rzeczona spółka holdingowa posiada w charakterze akcjonariusza lub wspólnika – nie ma statusu podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy i nie ma prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 tej dyrektywy (zob. w szczególności wyroki: Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 18; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 31).

19 Samo nabywanie i posiadanie udziałów nie powinno być uznawane, w rozumieniu szóstej dyrektywy, za działalność gospodarczą przyznającą status podatnika ich podmiotowi. W rzeczywistości bowiem samo przejęcie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z rzeczy celem stałego osiągania zysku, ponieważ ewentualna dywidenda, owoc tego udziału, wynika z samej własności rzeczy (zob. 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).

20 Inaczej jest, gdy udziałowi 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 (zob. w szczególności wyroki: Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 20; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 33).

21 Uczestniczenie spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami, w których nabyła ona udziały, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, o ile skutkuje ono dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 tej dyrektywy, takich jak świadczenie usług administracyjnych, finansowych, handlowych i technicznych przez spółkę holdingową na rzecz jej spółek zależnych (zob. w szczególności wyroki: Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 22; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 34).

22 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku. Każde ograniczenie prawa do odliczenia ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyrok Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 35).

23 Aby można było odliczyć podatek VAT, transakcje powodujące naliczenie podatku powinny pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (zob. w szczególności wyroki: Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 pkt 31; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 36).

24 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Tego rodzaju koszty

mają bowiem bezpośredni i ścisły związek z całością działalności gospodarczej podatnika (zob. w szczególności wyroki: Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 33; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 37).

25 W tych okolicznościach, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 39 opinii, koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonującą działalność gospodarczą, jak przypomniano w pkt 21 niniejszego wyroku, powinny być uważane za mające związek z działalnością gospodarczą tej spółki holdingowej, a obciążający te wydatki podatek VAT rodzi prawo do pełnego odliczenia na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

26 Jeśli chodzi o system odliczenia przewidziany w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, obejmuje on jedynie przypadki, w których towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika w celu jednoczesnego dokonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, to znaczy towary i usługi o mieszanym wykorzystaniu. Państwa członkowskie mogą używać jednej z metod odliczenia przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy jedynie w stosunku do rzeczonych towarów i usług (wyrok Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 40).

27 Zasady zawarte w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy dotyczą naliczonego podatku VAT, który ciąży na wydatkach związanych wyłącznie z transakcjami gospodarczymi. Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności (wyroki: Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33, 39; a także Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 42).

28 W niniejszej sprawie z informacji sądu odsyłającego wynika, że w postępowaniach głównych spółki holdingowe podlegają podatkowi VAT z tytułu działalności gospodarczej, na jaką składają się usługi świadczone przez nie odpłatnie wszystkim spółkom zależnym. W konsekwencji podatek naliczony od kosztów nabycia tych usług powinien zostać odliczony w całości, chyba że transakcje gospodarcze dokonane na późniejszym etapie obrotu są zwolnione z podatku VAT na podstawie szóstej dyrektywy, a w takim wypadku prawo do odliczenia powinno być realizowane tylko według zasad przewidzianych w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.

29 Zatem tylko w wypadku, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że udziały wynikające z transakcji kapitałowych, jakich dokonały spółki holdingowe w postępowaniach głównych, częściowo zostały przypisane innym spółkom zależnym, w zarządzaniu którymi te spółki holdingowe nie uczestniczyły, jak opisano w pytaniu pierwszym sądu odsyłającego, podatek naliczony od kosztów tych transakcji mógłby być odliczony jedynie częściowo. W tym bowiem wypadku zwykłe posiadanie udziałów lub akcji w tych spółkach zależnych nie może być uznawane za działalność gospodarczą tych spółek holdingowych, a zatem należałoby podzielić naliczony podatek VAT pomiędzy działalność mającą charakter gospodarczy i tę niemającą charakteru gospodarczego.

30 W tych ramach państwa członkowskie są upoważnione do stosowania w danym przypadku klucza inwestycyjnego bądź klucza transakcyjnego, bądź też jeszcze innego właściwego klucza, nie będąc przy tym zobowiązane do ograniczania się do jednej z tych metod (wyrok Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 38).

31 Tylko do organów krajowych należy więc, pod kontrolą sądową, określenie kryteriów podziału pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego, obiektywnie odzwierciedlających część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności przy uwzględnieniu celu i struktury szóstej dyrektywy (wyrok Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 39).

32 W tych okolicznościach i z tych samych względów co przedstawione przez rzecznika generalnego w pkt 20 i 21 opinii do Trybunału nie należy zastępowanie ani prawodawcy Unii Europejskiej, ani organów krajowych w celu określenia ogólnej zasady obliczenia części przypadających na działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego.

33 Zważywszy na całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze powinno się odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:

— koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonującą działalność gospodarczą powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej, a obciążający te koszty podatek VAT co do zasady powinien podlegać pełnemu odliczeniu, chyba że niektóre transakcje gospodarcze dokonane na późniejszym etapie obrotu są zwolnione z podatku VAT na podstawie szóstej dyrektywy, a w takim wypadku prawo do odliczenia powinno być realizowane tylko według zasad przewidzianych w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy;

— koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tylko niektórymi z tych spółek i w związku z tym niewykonującą działalności gospodarczej względem pozostałych powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej jedynie częściowo, tak że podatek VAT obciążający te koszty może zostać odliczony tylko proporcjonalnie do kosztów należących do działalności gospodarczej, zgodnie z kryteriami podziału określonymi przez państwa członkowskie, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać – czego zbadanie należy do sądów krajowych – cel i strukturę szóstej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego.

*W przedmiocie pytania drugiego*

34 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby prawo państwa członkowskiego ograniczyło możliwość utworzenia grupy osób, która może zostać uznana za jednego podatnika podatku VAT (zwanej dalej „grupą podatkową VAT”), taką jak przewidziana w tym przepisie, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania.

35 Sąd odsyłający zastanawia się nad zakresem tego przepisu, z którego korzystanie zostało przed nim powołane. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 55 opinii, udzielenie odpowiedzi na to pytanie, wbrew wątpliwościom wyrażonym w tym względzie przez Irlandię w uwagach na piśmie, może być użyteczne dla rozwiązania sporów głównych. Status grupy podatkowej VAT przyznany spółce holdingowej i jej spółkom zależnym mógłby bowiem prowadzić do przyznania tej grupie, ze względu na odpłatne transakcje dokonywane pomiędzy spółkami zależnymi a przedsiębiorstwami trzecimi, pełnego odliczenia podatku naliczonego z tytułu transakcji kapitałowych dokonanych przez spółkę holdingową.

36 Jeśli chodzi o odpowiedź na pytanie drugie co do istoty, należy przypomnieć, że Trybunał, w odniesieniu do wykładni art. 11 akapit pierwszy 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), który przejmuje brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, stwierdził, że przepisy te, które zezwalają, aby każde państwo członkowskie mogło uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium kraju, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, nie uzależniają ich stosowania od innych przesłanek (zob. podobnie wyrok Komisja/Irlandia, C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 36).

37 Należy bowiem w pierwszej kolejności stwierdzić, że w odróżnieniu od innych przepisów szóstej dyrektywy, w szczególności art. 28a i 28b, które wyraźnie dotyczą „osób prawnych", art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, który dotyczy „osób", sam z siebie nie wyłącza ze swego zakresu stosowania podmiotów, które – jak spółki komandytowe w postępowaniach głównych – nie mają osobowości prawnej.

38 Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie przewiduje również wyraźnie możliwości nałożenia przez państwa członkowskie innych warunków na podmioty gospodarcze w celu stworzenia grupy podatkowej VAT (zob. podobnie wyrok Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 35), a w szczególności możliwości wymagania przez państwa członkowskie, aby tylko podmioty mające osobowość prawną mogły być członkami grupy podatkowej VAT.

39 Należy zatem zbadać, czy zakres swobodnego uznania, jakim dysponują państwa członkowskie, które są uprawnione do dopuszczenia na swoim terytorium tworzenia takich grup podatkowych VAT, upoważnia je do wyłączenia z zakresu stosowania art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy podmiotów, które nie mają osobowości prawnej.

40 Z uzasadnienia projektu Komisji [COM(73) 950 final] prowadzącego do przyjęcia szóstej dyrektywy wynika, że wprowadzając art. 4 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy, prawodawca Unii chciał umożliwić, 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, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu (zob. podobnie wyrok Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37).

41 W tym względzie Trybunał orzekł już, że w celu zastosowania art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie, w ramach swego zakresu swobodnego uznania, mogą uzależnić stosowanie przepisów dotyczących grupy podatkowej VAT od pewnych ograniczeń, pod warunkiem że wpisują się one w cele tej dyrektywy polegające na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania (zob. podobnie w szczególności wyrok Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 38, 39).

42 Jednakże nawet jeśli do wejścia w życie akapitu trzeciego w art. 4 ust. 4, wynikającego z dyrektywy 2006/69, szósta dyrektywa nie zawierała wyraźnych przepisów porównywalnych do art. 11 akapit drugi dyrektywy 2006/112, okoliczność ta nie pozbawiała państw członkowskich możliwości przyjęcia – przed tym wejściem w życie – równoważnych skutecznych środków, ponieważ zwalczanie przez państwa członkowskie oszustw i unikania opodatkowania jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, nawet w braku wyraźnego upoważnienia ze strony prawodawcy Unii (zob. podobnie w szczególności wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 70, 71).

43 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy wyłączenie podmiotów niemających osobowości prawnej z systemu grupy podatkowej VAT, takie jak wynikające z prawa krajowego mającego zastosowanie w postępowaniach głównych, stanowi środek niezbędny i właściwy do takich celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

44 W drugiej kolejności z samego brzmienia art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, że każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na jego terytorium, niezależne pod względem prawnym, lecz ściśle powiązane ze sobą pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Sam ścisły charakter więzów łączących te osoby nie może zatem, w braku jakichkolwiek innych wymogów, prowadzić do uznania, że prawodawca Unii zamierzał ograniczyć system grupy podatkowej VAT tylko do podmiotów znajdujących się w stosunku podporządkowania wobec podmiotu nadrzędnego rozważanej grupy przedsiębiorstw.

45 Nawet jeśli istnienie takiego stosunku podporządkowania pozwala zakładać ścisły charakter stosunków między danymi osobami, to co do zasady nie może on jednak być uważany za konieczną przesłankę utworzenia grupy podatkowej VAT, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 99 opinii. Inaczej byłoby tylko w wyjątkowych wypadkach, gdzie taka przesłanka byłaby – w określonym kontekście krajowym – środkiem jednocześnie niezbędnym i właściwym do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

46 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie drugie powinno się odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT, taką jak przewidziana we wskazanym przepisie, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania, chyba że te dwa wymogi stanowią środki niezbędne i właściwe do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

47 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy może być uważany za mający skutek bezpośredni, pozwalający podatnikom powołać się na niego wobec ich państwa członkowskiego, na wypadek gdyby przepisy tego państwa nie były zgodne z tym przepisem i nie mogły być interpretowane zgodnie z nim.

48 W tym względzie należy przypomnieć, że we wszystkich wypadkach, w których przepisy dyrektywy wydają się bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne z punktu widzenia ich treści, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi wobec państwa, jeśli państwo to nie przetransponowało dyrektywy do prawa krajowego w odpowiednim terminie albo jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. w szczególności wyrok GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 29).

49 Przepis prawa Unii 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 (zob. w szczególności wyrok GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 30).

50 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 112 opinii, warunek ustanowiony przez art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, według którego utworzenie grupy podatkowej VAT jest uzależnione od istnienia ścisłych związków finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych pomiędzy zainteresowanymi osobami, wymaga sprecyzowania na poziomie krajowym. Artykuł ten ma zatem charakter warunkowy, ponieważ zakłada stosowanie przepisów krajowych określających konkretny zakres takich związków.

51 W rezultacie art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy nie spełnia warunków wymaganych do wywołania skutku bezpośredniego.

52 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, że art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy nie może być uważany za mający skutek bezpośredni, pozwalający podatnikom powołać się na niego wobec ich państwa członkowskiego, na wypadek gdyby przepisy tego państwa nie były zgodne z tym przepisem i nie mogły być interpretowane zgodnie z nim.

**W przedmiocie kosztów**

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 17 ust. 2 i 5 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, zmienionej dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że:**

   — **koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonującą działalność gospodarczą powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej, a obciążający te koszty podatek od wartości dodanej co do zasady powinien podlegać pełnemu odliczeniu, chyba że niektóre transakcje gospodarcze dokonane na późniejszym etapie obrotu są zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2006/69, a w takim wypadku prawo do odliczenia powinno być realizowane tylko według zasad przewidzianych w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy;**

   — **koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tylko niektórymi z tych spółek i w związku z tym niewykonującą działalności gospodarczej względem pozostałych powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej jedynie częściowo, tak że podatek od wartości dodanej obciążający te koszty może zostać odliczony tylko proporcjonalnie do kosztów należących do działalności gospodarczej, zgodnie z kryteriami podziału określonymi przez państwa członkowskie, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać – czego zbadanie należy do sądów krajowych – cel i strukturę szóstej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego.**

2) **Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2006/69, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy osób mogących być uważane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej, takiej jak przewidziana we wskazanym przepisie, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania, chyba że te dwa wymogi stanowią środki niezbędne i właściwe do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

**3) Artykuł 4 ust. 4 dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2006/69, nie może być uważany za mający skutek bezpośredni, pozwalający podatnikom powołać się na niego wobec ich państwa członkowskiego, na wypadek gdyby przepisy tego państwa nie były zgodne z tym przepisem i nie mogły być interpretowane zgodnie z nim.**

Podpisy