

Sprawa C-269/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

18 czerwca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

7 maja 2020 r.

Druga strona postępowania w pierwszej instancji i strona wnosząca skargę rewizyjną:

Finanzamt T

Strona skarżąca w pierwszej instancji i druga strona postępowania rewizyjnego:

S

Przedmiot postępowania głównego

Podatek obrotowy – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 – Uprawnienie państw członkowskich do tego, by uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na ich terytorium, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie – Artykuł 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 – Prowadzenie działalności w sferze imperium obok działalności gospodarczej

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

1. Czy przewidziane dla państw członkowskich w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych uprawnienie do tego, by uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na ich terytorium, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, należy wykonywać w ten sposób,

a) że uznanie za jednego podatnika dotyczy jednej z tych osób, która jest podatnikiem w odniesieniu do wszystkich transakcji tych osób, czy też w ten sposób,

b) że uznanie za jednego podatnika musi bezwzględnie – a więc również kosztem istotnych uszczupień podatkowych – prowadzić do powstania grupy podatkowej VAT odrębnej od ściśle związanych ze sobą osób, stanowiącej fikcyjny podmiot, który należy stworzyć wyłącznie dla celów podatku od wartości dodanej?

2. Jeżeli w przypadku pytania pierwszego właściwa jest odpowiedź a): Czy z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 lutego 2009 r., VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88) wynika, że w przypadku podatnika,

a) który z jednej strony prowadzi działalność gospodarczą, dokonując przy tym odpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, a

b) z drugiej strony jednocześnie podejmuje działalność jako władza publiczna (działalność w sferze imperium), w odniesieniu do której nie jest uważany za podatnika zgodnie z art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych,

nie należy opodatkowywać wykonania nieodpłatnej usługi z zakresu działalności gospodarczej na potrzeby działalności w sferze imperium w świetle art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych?

Przywołane przepisy prawa Unii

Szósta dyrektywa 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, w szczególności art. 4 ust. 4 akapit drugi i art. 6 ust. 2

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 11

Przywołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, Niemcy; zwana dalej „UStG”), w szczególności § 2 ust. 2 pkt 2 i § 3 ust. 9a

Abgabenordnung (ordynacja podatkowa, Niemcy; zwana dalej „AO”), § 73 zdanie pierwsze

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Skarżąca jest fundacją prawa publicznego, która prowadzi uniwersytet wraz ze szpitalem klinicznym. Jest podatnikiem i wykonuje odpłatnie usługi (w zakresie opieki nad pacjentami). Jednocześnie jako osoba prawna prawa publicznego wykonuje zadania w sferze imperium (kształcenie studentów), w odniesieniu do których nie uznaje się jej za podatnika.
- 2 W świetle § 2 ust. 2 pkt 2 UStG skarżąca jest podmiotem nadrzędnym wobec U-GmbH. U-GmbH wykonywała dla skarżącej między innymi usługi sprzątnia. Usługi te dotyczyły całego kompleksu budynków szpitala klinicznego, a więc zarówno pomieszczeń służących opiece nad pacjentami (sal chorych, korytarzy i sal operacyjnych), a więc działalności gospodarczej skarżącej, w ramach której działa jako podatnik, jak i pomieszczeń przeznaczonych na działalność skarżącej w sferze imperium, to jest pomieszczeń wykorzystywanych na potrzeby kształcenia studentów (sal wykładowych i laboratoriów), w ramach której nie uznaje się jej za podatnika.
- 3 W wyniku kontroli przeprowadzonej w siedzibie skarżącej Finanzamt (urząd skarbowy, Niemcy) wyszedł z założenia, że prowadzone przez nią zakłady stanowią jednolite przedsiębiorstwo. Finanzamt (urząd skarbowy) uznał przy tym, że U-GmbH wykonywała usługi sprzątnia na potrzeby działalności w sferze imperium w ramach grupy podatkowej VAT istniejącej między skarżącą a U-GmbH. W ocenie Finanzamt (urzędu skarbowego) usługi sprzątnia służyły do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, stanowiąc nieodpłatne świadczenie usług przez skarżącą w rozumieniu § 3 ust. 9a pkt 2 UStG (art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388). Na podstawie proporcji sprzątnych powierzchni przypadającej na działalność w sferze imperium wyliczył on podatek

obrotowy wyższy o 841,12 EUR. Odwołanie wniesione od tej decyzji nie zostało uwzględnione.

- 4 Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy) uwzględnił skargę. Uznał, że istnieje grupa podatkowa VAT, w związku z którą skarżąca jako podmiot nadrzędny i U-GmbH jako spółka podporządkowana stanowią jedno przedsiębiorstwo. Ta grupa podatkowa VAT obejmuje również działalność skarżącej w sferze imperium. Przesłanki nieodpłatnego świadczenia usług w rozumieniu § 3 ust. 9a pkt 2 UStG nie są jednak zdaniem sądu spełnione. Druga strona postępowania w pierwszej instancji wniosła na ten wyrok skargę rewizyjną do sądu odsyłającego.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

Uregulowanie ustawowe w prawie krajowym

- 5 **W § 2 ust. 2 pkt 2 UStG** dokonano transpozycji do prawa krajowego art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388, przewidując, że osoba prawna („spółka podporządkowana”), która ze względu na powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne jest włączona w przedsiębiorstwo innej osoby („podmiotu nadrzędnego”), nie prowadzi swojej działalności gospodarczej samodzielnie. Transakcje dokonywane między spółką podporządkowaną a podmiotem nadrzędnym uznaje się zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG za transakcje dokonane w ramach jednego podatnika na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 (§ 2 ust. 2 pkt 2 zdanie trzecie UStG). Te tak zwane transakcje wewnętrzne nie podlegają opodatkowaniu. W niniejszej sprawie usługi sprzątnia wykonywane przez U-GmbH dla skarżącej stanowią takie transakcje wewnętrzne. **W § 73 zdanie pierwsze AO** przewidziano w odniesieniu do funkcji podmiotu nadrzędnego jako podatnika i wynikającego z niej zobowiązania podatkowego podmiotu nadrzędnego odpowiedzialność spółki podporządkowanej.

Wymagające wyjaśnienia wątpliwości co do wykładni prawa Unii

- 6 Sąd odsyłający co do zasady uważa, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi zgodnej z wariantem a). Wątpliwości co do właściwej wykładni prawa Unii wynikają jednak stąd, że – w szczególności biorąc pod uwagę wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 28, dotyczący „grupy podatkowej VAT” – wyjaśnienia wymaga to, czy przepisy dyrektywy pozwalają państwu członkowskiemu na to, by zamiast grupy podatkowej VAT (kręgu podmiotów) określić jako podatnika jej członka (podmiot nadrzędny). Sąd odsyłający skierował już do Trybunału w tej sprawie pytanie prejudycjalne (sprawa C-141/20).

Brzmienie i cel art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388

- 7 Wymagane w świetle brzmienia art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 uznanie za jednego podatnika dokonuje się poprzez koncentrację u jednej ze ściśle związanych ze sobą osób. Przemawia za tym również cel, któremu służy ten przepis i który polega na uproszczeniu procedur administracyjnych, jak wynika z orzecznictwa Trybunału (wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37). W prawie krajowym upraszcza się stosowanie przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej, regulując w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie trzecie UStG uznanie kilku osób za jednego podatnika, a tym samym skoncentrowanie opodatkowania u jednej z tych osób, która i tak jest podatnikiem.

Udzielenie odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne zgodnie z wariantem b)

- 8 Jeżeli na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć zgodnie z wariantem b), między skarżącą jako podmiotem nadrzędnym a U-GmbH jako spółką podporządkowaną nie istnieje **grupa podatkowa VAT**, a stosowanie art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 w niniejszej sprawie z góry nie wchodzi w grę. Wobec braku grupy podatkowej VAT należałoby uznać U-GmbH za samodzielny podatnik, który wykonał dla skarżącej usługi podlegające wówczas opodatkowaniu i w odniesieniu do których U-GmbH byłaby podatnikiem. Zresztą w roku, którego dotyczy spór, prawo krajowe nie przewidywało tworzenia **grupy podatkowej VAT** i nie przewiduje go do dzisiaj. Taka grupa podatkowa VAT nie może też powstać w prawie krajowym poprzez odpowiedzialność ściśle związanych ze sobą osób jako dłużników solidarnych w drodze wykładni § 2 ust. 2 pkt 2 UStG.
- 9 Odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne poza niniejszą sprawą ma duże znaczenie dla wpływów podatkowych w Niemczech, ponieważ od wszystkich podmiotów nadrzędnych w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG pochodzi w tym kraju 10% łącznych wpływów podatkowych z tytułu podatku obrotowego.
- 10 Jeżeli na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć zgodnie z wariantem b), będzie to miało w związku z powyższym istotne konsekwencje fiskalne, ponieważ w tym przypadku nie istniałoby **ani zobowiązanie podatkowe podmiotu nadrzędnego** – który mógłby zakwestionować obciążające go zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG zobowiązanie podatkowe, powołując się na niezgodność tego przepisu z prawem Unii, a tym samym nie musiałby już opodatkowywać przynajmniej transakcji spółki podporządkowanej – **ani zobowiązanie podatkowe grupy podatkowej VAT czy też członków tej grupy** – ponieważ ustawodawca krajowy nie przyjął w tym zakresie żadnych uregulowań, a bezpośrednio zastosowanie prawa Unii na niekorzyść „fikcyjnego”, a tym samym wobec braku uregulowania ustawowego również nieistniejącego podmiotu nie jest możliwe – **ani obowiązek podatkowy spółki podporządkowanej** – która niezależnie od § 73 zdanie pierwsze AO (ponieważ przewidziano tam wyłącznie odpowiedzialność „spółki podporządkowanej”) może istnieć w wyniku zastosowania § 2 ust. 2 pkt 2 UStG.

- 11 Powstające w ten sposób uszczuplenia podatkowe miałyby miejsce również pod rządami dyrektywy 2006/112, ponieważ jej art. 11 odpowiada w istocie art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

Definicja podatnika

- 12 Działalność podatnika prowadzona w charakterze podatnika to działalność gospodarcza określona w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388. Działalność ta wyróżnia się tym, że podatnik odpłatnie dokonuje dostaw towarów i świadczy usługi w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy 77/388 lub ma taki zamiar (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 21).

Osoba prawna jako podatnik

- 13 Osoba prawna – podobnie jak osoba fizyczna – może prowadzić inne rodzaje działalności niż działalność gospodarcza. Trybunał określa te rodzaje działalności jako „działalność niemającą charakteru gospodarczego” [wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 (zwany dalej „wyrokiem VNLTO”), pkt 35 i nast.]. Również osoba prawna prawa publicznego – taka jak skarżąca – może być częściowo podatnikiem, a równolegle podejmować także działalność jako władza publiczna (bez znaczenia dla konkurencji) (działalność w sferze imperium), w związku z czym w tym zakresie nie jest to działalność gospodarcza.

W przedmiocie art. 6 ust. 2 dyrektywy 77/388 i wyroku VNLTO

- 14 W art. 6 ust. 2 dyrektywy 77/388 mowa jest o dwóch stanach faktycznych, z których jeden, ujęty pod lit. a), dotyczy korzystania z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa, a drugi, ujęty pod lit. b), nieodpłatnego świadczenia usług. Jednak tylko pod lit. a) przewidziano dodatkową przesłankę związaną z podleganiem podatku od wykorzystanych towarów odliczeniu – oprócz przesłanki, zgodnie z którą korzystanie z towaru lub usługi musi następować w określonych celach.
- 15 Jeżeli osoba prawna nabywa towar w sposób mieszany zarówno do celów działalności gospodarczej prowadzonej w charakterze podatnika, jak i „działalności niemającej charakteru gospodarczego”, na przykład do celów niezarobkowych, Trybunał nie przyznaje osobie prawnej – inaczej niż przedsiębiorcy indywidualnemu – pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego (zobacz wyrok VNLTO, pkt 37–39). Trybunał zaprzecza w tym zakresie wystąpieniu stanu faktycznego, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy 77/388, uzasadniając to tym, że wykorzystanie do celów „działalności niemającej charakteru gospodarczego” nie stanowi wykorzystania do celów

innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa w rozumieniu tego przepisu. W wyroku VNLTO Trybunał orzekł, że art. 6 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 2 dyrektywy 77/388 nie mają zastosowania do wykorzystywania towarów i usług zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa do celów realizacji czynności innych niż podlegające opodatkowaniu czynności podatnika, a VAT podlegający zapłaceniu z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących takich czynności nie podlega odliczeniu.

- 16 W niniejszej sprawie nasuwa się zatem pytanie, czy to orzecznictwo Trybunału dotyczy jedynie zakresu odliczenia podatku naliczonego, czy też obowiązuje również w przypadku niezależnego zastosowania art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 bez związku z odliczeniem podatku naliczonego. Ten drugi przypadek skutkowałby tym, że również dla celów stosowania art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 „działalności niemającej charakteru gospodarczego” nie należałoby uznać za działalność „do celów innych niż związane z działalnością [przedsiębiorstwa]”, a przepis ten nie miałby zastosowania do nieodpłatnej usługi dla celów działalności niezarobkowej lub działalności w sferze imperium.

Wymóg opodatkowania odpowiadającego systemowi

- 17 Jeżeli podatnik korzysta na przykład ze swoich pracowników zatrudnionych na potrzeby działalności gospodarczej, świadcząc usługi dla innych celów, nasuwa się pytanie, czy w przypadku podatników, którzy są osobami fizycznymi, oraz podatników, którzy są osobami prawnymi, mogą wystąpić różne skutki w zakresie opodatkowania.
- 18 Jeżeli podatnik jest osobą fizyczną, która prowadzi na przykład przedsiębiorstwo zajmujące się sprzątniem, i korzysta z pracowników swojego przedsiębiorstwa, aby wykonywać usługi w zakresie sprzątnia na potrzeby życia prywatnego w prywatnym mieszkaniu, dochodzi zdaniem sądu odsyłającego do nieodpłatnego świadczenia usług przez podatnika na jego własny użytek w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388.
- 19 Jeżeli podatnikiem jest osoba prawna, która również prowadzi przedsiębiorstwo zajmujące się sprzątniem, korzystając z pracowników tego przedsiębiorstwa, aby – jak w niniejszej sprawie – sprzątać pomieszczenia wykorzystywane na potrzeby działalności w sferze imperium, pojawia się wątpliwość, czy to również – jak w przypadku wykorzystania na cele prywatne przedsiębiorcy indywidualnego – prowadzi do zastosowania art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388, ponieważ może wówczas dojść do nieodpłatnego świadczenia usługi przez podatnika do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa.
- 20 W świetle systematyki opodatkowania w obu przypadkach można by potwierdzić zastosowanie art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388. Należałoby wówczas uznać wykorzystanie na potrzeby „działalności niemającej charakteru gospodarczego”, które może stanowić wykorzystanie dla celów działalności osoby prawnej prawa publicznego w sferze imperium, za wykorzystanie do celów innych niż związane

z działalnością przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388. Można by to jednak uznać za sprzeczne z wyrokiem VNLTO, przy czym wyrok ten, jak już wspomniano, wydano w związku z odliczeniem podatku naliczonego, a tym samym pojawia się wątpliwość, czy jest on istotny również w ramach niezależnego zastosowania art. 6 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 bez związku z odliczeniem podatku naliczonego.

DOKUMENT ROBOCZY