

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 9 kwietnia 2013 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 9 i 11 – Przepisy krajowe pozwalające na wyłączenie osób niebędących podatnikami do grupy osób, które mogą być uznane za jednego podatnika do celów podatku VAT

W sprawie C-85/11

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 24 lutego 2011 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Irlandii, reprezentowanej przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, SC, oraz N. Traversa, BL, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranej przez:

Republika Czeska, reprezentowaną przez M. Smolka oraz T. Müllera, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Danii, reprezentowane początkowo przez C. Vanga, a następnie przez V. Pasternak Jørgensen, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

Republika Finlandii, reprezentowaną przez H. Leppo oraz S. Hartikainena, działających w charakterze pełnomocników,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez H. Walker, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Hall, barrister,

interwencji,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), prezesi izb, E. Juhász, J.C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 wrze?nia 2012 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 listopada 2012 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e zezwalaj?c, aby podmioty nieb?d?ce podatnikami mog?y by? cz?onkami grupy osób uznanych za jednego podatnika do celów podatku od warto?ci dodanej (zwanych dalej, odpowiednio, „grup? podatkow? VAT” oraz „podatkiem VAT”), Irlandia uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 9 i 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?ólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

2 W tytule III dyrektywy VAT, zatytu?owanym „Podatnicy”, zawarte s? art. 9–13 tej dyrektywy.

3 Zgodnie z art. 9 rzeczowej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w???cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu [wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem uzyskania sta?ego dochodu].

2. Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest ka?da osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego ?rodka transportu wysy?anego lub transportowanego do nabywcy przez sprzedawc?, przez nabywc? albo na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, do miejsca przeznaczenia znajduj?cego si? poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, ale na terytorium Wspólnoty”.

4 Artyku? 10 tej dyrektywy stanowi, i? warunek przewiduj?cy, ?e dzia?alno?? gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie podatkiem VAT pracowników i innych osób, o ile s? one zwi?zane z pracodawc? umow? o prac? lub jakimikolwiek innymi wi?zami prawnymi tworzc?ymi stosunek prawny mi?dzy pracodawc? a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialno?ci pracodawcy.

5 Artyku? 11 dyrektywy VAT stanowi:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. [podatku VAT] ka?de pa?stwo cz?onkowskie mo?e uzna? za jednego podatnika osoby maj?ce siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, które b?d?c niezale?nymi pod wzgl?dem prawnym, s? ?ci?le powi?zane pod

względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

6 Artykuł 12 wskazanej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy, a w szczególności dostawy budynku lub dostawy terenu budowlanego.

7 Zgodnie z art. 13 dyrektywy VAT krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są co do zasady uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej.

Prawo irlandzkie

8 Artykuł 15 Value Added Tax Consolidation Act 2010 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 2010 r. tekst jednolity), który powtarza w istocie przepisy art. 8 ust. 8 Value Added Tax Act 1972 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1972 r.), z późniejszymi zmianami, stanowi:

„1) Z zastrzeżeniem ust. 2, jeżeli organ podatkowy jest przekonany, że dwie albo większa liczba osób mająca siedzibę w kraju, spośród których to osób co najmniej jedna jest podatnikiem, są jeżeli powołane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, i jeżeli organ uznaje to za konieczne lub właściwe dla skuteczności i ekonomii postępowania (w tym poboru podatku), dla celów niniejszej ustawy organ podatkowy może, jeżeli odpowiedni wniosek zostanie złożony albo w innym przypadku w imieniu tych osób:

a) w drodze pisemnego zawiadomienia każdej z tych osób [...] uznać je za jednego podatnika [...], a osoby objęte zawiadomieniem będą uważane za [grupę podatkową VAT] tak daleko, jak daleko niniejszy artykuł będzie znajdował do nich zastosowanie, przy czym art. 65 znajduje zastosowanie do każdego z członków grupy [podatkowej VAT], oraz:

i) jedna z tych osób, odpowiednio o tym powiadomiona przez organ podatkowy, odpowiada za zgodność, jeżeli chodzi o grupę [podatkową VAT], z przepisami niniejszej ustawy; oraz

ii) wszystkie prawa i obowiązki wynikające z niniejszej ustawy w stosunku do transakcji grupy [podatkowej VAT] powinny zostać odpowiednio określone,

oraz

b) uczyni każdą osobę należącą do grupy [podatkowej VAT] solidarnie odpowiedzialną za zgodność z niniejszą ustawą i z przepisami wykonawczymi (w tym z przepisami nakładającymi obowiązek zapłaty podatku), znajdującymi zastosowanie do każdej z tych osób, i za zapłatę kar, jakim na podstawie niniejszej ustawy podlega aby każda z tych osób, jeżeli byłyby one zobowiązane wobec organu podatkowego do zapłaty podatku w całości, z wyłączeniem przepisów tego artykułu w odniesieniu do każdej z nich”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

9 W dniu 23 września 2008 r. Komisja wystosowała do Irlandii wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym zwróciła uwagę tego państwa członkowskiego na ewentualną niezgodność z art. 9 i 11 dyrektywy VAT art. 8 ust. 8 ustawy o podatku od wartości dodanej z 1972 r., z

późniejszymi zmianami, obowiązującej w tym czasie, zgodnie z którym to artykułem osoby niebędące podatnikami, jak przewiduje to obecnie art. 15 ustawy o podatku od wartości dodanej z 2010 r. tekst jednolity, mogą należeć do grupy podatkowej VAT. Na podstawie art. 226 WE Komisja zwróciła się do tego państwa członkowskiego o przedstawienie uwag.

10 W piśmie zawierającym odpowiedź z dnia 23 stycznia 2009 r. władze irlandzkie stwierdziły, że omawiane przepisy krajowe są zgodne z dyrektywą VAT.

11 Ponieważ odpowiedź ta nie była dla Komisji satysfakcjonująca, w dniu 23 listopada 2009 r. sporządziła ona uzasadnioną opinię, na którą Irlandia odpowiedziała w dniu 27 stycznia 2010 r., stwierdzając, że podtrzymuje swoje stanowisko wyrażone w odpowiedzi udzielonej na wezwanie do usunięcia uchybienia.

12 Wobec powyższego Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

13 Postanowieniami Prezesa Trybunału z dnia 4 lipca i 27 września 2011 r. Republika Czeska, Królestwo Danii i Republika Finlandii, a także Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów popierających działania Irlandii.

14 Pismem z dnia 27 stycznia 2012 r. Irlandia wniosła na podstawie art. 16 ust. 3 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o rozstrzygnięcie sprawy przez wielką izbę.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

Argumentacja stron

15 Tytułem działania głównego Irlandia wnosi o odrzucenie skargi jako niedopuszczalnej. Podnosi ona w tym względzie, że przedmiot skargi jest określony szerzej niż zarzut sformułowany przez Komisję w toku postępowania administracyjnego. Podczas gdy w wezwaniu do usunięcia uchybienia i w uzasadnionej opinii Komisja zarzuciła Irlandii, że ta umożliwia osobom niebędącym podatnikami przystąpienie do grupy podatkowej VAT, obecnie instytucja ta stawia jej zarzut, że umożliwia osobom niebędącym podatnikami bycie członkami takiej grupy, co oznacza, że Irlandia powinna nie tylko uregulować i kontrolować tworzenie grup podatkowych VAT istniejących i uznanych, lecz również wykonywać stałą kontrolę nad tymi ostatnimi w celu upewnienia się, że ich członkowie mogą być nadal uznani indywidualnie za podatników, gdyby ich działania były badane oddzielnie.

16 Komisja w replice odrzuca ten zarzut niedopuszczalności, podnosząc, że zawsze twierdziła, iż odniesienie się do „osób” zawarte w art. 11 dyrektywy VAT dotyczy jedynie podatników, z czego wynika, iż osoby niebędące podatnikami nie mogą być członkami grupy podatkowej VAT. Ponadto gdyby Trybunał uznał, że Komisja rozszerzyła przedmiot postępowania, zdaniem tej instytucji niedopuszczalność skargi byłaby wyjątkowo oczywista.

Ocena Trybunału

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przedmiot skargi wniesionej na podstawie art. 258 TFUE jest ograniczony zakresem przewidzianego w tym artykule postępowania poprzedzającego jej wniesienie. Skarga powinna zatem opierać się na tych samych motywach i zarzutach, co uzasadniona opinia. Wymóg ten nie może jednak oznaczać, by w każdym przypadku istniała całkowita zbieżność między brzmieniem zarzutów w sentencji uzasadnionej opinii i działaniami skargi, o ile przedmiot sporu określony w uzasadnionej opinii nie został rozszerzony lub

zmieniony (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-139/00 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-6407, pkt 18, 19; a także z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-458/08 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-11599, pkt 43, 44).

18 W niniejszym przypadku, jeżeli Komisja posługuje się zwrotem „to be members of a VAT group” (czyli członkami grupy podatkowej VAT) w treści skargi, podczas gdy użyła wyrażenia „to join a VAT group” (przystąpić do grupy podatkowej VAT) w zarzucie podniesionym w uzasadnionej opinii, nie zmieniało to w żaden sposób przedmiotu sporu, tak jak zostało sformułowane w uzasadnionej opinii. Różnica istniejąca bowiem między tymi wyrażeniami nie ma wpływu na treść zarzucanego uchybienia, które, jak zostało przedstawione zarówno w skardze, jak i w uzasadnionej opinii, obejmuje fakt, że irlandzkie przepisy transponujące dyrektywę VAT umożliwiają włączenie osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT z naruszeniem, zdaniem skarżących, art. 9 i 11 wskazanej dyrektywy.

19 W rezultacie należy oddalić podniesiony przez Irlandię zarzut niedopuszczalności.

Co do istoty

Argumentacja stron

20 Na poparcie skargi Komisja podnosi, że art. 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż osoby niebędące podatnikami do celów podatku VAT nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT.

21 Zdaniem Komisji art. 11 dyrektywy VAT umożliwia bowiem uznanie kilku osób rozważanych łącznie za jednego podatnika, pod warunkiem że każda z tych osób indywidualnie jest podatnikiem z tytułu podatku VAT. Artykuł ten zawiera wyjątek od ogólnej zasady, stanowi, że każdy podatnik powinien być traktowany jako odrębny podmiot w ramach stosowania zasad dotyczących podatku VAT i powinien być on zatem przedmiotem zawartej wykładni. O ile bez wątpienia rzeczony artykuł odnosi się do „osób”, o tyle fakt, że osoby włączone do grupy podatkowej VAT powinny być traktowane jako „jeden” podatnik, oznacza, że każdy z członków tej grupy powinien być podatnikiem. Ponadto idea „grupy” implikuje, że zainteresowane osoby należą do tej samej kategorii do celów wspólnego systemu podatku VAT.

22 Ponadto zdaniem Komisji jeżeli termin „osoby” należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się on do każdej osoby bez ograniczeń, grupa podatkowa VAT mogłaby w całości składać się z osób niebędących podatnikami, co byłoby sprzeczne ze wspólnym systemem podatku VAT.

23 Przyjęta przez Komisję wykładnia art. 11 dyrektywy VAT jest ponadto zgodna z celem tej dyrektywy, jakim jest, jak wynika z uzasadnienia projektu prowadzącego do przyjęcia 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. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), po pierwsze, uproszczenie procedur administracyjnych względem podatników i organów podatkowych, oraz po drugie, zapobieganie nadużyciom poprzez uniemożliwienie, aby osoby, które nie są w rzeczywistości niezależnymi podmiotami gospodarczymi, były traktowane jako odrębni podatnicy. Włączenie osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT nie pozwala ani na uproszczenie procedur administracyjnych, ani na zapobieganie nadużyciom.

24 Ani treść art. 11 dyrektywy VAT, ani dokumenty przygotowawcze do tej dyrektywy nie wskazują, aby przepis ów miał zmienić pojęcie podatnika i rozszerzyć prawa i obowiązki podatników na inne osoby. Tymczasem zdaniem Komisji taki byłby skutek, gdyby osoby niebędące podatnikami mogły przystąpić do grupy podatkowej VAT, gdy – jako że zakupy

dokonywane w obrębie grupy są uważane za nieistniejące z punktu widzenia podatku VAT – umoliwiłoby to, po pierwsze, dostarczanie dóbr lub świadczenie usług bez pobrania podatku VAT, a po drugie, odzyskanie przez daną grupę naliczonego podatku VAT od dostaw dokonanych na rzecz takich osób, co prowadziłoby do straty netto podatku VAT i byłoby sprzeczne ze wspólnym systemem podatku VAT.

25 Zdaniem Komisji nie należy zatem dokonywać literalnej wykładni art. 11 dyrektywy VAT, lecz interpretować ten artykuł w świetle, po pierwsze, jego bezpośredniego kontekstu, czyli tytułu III dyrektywy VAT, a w szczególności jej art. 9, który definiuje „podatnika” jako każdą osobę prowadzącą działalność gospodarczą, oraz po drugie, bardziej ogólnie, systematyki wskazanej dyrektywy.

26 Chociaż Trybunał nie miał jeszcze okazji orzekać w kwestii podniesionej w niniejszym przypadku, pośrednie poparcie dla stanowiska Komisji jest wyrażone w pkt 19 wyroku z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica i Amplifin*, Zb.Orz. s. I-4019, a także w opinii rzecznika generalnego przedstawionej w zakończonym wyrokiem z dnia 20 czerwca 1991 r. sprawie C-60/90 *Polysar Investments Netherlands*, Rec. s. I-3111.

27 Podważając w całości te argumenty, Irlandia twierdzi, że wykładnia art. 11 dyrektywy VAT dokonana przez Komisję nie jest zgodna z jego dosłownym brzmieniem. Użycie słowa „persons” (osoby) w angielskiej wersji językowej, a nie terminu „taxable persons” (podatnicy), wynika z zdaniem Irlandii z zamierzonej decyzji prawodawcy Unii. Teza przedstawiona w uzasadnionej opinii, zgodnie z którą termin „taxable” został pominięty w celu uniknięcia powtórzenia, nie jest wiarygodna, zważywszy na fakt, że przy przyjmowaniu wskazanej dyrektywy w jej angielskiej wersji językowej między wyrażeniem „single taxable person” a słowem „persons” zostało dodane słowo „any”.

28 Celem art. 11 dyrektywy VAT jest umożliwienie państwom członkowskim uznania za jednego podatnika kilku osób, pod warunkiem że spełnione zostały pewne minimalne warunki, co oznacza konieczność dokonania oceny przez państwa członkowskie. Ten jeden podatnik istnieje do celów stosowania zasad dotyczących podatku VAT, wyłacznie jeżeli prowadzi działalność gospodarczą zgodnie z art. 9 wskazanej dyrektywy, który podaje ogólną definicję podatnika. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, art. 11 dyrektywy VAT w ramach jej tytułu III nie wydaje się w żaden sposób stanowić odstępstwa od tej definicji. Ponadto pojęcie grupy nie może być podstawą interpretacji rzeczonego art. 11, gdy nie jest zawarte w jego treści, a osoby, o których mowa w tym przepisie, nie tworzą grupy, lecz przestają istnieć indywidualnie do celów gospodarowania podatkiem VAT, stając się jednym podatnikiem.

29 Jeżeli grupa podatkowa VAT może obejmować jedną lub więcej osób niebędących podatnikami, nie oznacza to zdaniem Irlandii, że państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika grupę złożoną wyłącznie z takich osób, co nie miałoby żadnego sensu i byłoby wykluczone przez irlandzkie przepisy.

30 Irlandia sprzeciwia się twierdzeniu Komisji, zgodnie z którym wykładnia art. 11 dyrektywy VAT dokonana przez tę instytucję jest spójna z celami owego artykułu. To państwo członkowskie zauważa, że o ile uproszczenie procedur administracyjnych i zwalczanie nadużyć należą do tych celów, o tyle nie stanowi one wyłącznego uzasadnienia wskazanego artykułu, jak wynika z jego akapitu drugiego. W każdym razie zakładane cele nie pozwalają na ustalenie, jak powinien być interpretowany termin „osoby”. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, fakt włączenia osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT może w niektórych okolicznościach być nie tylko zgodny z uproszczeniem procedur administracyjnych i zapobieganiem nadużyciom, ale również konieczny do osiągnięcia tych celów.

31 Je?li chodzi o argument Komisji, zgodnie z którym nie mo?na rozszerzy? zakresu poj?cia „podatnik”, Irlandia uwa?a, ?e nie jest on uzasadniony, gdy? zarówno fakt umo?liwienia osobie nieb?d?cej podatnikiem stanowienia cz??ci grupy podatkowej VAT, jak te? fakt umo?liwienia podatnikowi, który nie dokonuje dostaw podlegaj?cych opodatkowaniu, nale?enia do takiej grupy nie zmienia zakresu tego poj?cia. Je?eli art. 11 dyrektywy VAT mo?e w pewnych okoliczno?ciach prowadzi? do poszerzenia praw i obowi?zków cz?onka grupy podatkowej VAT, to stanowi to w rzeczywisto?ci sam cel tego przepisu, jakim jest jednolite traktowanie podatkowe wszystkich osób nale??cych do odpowiednio uznanej grupy podatkowej VAT. Ponadto art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT umo?liwia pa?stwom cz?onkowskim przyj?cie ?rodków w celu zwalczania uchylania si? od opodatkowania i unikania opodatkowania, pope?nianych ewentualnie przez grup? podatkow? VAT.

32 Irlandia dodaje, ?e je?eli grupa podatkowa zosta?a ju? uznana, podmiot, który nie by? podatnikiem, jest do niej w??czony w zakresie podatku VAT, pozostaj?c przy tym prawnie niezale?ny w ka?dym innym celu. Zdaniem tego pa?stwa cz?onkowskiego prawd? jest, ?e podatek VAT nie zostanie pobrany w sytuacji, gdy podmiot ten otrzymuje towary lub us?ugi od innego cz?onka tej grupy, lecz jego dzia?alno?? niegospodarcza b?dzie uwzgl?dniona, gdy chodzi? b?dzie o okre?lenie prawa do odliczenia przys?uguj?cego rzeczoney grupie, w taki sam sposób, jak gdyby przedsi?biorstwo stanowi?o organizacyjnie jedn? osob?. Fakt, ?e osoba nieb?d?ca podatnikiem, na przykad spółka holdingowa, nie mo?e by? cz?onkiem grupy podatkowej VAT, oznacza?by zdaniem Irlandii odmówienie prawa do odliczenia z uwagi na sposób organizacji podmiotu w ?wietle prawa spółek.

33 W ko?cu Irlandia zauwa?a, ?e wbrew temu, co twierdzi Komisja, orzecznictwo Trybuna?u nie zawiera jakiegokolwiek potwierdzenia wyk?adni przyj?tej przez t? instytucj? w odniesieniu do art. 11 dyrektywy VAT.

34 Tak jak Irlandia, Republika Czeska, Królestwo Danii, Republika Finlandii i Zjednoczone Królestwo uwa?aj?, ?e stanowiska Komisji nie potwierdzaj? ani brzmienie i cele art. 11 dyrektywy VAT, ani wspólny system podatku VAT, ani te? orzecznictwo Trybuna?u.

Ocena Trybuna?u

35 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii nale?y mie? na uwadze jednocze?nie jego tre??, kontekst oraz jego cele (wyrok z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W niniejszym przypadku z tre?ci art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT wynika, ?e przepis ten umo?liwia ka?demu pa?stwu cz?onkowskiemu uznanie za jednego podatnika kilku osób maj?cych siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, które to osoby, b?d?c niezale?ne pod wzgl?dem prawnym, s? ?ci?le powi?zane pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Artyku? ten zgodnie ze sw? tre?ci? nie uzale?nia stosowania tego przepisu od innych przes?anek, a w szczególno?ci od przes?anki, aby wskazane osoby same mog?y mie? w sposób indywidualny status podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. U?ywaj?c s?owa „osoby”, a nie „podatnicy”, przepis ten nie dokonuje rozró?nienia mi?dzy podatnikami a osobami nieb?d?cymi podatnikami.

37 Nale?y zauwa?y?, ?e art. 11 dyrektywy VAT jest zaczerpni?ty z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. Tymczasem, podczas gdy pkt 2 za??cznika 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 zasady stosowania

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, s. 1303), który wprowadził w prawie Unii pojęcie grupy podatkowej VAT, zezwala, aby państwa członkowskie „nie uznawały za odrębnych podatników, ale za jednego podatnika” osoby fizyczne powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, wyrażenie „za odrębnych podatników” zostało pominięte w treści wskazanego art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

38 Ponadto o ile brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy zostało powtórzone w podobny sposób w większości wersji językowych art. 11 dyrektywy VAT, w angielskiej wersji językowej tego artykułu zostało dodane słowo „any” (każdy), w wyniku czego odpowiedni fragment tego przepisu ma następujące brzmienie: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State” (każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika wszystkie osoby mające siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego).

39 Z tych kolejnych zmian redakcyjnych nie wynika, że prawodawca Unii, przyjmując szóstą dyrektywę, a następnie dyrektywę VAT, miał zamiar wykluczyć, aby osoby niebędące podatnikami mogły należeć do grupy podatkowej VAT, a słowo „osoby” zostało użyte zamiast terminu „podatnicy” w celu uniknięcia powtórzenia. Fakt, że inne przepisy dyrektywy VAT, które nie należą do jej tytułu III, poświęconego pojęciu podatnika, stosują termin „osoby” w celu określenia podatników, nie może prowadzić do innego wniosku, gdyż termin ten jest stosowany w innym kontekście niż kontekst art. 11 dyrektywy VAT.

40 Należy ponadto zauważyć, że wbrew temu, co twierdzi Komisja, ze zwrotu „za jednego podatnika” nie można wywnioskować, iż art. 11 dyrektywy VAT umożliwia jedynie traktowanie kilku podatników jako jednego podmiotu, gdyż zwrot ten odnosi się nie do przesłanki stosowania tego artykułu, lecz do jego skutku, który polega na uznaniu wielu osób za jednego podatnika. Brzmienie wskazanego artykułu nie potwierdza również argumentu Komisji, zgodnie z którym artykuł ów stanowi wyjątek od ogólnej zasady, że każdy podatnik musi być traktowany jako odrębny podmiot, co oznacza, iż należy interpretować ten artykuł w sposób zawężający, a nie argumentu, że idea grupy oznacza, że wszystkie osoby wchodzące w jej skład należą do tej samej kategorii, jako że termin „grupa” w tym artykule nie występuje.

41 W rezultacie z treści art. 11 dyrektywy VAT nie wynika, że osoby niebędące podatnikami nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT.

42 Komisja podnosi jednak, że pomijając treść art. 11 dyrektywy VAT, przyjętą przez nią wykładnia tego artykułu narzuca się w świetle jego kontekstu i celów oraz orzecznictwa Trybunału. Należy zatem zbadać, czy argumenty przedstawione przez Komisję na poparcie tego stanowiska przemawiają za tym, iż wskazany art. 11 należy interpretować w ten sposób, że osoby niebędące podatnikami nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT.

43 Należy zauważyć w pierwszej kolejności, że w niniejszym przypadku nie można skutecznie powołać się na orzecznictwo Trybunału, do którego odnosi się Komisja w związku z tą kwestią, gdyż wskazana kwestia nie jest przedmiotem ww. wyroków w sprawie Polysar Investments Netherlands oraz w sprawie Ampliscientifica i Amplifin.

44 Co się tyczy w drugiej kolejności kontekstu art. 11 dyrektywy VAT, należy zauważyć, że jej art. 9 ust. 1 zawiera ogólną definicję pojęcia „podatnik”. Ustęp 2 tego artykułu oraz art. 10, 12 i 13 wskazanej dyrektywy zawierają dalsze wyjaśnienia w odniesieniu do tego pojęcia albo poprzez wyczerpiecie w jego zakres lub umożliwienie państwom członkowskim wyczerpiecie w jego zakres osób, które nie odpowiadają tej ogólnej definicji, takich jak osoby dokonujące okazjonalnie niektórych transakcji, albo poprzez wykluczenie innych osób, takich jak pracownicy lub władze lokalne. Na podstawie systematyki tytułu III dyrektywy VAT nie można zatem wywnioskować, że

osoba nieodpowiadająca tej ogólnej definicji musi być wykluczona z zakresu osób, o których mowa w art. 11 tej dyrektywy.

45 Jeeli chodzi o związek, w ramach tytułu III dyrektywy VAT, pomiędzy art. 9 ust. 1 i art. 11 tej dyrektywy, należy stwierdzić, że konieczna analiza owych artykułów nie pozwala przyjąć, jak czyni to Komisja, że osoby, o których mowa w tym art. 11, powinny indywidualnie odpowiadać ogólnej definicji podatnika zawartej w art. 9 ust. 1 wskazanej dyrektywy. Zestawienie tych dwóch przepisów nie wyklucza, że jak twierdzi Irlandia i interwenienci, to właśnie owe osoby, ujęte jedynie i częściowo powołane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, mają odpowiadać wspólnie tej definicji.

46 W rezultacie nie można uwzględnić argumentów Komisji, zgodnie z którymi w świetle kontekstu art. 11 dyrektywy VAT przepis ten należy interpretować w ten sposób, że osoby niebędące podatnikami nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT.

47 W trzeciej kolejności w odniesieniu do celów założonych w art. 11 dyrektywy VAT z uzasadnienia projektu prowadzącego do przyjęcia szóstej dyrektywy [COM(73) 950] wynika, że przyjmując art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, który został zastąpiony wskazanym art. 11, prawodawca Unii chciał umożliwić, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane do zmiany systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej niezależności w celu uproszczenia procedur administracyjnych lub w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsięwzięcia na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu.

48 Tymczasem nie wydaje się, aby umożliwienie państwom członkowskim uznania za jednego podatnika grupy osób obejmującej osoby lub osoby, które indywidualnie nie posiadają statusu podatnika, było sprzeczne ze wskazanymi celami. Przeciwnie, nie można wykluczyć, że jak twierdzi Irlandia i interwenienci, obecność takich osób w grupie podatkowej VAT przyczynia się do uproszczenia procedur administracyjnych względem zarówno wskazanej grupy, jak i organów podatkowych oraz umożliwia zwalczanie pewnych nadużyć, gdy taka obecność może być nawet konieczna w takich celach, jeżeli sama w sobie wskazuje na istniejący związek, jaki powinien istnieć pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym między osobami tworzącymi tę samą grupę, tak aby mogły być one uznane za jednego podatnika.

49 Należy ponadto zauważyć, że zakładać nawet, iż taka możliwość może sama w sobie prowadzić do nadużyć, art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim podjęcie wszystkich niezbędnych środków, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania przy stosowaniu akapitu pierwszego tego artykułu.

50 W rezultacie Komisja nie wykazała, że cele art. 11 dyrektywy VAT przemawiają na rzecz wykładni, zgodnie z którą osoby niebędące podatnikami nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT.

51 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że należy oddalić skargę Komisji.

W przedmiocie kosztów

52 Na mocy art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Irlandia wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. Na podstawie art. 140 § 1 tego regulaminu, zgodnie z którym państwa członkowskie interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty, należy orzec, że Republika Czeska, Królestwo Danii, Republika Finlandii i Zjednoczone Królestwo pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Republika Czeska, Królestwo Danii, Republika Finlandii, a także Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej pokrywają własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.