Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

Z dnia 18 listopada 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. f) – Zwolnienie usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków – Zastosowanie do grup VAT – Artykuł 11 – Grupa VAT

W sprawie C-77/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 30 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 lutego 2019 r., w postępowaniu:

Kaplan International Colleges UK Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący funkcję sędziego drugiej izby, A. Kumin, T. von Danwitz i P.G. Xuereb (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 stycznia 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Kaplan International Colleges UK Ltd – R. Woolich i M. Murcia, solicitors, oraz R. Hill, barrister,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – S. Brandon, J. Kraehling oraz Z. Lavery, w charakterze pełnomocników, których wspiera O. Thomas, QC,

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

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 kwietnia 2020 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: angielski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/CE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Kaplan International Colleges UK Limited (zwaną dalej „KIC") a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym Zjednoczonego Królestwa) w przedmiocie odmowy przyznania tej spółce zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidzianego na rzecz niezależnych grup osób.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 25 i 35 dyrektywy 2006/112 stanowią:

„(25) Podstawa opodatkowania powinna być zharmonizowana, tak aby zastosowanie VAT do transakcji podlegających opodatkowaniu prowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich.

[…]

(35) Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich".

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

5 Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

6 Zgodnie z art. 11 dyrektywy 2006/112:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej […] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

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

7 Artykuł 131 tej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć".

8 Artykuł 132 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

f) 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;

[…]

i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

[…]".

Prawo Zjednoczonego Królestwa

9 W grupie 16 załącznika 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą z 1994 r."), na mocy której art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 został transponowany do prawa krajowego, przewidziano, że zwolnione są:

„[…]

1 usługi świadczone przez niezależną grupę osób, gdy spełniony został każdy z poniższych warunków:

(a) każda z osób prowadzi działalność (»odpowiednią działalność«), która jest zwolniona z VAT lub w związku z którą osoba ta nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy [2006/112];

(b) usługi są świadczone na rzecz członków grupy i są bezpośrednio niezbędne do wykonywania odpowiedniej działalności,

(c) grupa ogranicza się do żądania od swoich członków całkowitego zwrotu części przypadającej we wspólnie poniesionych wydatkach, oraz

(d) zwolnienie świadczenia nie powinno powodować zakłóceń konkurencji".

10 W grupie 6 załącznika 9 do ustawy z 1994 r. przewidziano zwolnienie usług edukacyjnych.

11 Artykuł 7A tej ustawy, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”, stanowi:

„(1) Niniejszy artykuł ma zastosowanie przy ustalaniu dla celów niniejszej ustawy kraju, w którym świadczone są usługi.

(2) Uważa się, że świadczenie usług ma miejsce:

(a) w przypadku gdy osoba, na rzecz której świadczone są usługi, jest odpowiednim przedsiębiorcą – w państwie siedziby usługobiorcy, i

(b) w pozostałych przypadkach – w państwie siedziby usługodawcy.

(3) Miejscem udzielenia prawa do świadczenia usług jest miejsce, które mogłoby zostać uznane za miejsce świadczenia usług, gdyby usługi te były świadczone przez udzielającego prawa na rzecz odbiorcy tego prawa (niezależnie od tego, czy to prawo zostało wykonane); w tym celu prawo do świadczenia usług obejmuje wszystkie prawa, opcje lub pierwszeństwo w odniesieniu do świadczenia usług oraz korzyści płynące z prawa do świadczenia usług.

(4) W rozumieniu niniejszej ustawy dana osoba jest odpowiednim przedsiębiorcą w związku ze świadczeniem usług, jeśli osoba ta:

(a) jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy [2006/112],

(b) jest wpisana do rejestru zgodnie z przepisami niniejszej ustawy,

(c) została zarejestrowana dla celów VAT zgodnie z prawem państwa członkowskiego innego niż Zjednoczone Królestwo […],

[…]

oraz jeżeli usługi te nie są świadczone tej osobie wyłącznie na jej czysto prywatne cele.

[…]”.

12 Artykuł 8 tej ustawy, który przewiduje mechanizm odwrotnego obciążenia, stanowi:

„(1) W przypadku gdy usługi są świadczone przez osobę mającą siedzibę w państwie innym niż Zjednoczone Królestwo, w okolicznościach, w których zastosowanie ma niniejszy ustęp, niniejsza ustawa wywołuje takie skutki, jak gdyby (zamiast świadczenia usług przez tę osobę):

(a) miało miejsce świadczenie usług przez usługobiorcę w Zjednoczonym Królestwie w ramach lub na potrzeby jego działalności gospodarczej oraz

(b) świadczenie było świadczeniem opodatkowanym.

(2) Ustęp 1 powyżej ma zastosowanie, jeżeli:

(a) usługobiorca jest odpowiednim przedsiębiorcą mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie oraz

(b) miejsce świadczenia usług znajduje się na terytorium Zjednoczonego Królestwa oraz – gdy do świadczenia usług ma zastosowanie część 1 lub część 2 załącznika 4A – usługobiorca jest wpisany do rejestru na podstawie tej ustawy.

(3) Świadczenie usług, które zostało uznane za dokonane przez usługobiorcę na podstawie powyższego ust. 1, nie jest uwzględniane jako dokonane przez niego świadczenie usług przy określaniu przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie sekcji 26 ust. 1.

[…]".

13 Jeżeli chodzi o pojęcie grupy osób, którą można uznać za jednego podatnika VAT (zwanej dalej „grupą VAT"), to Zjednoczone Królestwo, korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 11 dyrektywy 2006/112, przyjęło art. 43 ustawy z 1994 r., zgodnie z którym:

„(1) W przypadku gdy [na podstawie sekcji od 43A do 43D] osoby prawne są uznawane za członków grupy, każda działalność gospodarcza wykonywana przez członka grupy będzie traktowana tak jak działalność wykonywana przez reprezentującego członka oraz

(a) jakakolwiek dostawa towarów lub jakiekolwiek świadczenie usług przez jednego członka grupy na rzecz innego członka grupy nie powinny być brane pod uwagę oraz

(b) jakakolwiek dostawa lub jakiekolwiek świadczenie, do których nie ma zastosowania powyższa lit. a), stanowiące dostawę towarów lub świadczenie usług dokonane przez członka grupy lub na jego rzecz, powinny być traktowane jako dostawa lub świadczenie dokonane przez reprezentującego członka lub na jego rzecz, oraz

(c) każdy VAT zapłacony lub podlegający zapłacie przez członka grupy w związku z nabyciem towarów w innym państwie członkowskim lub importem towarów spoza państw członkowskich będzie traktowany jako podatek zapłacony lub podlegający zapłacie przez reprezentującego członka, zaś towary będą traktowane:
(i) w przypadku towarów nabytych w innym państwie członkowskim, do celów sekcji 73 ust. 7, oraz
(ii) w przypadku towarów importowanych spoza państw członkowskich, do tych samych celów oraz celów opisanych w sekcji 38,

jako nabyte lub, w zależności od przypadku, importowane przez reprezentującego członka; wszyscy członkowie grupy są odpowiedzialni solidarnie za każdy VAT należny od tego reprezentującego członka".

14 Zgodnie z brzmieniem art. 43 ust. 1AA tej ustawy w sytuacji gdy:

„(a) dla celów każdego z przepisów niniejszej ustawy lub przepisu wydanego na jej podstawie (zwanego dalej „odpowiednim przepisem") istotne jest ustalenie, czy osoba, która dokonała dostawy lub świadczenia usług lub na rzecz której dokonano dostawy lub świadczenia usług, lub osoba, która nabyła lub importowała towary, jest osobą odpowiadającą szczególnemu opisowi,

b) lit. b) lub c) powyższego ust. 1 ma zastosowanie do wszystkich dostaw, świadczeń usług, wszelkiego nabycia lub importu,

(c) istnieje istotna dla celów odpowiedniego przepisu różnica pomiędzy:
(i) opisem stosowanym w odniesieniu do reprezentującego członka a
(ii) opisem stosowanym w odniesieniu do podmiotu, który (poza niniejszą sekcją) byłby uważany dla celów niniejszej ustawy za podmiot dokonujący dostawy lub świadczenia usług, nabywający lub importujący lub, w zależności od przypadku, za osobę, na rzecz której dokonywana jest dostawa lub świadczenie usług,

odpowiedni przepis powinien mieć zastosowanie w odniesieniu do takiej dostawy, takiego świadczenia, nabycia lub importu, tak jakby jedynym opisem mającym zastosowanie do reprezentującego członka był opis rzeczywiście stosowany do tego podmiotu".

15 Artykuł 43 ust. 1AB wspomnianej ustawy przewiduje:

„Powyższy ust. 1AA nie ma zastosowania w zakresie, w jakim istotne do celów odpowiedniego przepisu jest to, czy dana osoba jest podatnikiem".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 KIC jest spółką holdingową grupy kapitałowej Kaplan, świadczącej usługi w zakresie kształcenia i doradztwa zawodowego. Grupa ta posiada dziewięć spółek zależnych (zwanych dalej „kolegiami Kaplan"), z których każda ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i prowadzi w Zjednoczonym Królestwie kolegium kształcenia wyższego w ramach współpracy z jednym lub kilkoma brytyjskimi uniwersytetami (zwane dalej „kolegiami międzynarodowymi").

17 Kolegia Kaplan korzystają w odniesieniu do świadczonych przez nie na rzecz uczniów usług w zakresie kształcenia z przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 zwolnienia z VAT.

18 Osiem spośród kolegiów międzynarodowych należy w 100% do KIC. Ostatnie kolegium, University of York International Pathway College, jest posiadane w 55% przez Uniwersytet w Yorku oraz w 45% przez KIC.

19 Ponadto KIC jest członkiem reprezentującym grupę VAT, do której należy również każde kolegium Kaplan, z wyjątkiem University of York International Pathway College, ponieważ ta ostatnia nie jest spółką zależną w 100% lub w większości od KIC.

20 Każde kolegium międzynarodowe posiada własną strukturę zarządczą i własny zarząd, w skład którego wchodzą przedstawiciele kolegium Kaplan i odnośnego uniwersytetu.

21 Do października 2014 r. w Zjednoczonym Królestwie zawierane były umowy między agentami zajmującymi się rekrutacją nauczycieli dla kolegiów Kaplan i KIC, przy czym ta ostatnia spółka kontaktowała się bezpośrednio z tymi agentami w celu rekrutowania za granicą studentów do kolegiów międzynarodowych. Wspomniani agenci korzystali z pomocy biur przedstawicielskich, które dostarczały im wsparcia operacyjnego i które znajdowały się na głównych odnośnych rynkach, a mianowicie w Chinach, Hongkongu, Indiach i Nigerii. Owe biura przedstawicielskie były członkami grupy Kaplan, z wyjątkiem biura w Wietnamie, i świadczyły odpłatnie usługi na rzecz KIC. W odniesieniu do usług świadczonych przez wspomniane biura przedstawicielskie i przez agentów KIC podlegała VAT w Zjednoczonym Królestwie w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.

22 W październiku 2014 r. grupa Kaplan utworzyła Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (zwaną dalej „KPS"), spółkę akcyjną z siedzibą w Hongkongu, należącą w równych częściach do dziewięciu kolegiów Kaplan jako jej członków. KPS zatrudniała 20 pracowników i prowadziła swą działalność w ramach porozumienia o członkostwie. Poza jednym wyjątkiem KPS nie świadczy usług na rzecz osób niebędących członkami.

23 Od października 2014 r. KPS przejęła zobowiązania wykonywane wcześniej przez KIC i scentralizowała pewne zadania, które przed tą datą należały do biur przedstawicielskich. KPS zarządza również siecią biur przedstawicielskich na całym świecie. Ponieważ sieć ta poszerzała się, a stosunki między KPS a tymi biurami umacniały się, zadaniem owych biur jest obecnie zapewnienie bieżącego zarządzania agentami.

24 Ponadto KPS jest odpowiedzialna za zarządzanie agentami w Azji Wschodniej i Południowo-Wschodniej, co pozwala jej na świadczenie usług przez agentów znajdujących się w tej samej strefie czasu co rynki rekrutacji do kolegiów międzynarodowych. Agenci ci nie pozostają w stosunku wyłączności z KPS i są uprawnieni do pracy, po pierwsze, z konkurentami kolegiów Kaplan, oraz po drugie, z odnośnymi uniwersytetami. W celu wypełnienia swoich zadań agenci pracujący dla KPS korzystają ze wsparcia mającego zachęcić ich do rekomendowania kolegiów międzynarodowych zarządzanych przez kolegia Kaplan.

25 Agenci wystawiają faktury za świadczone przez siebie usługi na KPS, która je płaci bezpośrednio. Świadczenie usług przez agentów na rzecz KPS, przez biura przedstawicielskie na rzez KPS oraz przez KPS nie podlega VAT. KPS wystawia odrębną fakturę w odniesieniu do kwot należnych agentom z tytułu świadczenia usług na rzecz każdego odnośnego kolegium Kaplan, mimo że KIC jest członkiem reprezentującym grupę VAT, której te kolegia są członkami. Każde z kolegiów Kaplan płaci za usługi świadczone przez KPS oraz za usługi świadczone przez biura przedstawicielskie.

26 Sprawa w postępowaniu głównym dotyczy trzech rodzajów świadczenia usług, które na mocy prawa krajowego są uważane za świadczone przez KPS na rzecz KIC jako członka reprezentującego grupę VAT: po pierwsze, usług świadczonych przez agentów na rzecz KPS, po drugie, usług świadczonych przez biura przedstawicielskie na rzecz KPS, i po trzecie, działań takich jak w szczególności wsparcie dla agentów udzielane przez KPS.

27 W skardze wniesionej do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] KIC kwestionuje dwie decyzje wydane przez organ podatkowy i celny Zjednoczonego Królestwa, na mocy których usługi uznane za świadczone na jego rzecz przez KPS nie należą do zakresu stosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, a tym samym podlegają VAT.

28 KIC twierdzi bowiem, że usługi te należą do zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, a w konsekwencji nie jest ona zobowiązana jako członek reprezentujący grupę VAT do zapłaty VAT należnego z tytułu owego świadczenia usług w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia. Usługi świadczone wcześniej przez agentów i przez biura przedstawicielskie na rzecz KIC, które podlegały VAT, są obecnie zdaniem KIC zwolnione z VAT w wyniku utworzenia KPS.

29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] wyjaśnia, że istnieją względy handlowe uzasadniające utworzenie KPS w Hongkongu oraz że nie podniesiono tego, iż podmiot ten jest sztuczny lub prowadzi do nadużycia prawa.

30 Sąd ten zauważa również, że nie zakwestionowano tego, iż KPS świadczy na rzecz swoich członków, a mianowicie na rzecz kolegiów Kaplan, usługi bezpośrednio konieczne do wykonywania ich zwolnionej z podatku działalności, oraz tego, że KPS ogranicza się do żądania od swoich członków zwrotu pełnej przypadającej na nich części poniesionych wspólnie wydatków.

31 Otóż zdaniem sądu odsyłającego spór w postępowaniu głównym może zostać rozstrzygnięty jedynie w drodze wykładni art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

32 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jaki jest terytorialny zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112] […]? W szczególności […] czy zwolnienie to obejmuje niezależną grupę osób z siedzibą w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie lub państwa członkowskie siedziby członków niezależnej grupy osób? W przypadku odpowiedzi twierdzącej […] – czy zwolnienie to ma również zastosowanie do niezależnej grupy osób z siedzibą poza [Unią Europejską]?

2) Jeśli przewidziane dla niezależnych grup osób zwolnienie ma, co do zasady, zastosowanie do podmiotu z siedzibą w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie lub państwa członkowskie siedziby członków tej niezależnej grupy osób, a także do niezależnej grupy osób z siedzibą poza [Unią Europejską], w jaki sposób należy stosować kryterium, zgodnie z którym zwolnienie nie powinno zakłócać konkurencji? W szczególności:
   a) czy owo kryterium ma zastosowanie do potencjalnego zakłócenia, które wpływa na innych odbiorców podobnych usług, którzy nie są członkami niezależnej grupy osób, czy też ma ono zastosowanie tylko do potencjalnego zakłócenia wpływającego na potencjalnych alternatywnych usługodawców świadczących usługi dla członków niezależnej grupy osób?
   b) jeżeli kryterium to ma zastosowanie jedynie do innych odbiorców, to czy może zaistnieć rzeczywista możliwość zakłócenia konkurencji, jeśli inni odbiorcy niebędący członkami tej niezależnej grupy osób mogą bądź ubiegać się o włączenie do tej niezależnej grupy osób, bądź też utworzyć własną niezależną grupę osób w celu pozyskiwania podobnych usług lub uzyskiwania równoważnych oszczędności z tytułu VAT przy użyciu innych metod (takich jak ustanowienie oddziału w państwie członkowskim lub w danym państwie trzecim)?
   c) jeżeli kryterium to ma zastosowanie jedynie do usługodawców, to czy rzeczywistą możliwość zakłócenia konkurencji należy oceniać przez określenie, czy niezależna grupa osób ma pewność zachowania klienteli swoich członków niezależnie od możliwości zastosowania zwolnienia z VAT – a zatem czy należy ją oceniać poprzez analizę dostępu innych alternatywnych usługodawców do rynku krajowego, na którym zarejestrowani są członkowie niezależnej grupy osób? W przypadku odpowiedzi twierdzącej – czy ma znaczenie to, że niezależna grupa osób ma pewność zachowania klienteli swoich członków, ponieważ są oni częścią tej samej grupy kapitałowej?
   d) czy możliwe zakłócenie konkurencji należy oceniać na poziomie krajowym w odniesieniu do alternatywnych usługodawców z kraju trzeciego, gdzie zarejestrowana jest autonomiczna grupa osób?
   e) czy odpowiedzialny za wykonanie dyrektywy [2006/112] organ podatkowy w Unii Europejskiej ponosi ciężar dowodu wykazania prawdopodobieństwa zakłócenia?
   f) czy konieczne jest, aby organ podatkowy w Unii zlecił specjalną ocenę przez biegłego rynku państwa trzeciego, w którym zarejestrowana jest niezależna grupa osób?
   g) czy istnienie rzeczywistej możliwości zakłócenia konkurencji może być stwierdzone poprzez identyfikację rynku komercyjnego w państwie trzecim?

3) Czy przewidziane dla niezależnych grup osób zwolnienie ma zastosowanie w okolicznościach niniejszej sprawy, gdzie członkowie niezależnej grupy osób są ze sobą powiązani gospodarczo, finansowo i organizacyjnie?

4) Czy przewidziane dla niezależnych grup osób zwolnienie ma zastosowanie w sytuacji, gdy członkowie stworzyli grupę VAT stanowiącą jednego podatnika? Czy ma znaczenie to, że KIC, będąca członkiem reprezentującym, na rzecz którego (zgodnie z prawem krajowym) świadczone są usługi, nie jest członkiem niezależnej grupy osób? W przypadku odpowiedzi twierdzącej – czy okoliczność ta zostaje pozbawiona znaczenia przez przepisy prawa krajowego, które stanowią, że reprezentujący członek posiada cechy i status członków niezależnej grupy osób dla celów ubiegania się o zwolnienie z VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

33 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie w pierwszej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie do świadczenia usług

przez niezależną grupę osób, której członkowie tworzą grupę VAT w rozumieniu art. 11 tej dyrektywy, jeżeli usługi te są świadczone na rzecz owej grupy VAT. W przypadku odpowiedzi twierdzącej sąd odsyłający zmierza do ustalenia, po pierwsze, czy okoliczność, że członek reprezentujący wspomnianej grupy VAT nie jest członkiem tej niezależnej grupy osób, ma znaczenie dla stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, oraz po drugie, czy okoliczność ta może zostać pozbawiona znaczenia przez przepisy prawa krajowego.

34 Tytułem wstępu należy podkreślić, że ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 wynika, iż niezależna grupa osób sama w sobie jest odrębnym od swych członków podatnikiem. Z samego brzmienia tego przepisu wynika bowiem, że niezależna grupa osób jest autonomiczna oraz że z tego względu świadczy usługi w sposób niezależny w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112. Ponadto jeżeli usługi świadczone przez niezależną grupę osób były usługami świadczonymi przez podatnika działającego w takim charakterze, nie będą one podlegać VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Usługi te nie mogą zatem stanowić przedmiotu zwolnienia takiego jak zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 61).

35 Należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają usługi świadczone przez niezależne grupy osób prowadzące działalność zwolnioną z VAT lub działalność, w odniesieniu do której nie posiadają one statusu podatnika, w celu świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych do wykonywania tej działalności, w przypadku gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków pełnego zwrotu przypadającej na nich części wspólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji.

36 W tym względzie z motywów 25 i 35 dyrektywy 2006/112 wynika, że ma ona na celu harmonizację podstawy opodatkowania VAT, a zwolnienia od tego podatku stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które, jak Trybunał już orzekł, należy rozpatrywać w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez wspomnianą dyrektywę (zob. podobnie wyrok z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcia użyte do określenia zwolnień z VAT przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega temu podatkowi. Niemniej jednak interpretacja tych pojęć musi być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Tym samym owa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiałby je skuteczności. Orzecznictwo Trybunału nie ma na celu narzucenia wykładni, która czyniłaby wskazane zwolnienia niemal niemożliwymi do zastosowania w praktyce (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Jeżeli chodzi o brzmienie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, to jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych przez niezależne grupy osób w interesie ich członków. Jednakże z brzmienia tego nie wynika, że usługi świadczone przez takie grupy na rzecz ich członków są wyłączone z zakresu zastosowania owego zwolnienia, w przypadku gdy grupy te stanowią grupę VAT w rozumieniu art. 11 dyrektywy 2006/112. Niemniej jednak, z uwagi na samo brzmienie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, utworzenie takiej grupy VAT nie może skutkować rozszerzeniem stosowania rzeczonego zwolnienia na usługi świadczone na rzecz podmiotów, które nie są członkami niezależnej grupy osób.

39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (wyrok z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Odnosząc się do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, należy podkreślić, że przepis ten znajduje się w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym", w tytule IX tej dyrektywy. Tytuł ten wskazuje, że przewidziane we wspomnianym przepisie zwolnienie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie prowadzą działalność w interesie publicznym (wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 44).

41 Tymczasem z kontekstu tego nie wynikają okoliczności, które wykluczałyby z tego zwolnienia niezależne grupy osób, których członkowie tworzą grupę VAT w rozumieniu art. 11 dyrektywy 2006/112, pod warunkiem jednak, że wszyscy członkowie tych grup wykonują działalność w interesie publicznym.

42 W odniesieniu do celu art. 132 ust. 1 lit. f) w ramach dyrektywy 2006/112 należy przypomnieć, że celem ogółu postanowień art. 132 tej dyrektywy, które zmierzają do zwolnienia z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym, jest ułatwienie dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT (wyrok z dnia 21 września 2017 r., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Tym samym usługi świadczone przez niezależną grupę osób są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, jeżeli usługi te bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności w interesie publicznym, o której mowa w art. 132 tej dyrektywy (wyrok z dnia 21 września 2017 r., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) wspomnianej dyrektywy obejmuje co do zasady usługi, które niezależna grupa osób świadczy swoim członkom tworzącym grupę VAT, jeżeli usługi te bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności w interesie publicznym, o której mowa w art. 132 tej dyrektywy. Z kolei zwolnienie to nie będzie mieć zastosowania do świadczenia usług, z których korzystają członkowie grupy VAT niebędący jednocześnie członkami niezależnej grupy osób wykonującej taką działalność w interesie publicznym.

45 W tym względzie należy zauważyć, że wprowadzenie w życie systemu przewidzianego w art. 11 dyrektywy 2006/112 zakłada, iż przepisy krajowe przyjęte na podstawie tej dyrektywy umożliwiają zaniechanie uznawania osób, wykazujących powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne, w szczególności spółek, za odrębnych podatników w zakresie VAT, w celu uznania ich za jednego podatnika. W ten sposób jeżeli państwo członkowskie stosuje ten przepis, to osoba lub osoby powiązane w rozumieniu tego samego przepisu nie mogą być uznane za podatnika lub podatników w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19).

46 Wynika z tego, że zrównanie z jednym podatnikiem wyklucza, aby członkowie grupy 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. Tym samym w takiej sytuacji usługi świadczone przez podmiot trzeci na rzecz członka grupy VAT należy uznać dla celów VAT za wykonywane nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz samej grupy VAT, do której on należy [wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29].

47 W związku z tym usługi świadczone przez niezależną grupę osób na rzecz członków grupy VAT nie mogą zostać uznane za świadczone indywidualnie na rzecz tych członków, lecz należy je postrzegać jako świadczone na rzecz całej grupy VAT [zob. analogicznie wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 30].

48 Wynika z tego, że takie usługi uznaje się za świadczone na rzecz danej grupy podatkowej VAT w całości, a zatem również na rzecz podmiotu reprezentującego grupę VAT. A zatem w sytuacji, w której ten ostatni podmiot nie byłby jednocześnie członkiem niezależnej grupy osób, zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 miałoby zastosowanie do osób niebędących członkami niezależnej grupy osób.

49 Tymczasem przepis ten dotyczy wyraźnie jedynie świadczenia usług przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków. Nie jest tak w przypadku usług, które niezależna grupa osób świadczy na rzecz grupy VAT, której członkowie nie są wszyscy również członkami owej niezależnej grupy osób. Z uwagi na precyzyjne brzmienie warunków zwolnienia każda wykładnia rozszerzająca zakres art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 byłaby niezgodna z celem tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 14).

50 W tym względzie należy zauważyć, że wniosku tego nie podważają z uwagi na rozważania zawarte w pkt 36 i 49 niniejszego wyroku przepisy prawa krajowego przewidujące, że członek reprezentujący grupy VAT posiada cechy i status członków danej niezależnej grupy osób dla celów stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112. W rzeczywistości bowiem, ponieważ zwolnienie to stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, jego stosowanie jest uzależnione od warunku, że wszyscy członkowie grupy VAT będą rzeczywiście członkami wspomnianej niezależnej grupy osób. W braku spełnienia tej przesłanki wspomniane przepisy prawa krajowego nie mogą prowadzić do stosowania rzeczonego zwolnienia.

51 W konsekwencji w zakresie, w jakim z postanowienia odsyłającego wynika, że omawiana w postępowaniu głównym niezależna grupa osób świadczyła odpłatnie usługi na rzecz grupy VAT, której jeden z członków nie należał do owej niezależnej grupy osób, ta ostatnia grupa nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, a świadczenie takich usług stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

52 Stwierdzenia tego nie podważa wyrok z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), w którym Trybunał orzekł w pkt 42–44 zasadniczo, że zwolnienie z VAT przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) 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), która odpowiada art. 131 i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, nie jest uzależnione od warunku, że odnośne świadczenie usług będzie oferowane wyłącznie na rzecz członków odnośnej niezależnej grupy osób. Oznacza to, po pierwsze, że zgodnie z tym przepisem zwolnione są wyłącznie usługi świadczone na rzecz członków owej niezależnej grupy osób w zakresie, w jakim owe usługi pozostają świadczone w ramach celów, w jakich utworzona została ta grupa i są oferowane zgodnie z jej celem. Po drugie, usługi świadczone na rzecz osób, które nie są członkami wspomnianej niezależnej grupy osób, nie mogą korzystać z tego zwolnienia, ponieważ takie świadczenie usług nie jest objęte zakresem stosowania wspomnianego zwolnienia i podlega VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 tej dyrektywy.

53 W rzeczywistości bowiem w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), rozpatrywane usługi były świadczone, po pierwsze, na rzecz członków odnośnej niezależnej grupy osób, oraz po drugie, na rzecz osób, które nie były ani jej członkami, ani

nie tworzyły wraz z członkami tej niezależnej grupy osób grupy podatkowej VAT w rozumieniu art. 11 dyrektywy 2006/112. W owej sprawie brak było jakiegokolwiek ryzyka poszerzenia zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy dyrektywy 77/388.

54 Tymczasem w niniejszej sprawie ponieważ świadczenie usług przez niezależną grupę osób na rzecz członka takiej grupy VAT należy uznać dla celów VAT za dokonane nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz grupy VAT, do której on należy, istnieje ryzyko poszerzenia zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, chyba że wszyscy członkowie tej grupy VAT będą również członkami odnośnej niezależnej grupy osób.

55 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytania trzecie i czwarte trzeba odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie nie ma zastosowania do usług świadczonych przez niezależną grupę osób na rzecz grupy VAT w rozumieniu art. 11 tej dyrektywy, jeżeli nie wszyscy członkowie tej ostatniej grupy są członkami wspomnianej niezależnej grupy osób. Istnienie przepisów prawa krajowego przewidujących, że członek reprezentujący taką grupę VAT posiada cechy i status członków niezależnej grupy osób dla celów stosowania zwolnienia przewidzianego na rzecz niezależnych grup osób, nie ma w tym względzie żadnego znaczenia.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

56 Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną na pytania trzecie i czwarte, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie.

W przedmiocie kosztów

57 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:

Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie nie ma zastosowania do usług świadczonych przez niezależną grupę osób na rzecz grupy osób, którą można uznać za jednego podatnika w rozumieniu art. 11 tej dyrektywy, jeżeli nie wszyscy członkowie tej ostatniej grupy są członkami wspomnianej niezależnej grupy osób. Istnienie przepisów prawa krajowego przewidujących, że członek reprezentujący taką grupę osób, którą można uznać za jednego podatnika, posiada cechy i status członków niezależnej grupy osób dla celów stosowania zwolnienia przewidzianego na rzecz niezależnych grup osób, nie ma w tym względzie żadnego znaczenia.

Podpisy