

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 grudnia 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi – Podatnicy – Uprawnienie państw członkowskich do uznania za jednego podatnika podmiotów niezależnych pod względem prawnym, lecz ściśle powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym („grupa podatkowa VAT”) – Przepisy krajowe uznające za „jednego podatnika” podmiot nadrzędny grupy podatkowej VAT – Pojęcie „związku finansowego” – Wymóg, aby podmiot nadrzędny posiadał poza własnym udziałem również własne prawa osób – Brak – Ocena niezależności podmiotu gospodarczego według standaryzowanych kryteriów – Zakres

W sprawie C-141/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 11 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 marca 2020 r., w postępowaniu:

Finanzamt Kiel

przeciwko

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca), T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH – B. Richter, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller, S. Eisenberg oraz S. Heimerl, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, który wspiera P. Gentili, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 stycznia 2022 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 i 4 oraz 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 – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. 2000, L 269, s. 44) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Kiel (urzędem skarbowym w Kilonii, Niemcy; zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (zwaną dalej „NGD mbH”) w przedmiocie opodatkowania tej spółki podatkiem od wartości dodanej (VAT) za rok podatkowy 2005.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą 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). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym spór ten podlega regulacji szóstej dyrektywy.

4 Artykuł 4 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

[...]

4. Użycie słowa »samodzielnie« w ust. 1 wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy [stosunek podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem co do [w zakresie] warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29 każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

[...]”.

5 Zawarty w tytule „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym” art. 21 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28g, stanowi:

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są płatnikami [VAT]:

a) podatnicy wykonujący podlegający opodatkowaniu dostawy towarów lub usług, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. b) i c).

[...]

3. W sytuacjach określonych w ust. 1 i 2 państwa członkowskie mogą ustalić, że osoba inna niż płatnik podatku będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku.

[...]”.

Prawo niemieckie

6 Paragraf 2 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania gównego (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„(1) Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności przemysłowej, handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za działalność przemysłową, handlową lub zawodową uważa się każdą stałą działalność prowadzoną w celu uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy grupa osób wykonuje działalność tylko na rzecz swych członków.

(2) Działalność gospodarcza, przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie:

[...]

2. Jeżeli osoba prawna ze względu na charakterystykę stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego (grupa podatkowa). Skutki istnienia grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy członkami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Członkowie te należy traktować jako jedno przedsiębiorstwo. Jeżeli organ zarządzający podmiotu nadrzędnego znajduje się za granicą, za przedsiębiorcę uważa się tę całość przedsiębiorstwa, która jest najważniejsza pod względem ekonomicznym w kraju.

[...]”.

7 Paragraf 13a ust. 1 omawianej ustawy przewiduje:

„Zobowiązany do zapłaty podatku jest:

1. w przypadkach, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1 i § 14c ust. 1 – przedsiębiorca;

[...]”.

8 Paragraf 73 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym, stanowi:

„Spółka podporządkowana jest zobowiązana do zapłaty podatków podmiotu nadrzędnego, w odniesieniu do których grupa podatkowa, której tworzy, ma znaczenie dla celów podatkowych [...]”.

Postępowanie gówne i pytania prejudycjalne

9 NGD mbH jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego utworzoną na podstawie aktu notarialnego z dnia 29 sierpnia 2005 r., której współnicy, czyli A, podmiot prawa

publicznego, oraz C e. V., zarejestrowane stowarzyszenie, posiadaj?, odpowiednio, 51% i 49% udziałów. W 2005 r. E, członek zarz?du tej spółki, by? jednocześnie członkiem zarz?du A i prezesem zarz?du C e. V.

10 Zgodnie z § 7 ust. 2 statutu NGD mbH, dotyczącym składu i praw g?osu walnego zgromadzenia:

„Walne zgromadzenie składa się z członków komitetu realizującego działania wspierające A i g?ównego komitetu C e. V. Każdy wspólnik posiada siedem g?osów i wyznacza do siedmiu przedstawicieli na walnym zgromadzeniu, którzy w imieniu tej spółki działają wy?ecznie nieodpłatnie. Z zastrzeżeniem poniższych przepisów każdy przedstawiciel posiada jeden g?os i podejmuje decyzje w zależności od własnego uznania zawodowego, przy czym nie jest związany instrukcjami wspólnika, który go wyznaczy?.

Wyj?tek stanowi? jedynie uchwały, które dotyczą bezpo?rednio wkładów udostępnianych spółce przez każdego wspólnika; w tym przypadku g?osy mog? by? oddawane tylko jednolicie przez wspólnika, a przedstawiciele są związani instrukcjami udzielonymi przez wspólnika, który ich wyznaczy?. Jeżeli przedstawiciele nie osiągn? porozumienia, siedem g?osów danego wspólnika uważa się za oddane w sposób, w jaki g?osowa?a wi?kszo?? wyznaczonych przez niego przedstawicieli”.

11 Podczas walnego zgromadzenia, które odbyło się w dniu 1 grudnia 2005 r., postanowiono zmienić statut NGD mbH i sformułować § 7 ust. 2 akapit drugi w następujący sposób:

„Wyj?tek stanowi? jedynie uchwały, które dotyczą bezpo?rednio wkładów udostępnianych spółce przez każdego wspólnika, lub decyzje, w odniesieniu do których wspólnik wnios? o oddanie g?osów jednolicie. W tym przypadku g?osy mog? by? oddawane tylko jednolicie przez wspólnika, a przedstawiciele są związani instrukcjami udzielonymi przez wspólnika, który ich wyznaczy?. Jeżeli przedstawiciele nie osiągn? porozumienia, siedem g?osów danego wspólnika uważa się za oddane w sposób, w jaki g?osowa?a wi?kszo?? wyznaczonych przez niego przedstawicieli. W przypadku oddania g?osów jednolicie g?osy ocenia się na podstawie udziału posiadanego w spółce”.

12 Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez sąd odsyłający wspomniana zmiana sta?a się jednak skuteczna dopiero po walnym zgromadzeniu wspólników w dniu 9 grudnia 2010 r., gdy zmieniony w ten sposób statut był przedmiotem nowego aktu notarialnego i wpisu do rejestru handlowego.

13 Z postanowienia odsyłającego wynika, że podczas audytu przeprowadzonego przez zewnętrznego audytora w spółce NGD mbH uzna? on, że w rozpatrywanym roku podatkowym spółka ta nie była w?zczona pod względem finansowym do podmiotu nadrz?dnego A. W związku z tym nie mog?na być ona uzna?, że podmioty te stanowi? „grup? podatkow?” w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, który ma na celu wdrożenie do prawa niemieckiego możliwości przewidzianej w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

14 Wniosek ten został uzasadniony faktem, że z uwagi na przepisy § 7 statutu NGD mbH, zarówno w wersji pierwotnej, jak i zmienionej, A nie posiada?a wi?kszo?ci g?osów, a zatem nie był?a w stanie narzuci? decyzji tej spółce, mimo że posiada?a w niej udział wi?kszo?ciowy, wynoszący 51% kapitału zakładowego. W konsekwencji obrót osiągnięty przez NGD mbH według zwykłej stawki w relacjach z osobami trzecimi i pochodzący z usług świadczonych na rzecz A powinien być księgowany na rzecz NGD mbH jako „przedsiębiorcy” w rozumieniu § 2 ust. 1 UStG.

15 Decyzję z dnia 30 maja 2014 r. organ podatkowy przychylił się do stanowiska zewnętrznego audytora.

16 Ponieważ odwołanie wniesione przez NGD mbH od tej decyzji zostało oddalone decyzją organu podatkowego z dnia 3 lutego 2017 r., NGD mbH wniosła skargę na tę ostateczną decyzję.

17 Schleswig Holsteinisches Finanzgericht (sąd finansowy kraju związkowego Szlezwik-Holsztyn, Niemcy) uwzględnił tę skargę wyrokiem z dnia 6 lutego 2018 r. i orzekł, że warunek dotyczący włączenia pod względem finansowym do podmiotu nadrzędnego A został spełniony zarówno na podstawie zmienionej wersji statutu NGD mbH, jak i jego pierwotnej wersji obowiązującej w toku rozpatrywanego roku podatkowego.

18 W tym względzie wspomniany sąd uznał, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż stosunek podporządkowania wiążący spółkę organicznie włączoną do podmiotu nadrzędnego nie stanowi warunku koniecznego dla utworzenia grupy tworzonej przez osoby niezależne z prawnego punktu widzenia, lecz ściśle związane ze sobą pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym (zwaną dalej „grupą podatkową VAT”) (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 44, 45), i że w związku z tym ustanowiony przez organy podatkowe wymóg dotyczący konieczności posiadania przez podmiot nadrzędny, oprócz wiążącego udziału, wiążących praw głosu w pozostałych podmiotach wchodzących w skład grupy podatkowej wykracza poza to, co byłoby konieczne do osiągnięcia celów zapobiegania nadużyciom lub zwalczania oszustw podatkowych względnie unikania opodatkowania.

19 Organ podatkowy wniosł skargę rewizyjną od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), podnosząc naruszenie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, wynikające z braku włączenia pod względem finansowym NGD mbH do podmiotu nadrzędnego A.

20 Sąd odsyłający podkreślił przede wszystkim, że gdyby spór w postępowaniu głównym należało oceniać wyłącznie w świetle mającego zastosowanie prawa krajowego, skarga rewizyjna byłaby zasadna, ponieważ prawo to uzależnia zakwalifikowanie jako grupy podatkowej od warunku związanego z włączeniem pod względem finansowym, co wymagałoby, aby podmiot nadrzędny posiadał wiążące prawa głosu. Wyjaśnił on, że nawet po wydaniu wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) spełnienie przesłanki dotyczącej zwierzchnictwa i podporządkowania, która obecnie określana jest jako „włączenie z prawem do interwencji”, zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) nadal jest konieczne na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG.

21 W dalszej kolejności z orzecznictwa Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) wynika, że zgodnie z prawem krajowym zobowiązanie podatkowe jest przenoszane na podmiot nadrzędny, który powinien mieć możliwość upewnienia się, że obrót osiągnięty przez każdą z podmiotów wchodzących w skład grupy podatkowej jest prawidłowo opodatkowany. Tym samym podmiot nadrzędny powinien działać jako poborca VAT w odniesieniu do wszystkich świadczeń wykonywanych przez te podmioty na rzecz osób trzecich i jedynie on może sporządzić deklarację podatkową dla wszystkich tych podmiotów.

22 Wreszcie sąd ten podkreśla, że w ramach badania, które powinien przeprowadzić na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, ma on obowiązek uwzględnić i stosować per se okoliczności, że zgodnie z tym przepisem działalność gospodarczą i zawodową podmiotów włączonych do podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej, do której należą te podmioty, nie jest

uznawana za wykonywaną samodzielnie. W ten sposób cała obrót osiągnięty przez wspomniane podmioty jest przypisany podmiotowi nadrzdnemu, który jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT odpowiadającego całości tego obrotu.

23 Niemniej jednak sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, zgodnie z jego wykładni dokonanej przez Trybunał, w szczególności z uwagi na przesłankę dotyczącą zwierzchnictwa i podporządkowania wymaganej przez te przepisy.

24 W szczególności z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy grupa podatkowa VAT zostaje uznana za istniejącą, to grupa ta sama jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT odpowiadającego obrotowi osiągniętemu przez wszystkich jej członków (wyroki: z dnia 22 maja 2008 r., *Ampliscientifica i Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 20; z dnia 17 września 2014 r., *Skandia America (USA)*, filiał *Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29, 35, 37 i sentencja), w związku z czym zrównanie takiej grupy podatkowej VAT z jednym podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy uniemożliwia członkom tej grupy, w tym jej podmiotowi nadrzdnemu, dalsze składanie deklaracji VAT i rejestrację w charakterze indywidualnych podatników.

25 Gdyby Trybunał miał orzec, że art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy sprzeciwia się praktyce polegającej na uznaniu za jednego podatnika nie grupy podatkowej VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiotu nadrzdnego, pojawi się następnie pytanie, czy podmiot należący do tej grupy może powołać się na ewentualną sprzeczność prawa krajowego z prawem Unii. W tym względzie, przypominając, że z wyroku z dnia 16 lipca 2015 r. *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt* (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) wynika, iż art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy nie ma skutku bezpośredniego, sąd odsyłający zastanawia się, czy podmiot taki nie może ewentualnie powoływać się w tym celu na art. 21 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

26 Sąd odsyłający zastanawia się ponadto nad poziomem wymogów w ramach oceny, który powinien przeprowadzić w celu ustalenia, czy w niniejszej sprawie spełnione jest kryterium wyczerpania pod względem finansowym na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG. W szczególności sąd odsyłający zastanawia się, czy kryterium to należy interpretować w ten sposób, że wymaga ono, aby podmiot nadrzędny grupy podatkowej posiadał oprócz własnego udziału w należących do niej podmiotach również własną część udziałów w tych podmiotach.

27 Podkreśla on w tym zakresie, że zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi podmiot nadrzędny grupy podatkowej mógłby w danym wypadku powołać się przed sądem na prawo do rekompensaty finansowej ze strony jej pozostałych członków, aby zapewnić, że w ramach stosunków wewnętrznych istniejących wewnątrz tej grupy obciążenie podatkowe będzie ponoszone przez każdego z jej członków w sposób odpowiadający obrotowi, który wygenerował VAT podlegający zapłacie w odniesieniu do każdego z nich.

28 Sąd odsyłający stawia również pytanie, czy niemiecki system grupy podatkowej (*Organschaft*) mógłby być uzasadniony pomocniczo w świetle art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy. Gdyby tak było, skarga rewizyjna wniesiona przez organ podatkowy byłaby zasadna, i to niezależnie od odpowiedzi na trzy pierwsze pytania prejudycjalne.

29 W tym względzie sąd odsyłający zauważa w istocie, że nie można wykluczyć, iż bardzo surowe kryteria przesłanki podporządkowania podmiotów tworzących grupę podatkową względem jej podmiotu nadrzdnego, wymagane w prawie niemieckim dla celów oceny istnienia grupy podatkowej, mogłyby być uzasadnione w oparciu o wskazane w poprzednim punkcie przepisy

rozpatrywane ?cznie .

30 Bior?c bowiem pod uwag? fakt, ?e zgodnie z maj?cymi zastosowanie przepisami krajowymi podmioty te s? uwa?ane za nieposiadaj?ce w?asnej woli, o ile pozostaj? one w stosunku podporz?dkowania wzgl?dem podmiotu nadrz?dnego grupy podatkowej, do której nale??, nale?a?oby uzna?, ?e podmioty te nie spe?niaj? warunku niezale?no?ci w rozumieniu art. 4 ust. 1 sz?stej dyrektywy. Tymczasem pa?stwa cz?onkowskie maj? prawo uzna?, ?e podmiotów, które nie spe?niaj? kryteriów niezale?no?ci, nie mo?na uzna? za podatników, gdy? ich ka?dorazowe obroty, a tym samym odpowiadaj?cy im podatek VAT, powinny zosta? przypisane podmiotowi nadrz?dnemu, zwa?ywszy na stosunek podporz?dkowania istniej?cy mi?dzy nimi a tym podmiotem.

31 S?d krajowy wyra?a jednak w?tpliwo?ci co do tego, czy pa?stwa cz?onkowskie s? rzeczywi?cie upowa?nione do okre?lenia, poprzez kategoryzacj?, przypadków, w których nale?a?oby uzna?, ?e dane podmioty nie posiadaj? w?asnej woli i nie s? w zwi?zku z tym niezale?ne w rozumieniu art. 4 ust. 1 sz?stej dyrektywy.

32 W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e niemieckie prawo konstytucyjne przyznaje ustawodawcy krajowemu takie uprawnienie do kategoryzacji, które jest uzasadnione tym, ?e jako ?e ustalenie statusu podatnika wi??e si? z obci??eniami finansowymi, podmioty, którym nadano ten status, nie powinny znajdowa? si? w niepewno?ci co do swych zobowi?za? podatkowych. Ponadto kategoryzacja dokonana w ten sposób przez niemieckiego ustawodawc? mog?aby znajdowa? potwierdzenie w wyk?adni art. 4 ust. 4 akapit pierwszy sz?stej dyrektywy, dokonanej w ?wietle kontekstu i genezy tego przepisu.

33 W odniesieniu do tej ostatniej kwestii nale?y ponadto wzi?? pod uwag? fakt, ?e za??cznik A do drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 1967, L 71, s. 1303) s?u?y?, jak si? wydaje, nadaniu w prawie Unii legitymacji ju? istniej?cemu niemieckiemu systemowi grupy podatkowej, tak aby pa?stwo to mog?o zachowa? rzeczony system.

34 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 4 ust. 4 akapit drugi w zwi?zku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 [sz?stej dyrektywy] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on pa?stwu cz?onkowskiemu na to, by zamiast grupy podatkowej VAT [kr?gu podmiotów (*Organkreis*)] okre?li? jako podatnika jednego z jej cz?onków (podmiot nadrz?dny)?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przecz?cej: czy mo?na si? w tym zakresie powo?a? na art. 4 ust. 4 akapit drugi w zwi?zku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 [sz?stej dyrektywy)?

3) Czy w ramach analizy, jak? nale?y przeprowadzi? zgodnie z pkt 46 wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496, pkt 44, 45), ?eby ustali?, czy przewidziany w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze [UStG] wymóg w??czenia pod wzgl?dem finansowym stanowi dopuszczalny ?rodek, który jest niezb?dny i w?a?ciwy do osi?gni?cia celów polegaj?cych na zapobieganiu nadu?yciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, powinno si? przyj?? surowe, czy te? liberalne kryterium oceny?

4) Czy art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy [sz?stej dyrektywy] nale?y interpretowa? w ten

sposób, że pozwalają one państwu członkowskiemu, aby w drodze kategoryzacji uznawało daną osobę za niesamodzielną w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, 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”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

35 Rząd niemiecki podnosi przede wszystkim, że pytania pierwsze, drugie i czwarte należy uznać za niedopuszczalne, ponieważ nie mają one znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, jako że spór ten dotyczy wyłączenie tego, czy pomiędzy NGD mbH a podmiotem nadrzędnym A istnieje wystarczająca integracja pod względem finansowym w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG w świetle art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

36 Jedynie w przypadku, gdyby na pytanie to należało udzielić odpowiedzi twierdzącej, co sugerowałoby w istocie, że oba wyżej wymienione podmioty należałoby uznać za grupę podatkową VAT – czemu rząd ten zaprzecza – powstałyby problemy leżące u podstaw pozostałych pytań prejudycjalnych.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy – przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności danej sprawy – zarówno ocena, czy dla wydania wyroku niezbędną jest wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak i ocena znaczenia pytań, które sąd ten zadaje Trybunałowi. W związku z tym jeżeli postawione pytania dotyczą wykądni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykądni prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Tymczasem nie ma to miejsca w niniejszej sprawie, ponieważ skierowane do Trybunału pytania pierwsze, drugie i czwarte, które dotyczą zresztą wykądni prawa Unii, nie mają w żaden sposób hipotetycznego charakteru i wykazano ich związek ze stanem faktycznym sporu w postępowaniu głównym, gdyż pytania te dotyczą wykądni przepisów prawa Unii mających decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu głównym, jak wyrażnie wskazał sąd odsyłający w swym postanowieniu.

40 W szczególności znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym mają kwestie, czy, po pierwsze, wymogi przewidziane przez przepisy niemieckie w zakresie wyznaczenia „jednego podatnika” dla grupy podatkowej VAT, oraz po drugie, sposób, w jaki przepisy te regulują brak niezależności podmiotów należących do takiej grupy względem jej podmiotu nadrzędnego, są zgodne z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, ponieważ mają one decydujące znaczenie dla określenia, czy skarga rewizyjna administracji podatkowej powinna

zosta? uwzgl?dniona.

41 Z powy?szego wynika, ?e pytania pierwsze, drugie i czwarte s? dopuszczalne.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

42 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie temu, by pa?stwo cz?onkowskie uzna?o za jednego podatnika nie sam? grup? podatkow? VAT, lecz cz?onka tej grupy, a konkretnie jej podmiot nadrz?dny.

43 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u przy dokonywaniu wyk?adni przepisu prawa Unii nale?y bra? pod uwag? nie tylko jego brzmienie, lecz tak?e kontekst oraz cele regulacji, której cz??? on stanowi [zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Airhelp (Opó?nienie lotu alternatywnego), C?451/20, EU:C:2022:123, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo].

44 W tym wzgl?dzie z brzmienia art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, ?e przepis ten zezwala, aby ka?de pa?stwo cz?onkowskie mog?o uzna? za jednego podatnika kilka podmiotów, je?eli maj? one siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego oraz je?eli b?d?c niezale?ne pod wzgl?dem prawnym, s? one ze sob? ?ci?le powi?zane pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Artyku? ten, zgodnie z jego brzmieniem, nie uzale?nia swego stosowania od spe?nienia innych warunków. Nie przewiduje on równie? mo?liwo?ci na?o?enia przez pa?stwa cz?onkowskie na podmioty gospodarcze innych warunków w celu utworzenia grupy podatkowej VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C?480/10, EU:C:2013:263, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Wprowadzenie w ?ycie systemu przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy zak?ada, i? przepisy krajowe przyj?te za podstaw? tej normy umo?liwiaj? zaniechanie uznawania podmiotów wykazuj?cych powi?zania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne za odr?bnych podatników w zakresie VAT na rzecz uznania ich za jednego podatnika. Gdy zatem pa?stwo cz?onkowskie stosuje ten przepis, podmiot lub podmioty podporz?dkowane w rozumieniu owego przepisu nie mog? by? uznane za podatnika lub podatników w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Wynika z tego, ?e zrównanie z jednym podatnikiem na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wyklucza, aby cz?onkowie grupy podatkowej VAT nadal oddzielnie sk?adali deklaracje VAT i byli rejestrowani w ramach grupy i poza ni? jako podatnicy, poniewa? tylko jeden podatnik jest uprawniony do sporz?dzania tych deklaracji. Przepis ów, gdy jest stosowany przez pa?stwo cz?onkowskie, wymaga zatem, aby krajowe przepisy transponuj?ce stanowi?y, ?e podatnik ten jest jednym podatnikiem oraz ?e grupie przyznaje si? jeden numer identyfikacji podatkowej (wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, pkt 19, 20).

47 Z powy?szego wynika, ?e w takiej sytuacji ?wiadczenia wykonywane przez podmiot trzeci na rzecz cz?onka grupy podatkowej VAT nale?y uzna?, do celów VAT, za wykonywane nie na rzecz tego cz?onka, lecz na rzecz samej grupy podatkowej VAT, do której on nale?y (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Kaplan International colleges UK, C?77/19, EU:C:2020:934, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Co się tyczy kontekstu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy – ani z tego przepisu, ani z systemu ustanowionego przez tę dyrektywę nie wynika, że stanowi on przepis wprowadzający odstępstwo lub szczególny przepis, który należy interpretować w sposób zawężający. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, przesłanka dotycząca istnienia takiego zwężenia finansowego nie może być interpretowana w sposób zawężający (zob. analogicznie, w odniesieniu do art. 11 dyrektywy VAT, wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 36; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 45).

49 Co się tyczy celów realizowanych przez art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, należy na wstępie przypomnieć, że z uzasadnienia projektu Komisji [COM(73) 950 wersja ostateczna], który doprowadził do przyjęcia szóstej dyrektywy, wynika, że wprowadzając ten przepis, prawodawca Unii chciał stworzyć możliwość, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane czy systematycznie statusu podatnika z pojęciem „czysto prawnej niezależności”, czy to w celu uproszczenia procedur administracyjnych, czy w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsięwzięcia na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tym względzie nawet jeżeli do czasu wejścia w życie przepisu akapitu trzeciego w art. 4 ust. 4, wynikającego z dyrektywy Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążenia podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. 2006, L 221, s. 9), szósta dyrektywa nie zawierała wyraźnych przepisów przyznających państwom członkowskim możliwość przyjęcia środków koniecznych do celów zwalczania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, okoliczność ta nie pozbawia państw członkowskich możliwości przyjęcia – przed tym wejściem w życie – tego rodzaju środków, ponieważ zwalczanie przez państwa członkowskie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, nawet w braku wyraźnego upoważnienia ze strony prawodawcy Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 W związku z tym przy stosowaniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy państwa członkowskie w ramach przysługującego im swobodnego uznania mogły uzależnić stosowanie systemu grupy podatkowej VAT od pewnych ograniczeń, pod warunkiem że ograniczenia te wpisują się w cele tej dyrektywy zmierzające do zapobiegania nadużyciom lub zwalczania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający i przez rzędnicki niemiecki wynika przede wszystkim, że ustawodawca niemiecki skorzystał z przewidzianej w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy możliwości poprzez ustanowienie § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, który przewiduje możliwość tworzenia „grup podatkowych”.

53 Następnie z tych samych wyjaśnień wynika, że zgodnie z prawem niemieckim o ile podmiot nadrzędny grupy podatkowej VAT jest uważany za „jednego podatnika” dla tej grupy w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, o tyle § 73 AO przewiduje jednak, że spółka podporządkowana może w danym wypadku być zobowiązana do zapłaty podatków

odpowiadających działaności pozostałych członków grupy podatkowej, do której należy, w tym podmiotu nadrzędnego tej grupy, w odniesieniu do których to podatków istnienie grupy podatkowej, który tworzy te podmioty, ma znaczenie dla celów podatkowych.

54 Wreszcie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że na mocy prawa niemieckiego podmiot należący do grupy podatkowej VAT może zostać uznany za włączony do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego pod względem finansowym w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG w związku z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy tylko wtedy, gdy ów podmiot nadrzędny jest w stanie narzucić swą wolę danemu innemu podmiotowi należącemu do grupy podatkowej VAT, co wymaga aby posiadania zarówno większości udziałów, jak i większości praw głosu w owym podmiocie.

55 Co się tyczy przede wszystkim kwestii, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy sprzeciwia się niemieckiej praktyce uznawania za „jednego podatnika” nie samej grupy podatkowej VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiotu nadrzędnego, należy wskazać, że o ile Trybunał w wyrokach z dnia 22 maja 2008 r., *Ampliscentifica i Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19, 20) oraz z dnia 17 września 2014 r., *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 34, 35, 37) orzekł zasadniczo, że grupa podatkowa VAT jest jako podatnik zobowiązana do zapłaty VAT, o tyle – jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 79 swojej opinii – w przypadku gdy kilku prawnie niezależnych członków grupy podatkowej VAT ma wspólnie status jednego podatnika, musi istnieć jeden przedstawiciel, który przejmuje obowiązki grupy w zakresie VAT wobec organów podatkowych. Tymczasem art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie zawiera żadnego przepisu dotyczącego wyznaczenia podmiotu reprezentującego grupę podatkową VAT ani formy, w jakiej ma on realizować obowiązki podatnika takiej grupy.

56 W tym względzie, niezależnie od możliwości ustanowienia jednego z tych członków reprezentantem grupy podatkowej VAT, cele, o których mowa w pkt 49, mogą uzasadniać uznanie podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT za „jednego podatnika”, jeżeli ów podmiot nadrzędny jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do tej grupy, co umożliwia zapewnienie prawidłowego poboru VAT.

57 Niemniej jednak konieczne jest jeszcze, aby okoliczności, że to nie sama grupa podatkowa VAT, lecz reprezentujący ją podmiot nadrzędny pełni rolę jednego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, nie prowadziła do ryzyka utraty wpływów podatkowych.

58 Otóż z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający, o których mowa w pkt 27 niniejszego wyroku, a także przez sąd niemiecki w uwagach na piśmie, wynika, że w zakresie, w jakim obowiązek dokonania zgłoszenia spoczywający na tym podmiocie nadrzędnym rozciąga się na usługi świadczone i otrzymane przez wszystkich członków grupy, a wynikające z tego zobowiązanie podatkowe obejmuje wszystkie te usługi, prowadzi to do takiego samego rezultatu, jak gdyby grupa podatkowa VAT sama była podatnikiem tego podatku.

59 Z wyjaśnień tych wynika również, że nawet jeżeli na mocy prawa niemieckiego wszystkie obowiązki w zakresie VAT ciążyły na rzeczonym podmiocie nadrzędnym, jako przedstawicielu grupy podatkowej VAT przed organami podatkowymi, to jednak organy te mogły w danym wypadku zwrócić się do innych podmiotów należących do tej grupy, opierając się na § 73 AO.

60 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uznało za „jednego podatnika” nie samą grupę podatkową VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiot nadrzędny, jeżeli podmiot ten jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do tej grupy i pod warunkiem że takie uznanie nie prowadzi do ryzyka powstania strat podatkowych.

W przedmiocie pytania drugiego

61 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 tej dyrektywy można uznać za mające skutek bezpośredni, pozwalający podatnikom powołać się na nie wobec ich państwa członkowskiego, na wypadek gdyby regulacje tego państwa nie były zgodne z tymi przepisami i nie mogły być interpretowane zgodnie z nimi. Pytanie drugie zostało zadane przez sąd krajowy jedynie na wypadek, gdyby na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi, zgodnie z którym art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie wyznaczyło jako podatnika VAT nie samą grupę podatkową VAT, lecz członka tej grupy, a konkretnie jej podmiot nadrzędny.

62 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie jest zbędne.

W przedmiocie pytania trzeciego

63 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają możliwość utworzenia przez dany podmiot, wraz z przedsiębiorstwem podmiotu nadrzędnego, grupy podatkowej VAT od warunku posiadania przez ów podmiot nadrzędny większości praw głosu w tym pierwszym podmiocie, oprócz udziału większościowego w jego kapitale.

64 Na wstępie należy podnieść, że ustanowiony w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy warunek, zgodnie z którym utworzenie grupy podatkowej VAT jest uzależnione od istnienia „ciszych powizań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych między danymi osobami, wymaga sprecyzowania na poziomie krajowym, w związku z czym przepis ten ma charakter warunkowy w zakresie, w jakim wymaga on przyjęcia przepisów krajowych określających konkretny zakres takich powizań (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 50).

65 Jednakże dla jednolitego stosowania szóstej dyrektywy konieczne jest, aby pojęcie „ciszych powizań finansowych” w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy podlegało autonomicznej i jednolitej wykładni. Taka wykładnia jest konieczna pomimo fakultatywnego dla państw członkowskich charakteru systemu przewidzianego w tym artykule, w celu uniknięcia, w razie wprowadzenia tego systemu w życie, rozbieżności w jego stosowaniu pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile, jak podkreślono w pkt 44 i 51 niniejszego wyroku, art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie przewiduje wyrażenia możliwości nałożenia przez państwa członkowskie innych warunków na podmioty gospodarcze, aby mogły one stanowić grupę podatkową VAT, o tyle państwa te mogą, w ramach przysługującego im zakresu

uznania, uzależnienie stosowanie systemu grupy podatkowej VAT od pewnych ograniczeń, pod warunkiem że ograniczenia te będą wpisywane si? w celu tej dyrektywy, jakimi są zapobieganie nadużyciom lub zwalczanie oszustw podatkowych względnie unikania opodatkowania, oraz że przestrzegane będzie prawo Unii i jego zasady ogólne, w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

67 Należy również przypomnieć, że z orzecznictwa przywołanego w pkt 48 niniejszego wyroku wynika, iż przesłanki dotyczące istnienia takiego związku finansowego nie mogą być interpretowane w sposób zawężający.

68 W szczególności Trybunał wyjaśnił już, biorąc pod uwagę samo brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, że sam tylko taki charakter stosunków łączących podmioty w ramach grupy podatkowej VAT nie może, w braku jakichkolwiek innych wymogów, prowadzić do uznania, że prawodawca Unii zamierza zastrzec korzystanie z systemu grupy podatkowej VAT tylko dla podmiotów pozostających w stosunku podporządkowania z podmiotem nadrzędnym danej grupy przedsiębiorstw. Nawet jeżeli istnienie takiego stosunku podporządkowania pozwala zakładać taki charakter stosunków między danymi podmiotami, to co do zasady nie może on jednak być uważany za konieczną przesłankę utworzenia grupy podatkowej VAT. Inaczej byłoby tylko w wyjątkowych wypadkach, w których taka przesłanka byłaby – w określonym kontekście krajowym – rodzkiem jednocześnie niezbędnym i właściwym do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 44, 45).

69 Z powyższego wynika, że wikszość osób wymagana, oprócz udziału wikszościowego, z tytułu przesłanki integracji finansowej w rozumieniu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, nie stanowi a priori – czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego – rodzka niezbędnego i odpowiedniego do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych, względnie unikania opodatkowania, w związku z czym wymóg taki nie może być co do zasady ustanowiony na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

70 W tym kontekście nie jest bez znaczenia, że rzęd niemiecki przyznał zasadniczo, jak wynika z jego odpowiedzi na pytania pisemne Trybunału, iż żaden z dwóch wymogów wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku nie jest bezwzględny, o ile podmiot nadrzędny jest w stanie narzucić swą wolę innym podmiotom należącym do grupy podatkowej VAT.

71 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają możliwość utworzenia przez dany podmiot, wraz z przedsiębiorstwem podmiotu nadrzędnego, grupy podatkowej VAT od warunku posiadania przez ów podmiot nadrzędny wikszości praw głosu w tym pierwszym podmiocie, oprócz udziału wikszościowego w jego kapitale.

W przedmiocie pytania czwartego

72 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 szóstej 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 działań samodzielnie, gdy podmioty te są pod

względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączone do podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT.

73 Należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy za podatnika uważa się osobę, która samodzielnie wykonuje jeden z rodzajów działalności gospodarczej wymienionych w ust. 2 tego artykułu.

74 Artykuł 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że wyrażenie „samodzielnie” wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, w sytuacji gdy są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący stosunek podporządkowania w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

75 Ustęp 4 zdanie drugie tego artykułu przewiduje, że państwa członkowskie mogą, pod warunkiem przeprowadzenia konsultacji przewidzianych w art. 29 szóstej dyrektywy, uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium kraju, które będąc „prawnie niezależne”, są ściśle związane ze sobą na poziomie finansowej, ekonomicznej i organizacyjnej.

76 Należy również przypomnieć, że – jak wskazała Komisja w pkt 3.2 akapity pierwszy i drugi komunikatu COM/2009/0325 wersja ostateczna – poprzez utworzenie grupy podatkowej VAT na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy pewna liczba ściśle powiązanych ze sobą podatników ulega pojęciu w nowego „jednego podatnika”. Instytucja ta wyjaśnia ponadto, że „grupę [podatkową] VAT można zatem opisać jako »fikcyjny« twór do celów VAT, w przypadku którego aspekt ekonomiczny jest ważniejszy niż forma prawna. Grupa [podatkowa] VAT jest to szczególny rodzaj podatnika, który istnieje tylko do celów VAT. Jest ona oparta na rzeczywistych finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych powiązaniach między przedsiębiorstwami. Choć każdy z członków grupy zachowuje swoją formę prawną, utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie – wyłączenie do celów VAT – w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek”.

77 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że świadczenie podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych [zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo].

78 Aby ustalić, 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 należy do grupy, należy zbadać, czy podmiot ów wykonuje samodzielną działalność gospodarczą. W tym względzie należy zbadać, czy tego rodzaju podmiot może zostać uznany za autonomiczny w zakresie, w jakim wykonuje swoją działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, a w szczególności czy ponosi on ryzyko gospodarcze wynikające z prowadzonej działalności [zob. podobnie wyroki: z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 25; z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].

79 Otóż w niniejszej sprawie o ile podmiot nadrzędny A, jako jedyny podatnik i przedstawiciel grupy podatkowej VAT, jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej w imieniu wszystkich podmiotów należących do tej grupy, w tym spółki NGD mbH, o tyle, jak wynika z pkt 27 i 57–59 niniejszego wyroku, podmioty te same ponoszą ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem ich działalności gospodarczej. Wynika z tego, że należy uznać, iż owe podmioty prowadzą samodzielną działalność gospodarczą, w związku z czym nie mogą one zostać zakwalifikowane

jako „podmioty niesamodzielne” w rozumieniu art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy z samego tylko wzgl?du na ich przynale?no?? do grupy podatkowej VAT.

80 Wyk?adni? t? potwierdza ponadto fakt, ?e o ile z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, ?e podmioty, które mog? tworzy? grup? podatkow? VAT, powinny wykazywa? ?cis?y zwi?zek pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, o tyle przepis ten nie przewiduje, ?e istnienie tych powi?za? oznacza prowadzenie niesamodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej przez cz?onka grupy innego ni? podmiot nadrz?dny. Z przepisu tego nie wynika zatem, ?e podmiot ten przestaje wykonywa? samodzieln? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy ze wzgl?du na sam fakt przynale?no?ci do grupy podatkowej VAT.

81 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie czwarte nale?y odpowiedzie?, ?e art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 4 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on temu, by pa?stwo cz?onkowskie uzna?o, w drodze kategoryzacji, okre?lone podmioty za niewykonyw?ce dzia?alno?ci samodzielnie, gdy podmioty te s? pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym w??czone do podmiotu nadrz?dnego grupy podatkowej VAT.

W przedmiocie kosztów

82 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 2000/65/WE z dnia 17 pa?dziernika 2000 r..**

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

nie stoi on na przeszkodzie temu, by w przypadku grupy sk?adaj?cej si? z osób prawnie niezale?nych, lecz ?ci?le zwi?zanych ze sob? finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, pa?stwo cz?onkowskie uzna?o za jednego podatnika w rozumieniu tego przepisu podmiot nadrz?dny tej grupy, je?eli podmiot ten jest w stanie narzuci? sw? wol? innym podmiotom nale??cym do tej grupy i pod warunkiem, ?e takie uznanie nie prowadzi do ryzyka powstania strat podatkowych.

2) **Artyku? 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektyw? 2000/65,**

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzale?niaj? mo?liwo?? utworzenia przez dany podmiot, wraz z przedsi?biorstwem podmiotu nadrz?dnego, grupy sk?adaj?cej si? z osób prawnie niezale?nych, lecz ?ci?le zwi?zanych ze sob? finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, od warunku posiadania przez ów podmiot nadrz?dny wi?kszo?ci praw g?osu w tym pierwszym podmiocie, oprócz udzia?u wi?kszo?ciowego w jego kapitale.

3) **Artyku? 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektyw? 2000/65,**

w związku z art. 4 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 77/388, ze zmianami,

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 składającej się z osób prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.