Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 grudnia 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi – Podatnicy – Uprawnienie państw członkowskich do uznania za jednego podatnika podmiotów niezależnych pod względem prawnym, lecz ściśle powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym („grupa podatkowa VAT") – Przepisy krajowe uznające za „jednego podatnika" podmiot nadrzędny grupy podatkowej VAT – Pojęcie „ścisłego związku finansowego" – Wymóg, aby podmiot nadrzędny posiadał poza większościowym udziałem również większość praw głosów – Brak – Ocena niezależności podmiotu gospodarczego według standaryzowanych kryteriów – Zakres

W sprawie C-141/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 11 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 marca 2020 r., w postępowaniu:

Finanzamt Kiel

przeciwko

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH – B. Richter, Rechtsanwalt,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller, S. Eisenberg oraz S. Heimerl, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierał P. Gentili, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 stycznia 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 i 4 oraz art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 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), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. 2000, L 269, s. 44) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Kiel (urzędem skarbowym w Kilonii, Niemcy; zwanym dalej „organem podatkowym") a spółką Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (zwaną dalej „NGD mbH") w przedmiocie opodatkowania tej spółki podatkiem od wartości dodanej (VAT) za rok podatkowy 2005.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym spór ten podlega regulacji szóstej dyrektywy.

4 Artykuł 4 szóstej dyrektywy stanowił:

„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.

[…]

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

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

[…]”.

5 Zawarty w tytule „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym” art. 21 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28g, stanowił:

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są płatnikami [VAT]:

a) podatnicy wykonujący podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub usług, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. b) i c).

[…]

3. W sytuacjach określonych w ust. 1 i 2 państwa członkowskie mogą ustalić, że osoba inna niż płatnik podatku będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku.

[…]”.

Prawo niemieckie

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

„(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 swych członków.

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

[…]

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 istnienia grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Części te należy traktować jako jedno przedsiębiorstwo. Jeżeli organ zarządzający podmiotu nadrzędnego znajduje się za granicą, za przedsiębiorcę uważa się tę część przedsiębiorstwa, która jest najważniejsza pod względem ekonomicznym w kraju.

[…]”.

7 Paragraf 13a ust. 1 omawianej ustawy przewiduje:

„Zobowiązanym do zapłaty podatku jest:

1. w przypadkach, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1 i § 14c ust. 1 – przedsiębiorca;

[…]”.

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

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 NGD mbH jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego utworzoną na podstawie aktu notarialnego z dnia 29 sierpnia 2005 r., której wspólnicy, czyli A, podmiot prawa publicznego, oraz C e. V., zarejestrowane stowarzyszenie, posiadają, odpowiednio, 51% i 49% udziałów. W 2005 r. E, członek zarządu tej spółki, był jednocześnie członkiem zarządu A i prezesem zarządu C e. V.

10 Zgodnie z § 7 ust. 2 statutu NGD mbH, dotyczącym składu i praw głosu walnego zgromadzenia:

„Walne zgromadzenie składa się z członków komitetu realizującego działania wspierające A i głównego komitetu C e. V. Każdy wspólnik posiada siedem głosów i wyznacza do siedmiu przedstawicieli na walnym zgromadzeniu, którzy w imieniu tej spółki działają wyłącznie nieodpłatnie. Z zastrzeżeniem poniższych przepisów każdy przedstawiciel posiada jeden głos i podejmuje decyzje w zależności od własnego uznania zawodowego, przy czym nie jest związany instrukcjami wspólnika, który go wyznaczył.

Wyjątek stanowią jedynie uchwały, które dotyczą bezpośrednio wkładów udostępnianych spółce przez każdego wspólnika; w tym przypadku głosy mogą być oddawane tylko jednolicie przez wspólnika, a przedstawiciele są związani instrukcjami udzielonymi przez wspólnika, który ich wyznaczył. Jeżeli przedstawiciele nie osiągną porozumienia, siedem głosów danego wspólnika uważa się za oddane w sposób, w jaki głosowała większość wyznaczonych przez niego przedstawicieli”.

11 Podczas walnego zgromadzenia, które odbyło się w dniu 1 grudnia 2005 r., postanowiono zmienić statut NGD mbH i sformułować § 7 ust. 2 akapit drugi w następujący sposób:

„Wyjątek stanowią jedynie uchwały, które dotyczą bezpośrednio wkładów udostępnianych spółce przez każdego wspólnika, lub decyzje, w odniesieniu do których wspólnik wniósł o oddanie głosów jednolicie. W tym przypadku głosy mogą być oddawane tylko jednolicie przez wspólnika, a przedstawiciele są związani instrukcjami udzielonymi przez wspólnika, który ich wyznaczył. Jeżeli przedstawiciele nie osiągną porozumienia, siedem głosów danego wspólnika uważa się za oddane w sposób, w jaki głosowała większość wyznaczonych przez niego przedstawicieli. W przypadku oddania głosów jednolicie głosy ocenia się na podstawie udziału posiadanego w spółce”.

12 Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez sąd odsyłający wspomniana zmiana stała się jednak skuteczna dopiero po walnym zgromadzeniu wspólników w dniu 9 grudnia 2010 r., gdy zmieniony w ten sposób statut był przedmiotem nowego aktu notarialnego i wpisu do rejestru handlowego.

13 Z postanowienia odsyłającego wynika, że podczas audytu przeprowadzonego przez zewnętrznego audytora w spółce NGD mbH uznał on, że w rozpatrywanym roku podatkowym spółka ta nie była włączona pod względem finansowym do podmiotu nadrzędnego A. W związku z tym nie można było uznać, że podmioty te stanowią „grupę podatkową" w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, który ma na celu wdrożenie do prawa niemieckiego możliwości przewidzianej w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

14 Wniosek ten został uzasadniony faktem, że z uwagi na przepisy § 7 statutu NGD mbH, zarówno w wersji pierwotnej, jak i zmienionej, A nie posiadała większości głosów, a zatem nie była w stanie narzucić decyzji tej spółce, mimo że posiadała w niej udział większościowy, wynoszący 51% kapitału zakładowego. W konsekwencji obrót osiągnięty przez NGD mbH według zwykłej stawki w relacjach z osobami trzecimi i pochodzący z usług świadczonych na rzecz A powinien być księgowany na rzecz NGD mbH jako „przedsiębiorcy" w rozumieniu § 2 ust. 1 UStG.

15 Decyzją z dnia 30 maja 2014 r. organ podatkowy przychylił się do stanowiska zewnętrznego audytora.

16 Ponieważ odwołanie wniesione przez NGD mbH od tej decyzji zostało oddalone decyzją organu podatkowego z dnia 3 lutego 2017 r., NGD mbH wniosła skargę na tę ostatnią decyzję.

17 Schleswig Holsteinisches Finanzgericht (sąd finansowy kraju związkowego Szlezwik Holsztyn, Niemcy) uwzględnił tę skargę wyrokiem z dnia 6 lutego 2018 r. i orzekł, że warunek dotyczący włączenia pod względem finansowym do podmiotu nadrzędnego A został spełniony zarówno na podstawie zmienionej wersji statutu NGD mbH, jak i jego pierwotnej wersji obowiązującej w toku rozpatrywanego roku podatkowego.

18 W tym względzie wspomniany sąd uznał, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż stosunek podporządkowania wiążący spółkę organicznie włączoną do podmiotu nadrzędnego nie stanowi warunku koniecznego dla utworzenia grupy tworzonej przez osoby niezależne z prawnego punktu widzenia, lecz ściśle związane ze sobą pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym (zwaną dalej „grupą podatkową VAT") (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 44, 45), i że w związku z tym ustanowiony przez organy podatkowe wymóg dotyczący konieczności posiadania przez podmiot nadrzędny, oprócz większościowego udziału, większości praw głosu w pozostałych podmiotach wchodzących w skład grupy podatkowej wykraczał poza to, co było konieczne do osiągnięcia celów zapobiegania nadużyciom lub zwalczania oszustw podatkowych względnie unikania opodatkowania.

19 Organ podatkowy wniósł skargę rewizyjną od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), podnosząc naruszenie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, wynikające z braku włączenia pod względem finansowym NGD mbH do podmiotu nadrzędnego A.

20 Sąd odsyłający podkreślił przede wszystkim, że gdyby spór w postępowaniu głównym należało oceniać wyłącznie w świetle mającego zastosowanie prawa krajowego, skarga rewizyjna byłaby zasadna, ponieważ prawo to uzależnia zakwalifikowanie jako grupy podatkowej od warunku związanego z włączeniem pod względem finansowym, co wymagałaby, aby podmiot nadrzędny posiadał większość praw głosu. Wyjaśnił on, że nawet po wydaniu wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) spełnienie przesłanki dotyczącej zwierzchnictwa i podporządkowania, która obecnie określana jest jako „włączenie z prawem do interwencji", zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) nadal jest konieczne na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG.

21 W dalszej kolejności z orzecznictwa Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) wynika, że zgodnie z prawem krajowym zobowiązanie podatkowe jest przenoszone na podmiot nadrzędny, który powinien mieć możliwość upewnienia się, że obrót osiągnięty przez każdy z podmiotów wchodzących w skład grupy podatkowej jest prawidłowo opodatkowany. Tym samym podmiot nadrzędny powinien działać jako poborca VAT w odniesieniu do wszystkich świadczeń wykonywanych przez te podmioty na rzecz osób trzecich i jedynie on może sporządzić deklarację podatkową dla wszystkich tych podmiotów.

22 Wreszcie sąd ten podkreśla, że w ramach badania, które powinien przeprowadzić na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, ma on obowiązek uwzględnić i stosować per se okoliczność, że zgodnie z tym przepisem działalność gospodarcza i zawodowa podmiotów włączonych do podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej, do której należą te podmioty, nie jest uznawana za wykonywaną samodzielnie. W ten sposób cały obrót osiągnięty przez wspomniane podmioty jest przypisany podmiotowi nadrzędnemu, który jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT odpowiadającego całości tego obrotu.

23 Niemniej jednak sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał, w szczególności z uwagi na przesłankę dotyczącą zwierzchnictwa i podporządkowania wymaganą przez te przepisy.

24 W szczególności z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy grupa podatkowa VAT zostaje uznana za istniejącą, to grupa ta sama jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT odpowiadającego obrotowi osiągniętemu przez wszystkich jej członków (wyroki: z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 20; z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29, 35, 37 i sentencja), w związku z czym zrównanie takiej grupy podatkowej VAT z jednym podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy uniemożliwia członkom tej grupy, w tym jej podmiotowi nadrzędnemu, dalsze składanie deklaracji VAT i rejestrację w charakterze indywidualnych podatników.

25 Gdyby Trybunał miał orzec, że art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy sprzeciwia się praktyce polegającej na uznaniu za jednego podatnika nie grupy podatkowej VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiotu nadrzędnego, pojawi się następnie pytanie, czy podmiot należący do tej grupy może powołać się na ewentualną sprzeczność prawa krajowego z prawem Unii. W tym względzie, przypominając, że z wyroku z dnia 16 lipca 2015 r. Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) wynika, iż art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy nie ma skutku bezpośredniego, sąd odsyłający zastanawia się, czy podmiot taki nie może ewentualnie powoływać się w tym celu na art. 21 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

26 Sąd odsyłający zastanawia się ponadto nad poziomem wymogów w ramach oceny, którą powinien przeprowadzić w celu ustalenia, czy w niniejszej sprawie spełnione jest kryterium włączenia pod względem finansowym na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG. W szczególności sąd odsyłający zastanawia się, czy kryterium to należy interpretować w ten sposób, że wymaga ono, aby podmiot nadrzędny grupy podatkowej posiadał oprócz większościowego udziału w należących do niej podmiotach również większość głosów w tych podmiotach.

27 Podkreśla on w tym zakresie, że zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi podmiot nadrzędny grupy podatkowej mógłby w danym wypadku powołać się przed sądem na prawo do rekompensaty finansowej ze strony jej pozostałych członków, aby zapewnić, że w ramach stosunków wewnętrznych istniejących wewnątrz tej grupy obciążenie podatkowe będzie ponoszone przez każdego z jej członków w sposób odpowiadający obrotowi, który wygenerował VAT podlegający zapłacie w odniesieniu do każdego z nich.

28 Sąd odsyłający stawia również pytanie, czy niemiecki system grupy podatkowej (*Organschaft*) mógłby być uzasadniony pomocniczo w świetle art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy. Gdyby tak było, skarga rewizyjna wniesiona przez organ podatkowy byłaby zasadna, i to niezależnie od odpowiedzi na trzy pierwsze pytania prejudycjalne.

29 W tym względzie sąd odsyłający zauważa w istocie, że nie można wykluczyć, iż bardzo surowe kryteria przesłanki podporządkowania podmiotów tworzących grupę podatkową względem jej podmiotu nadrzędnego, wymagane w prawie niemieckim dla celów oceny istnienia grupy podatkowej, mogą być uzasadnione w oparciu o wskazane w poprzednim punkcie przepisy rozpatrywane łącznie .

30 Biorąc bowiem pod uwagę fakt, że zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi podmioty te są uważane za nieposiadające własnej woli, o ile pozostają one w stosunku podporządkowania względem podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej, do której należą, należałoby uznać, że podmioty te nie spełniają warunku niezależności w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy. Tymczasem państwa członkowskie mają prawo uznać, że podmiotów, które nie spełniają kryteriów niezależności, nie można uznać za podatników, gdyż ich każdorazowe obroty, a tym samym odpowiadający im podatek VAT, powinny zostać przypisane podmiotowi nadrzędnemu, zważywszy na stosunek podporządkowania istniejący między nimi a tym podmiotem.

31 Sąd krajowy wyraża jednak wątpliwości co do tego, czy państwa członkowskie są rzeczywiście upoważnione do określenia, poprzez kategoryzację, przypadków, w których należałoby uznać, że dane podmioty nie posiadają własnej woli i nie są w związku z tym niezależne w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.

32 W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że niemieckie prawo konstytucyjne przyznaje ustawodawcy krajowemu takie uprawnienie do kategoryzacji, które jest uzasadnione tym, że jako że ustalenie statusu podatnika wiąże się z obciążeniami finansowymi, podmioty, którym nadano ten status, nie powinny znajdować się w niepewności co do swych zobowiązań podatkowych. Ponadto kategoryzacja dokonana w ten sposób przez niemieckiego ustawodawcę mogłaby znajdować potwierdzenie w wykładni art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, dokonanej w świetle kontekstu i genezy tego przepisu.

33 W odniesieniu do tej ostatniej kwestii należy ponadto wziąć pod uwagę fakt, że załącznik A do drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, L 71, s. 1303) służył, jak się wydaje, nadaniu w prawie Unii legitymacji już istniejącemu niemieckiemu systemowi grupy podatkowej, tak aby państwo to mogło zachować rzeczony system.

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

„1) Czy art. 4 ust. 4 akapit drugi w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na to, by zamiast grupy podatkowej VAT [kręgu podmiotów (*Organkreis*)] określić jako podatnika jednego z jej członków (podmiot nadrzędny)?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy można się w tym zakresie powołać na art. 4 ust. 4 akapit drugi w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 [szóstej dyrektywy]?

3) Czy w ramach analizy, jaką należy przeprowadzić zgodnie z pkt 46 wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 44, 45), żeby ustalić, czy przewidziany w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze [UStG] wymóg włączenia pod względem finansowym stanowi dopuszczalny środek, który jest niezbędny i właściwy do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, powinno się przyjąć surowe, czy też liberalne kryterium oceny?

4) Czy art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że pozwalają one państwu członkowskiemu, aby w drodze kategoryzacji uznawało daną osobę za niesamodzielną w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, jeżeli jest ona pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączona do przedsiębiorstwa innego przedsiębiorcy (podmiotu nadrzędnego) w ten sposób, że podmiot nadrzędny może narzucać jej swoją wolę i poprzez to zapobiegać podejmowaniu przez nią odmiennych decyzji?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

35 Rząd niemiecki podnosi przede wszystkim, że pytania pierwsze, drugie i czwarte należy uznać za niedopuszczalne, ponieważ nie mają one znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, jako że spór ten dotyczy wyłącznie tego, czy pomiędzy NGD mbH a podmiotem nadrzędnym A istnieje wystarczająca integracja pod względem finansowym w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG w świetle art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

36 Jedynie w przypadku, gdyby na pytanie to należało udzielić odpowiedzi twierdzącej, co sugerowałoby w istocie, że oba wyżej wymienione podmioty należałoby uznać za grupę podatkową VAT – czemu rząd ten zaprzecza – powstałyby problemy leżące u podstaw pozostałych pytań prejudycjalnych.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy – przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności danej sprawy – zarówno ocena, czy dla wydania wyroku niezbędne jest wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak i ocena znaczenia pytań, które sąd ten zadaje Trybunałowi. W związku z tym jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Tymczasem nie ma to miejsca w niniejszej sprawie, ponieważ skierowane do Trybunału pytania pierwsze, drugie i czwarte, które dotyczą zresztą wykładni prawa Unii, nie mają w żaden sposób hipotetycznego charakteru i wykazano ich związek ze stanem faktycznym sporu w postępowaniu głównym, gdyż pytania te dotyczą wykładni przepisów prawa Unii mających decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu głównym, jak wyraźnie wskazał sąd odsyłający w swym postanowieniu.

40 W szczególności znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym mają kwestie, czy, po pierwsze, wymogi przewidziane przez przepisy niemieckie w zakresie wyznaczenia „jednego podatnika” dla grupy podatkowej VAT, oraz po drugie, sposób, w jaki przepisy te regulują brak niezależności podmiotów należących do takiej grupy względem jej podmiotu nadrzędnego, są zgodne z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, ponieważ mają one decydujące znaczenie dla określenia, czy skarga rewizyjna administracji podatkowej powinna zostać uwzględniona.

41 Z powyższego wynika, że pytania pierwsze, drugie i czwarte są dopuszczalne.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

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

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

44 W tym względzie z brzmienia art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, że przepis ten zezwala, aby każde państwo członkowskie mogło uznać za jednego podatnika kilka podmiotów, jeżeli mają one siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego oraz jeżeli będąc niezależne pod względem prawnym, są one ze sobą ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Artykuł ten, zgodnie z jego brzmieniem, nie uzależnia swego stosowania od spełnienia innych warunków. Nie przewiduje on również możliwości nałożenia przez państwa członkowskie na podmioty gospodarcze innych warunków w celu utworzenia grupy podatkowej VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

47 Z powyższego wynika, że w takiej sytuacji świadczenia wykonywane przez podmiot trzeci na rzecz członka grupy podatkowej VAT należy uznać, do celów VAT, za wykonywane nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz samej grupy podatkowej VAT, do której on należy (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

49 Co się tyczy celów realizowanych przez art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, należy na wstępie przypomnieć, że z uzasadnienia projektu Komisji [COM(73) 950 wersja ostateczna], który doprowadził do przyjęcia szóstej dyrektywy, wynika, że wprowadzając ten przepis, prawodawca Unii chciał stworzyć możliwość, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane łączyć systematycznie statusu podatnika z pojęciem „czysto prawnej niezależności”, czy to w celu uproszczenia procedur administracyjnych, czy w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10,

EU:C:2013:263, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tym względzie nawet jeśli do czasu wejścia w życie przepisu akapitu trzeciego w art. 4 ust. 4, wynikającego z dyrektywy Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. 2006, L 221, s. 9), szósta dyrektywa nie zawierała wyraźnych przepisów przyznających państwom członkowskim możliwość przyjęcia środków koniecznych do celów zwalczania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, okoliczność ta nie pozbawiała państw członkowskich możliwości przyjęcia – przed tym wejściem w życie – tego rodzaju środków, ponieważ zwalczanie przez państwa członkowskie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, nawet w braku wyraźnego upoważnienia ze strony prawodawcy Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

54 Wreszcie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że na mocy prawa niemieckiego podmiot należący do grupy podatkowej VAT może zostać uznany za włączony do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego pod względem finansowym w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG w związku z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy tylko wtedy, gdy ów podmiot nadrzędny jest w stanie narzucić swą wolę danemu innemu podmiotowi należącemu do grupy podatkowej VAT, co wymagałoby posiadania zarówno większości udziałów, jak i większości praw głosu w owym podmiocie.

55 Co się tyczy przede wszystkim kwestii, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy sprzeciwia się niemieckiej praktyce uznawania za „jednego podatnika" nie samej grupy podatkowej VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiotu nadrzędnego, należy wskazać, że o ile Trybunał w wyrokach z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19, 20) oraz z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 34, 35, 37) orzekł zasadniczo, że grupa podatkowa VAT jest jako podatnik zobowiązana do zapłaty VAT, o tyle – jak wskazała rzecznik generalna w pkt 79 swojej opinii – w przypadku gdy kilku prawnie niezależnych członków grupy podatkowej VAT ma wspólnie status jednego podatnika, musi istnieć jeden przedstawiciel, który przejmuje obowiązki grupy w zakresie VAT wobec organów podatkowych. Tymczasem art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie zawiera żadnego przepisu dotyczącego wyznaczenia podmiotu reprezentującego grupę podatkową VAT ani formy, w jakiej ma on realizować obowiązki podatnika takiej grupy.

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

57 Niemniej jednak konieczne jest jeszcze, aby okoliczność, że to nie sama grupa podatkowa VAT, lecz reprezentujący ją podmiot nadrzędny pełni rolę jednego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, nie prowadziła do ryzyka utraty wpływów podatkowych.

58 Otóż z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający, o których mowa w pkt 27 niniejszego wyroku, a także przez rząd niemiecki w uwagach na piśmie, wynika, że w zakresie, w jakim obowiązek dokonania zgłoszenia spoczywający na tym podmiocie nadrzędnym rozciąga się na usługi świadczone i otrzymane przez wszystkich członków grupy, a wynikające z tego zobowiązanie podatkowe obejmuje wszystkie te usługi, prowadzi to do takiego samego rezultatu, jak gdyby grupa podatkowa VAT sama była podatnikiem tego podatku.

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

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

W przedmiocie pytania drugiego

61 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 tej dyrektywy można uznać za mające skutek bezpośredni, pozwalający podatnikom powołać się na nie wobec ich państwa członkowskiego, na wypadek gdyby regulacje tego państwa nie były zgodne z tymi przepisami i nie mogły być interpretowane zgodnie z nimi. Pytanie drugie zostało zadane przez sąd krajowy jedynie na wypadek, gdyby na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi, zgodnie z którą art. 4

ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie wyznaczyło jako podatnika VAT nie samą grupę podatkową VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiot nadrzędny.

62 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie jest zbędne.

W przedmiocie pytania trzeciego

63 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają możliwość utworzenia przez dany podmiot, wraz z przedsiębiorstwem podmiotu nadrzędnego, grupy podatkowej VAT od warunku posiadania przez ów podmiot nadrzędny większości praw głosu w tym pierwszym podmiocie, oprócz udziału większościowego w jego kapitale.

64 Na wstępie należy podnieść, że ustanowiony w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy warunek, zgodnie z którym utworzenie grupy podatkowej VAT jest uzależnione od istnienia ścisłych powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych między danymi osobami, wymaga sprecyzowania na poziomie krajowym, w związku z czym przepis ten ma charakter warunkowy w zakresie, w jakim wymaga on przyjęcia przepisów krajowych określających konkretny zakres takich powiązań (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 50).

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

66 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile, jak podkreślono w pkt 44 i 51 niniejszego wyroku, art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie przewiduje wyraźnie możliwości nałożenia przez państwa członkowskie innych warunków na podmioty gospodarcze, aby mogły one stanowić grupę podatkową VAT, o tyle państwa te mogą, w ramach przysługującego im zakresu uznania, uzależnić stosowanie systemu grupy podatkowej VAT od pewnych ograniczeń, pod warunkiem że ograniczenia te będą wpisywać się w cele tej dyrektywy, jakimi są zapobieganie nadużyciom lub zwalczanie oszustw podatkowych względnie unikania opodatkowania, oraz że przestrzegane będzie prawo Unii i jego zasady ogólne, w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

67 Należy również przypomnieć, że z orzecznictwa przywołanego w pkt 48 niniejszego wyroku wynika, iż przesłanki dotyczącej istnienia ścisłego związku finansowego nie można interpretować w sposób zawężający.

68 W szczególności Trybunał wyjaśnił już, biorąc pod uwagę samo brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, że sam tylko ścisły charakter stosunków łączących podmioty w ramach grupy podatkowej VAT nie może, w braku jakichkolwiek innych wymogów, prowadzić do uznania, że prawodawca Unii zamierzał zastrzec korzystanie z systemu grupy podatkowej VAT tylko dla podmiotów pozostających w stosunku podporządkowania z podmiotem nadrzędnym danej grupy przedsiębiorstw. Nawet jeśli istnienie takiego stosunku podporządkowania pozwala zakładać ścisły charakter stosunków między danymi podmiotami, to co do zasady nie może on jednak być uważany za konieczną przesłankę utworzenia grupy podatkowej VAT. Inaczej byłoby tylko w wyjątkowych wypadkach, w których 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 44, 45).

69 Z powyższego wynika, że większość głosów wymagana, oprócz udziału większościowego, z tytułu przesłanki integracji finansowej w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, nie stanowi a priori – czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego – środka niezbędnego i odpowiedniego do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych, względnie unikania opodatkowania, w związku z czym wymóg taki nie może być co do zasady ustanowiony na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

70 W tym kontekście nie jest bez znaczenia, że rząd niemiecki przyznał zasadniczo, jak wynika z jego odpowiedzi na pytania pisemne Trybunału, iż żaden z dwóch wymogów wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku nie jest bezwzględny, o ile podmiot nadrzędny jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do grupy podatkowej VAT.

71 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają możliwość utworzenia przez dany podmiot, wraz z przedsiębiorstwem podmiotu nadrzędnego, grupy podatkowej VAT od warunku posiadania przez ów podmiot nadrzędny większości praw głosu w tym pierwszym podmiocie, oprócz udziału większościowego w jego kapitale.

W przedmiocie pytania czwartego

72 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by państwo członkowskie uznało, w drodze kategoryzacji, określone podmioty za niewykonujące działalności samodzielnie, gdy podmioty te są pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączone do podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT.

73 Należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy za podatnika uważa się osobę, która samodzielnie wykonuje jeden z rodzajów działalności gospodarczej wymienionych w ust. 2 tego artykułu.

74 Artykuł 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że wyrażenie „samodzielnie” wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, w sytuacji gsy są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący stosunek podporządkowania w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

75 Ustęp 4 zdanie drugie tego artykułu przewiduje, że państwa członkowskie mogą, pod warunkiem przeprowadzenia konsultacji przewidzianych w art. 29 szóstej dyrektywy, uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium kraju, które będąc „prawnie niezależne”, są ściśle związane ze sobą na płaszczyźnie finansowej, ekonomicznej i organizacyjnej.

76 Należy również przypomnieć, że – jak wskazała Komisja w pkt 3.2 akapity pierwszy i drugi komunikatu COM/2009/0325 wersja ostateczna – poprzez utworzenie grupy podatkowej VAT na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy pewna liczba ściśle powiązanych ze sobą podatników ulega połączeniu w nowego „jednego podatnika”. Instytucja ta wyjaśniła ponadto, że „grupę [podatkową] VAT można zatem opisać jako »fikcyjny« twór do celów VAT, w przypadku którego aspekt ekonomiczny jest ważniejszy niż forma prawna. Grupa [podatkowa] VAT jest to szczególny rodzaj podatnika, który istnieje tylko do celów VAT. Jest ona oparta na rzeczywistych finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych powiązaniach między przedsiębiorstwami. Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną, utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie – wyłącznie do celów VAT – w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek”.

77 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że świadczenie podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych [zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo].

78 Aby ustalić, czy taki stosunek prawny istnieje pomiędzy danym podmiotem należącym do grupy podatkowej VAT a pozostałymi członkami tej grupy, w tym jej podmiotem nadrzędnym, w celu opodatkowania VAT usług świadczonych przez ten podmiot należący do grupy, należy zbadać, czy podmiot ów wykonuje samodzielną działalność gospodarczą. W tym względzie należy zbadać, czy tego rodzaju podmiot może zostać uznany za autonomiczny w zakresie, w jakim wykonuje swoją działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, a w szczególności czy ponosi on ryzyko gospodarcze wynikające z prowadzonej działalności [zob. podobnie wyroki: z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 25; z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].

79 Otóż w niniejszej sprawie o ile podmiot nadrzędny A, jako jedyny podatnik i przedstawiciel grupy podatkowej VAT, jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej w imieniu wszystkich podmiotów należących do tej grupy, w tym spółki NGD mbH, o tyle, jak wynika z pkt 27 i 57–59 niniejszego wyroku, podmioty te same ponoszą ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem ich działalności gospodarczej. Wynika z tego, że należy uznać, iż owe podmioty prowadzą samodzielną działalność gospodarczą, w związku z czym nie mogą one zostać zakwalifikowane jako „podmioty niesamodzielne” w rozumieniu art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy z samego tylko względu na ich przynależność do grupy podatkowej VAT.

80 Wykładnię tę potwierdza ponadto fakt, że o ile z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, że podmioty, które mogą tworzyć grupę podatkową VAT, powinny wykazywać ścisły związek pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, o tyle przepis ten nie przewiduje, że istnienie tych powiązań oznacza prowadzenie niesamodzielnej działalności gospodarczej przez członka grupy innego niż podmiot nadrzędny. Z przepisu tego nie wynika zatem, że podmiot ten przestaje wykonywać samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy ze względu na sam fakt przynależności do grupy podatkowej VAT.

81 W świetle powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by państwo członkowskie uznało, w drodze kategoryzacji, określone podmioty za niewykonujące działalności samodzielnie, gdy podmioty te są pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączone do podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r..**

   należy interpretować w ten sposób, że:

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

2) **Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2000/65,**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają możliwość utworzenia przez dany podmiot, wraz z przedsiębiorstwem podmiotu nadrzędnego, grupy składającej się z osób prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, od warunku posiadania przez ów podmiot nadrzędny

większości praw głosu w tym pierwszym podmiocie, oprócz udziału większościowego w jego kapitale.

3) **Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2000/65, w związku z art. 4 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 77/388, ze zmianami,**

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwia się on temu, by państwo członkowskie uznało, w drodze kategoryzacji, określone podmioty za niewykonujące działalności samodzielnie, gdy podmioty te są pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączone do podmiotu nadrzędnego grupy składającej się z osób prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

Podpisy