

Sprawa C-141/20

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

Data wpływu:

23 marca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

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

11 grudnia 2019 r.

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

Finanzamt Kiel

Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Przedmiot postępowania głównego

Podatek obrotowy – Dyrektywa 77/388 – Prawo państwa członkowskiego do wprowadzenia odstępstwa od skutku prawnego przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 – Możliwość powołania się przez jednostkę na niezgodność krajowego skutku prawnego z prawem Unii – Kryterium oceny, jakie należy przyjąć w ramach badania niezbędności krajowego odstępstwa – Prawo państw członkowskich do oparcia takiego odstępstwa na art. 4 ust. 1 lub art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 77/388

Przedmiot i podstawa prawna odesłania

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy art. 4 ust. 4 akapit drugi w związku z 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 (zwanej dalej „dyrektywą 77/388/EWG”) należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na to, by zamiast grupy podatkowej VAT (kręgu podmiotów) określić jako podatnika jej członka (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 dyrektywy 77/388/EWG?
- 3) Czy w ramach analizy, jaką należy przeprowadzić zgodnie z pkt 46 wyroku Trybunału Sprawiedliwości Larentia + Minerva z dnia 16 lipca 2015 r. – C-108/14 i C-109/14 (EU:C:2015:496, pkt 44 i nast.), żeby ustalić, czy przewidziany w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz [ustawy o podatku obrotowym, Niemcy] 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 dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że pozwalają one państwu członkowskiemu, aby w drodze typizacji uznawało daną osobę za niesamodzielną w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, 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?

Przywołane przepisy prawa Unii Europejskiej

Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności pkt 2 załącznika A

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 i 21

Przywołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, Niemcy; zwana dalej „UStG”), w szczególności § 2

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Między uczestnikami postępowania toczy się spór co do tego, czy w 2005 roku (zwanym dalej „rokiem, którego dotyczy spór”) istniała grupa podatkowa VAT składająca się z A jako podmiotu nadrzędnego oraz strony skarżącej jako spółki podporządkowanej.
- 2 Strona skarżąca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością. Jej współnikami są A (w 51%) oraz C e. V. (w 49%). A jest podmiotem prawa publicznego. C e. V. to stowarzyszenie zarejestrowane. Jedynym członkiem zarządu strony skarżącej w roku, którego dotyczy spór, był E, który był jednocześnie jedynym członkiem zarządu A i prezesem zarządu C e. V.
- 3 W ramach kontroli na miejscu u strony skarżącej druga strona postępowania w pierwszej instancji doszła do wniosku, że w roku, którego dotyczy spór, między stroną skarżącą a A nie istniała grupa podatkowa, ponieważ nie była spełniona przesłanka włączenia pod względem finansowym strony skarżącej do przedsiębiorstwa A. A, posiadając 51% udziałów, był, co prawda, większościowym udziałowcem strony skarżącej, ale ze względu na postanowienia umowy spółki nie dysponował większością głosów, a tym samym nie był w stanie decydować o uchwałach podejmowanych przez stronę skarżącą.
- 4 Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy) uwzględnił wniesioną następnie skargę. Na to rozstrzygnięcie druga strona postępowania w pierwszej instancji wniosła do sądu odsyłającego skargę rewizyjną.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania

Ocena w świetle prawa krajowego

- 5 W świetle prawa krajowego skarga rewizyjna byłaby zasadna, ponieważ nie ma miejsca włączenie pod względem finansowym w postaci dysponowania większością głosów, które stanowi jedną z niezbędnych przesłanek istnienia grupy podatkowej w świetle § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych*Pytania prejudycjalne dotyczące art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388*

- 6 W pkt 2 sentencji wyroku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) Trybunał Sprawiedliwości orzekł między innymi, że art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT tylko do podmiotów związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania, chyba że wymóg ten stanowi środek niezbędny i właściwy do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 7 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy – a jeśli tak, na jakich warunkach – państwo członkowskie może odstąpić od skutku prawnego określonego w art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388. Stąd wynika **pierwsze pytanie prejudycjalne**.
- 8 W świetle rozważań Trybunału Sprawiedliwości zawartych w pkt 41 i 42 wyroku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) w roku, którego dotyczy spór, odmienne określenie innego podatnika niż grupy podatkowej VAT w drodze odstępstwa od art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 mogłoby być dopuszczalne, aby zapobiegać nadużyciom podatkowym lub zwalczać oszustwa podatkowe i unikanie opodatkowania.
- 9 Przeciwno temu stanowisku mogłyby przemawiać: wyrok Skandia America (USA) z dnia 17 września 2014 r. – C-7/13 (EU:C:2014:2225), zgodnie z którym grupa podatkowa VAT, jeśli istnieje, jest zobowiązana do uiszczenia podatku od wartości dodanej, a także pkt 20 wyroku Ampliscientifica i Amplifin z dnia 22 maja 2008 r. – C-162/07 (EU:C:2008:301), zgodnie z którym art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 wymaga, aby krajowe przepisy transponujące stanowiły, że podatnik jest jednym podatnikiem.
- 10 Ponadto art. 21 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388 mógłby przemawiać przeciwko uprawnieniu państw członkowskich do uznawania za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku osoby innej niż ta, którą określono jako podatnika w prawie Unii. Z przepisu tego nie wynika takie uprawnienie. Artykuł 21 ust. 3 dyrektywy 77/388 pozwala jedynie wyznaczać inne osoby, które będą solidarnie odpowiedzialne za zapłatę podatku.
- 11 Nie wiadomo również, na ile to, że zamiast grupy podatkowej VAT za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku będzie uznany dany jej członek, mogłoby służyć zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W związku z tym pojawia się wątpliwość, czy to uzasadnienie w ogóle pozwala na odstępstwo.

- 12 Jeżeli zgodnie z odpowiedzią Trybunału Sprawiedliwości na pierwsze pytanie prejudycjalne uznanie przez państwo członkowskie za podatnika członka grupy zamiast grupy podatkowej VAT miałyby być niedopuszczalne w świetle prawa Unii, zdaniem sądu odsyłającego wątpliwości budzi ponadto to, czy jednostka może powołać się na niezgodność z prawem Unii krajowego skutku prawnego. Stąd wynika **drugie pytanie prejudycjalne**.
- 13 Przeciwno takiemu prawu przemawia to, że w pkt 3 sentencji wyroku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż art. 4 ust. 4 dyrektywy 77/388 nie może być uważany za mający skutek bezpośredni, pozwalający podatnikom powołać się na niego wobec ich państwa członkowskiego, na wypadek gdyby przepisy tego państwa nie były zgodne z tym przepisem i nie mogły być interpretowane zgodnie z nim.
- 14 Co innego mogłoby jednak wynikać z pkt 20 wyroku Ampliscientifica i Amplifin (EU:C:2008:301) (zobacz pkt 9 powyżej).
- 15 Ponadto jednostka mogłaby powołać się na art. 21 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388, ponieważ określenie odmiennego podatnika skutkuje określeniem innej osoby zobowiązanej do zapłaty podatku.
- 16 Co więcej, w ramach badania, czy krajowy wymóg włączenia pod względem finansowym jest niezbędny w rozumieniu pkt 45 i nast. wyroku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), wątpliwości w świetle prawa Unii budzi to, jak surowe kryterium należy przyjąć przy ocenie niezbędności krajowego odstępstwa. Tej kwestii dotyczy **trzecie pytanie prejudycjalne**.
- 17 W świetle prawa krajowego podmiot nadrzędny może bowiem dochodzić swoich praw w związku z obowiązkiem zapłaty podatku za spółkę podporządkowaną w drodze skargi wniesionej przeciwko tej spółce. W przypadku surowego kryterium oceny uregulowanie krajowe mogłoby więc nie być niezbędne.
- 18 Sąd odsyłający dostrzega, że w pkt 46 wyroku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) Trybunał Sprawiedliwości nałożył obowiązek dokonania oceny na sądy krajowe. Sąd odsyłający może jednak dokonać oceny, do której jest zobowiązany, dopiero po rozstrzygnięciu kwestii tego, jakie kryterium należy przyjąć przy ocenie niezbędności.
- 19 W wyroku Komisja/Szwecja z dnia 25 kwietnia 2013 r. – C-480/10 (EU:C:2013:263) Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że Komisja nie wykazała w przekonujący sposób, iż w kontekście zwalczania nadużyć podatkowych i unikania opodatkowania środek podjęty przez Królestwo Szwecji nie był uzasadniony. Mogłoby to przemawiać za bardzo liberalnym rozumieniem uprawnienia państw członkowskich do wprowadzenia odstępstwa.
- 20 Poza tym w odniesieniu do zasady proporcjonalności, badając działania Unii czy też państw członkowskich, Trybunał Sprawiedliwości nawiązuje jednak w utrwalonym orzecznictwie do tego, czy dane uregulowanie wykracza poza to, co

jest (bezwzględnie) niezbędne do osiągnięcia realizowanego celu (zobacz na przykład wyroki: Di Maura z dnia 23 listopada 2017 r. – C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 25; Avon Cosmetics z dnia 14 grudnia 2017 r. – C-305/16, EU:C:2017:970, pkt 44; Menci z dnia 20 marca 2018 r. – C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 46 i nast., pkt 52; EN.SA. z dnia 8 maja 2019 r. – C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33; A-PACK CZ z dnia 8 maja 2019 r. – C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 26, 27). To z kolei mogłoby przemawiać za raczej surowymi lub nawet bardzo surowymi warunkami spełnienia przesłanki niezbędności.

- 21 Być może należy jednak uwzględnić to, że art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 stanowi odstępstwo od zasady przewidzianej w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388. Wyjątki od odstępstwa, które inaczej niż uregulowanie będące odstępstwem prowadzą z powrotem do zastosowania zasady ogólnej, podlegają również w przypadku art. 4 dyrektywy 77/388 wykładni nie zawężającej, lecz rozszerzającej (zobacz wyroki: Isle of Wight Council i in. z dnia 16 września 2008 r. – C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 60; SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft z dnia 4 czerwca 2009 r. – C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 67 i nast.), co z kolei przemawia za raczej liberalną oceną spełnienia przesłanki niezbędności.
- 22 Ponadto wyjaśnienia wymaga kwestia tego, na ile w ramach oceny można uwzględnić zasadę pewności prawa czy też cel uproszczenia procedur administracyjnych. Trybunał Sprawiedliwości nie wymienił ich w pkt 46 wyroku Larentia + Minerva (EU:C:2015:496); co więcej, grupa podatkowa w świetle prawa krajowego nie służy uproszczeniu procedur administracyjnych, lecz unikaniu niepotrzebnej pracy administracyjnej w przedsiębiorstwach.
- 23 Sąd odsyłający skłania się poza tym do zajęcia stanowiska, zgodnie z którym zasada pewności prawa oraz cel grupy podatkowej nie mogą co do zasady uzasadniać wymogów merytorycznych w odniesieniu do włączenia. Jeżeli bowiem na przykład dla potwierdzenia włączenia pod względem finansowym nie wymagano by większości głosów, lecz uznano by, że wystarczy większość udziałów, spełnienie tej przesłanki można by stwierdzić w sposób przynajmniej równie pewny z prawnego punktu widzenia, co większość głosów. Uproszczenie procedur administracyjnych czy też unikanie niepotrzebnej pracy administracyjnej w przedsiębiorstwach również miałyby miejsce.

Pytanie prejudycjalne dotyczące art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 77/388

- 24 Sąd odsyłający uważa za konieczne zadanie jeszcze jednego pytania prejudycjalnego dotyczącego art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 77/388, ponieważ krajowe podejście do uzasadnienia istnienia grupy podatkowej opiera się pod względem pojęciowym, systemowym i historycznym na przesłance samodzielności i w związku z tym również mogłoby zostać uzasadnione jako dopuszczalna wykładnia czy też typizacja w świetle art. 4 ust. 1 lub art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 77/388. Wynika z tego **czwarte pytanie**

prejudycjalne, które zostaje zadane całkowicie niezależnie od pytań prejudycjalnych 1–3.

- 25 Niemiecka grupa podatkowa była pierwotnie oparta na założeniu, że spółka podporządkowana nie ma „własnej woli”. Pierwotne uzasadnienie związane z niesamodzielnnością przy braku „własnej woli” wykazuje zdaniem sądu odsyłającego wyraźne podobieństwa do rozważań, jakie Trybunał Sprawiedliwości przedstawił w ramach oceny samodzielności w wyrokach Gmina Wrocław z dnia 29 września 2015 r. – C-276/14 (EU:C:2015:635, pkt 30 i nast.) i Saudacor z dnia 29 października 2015 r. – C-174/14 (EU:C:2015:733, pkt 60, 63 i 67). Trybunał Sprawiedliwości zastosował tam kryteria istniejącego podporządkowania (zobacz wyrok Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, pkt 33, 34 i 36) oraz organicznego związku (wyrok Saudacor, EU:C:2015:733, pkt 67).
- 26 O „podporządkowanie” chodzi również przy ocenie tego, czy dana osoba fizyczna jest samodzielna w rozumieniu art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 77/388 (zobacz wyroki: Heerma z dnia 27 stycznia 2000 r. – C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 18, van der Steen z dnia 18 października 2007 r. – C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 18 i nast. oraz IO z dnia 13 czerwca 2019 r. – C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 32, 38 i nast.).
- 27 Biorąc pod uwagę wyrok Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, pkt 35), zdaniem sądu odsyłającego nie jest wykluczone, że uzasadnienie w prawie Unii dla ustanowionych przez Niemcy (bardzo surowych) kryteriów oceny podporządkowania jako przesłanki istnienia grupy podatkowej nie znajduje się, co prawda, w art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388, ale za to w art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy. Być może art. 4 ust. 1 lub art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy dopuszczają to, że Niemcy uznają spółkę podporządkowaną – jak przewidziano w § 2 ust. 2 pkt 2 UStG – za niesamodzielną w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy ze względu na podporządkowanie podmiotowi nadrzędnemu.
- 28 Wątpliwości budzi przy tym to, czy państwa członkowskie mogą ustalić, w jakich przypadkach należy zwykle wyjść z założenia, że dana osoba nie ma „własnej woli” i tym samym nie jest samodzielna w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388. Ma to miejsce w przypadku § 2 ust. 2 akapit drugi zdanie pierwsze aktualnej UStG.
- 29 Trybunał uznał słuszność celu polegającego na ustanowieniu przez prawodawcę ogólnych reguł, które mogą być łatwo stosowane przez podmioty gospodarcze oraz w prosty sposób kontrolowane przez właściwe organy krajowe, nawet jeśli reguły te są obarczone pewną niedokładnością (zobacz wyroki: Sopora z dnia 24 lutego 2015 r. – C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 35 i 36 oraz RPO z dnia 7 marca 2017 r. – C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 57 i nast., 60). Ponieważ w ramach ustalania, kto jest podatnikiem, chodzi o uregulowanie mogące powodować konsekwencje finansowe, należy umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z obciążającymi ich obowiązkami przed dokonaniem transakcji

(zobacz wyroki: Halifax i in. z dnia 21 lutego 2006 r. – C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 72 oraz Teleos i in. z dnia 27 września 2007 r. – C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 48).

- 30 Typizacja braku samodzielności, której dokonały Niemcy, mogłaby więc być dopuszczalna zgodnie z prawem Unii. Jeżeli sądy niemieckie dokonywałyby bowiem – wymaganej na podstawie art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388 – oceny, czy osoba prawna nie ma własnej woli i w związku z tym w świetle ogółu okoliczności jest niesamodzielna, nie nawiązując do zdefiniowanych ustawowo przesłanek faktycznych, mogłoby to prowadzić do tego, że odnośne osoby nie miałyby jasności co do swoich obowiązków podatkowych.
- 31 Sąd odsyłający dostrzega, że przesłanka samodzielności, o której mowa w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388, stanowi pojęcie z zakresu prawa Unii, co nasuwa pytanie, czy ewentualne uprawnienie do typizacji przysługuje również ustawodawcy krajowemu.
- 32 Mogłaby za tym przemawiać wykładnia systemowa, ponieważ art. 4 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 77/388 przewiduje również kryterium „więzów” [stosunku podporządkowania], które wskazują na brak samodzielności. Mogłoby to stanowić wyraz ogólnej myśli prawnej.
- 33 Ponadto mogłaby za tym przemawiać wykładnia historyczna: z pkt 2 załącznika A do dyrektywy 67/228 można by wywnioskować, że grupa podatkowa była przypadkiem braku samodzielności. Wydaje się, że załącznik A do dyrektywy 67/228 służył temu, aby między innymi legitymizować w ramach prawa Unii niemieckie uregulowanie dotyczące grup podatkowych. Również dzisiaj mogłoby to jeszcze mieć znaczenie.
- 34 Wreszcie art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 nie przemawia przeciwko tej wykładni, a w szczególności uregulowanie to nie gubi swojego celu: Między przewidzianym w nim wspólnym opodatkowaniem członków podatkowej grupy VAT a niemiecką grupą podatkową występują bowiem istotne różnice zarówno w zakresie przesłanek faktycznych, jak i skutków prawnych.