

Sprawa C-184/23**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

22 marca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

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

26 stycznia 2023 r.

Pozwany i strona wnosząca rewizję:

Finanzamt T

Powódka i druga strona postępowania rewizyjnego:

S

Przedmiot postępowania głównego

Podatek obrotowy – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 – Upoważnienie państw członkowskich do uznania za jednego podatnika osoby mające przedsiębiorstwo 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 – Wykonywanie działalności w sferze imperium równoległe z działalnością gospodarczą

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy uznanie kilku osób za jednego podatnika na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388/EWG oznacza, że odpłatne świadczenia

- pomiędzy tymi osobami nie są objęte opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej na podstawie art. 2 pkt 1 tej dyrektywy?
- 2) Czy odpłatne świadczenia między takimi osobami podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w każdym przypadku, gdy odbiorca świadczenia nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego (lub ma prawo do odliczenia tylko częściowo), ponieważ w przeciwnym razie istnieje ryzyko powstania strat podatkowych?

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, a w szczególności jej art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 4 akapit drugi.

Przywołane przepisy krajowe

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, UStG), w szczególności § 2 ust. 2 pkt 2 i § 3 ust. 9a pkt 2

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, korytarze 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 sprzątania 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 sprzątanego powierzchni przypadającej na działalność w sferze imperium wyliczył on wyższy podatek obrotowy. 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 prejudycjalnego

Regulacja ustawowa 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 tzw. transakcje wewnętrzne nie podlegają opodatkowaniu. W niniejszej sprawie usługi sprzątania wykonywane przez U-GmbH dla skarżącej stanowią takie transakcje wewnętrzne.

Konieczność złożenia drugiego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 6 Pierwszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmierzał do wyjaśnienia, czy krajowa regulacja dotycząca grupy podatkowej VAT jest zgodna z prawem Unii i czy występuje opodatkowanie z tytułu przekazania składnika majątkowego na cele niegospodarcze. Po udzieleniu przez Trybunał Sprawiedliwości odpowiedzi na te pytania w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r., Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944) sąd odsyłający przyjmuje, że krajowa regulacja dotycząca grupy podatkowej VAT jest zgodna z prawem Unii i że w sporze nie występuje opodatkowanie z tytułu przekazania składnika majątkowego na cele niegospodarcze. Jednak w świetle tego wyroku oraz wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, (C-141/20, EU:C:2022:943) powstają niniejsze pytania prejudycjalne zmierzające do

wyjaśnienia, czy transakcje wewnętrzne w ramach grupy podatkowej VAT podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (VAT).

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- 7 Wątpliwości, czy uznanie kilku osób za jednego podatnika na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 oznacza, że odpłatne świadczenia między tymi osobami nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (art. 2 pkt 1 dyrektywy), wynikają z wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 8 Wychodząc od stwierdzenia, że świadczenie podlega opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/388 „tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny” (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 77) i ustalając „czy taki stosunek prawny istnieje pomiędzy danym podmiotem należącym do grupy podatkowej VAT a pozostałymi członkami tej grupy, w tym jej podmiotem nadrzędnym, w celu opodatkowania VAT usług świadczonych przez ten podmiot należący do grupy, należy zbadać, czy podmiot ów wykonuje samodzielną działalność gospodarczą” (loc. cit., pkt 78). Jeżeli zatem w konkretnym przypadku należy uznać, że członek grupy prowadzi samodzielną działalność gospodarczą (loc. cit., pkt 79), to z art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 nie wynika, że członek grupy, inny niż podmiot nadrzędny, ze względu na sam fakt przynależności do grupy nie prowadzi samodzielnej działalności gospodarczej (loc. cit., pkt 80). W związku z tym Trybunał przyjął w niniejszej sprawie, że U-GmbH wykonywała odpłatne świadczenie (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., *Finanzamt T*, C-269/20, EU:C:2022:944, pkt 60 i nast.).

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

- 9 Wątpliwości co do tego, czy odpłatne świadczenia między osobami powiązаныmi na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 podlegają podatkowi od wartości dodanej (VAT) w każdym przypadku, gdy odbiorca świadczenia nie jest uprawniony (lub jest uprawniony tylko częściowo) do odliczenia podatku naliczonego, gdyż w przeciwnym razie istnieje ryzyko powstania strat podatkowych, wynikają z faktu, że Trybunał, w odniesieniu do określenia podmiotu nadrzędnego jako jedyne go podatnika grupy, o której mowa w art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy, zakłada, że takie uznanie nie prowadzi do ryzyka powstania strat podatkowych (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., *Finanzamt T*, C-269/20, EU:C:2022:944, pkt 1 sentencji). W tym kontekście Trybunał wskazuje, że obowiązek dokonania zgłoszenia spoczywający na tym podmiocie nadrzędnym rozciąga się na usługi świadczone i otrzymane przez wszystkich członków grupy podatkowej VAT (loc. cit., pkt 51). Może to również obejmować usługi świadczone przez jednego członka grupy podatkowej VAT na rzecz innego członka.

- 10 W związku z tym powstaje pytanie, czy brak opodatkowania takich transakcji wewnętrznych prowadzi do ryzyka powstania strat podatkowych, do których zgodnie z wyrokiem z dnia 1 grudnia 2022 r., Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944) nie można dopuścić. Dla ich wyjaśnienia konieczne może być porównanie ze sobą dwóch roszczeń podatkowych, jednego istniejącego w sytuacji, gdy nie występuje grupa podatkowa VAT i drugiego istniejącego w sytuacji, gdy taka grupa – zgodnie z art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 –występuje.

Brak odpowiedzi w dotychczasowym orzecznictwie

Różne poglądy rzeczników generalnych

- 11 Kilku rzeczników generalnych wyraziło w swoich opiniach odmienne poglądy na temat tego, czy transakcje wewnętrzne pomiędzy członkami grupy podlegają opodatkowaniu.
- 12 Zgodnie z jednym z poglądów, odpłatne transakcje dokonywane pomiędzy członkami grupy VAT uznaje się za transakcje wewnętrzne, a zatem nieistniejące dla celów VAT (opinia rzecznika generalnego Jääskinena w sprawach Komisja/Irlandia z dnia 27 listopada 2012 r., C-85/11, EU:C:2012:753, pkt 42 oraz Komisja/Szwecja z dnia 27 listopada 2012 r., C-480/10, EU:C:2012:751, pkt 40; opinie rzecznika generalnego Mengozziego w sprawach Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt z dnia 26 marca 2015 r., C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, pkt 49). Zgodnie z drugim poglądem, transakcje wewnętrzne pomiędzy członkami grupy powinny podlegać opodatkowaniu (opinie rzecznika generalnego Mediny z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, pkt 36 i nast. oraz z dnia 13 stycznia 2022 r. w sprawie Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, pkt 64 i 73).

Orzecznictwo Trybunału

- 13 Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału nie daje jednoznacznej odpowiedzi w sprawie opodatkowania transakcji wewnętrznych. Trybunał orzekł wprawdzie, że wprowadzając art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388, prawodawca Unii chciał umożliwić, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane łączyć systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej niezależności w celu uproszczenia procedur administracyjnych lub w celu zwalczania pewnych nadużyć (wyroki z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37 oraz z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 40). Natomiast kwestia, czy transakcje między członkami grupy podlegają opodatkowaniu, nie była jeszcze przedmiotem rozważań jako kwestia istotna dla rozstrzygnięcia (zob. wyroki z dnia 25 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301; z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia, C-85/11, EU:C:2013:217; z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, EU:C:2013:263;

z dnia 17 września 2014 r., Skandia America [USA], Filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496; z dnia 18 listopada 2020 r., Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934; z dnia 11 marca 2021 r., Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196 oraz z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

Ocena sądu odsyłającego

Brzmienie

- 14 Zgodnie z brzmieniem art. 2 pkt 1 dyrektywy 77/388 nie należy czynić rozróżnienia w zakresie opodatkowania transakcji w zależności od tego, czy członek grupy w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy dokonuje odpłatnego świadczenia na rzecz osoby trzeciej, która nie należy do grupy (transakcje zewnętrzne), czy też na rzecz innego członka grupy (transakcje wewnętrzne). Przemawia to na korzyść opodatkowania transakcji wewnętrznych. Skutek prawny w postaci uznania za jednego podatnika, o którym mowa w art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy, pozwala w równym stopniu założyć opodatkowanie jak i brak opodatkowania.

Geneza

- 15 Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 zezwalał państwom członkowskim na utrzymanie zasad takich jak te zawarte w § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, które istniały w prawie krajowym jeszcze przed harmonizacją. Dlatego też orzecznictwo krajowe nadal zakładało, że transakcje wewnętrzne nie podlegają opodatkowaniu. Jednakże pierwotny cel regulacji krajowej odpadł już w 1968 r. w związku z wprowadzeniem do prawa krajowego nowego systemu z mechanizmem odliczenia podatku naliczonego, a zatem cel ten nie mógł już uzasadniać braku opodatkowania transakcji wewnętrznych.

Kontekst

- 16 Zgodnie z kontekstem art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 i ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388, członkowie dokonują swoich wewnętrznych transakcji w ramach samodzielnej działalności gospodarczej, tak że należy potwierdzić opodatkowanie. Ponadto art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy w związku z art. 4 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by państwo członkowskie uznało, w drodze kategoryzacji, określone podmioty za niewykonujące działalności samodzielnie, gdy podmioty te są pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączone do podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 81).

Cele

- 17 Cele realizowane przez art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388, to zdaniem Trybunału brak obowiązku, by „łączyć systematycznie [status] podatnika z pojęciem »czysto prawnej niezależności«, czy to w celu uproszczenia procedur administracyjnych, czy w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu” (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, pkt 43).
- 18 Uproszczenie procedur administracyjnych nie ma wpływu na roszczenie podatkowe istniejące w prawie materialnym. Skutkuje ono zatem tym, że transakcje wewnętrzne pomiędzy osobami powiązаныmi ze sobą w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 77/388 nadal podlegają opodatkowaniu. Uproszczenie procedur administracyjnych dotyczące prawa materialnego, jeśli polega na ogólnym braku opodatkowania transakcji wewnętrznych, prowadzi do znacznych strat podatkowych. Jeżeli w przypadku nieopodatkowania dokonywano by rozróżnienia w zależności od tego, czy odbiorca w transakcji wewnętrznej ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, mogłoby to być sprzeczne z celem uproszczenia procedur administracyjnych, ponieważ konieczne byłoby wówczas rozstrzygnięcie różnorodnych i często trudnych do rozstrzygnięcia kwestii dotyczących prawa do odliczenia na podstawie art. 17 dyrektywy 77/388. Wreszcie brak opodatkowania transakcji wewnętrznych na podstawie upoważnienia zawartego w art. 4 ust. 4 akapit drugi dyrektywy mógłby doprowadzić do różnego stosowania prawa Unii w państwach członkowskich, ponieważ tylko niektóre państwa członkowskie skorzystały z tego upoważnienia. Mogłoby to prowadzić w poszczególnych sektorach do zakłóceń konkurencji spowodowanych przez prawo podatkowe.
- 19 Cel zapobiegania pewnym nadużyciom, takim jak podział przedsiębiorstwa między kilku podatników w celu skorzystania ze specjalnego reżimu, nie uzasadnia braku opodatkowania transakcji wewnętrznych. Wręcz przeciwnie, ogólne pojęcie nadużycia (por. np. wyroki z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74 i nast. oraz z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 53 i 70; zob. także wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark i Y Denmark, C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 97) mogłoby przemawiać za tym, że transakcje wewnętrzne powinny być w każdym przypadku opodatkowane w przypadku odpłatnych świadczeń na rzecz członków grupy, którzy nie są uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ w przeciwnym razie „korzyść podatkowa” uzyskana poprzez brak opodatkowania byłaby sprzeczna z art. 17 ust. 2 dyrektywy 77/388.