

**Sprawa C-868/19**

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

**Data wpływu:**

27 listopada 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Niemcy)

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

21 listopada 2019 r.

**Strona skarżąca:**

M-GmbH

**Strona pozwana:**

Finanzamt für Körperschaften

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Dyrektywa 2006/112 – Artykuł 11 – Dopuszczalność ograniczenia podmiotowego zakresu stosowania art. 11 ust. 1 przez przepisy krajowe – Przesłanki uzasadnienia takich przepisów na podstawie art. 11 ust. 2

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

1. Czy art. 11 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisowi § 2 ust. 2 pkt 2 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”)

w zakresie, w jakim na mocy tego przepisu spółka osobowa (tutaj: GmbH & Co. KG [spółka komandytowa, w której komplementariuszem jest spółka z o.o.]), w której oprócz podmiotu dominującego wspólnikami są nie tylko osoby, które pod względem finansowym są włączone do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, nie może być spółką zależną w ramach grupy podatkowej VAT?

2. W razie udzielenie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze:
  - a) Czy art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, w świetle zasad proporcjonalności i neutralności, należy interpretować w ten sposób, że może on uzasadniać wyłączenie spółek osobowych tego rodzaju, o których mowa w pierwszym pytaniu prejudycjalnym z grupy podatkowej VAT z tego względu, że w prawie krajowym nie istnieje w przypadku spółek osobowych wymóg zachowania określonej formy w odniesieniu do zawarcia i zmiany umowy spółki i że w przypadku umów mających charakter wyłącznie ustny mogą istnieć w indywidualnych przypadkach trudności w wykazaniu włączenia pod względem finansowym spółki zależnej do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego?
  - b) Czy stosowaniu art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE stoi na przeszkodzie sytuacja, gdy ustawodawca krajowy nie miał zamiaru zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania już w chwili przyjęcia danego środka?

### **Przywołane przepisy prawa Unii Europejskiej**

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

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Umsatzsteuergesetz, w szczególności § 2

### **Krótkie przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 Skarżąca jest na mocy sukcesji uniwersalnej następcą prawnym spółki komandytowej PD GmbH & Co. KG. W okresie istotnym dla sprawy jej wspólnikami byli spółka z ograniczoną odpowiedzialnością A-GmbH jako komplementariusz oraz spółka cywilna D-GbR, pan C, pan D, pan E i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością M-GmbH jako komandytariusze. Zgodnie z umową spółki każdy ze wspólników posiadał jeden głos; na zasadzie odstępowstwa spółka M-GmbH posiadała sześć głosów. Poza kilkoma wyjątkami wszystkie uchwały w spółce były podejmowane zwykłą większością głosów.

- 2 Komplementariusz spółki PD GmbH & Co. KG [spółka A-GmbH] oraz spółka M-GmbH miały we właściwym dla sprawy okresie tę samą osobę zarządzającą. Ponadto spółka PD GmbH & Co. KG i spółka M-GmbH były związane szerokimi relacjami w zakresie spełniania wzajemnych świadczeń.
- 3 Ponieważ spółka PD GmbH & Co. KG nie złożyła do pozwanego wstępnej deklaracji VAT za grudzień 2017 r., pozwany dokonał oszacowania podstawy wymiaru podatku w drodze decyzji z dnia 9 maja 2018 r. i nałożył jedocześnie dopłatę z tytułu opóźnienia. Po bezskutecznym odwołaniu spółka PD GmbH & Co. KG wniosła na tę decyzję skargę do sądu odsyłającego.

### **Główne argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 4 Skarżąca uważa, że od grudnia 2017 r. istniał między spółką PD GmbH & Co. KG i spółką M-GmbH stosunek grupy podatkowej w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG. Skutkiem tego było to, że wszystkie transakcje oraz naliczony VAT za grudzień 2017 r. nie powinny być przypisane spółce PD GmbH & Co. KG, lecz spółce M-GmbH, i ta ostatnia powinna była złożyć sporną wstępną deklarację.
- 5 Pozwany uważa natomiast, że w grudniu 2017 r. nie istniała grupa podatkowa między spółką PD GmbH & Co. KG i spółką M-GmbH. Brak jest bowiem pod względem finansowym włączenia spółki PD GmbH & Co. KG do spółki M-GmbH. Włączenie to zakłada zgodnie z prawem krajowym, że oprócz podmiotu dominującego wspólnikami spółki osobowej są tylko osoby, które pod względem finansowym są włączone do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG. W konsekwencji w spółce osobowej, która ma zostać włączona do wspomnianego przedsiębiorstwa, nie mogą być wspólnikami osoby fizyczne. Skoro komandytariuszami spółki PD GmbH & Co. KG są oprócz spółki M-GmbH również osoby fizyczne, jej włączenie pod względem finansowym do rzeczonoego przedsiębiorstwa nie jest możliwe.

### **Krótkie przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

#### ***Ocena sporu w świetle prawa krajowego***

- 6 W niniejszym sporze powstaje pytanie, czy spełnione są przesłanki grupy podatkowej w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG. Wówczas nie spółka PD GmbH & Co. KG, lecz podmiot nadrzędny (tutaj: spółka M-GmbH) byłaby przedsiębiorcą, w związku z czym jedynie spółka M-GmbH byłaby zobowiązana do złożenia deklaracji VAT za grudzień 2017 r.
- 7 Paragraf 2 ust. 2 pkt 2 UStG stanowi: *„Działalność gospodarcza lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie, [...] jeżeli osoba prawna ze względu na całokształt stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego (grupa podatkowa). Skutki grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń*

*wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Części te należy traktować jak jedno przedsiębiorstwo”.*

- 8 Z powyższego wynika, że tylko „osoby prawne” mogą być spółkami zależnymi. W ramach ekstensywnej wykładni teleologicznej Bundesfinanzhof (V izba) (federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BFH”) orzekła, że również spółki osobowe mogą być uznane za spółki zależne, jeżeli oprócz podmiotów dominujących ich współnikami są tylko osoby, które pod względem finansowym są włączone do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG. Nie mogą to być osoby fizyczne.
- 9 Ponieważ współnikami spółki PD GmbH & Co. KG były również osoby fizyczne, skargę zgodnie z prawem krajowym należałoby oddalić, mimo że, obok bezspornie mającego miejsce włączenia spółki PD GmbH & Co. KG pod względem ekonomicznym i organizacyjnym, spełnione były również pozostałe przesłanki jej włączenia pod względem finansowym. Włączenie to wymaga bowiem, aby podmiot dominujący był w stanie wyegzekwować swoją wolę w drodze uchwał podejmowanych większością głosów w spółce zależnej. Tak jest w niniejszej sprawie, ponieważ spółka M-GmbH jako podmiot dominujący posiadała większość głosów do podejmowania uchwał na zgromadzeniu współników spółki PD GmbH & Co. KG (sześć z jedenastu głosów) i tym samym mogła wyegzekwować swoją wolę w spółce PD GmbH & Co. KG.

### ***Ocena sporu w świetle prawa Unii Europejskiej***

- 10 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy rezultat wynikający z przepisów prawa krajowego jest zgodny z wymogami określonymi w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE.

### ***W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego***

- 11 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE nie przewiduje wyraźnie możliwości nałożenia przez państwa członkowskie dodatkowych warunków na podmioty gospodarcze w celu ustanowienia grupy podatkowej VAT; w szczególności państwa członkowskie nie mogą wymagać, aby wyłącznie osoby prawne mogły być członkami grupy podatkowej VAT (zob. wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., C-108/14 i C-109/14 Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, pkt 38; z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, EU:C:2013:263, pkt 35; z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia, EU:C:2013:217, pkt 36). Z uzasadnienia ww. wyroku Larentia + Minerva można wnioskować, że ograniczenie przez państwa członkowskie wymogów art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE przy transpozycji do prawa krajowego jest dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy spełnione są przesłanki przewidziane w art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE lub gdy Trybunał przyznał państwom członkowskim kompetencję do doprecyzowania. W odniesieniu do podmiotowego zakresu zastosowania Trybunał nie przyznał jednak takiej kompetencji państwom członkowskim. Z tego można wnioskować, że ograniczenie podmiotowego

- zakresu stosowania art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE jest możliwe tylko w przypadkach, o których mowa w art. 11 ust. 2 wspomnianej dyrektywy.
- 12 Jednakże pomiędzy właściwymi w zakresie VAT izbami BFH istnieją rozbieżne stanowiska prawne w przedmiocie kwestii, jak należy dokonać transpozycji wymogów określonych przez Trybunał w wyroku Larentia + Minerva.
  - 13 XI izba BFH uznała rzezone wymogi Trybunału za wiążące w sposób nieograniczony. Zgodnie z uwagami Trybunału interpretuje ona art. 11 dyrektywy 2006/112/WE w ten sposób, że *„sprzeciwia się on temu, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy osób mogących być uważane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej, takiej jak przewidziana we wskazanym przepisie, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania, chyba że te dwa wymogi stanowią środki niezbędne i właściwe do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.”* (ww. wyrok Larentia + Minerva, pkt 2 sentencji). Z tego można by wnioskować, że XI izba uznaje każde uzależnione od formy ograniczenie przesłanki „spółki zależnej” w § 2 ust. 2 pkt 2 UStG za niezgodne z art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, o ile wyjątkowo nie są spełnione przesłanki art. 11 ust. 2 tej dyrektywy.
  - 14 Natomiast V izba BFH stoi na stanowisku, że ograniczenie pojęcia „osoby”, o których mowa w art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, w sposób opisany w pkt 7 jest wymagane ze względów pewności prawa. Pewność ta byłaby osłabiona, gdyby spółki osobowe musiały być obowiązkowo uznawane za spółki zależne w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG. W przypadku spółek osobowych istnieje bowiem w stosunku do osób prawnych w świetle prawa krajowego różnica co do pewnej uzasadnionej względami prawnymi możliwości określenia stosunków prawnych w zakresie głosu, które mają znaczenie dla oceny włączenia pod względem finansowym na mocy § 2 ust. 2 zdanie pierwsze UStG.
  - 15 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy takie odwołanie się do unijnej zasady pewności prawa w celu ograniczenia podmiotowego zakresu zastosowania art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE jest dopuszczalne w kontekście wyroku Larentia + Minerva.
  - 16 Z jednej strony badanie przez Trybunał możliwości ograniczenia pojęcia „osoby”, o których mowa w art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, mogło zostać już dokonane w sposób wyczerpujący z tym skutkiem, że takie ograniczenie jest możliwe tylko w przypadkach określonych w art. 11 ust. 2 tej dyrektywy (zobacz powyżej pkt 10). Tym samym Trybunał mógł również orzec w sposób wyczerpujący o tym, czy ograniczenie jest możliwe wyłącznie poprzez odwołanie się do zasady pewności prawa.
  - 17 Z drugiej strony jest niedopuszczalne, aby państwo członkowskie powoływało się na przepisy, praktyki lub sytuacje w jego wewnętrznym porządku prawnym dla

uzasadnienia uchybienia zobowiązaniom wynikającym z prawa Unii (tak wyraźnie na przykład wyrok z dnia 12 listopada 2019 r., C-261/18, Komisja/Irlandia, EU:C:2019:955, pkt 89). Tak byłoby jednak w przypadku, gdyby, tak jak przyjmuje V izba BFH, krajowe prawo spółek umożliwiało ograniczenie wymogów wynikających z art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

- 18 Poza tym przyjęte przez V izbę BFH naruszenie zasady pewności prawa i tak nie mogłoby mieć miejsca w przypadku spółek osobowych.
- 19 W tym względzie należy wziąć pod uwagę, po pierwsze, okoliczność, że unijna zasada pewności prawa nie ma na celu ochrony administracji przy stosowaniu przepisów prawa, lecz podatników obciążonych normą. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada ta wymaga, aby prawa przyznane jednostkom przez prawo Unii zostały wdrożone w sposób wystarczająco dokładny, jasny i przewidywalny, aby umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z ich prawami i obowiązkami, podjęcie spornych przepisów i, w razie potrzeby, powołanie się na nie przed sądami krajowymi (zob. wyrok z dnia 7 października 2019 r., C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, pkt 25 i przywołane tam orzecznictwo). Tymczasem podatnikowi jest znane to, czy przesłanki włączenia pod względem finansowym w przypadku spółek osobowych są spełnione, tak że nie istnieje dla niego żadna niepewność prawa w tym zakresie.
- 20 Po drugie, uznanie, że umowy ustne, które są dopuszczalne tylko w odniesieniu do spółek osobowych, a nie w przypadku osób prawnych, są mniej pewne pod względem prawnym niż umowy pisemne i dlatego też ma miejsce naruszenie zasady pewności prawa, wydaje się wątpliwe, ponieważ skutkowałoby tym, że ustne porozumienia byłyby absolutnie bez znaczenia z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT. Niemniej jednak tak daleko idącego wniosku nie można wywodzić z unijnej zasady pewności prawa.

*W przedmiocie lit. a) drugiego pytania prejudycjalnego*

- 21 Trybunał orzekł, że środki, o których mowa w art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE mogą być podejmowane wyłącznie z poszanowaniem prawa Unii i że tylko z tym zastrzeżeniem państwa członkowskie mogą ograniczyć stosowanie systemu przewidzianego w art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE w celu przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania (zob. wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., C-480–10, Komisja/Szwecja, EU:C:2013:263, pkt 38). Drugie pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni tego zastrzeżenia.
- 22 Wymogi ustanowione przez V izbę BFH mogą być sprzeczne z unijnymi zasadami proporcjonalności i neutralności.
- 23 Zasada proporcjonalności wymaga, aby środek krajowy był odpowiedni do osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykraczał poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia. Środek ten nie może być wykorzystywany w sposób, który

podważałyby neutralność VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez przepisy unijne w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 27 września 2007 r., C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 24 Wspólny system VAT sprzeciwia się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (zob. wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 W tych okolicznościach sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, czy wyłączenie spółek osobowych, w których oprócz podmiotu dominującego wspólnikami są nie tylko osoby włączone pod względem finansowym do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, z grupy spółek w zakresie opodatkowania VAT, stanowi proporcjonalne ograniczenie zasady neutralności. W odniesieniu do zawieranych transakcji nie istnieją bowiem żadne różnice z punktu widzenia VAT pomiędzy spółkami osobowymi, w których oprócz podmiotu dominującego wspólnikami są nie tylko osoby włączone pod względem finansowym do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z par. 2 ust. 2 pkt 2 UStG, z jednej strony, i spółkami osobowymi, w przypadku których taka sytuacja nie ma miejsca z drugiej strony. Oba te rodzaje spółek stanowią poza tym wzajemnie bezpośrednią konkurencję przy zawieraniu jednakowych transakcji.
- 26 Ponadto sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, czy środek państwa członkowskiego w rozumieniu art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, który prowadzi do ogólnego wyłączenia spółek osobowych, w których oprócz podmiotu dominującego wspólnikami są nie tylko osoby włączone pod względem finansowym do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, z grupy spółek, nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania. Nie można wykluczyć, że istnieją mniej restrykcyjne środki ustawodawcze oferujące w równie odpowiedni sposób ochronę przed unikaniem opodatkowania i uchylaniem się od opodatkowania. I tak na przykład skutki grupy podatkowej mogłyby być brane pod uwagę wyłącznie na podstawie wniosku lub po uzyskaniu zezwolenia organu podatkowego.
- 27 Wreszcie należy dokonać wyważenia realizowanego celu (zapobiegania uchylaniu się i unikaniu opodatkowania) w stosunku do ograniczeń zasady neutralności. W tym względzie należy brać pod uwagę fakt, że przepisy niemieckie przewidują generalne wyłączenie spółek osobowych, w których oprócz podmiotu dominującego wspólnikami są nie tylko osoby włączone pod względem finansowym do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, ze statusu spółek podporządkowanych, przy czym bez znaczenia jest to, czy w konkretnym przypadku przesłanki włączenia pod względem finansowym są sporne lub trudne do ustalenia. Ponadto zastosowanie art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE opiera się ostatecznie wyłącznie na założeniu, że umowy ustne są

mniej pewne pod względem prawnym niż umowy pisemne, i w związku z tym istnieje ryzyko uchylenia się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Tymczasem takie założenie jest wątpliwe (zob. pkt 19 powyżej). Do tego dochodzi fakt, że w odróżnieniu na przykład od dostaw wewnątrzspółnotowych lub dostaw wywozowych w przypadku grupy spółek nie występuje sytuacja transgraniczna, w przypadku której mogą istnieć szczególne trudności w ustaleniu okoliczności faktycznych. Skutki grupy podatkowej są bowiem ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju (§ 2 ust. 2 pkt 2 zdanie drugie UStG). Jest to zgodne z wymogiem prawa unijnego przewidzianym w art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

*W przedmiocie lit. b) drugiego pytania prejudycjalnego*

- 28 Ponadto jest wątpliwe, czy środki wymagane na podstawie art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE powinny być zostać przyjęte przez prawodawcę z wyraźną intencją w ten sposób, że są one odpowiednie i konieczne w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania, czy też wystarczy, jeżeli przepis jest obiektywnie odpowiedni i konieczny dla zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikania opodatkowania, niezależnie od celu zamierzonego przez ustawodawcę.
- 29 Brzmienie art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE (zatytułowanego „Środki mające na celu”), wskazuje, że zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania musi być zamierzonym rezultatem przepisu ustawowego. Znajduje to potwierdzenie w wersji angielskiej i francuskiej wspomnianego art. 11 ust. 2.
- 30 Tymczasem przy wprowadzaniu ograniczenia formy prawnej dla spółek podporządkowanych, przewidzianego w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, ustawodawca nie miał na celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania. Przeciwnie, jak wynika z prac przygotowawczych, opierał się on na założeniu, że ze względu na ich cywilnoprawną strukturę spółki osobowe nie są odpowiednie do tego, aby być włączone do podmiotu dominującego. Również późniejsze zmiany wprowadzone do UStG nie były oparte na takim celu.
- 31 Ponadto uzupełnienie celu *a posteriori* nie jest zgodne z brzmieniem art. 11 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Przemawia za tym również okoliczność, że art. 11 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE przewiduje konsultacje z komitetem doradczym ds. podatku VAT przed wprowadzeniem w państwach członkowskich przepisów dotyczących grup spółek. Ten wymóg konsultacji zostałby pogrzebany, gdyby ustawodawca krajowy mógł powołać się *a posteriori* na cel polegający na zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania i unikania opodatkowania.