

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

Niila Jääskinena

przedstawiona w dniu 27 listopada 2012 r.(1)

Sprawa C-85/11

Komisja Europejska

przeciwko

Irlandii

Podatek VAT – Artykuły 9 i 11 dyrektywy 2006/112/WE – Przepisy krajowe zezwalające podmiotom niebędącym podatnikami na przystąpienie do grupy podatkowej VAT – Zgodność z prawem Unii Europejskiej dotyczącym podatku VAT

I – Wstęp

1. W niniejszym postępowaniu Komisja wnosi o stwierdzenie, że Irlandia uchybiła zobowiązaniom, jakie cię na niej na mocy art. 9 i 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „dyrektywą VAT”), zezwalając, aby podmioty niebędące podatnikami mogły być członkami grupy podatkowej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) (traktowanej jako jeden podatnik dla potrzeb podatku VAT)(2).
2. Równocześnie z niniejszym postępowaniem Komisja wszczęła postępowanie przeciwko Królestwu Szwecji w związku z naruszeniem art. 11 dyrektywy VAT, ale z odmiennych powodów. Do skargi tej odniósł się w odrębnej opinii.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT zawiera następującą definicję podatnika dla potrzeb podatku VAT:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności

wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem uzyskania stałego dochodu].

4. Artykuł 11 dyrektywy VAT przewiduje następujące zasady dla traktowania, dla celów administracji podatkowej, więcej niż jednej osoby jako jednego podmiotu (zwanego dalej „grupowym rozliczaniem podatku VAT”):

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej »komitetem ds. VAT«) każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane 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”.

B – Prawo krajowe

5. Artykuł 15 ust. 1 Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (ustawy o podatku VAT – tekst jednolity), która weszła w życie dla okresów rozliczeniowych od dnia 1 listopada 2010 r., przewiduje, że(3):

„1) Z zastrzeżeniem ust. 2, jeżeli Revenue Commissioners [organ podatkowy] jest przekonany, że dwie albo większa liczba osób mająca siedzibę w Irlandii, spośród których co najmniej jedna jest podatnikiem, są ściśle powiązane 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 Revenue Commissioners może, jeżeli odpowiedni wniosek zostanie złożony w imieniu tych osób albo w innym przypadku:

a) w drodze pisemnego zawiadomienia każdej z tych osób (zwanego dalej w tym przepisie »zawiadomieniem grupowym«) uznać je za jednego podatnika (zwanego dalej w niniejszym przepisie »grupą«), a osoby objęte zawiadomieniem będą uważane za grupę tak długo, jak długo niniejszy artykuł będzie znajdował do nich zastosowanie, przy czym art. 65 znajduje zastosowanie do każdego z członków grupy, oraz:

i) jedna z tych osób, odpowiednio o tym powiadomiona przez Revenue Commissioners, odpowiada za zgodność, jeżeli chodzi o grupę, z przepisami niniejszej ustawy; oraz

ii) wszystkie prawa i obowiązki wynikające z niniejszej ustawy w stosunku do transakcji grupy powinny zostać odpowiednio określone –

oraz

b) uczyni każdą osobę należącą do grupy 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 podlegaaby każda z tych osób, jeżeli byłyby one zobowiązane wobec Revenue Commissioners do zapłaty podatku w całości, z wyłączeniem przepisów tego artykułu w odniesieniu do każdej z nich.

[...]”.

III – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi oraz postępowanie przed Trybunałem

6. W dniu 18 września 2008 r. Komisja wystosowała do Irlandii wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym podniosła, że niektóre przepisy prawa irlandzkiego są niezgodne z art. 9 i 11 dyrektywy VAT, ponieważ pozwalają na przystąpienie do grupy podatkowej VAT osobom niebędącymi podatnikami.
7. Władze Irlandii odpowiedziały pismem z dnia 27 stycznia 2009 r., stwierdzając w nim, że w ich opinii prawodawstwo irlandzkie jest zgodne z dyrektywą VAT.
8. W dniu 20 listopada 2009 r. Komisja wystosowała do Irlandii uzasadnioną opinię, w której podtrzymała swoje stanowisko. Irlandia odpowiedziała pismem z dnia 19 stycznia 2010 r., w którym powtórzyła, że jej interpretacja dyrektywy VAT jest prawidłowa.
9. Odpowiedź Irlandii nie była dla Komisji satysfakcjonująca, wobec czego w dniu 24 lutego 2011 r. wniosła ona do Trybunału skargę wszczynając niniejsze postępowanie. Królestwo Danii, Republika Czeska, Republika Finlandii i Zjednoczone Królestwo przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta popierającego stanowisko Irlandii. Owe państwa członkowskie i Komisja wzięły udział w rozprawie, która miała miejsce w dniu 5 września 2012 r.
10. Irlandia wniosła o stwierdzenie niedopuszczalności skargi z uwagi na to, że jej przedmiot jest określony szerzej niż zarzuty Komisji sformułowane w postępowaniu administracyjnym. Tytułem dodania ewentualnego Irlandia wnosi o oddalenie skargi jako bezzasadnej.

IV – W przedmiocie dopuszczalności skargi

11. Irlandia argumentuje, że przedmiot skierowanego do Trybunału wniosku Komisji różni się znacząco od oryginalnych zarzutów zawartych w wezwaniu do usunięcia uchybienia przedstawionym Irlandii. Irlandia twierdzi, że oryginalne zarzuty Komisji były ograniczone do argumentu, iż zgodnie z prawidłową wykładnią art. 9 i 11 dyrektywy VAT osoba niebędąca podatnikiem nie może „przystąpić” do grupy podatkowej VAT. Irlandia twierdzi, że odpowiedziała ona na taki zarzut w swojej odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybienia i że zarzut Komisji był podobnie ograniczony w uzasadnionej opinii. Natomiast w postępowaniu przed Trybunałem Komisja twierdzi, że Irlandia narusza art. 9 i 11 dyrektywy VAT, „pozwalając, aby osoby niebędące podatnikami były członkami grupy podatkowej VAT”.
12. Irlandia podnosi, że jeżeli twierdzenia Komisji byłyby prawidłowe, to Irlandia byłaby zobowiązana nie tylko do uregulowania i kontrolowania tworzenia grup podatkowych VAT w celu całkowitego wyłączenia osób niebędących podatnikami, ale też do kontrolowania istniejących zatwierdzonych grup. Zdaniem Irlandii oznacza to, że zarzuty Komisji mają obecnie szerszy zakres niż na etapie postępowania administracyjnego, a Irlandia nie miała na tym etapie możliwości wypowiedzenia się w przedmiocie skutków rozszerzonego zakresu skargi, które dla Irlandii nie są bez znaczenia.
13. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału skarga powinna opierać się na tych samych zarzutach i podstawach co uzasadniona opinia⁽⁴⁾. Jeżeli zarzut nie został wymieniony w uzasadnionej opinii, nie może zostać uznany za dopuszczalny w postępowaniu przed Trybunałem.
14. Natomiast jak podkreślił Trybunał w sprawie C-458/08 Komisja przeciwko Portugalii, wymóg ten nie może jednak oznaczać, by w każdym przypadku istniała całkowita zbieżność między brzmieniem zarzutów w sentencji uzasadnionej opinii i wnioskami skargi, o ile przedmiot

sporu określony w uzasadnionej opinii nie został rozszerzony lub zmieniony(5).

15. Niniejsze postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy przede wszystkim interpretacji art. 11 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 11 akapit pierwszy państwa członkowskie mogą traktować odrębnych podatników jako jednego podatnika. Na podstawie art. 11 akapit drugi państwa członkowskie, korzystając z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym, mogą przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania.

16. Zatem zastosowanie art. 11 dyrektywy VAT nie jest zależne od tego, czy chodzi o przystąpienie do grupy podatkowej VAT, czy o przynależność do niej. Artykuł 11 akapit drugi po prostu daje państwom członkowskim prawo do przyjęcia środków koniecznych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu go. Innymi słowy, art. 11 dyrektywy VAT w sposób wyczerpujący określa przesłanki uznania odrębnych osób za jednego podatnika, i w niniejszej skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego jest to kwestia centralna.

17. W niniejszej sprawie zmiana sformułowania zarzutu w skardze nie spowodowała rozszerzenia, zmiany ani nawet ograniczenia przedmiotu sporu określonego w uzasadnionej opinii. Nie miała ona wpływu na prawo Irlandii do obrony, ponieważ skarga Komisji dotyczy tego, kto może być członkiem grupy podatkowej VAT, a nie kontroli takich grup przez władze państwa członkowskiego.

18. Zatem okoliczności, że uzasadniona opinia Komisji nie dokonywała rozróżnienia pomiędzy osobami niebędącymi podatnikami wstępującymi do grup podatkowych VAT a tymi, które już do nich należą, nie oznacza, że Komisja przedstawiła nowy zarzut, do którego Trybunał nie może się odnieść.

19. Należy w konsekwencji oddalić zarzut niedopuszczalności.

V – Argumenty stron

20. Spór pomiędzy Komisją a Irlandią można streścić następująco.

21. Komisja stoi na stanowisku, że pomimo iż w art. 11 dyrektywy VAT słowo „podlegające opodatkowaniu” nie występuje po słowie „osoby”, to z artykułu tego jednoznacznie wynika, że obejmuje on jedynie „podatników” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. Inaczej bowiem grupa podatkowa VAT mogłaby składać się wyjątkowo z osób niebędących podatnikami. Według Komisji pojęcie grupowego rozliczania podatku VAT oznacza, że wszystkie osoby, o których mowa w art. 11, muszą należeć do tej samej kategorii dla celów podatku VAT. Ponadto ponieważ art. 11 stanowi wyjątek od ogólnej zasady, że każdy podatnik ma być traktowany jako odrębna jednostka, powinien on podlegać interpretacji zawężającej.

22. Komisja argumentuje, że jej interpretacja art. 11 dyrektywy VAT odpowiada podstawowym celom przepisów dotyczących grupowego rozliczania podatku VAT, a mianowicie uproszczeniu procedur i zwalczaniu nadużyć. Uproszczenie polega przede wszystkim na zwolnieniu z ciężeń administracyjnych i księgowych związanych ze składaniem indywidualnych deklaracji i zwrotami podatku VAT. Ponieważ jedynie podatnicy podlegają obowiązkowi składania takich deklaracji, cel uproszczenia nie może usprawiedliwiać wyłączenia osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT. W odniesieniu do nadużyć uzasadnienie projektu szóstej dyrektywy VAT zawiera wzmiankę jedynie o celu w postaci zapobiegania wykorzystywaniu przez przedsiębiorców progów podatkowych poprzez podział jednego przedsiębiorstwa na odrębne osoby prawne. Komisja wydaje się sugerować, że wyklucza to jakkolwiek rolę osób niebędących podatnikami.

Komisja argumentuje jednak dalej, że art. 11 nie może być używany jako instrument służący zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania(6) poprzez na przykład pozwolenie spółkom holdingowym, niebędącym podatnikami w rozumieniu art. 9, na wstąpienie do grupy podatkowej VAT w rozumieniu art. 11.

23. Ponadto Komisja podnosi, że jej zarzut znajduje, aczkolwiek pośrednio, poparcie w orzecznictwie Trybunału, a zwłaszcza w wyroku w sprawie *Ampliscientifica i Amplifin*. W wyroku tym Trybunał orzekł, że skutkiem wprowadzenia reformy opartego na grupach podatkowych VAT jest umożliwienie „zaniechani[a] uznawania osób, w szczególności spółek, wykazujących powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne, za odrębnych podatników w zakresie podatku VAT”(7). Zdaniem Komisji fragment ten, wraz z opinią rzecznika generalnego W. Van Gerven w sprawie *Polysar Investments Netherlands*(8), stanowi wyraz tego, że tylko podatnicy mogą tworzyć „jednego podatnika”.

24. Irlandia z kolei stoi na stanowisku, że należy dokonać literalnej wykładni art. 11 dyrektywy VAT i że użycie przez prawodawcę wyrażenia „osoby” bez określenia ich jako „podatników” było celowe. Gdyby prawodawca miał zamiar odnieść się w art. 11 do osób będących podatnikami, użyłby tego wyrazu w zmienionej wersji dyrektywy VAT.

25. Irlandia argumentuje, że pojęcie grupowego rozliczania, na którym oparła się Komisja, ma charakter jedynie opisowy i nie zostało użyte w samej dyrektywie VAT. Nie może ono zatem stanowić podstaw dla interpretacji art. 11 dyrektywy VAT. Poza tym, pomimo istnienia teoretycznej możliwości powstania grupy podatkowej VAT składającej się wyłącznie z osób niebędących podatnikami, w praktyce jest to nie tylko wysoce nieprawdopodobne, ale ponadto wprost zabronione przez prawodawstwo irlandzkie(9).

26. Irlandia twierdzi, że dodanie drugiego akapitu do art. 11 dyrektywy VAT rozszerzyło cel przepisu, tak aby umożliwić państwom członkowskim przyjęcie w stosunku do grup podatkowych VAT środków mających zwalczać nadużycia, upraszczać opodatkowanie podatkiem VAT oraz zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania(10). Irlandia twierdzi następnie, że zezwolenie osobom niebędącym podatnikami, a zwłaszcza spółkom holdingowym(11), na przystąpienie do grup podatkowych VAT może ułatwiać zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania. Do korzyści tych Irlandia zalicza możliwość objęcia odpowiedzialności solidarną spółki holdingowej, jeżeli prowadziły działalność gospodarczą członkowie grupy podatkowej VAT będą mieli problemy z zapłatą należnego podatku VAT.

27. Irlandia kwestionuje w końcu adekwatność orzecznictwa przywołanego przez Komisję. W sprawie *Ampliscientifica i Amplifin* przed Trybunałem nie zostało poruszone zagadnienie, czy tylko podatnicy mogą być członkami grupy podatkowej VAT. Jeżeli chodzi o opinię rzecznika generalnego W. Van Gerven w ww. sprawie *Polysar Investments Netherlands*, Irlandia zauważa, że Trybunał nie podzielił stanowiska rzecznika generalnego ani w wyroku w tej sprawie, ani w późniejszych swoich wyrokach, na przykład w sprawie *Wellcome Trust*(12) i w sprawie *Harnas & Helm*(13).

VI – Analiza

28. Na początek warto przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy określeniu znaczenia przepisu prawa Unii Europejskiej należy mieć na uwadze zarówno jego cele, jak i jego kontekst i brzmienie(14). W pierwszej kolejności dokonam analizy brzmienia art. 11 w świetle genezy tego przepisu, a następnie przejdę do zbadania jego kontekstu i celów.

29. Grupowe rozliczanie podatku VAT zostało wprowadzone do prawa europejskiego w 1967 r. przez drugą dyrektywę VAT. Punkt 2 załącznika A do drugiej dyrektywy VAT(15) zezwolił państwom członkowskim na uznanie za jednego podatnika odrębnych osób spełniających wymienione tam warunki. Później możliwe było to także uregulowana przez szóstą dyrektywę VAT(16), a ostatnio została uregulowana przez aktualną dyrektywę VAT. W związku z nowelizacją forma tej instytucji ulega zmianie.

30. Punkt 2 załącznika A do drugiej dyrektywy VAT zezwalał, aby państwa członkowskie „nie uznawały za odrębnych podatników, ale za jednego podatnika osoby, które pozostają niezależne pod względem prawnym, są także powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym” [tę umaczenie nieoficjalne]. Użycie słowa „odrębnych” wskazywało na to, że państwo członkowskie miało wybór, czy traktować podatników odrębnie, czy jako jednego podatnika. To samo znaczenie wynikało z francuskiej i niemieckiej wersji językowych drugiej dyrektywy VAT.

31. Jednakże szósta dyrektywa wprowadziła zmiany w brzmieniu przepisu dotyczącego grupowego rozliczania podatku VAT. Odpowiedni przepis tej dyrektywy, a mianowicie art. 4 ust. 4 akapit drugi, nie odnosi się do członków grupy podatkowej VAT jako do „odrębnych” podatników, ale jedynie do „osób”(17).

32. Zmiana jest bardziej widoczna w przypadku tych wersji językowych szóstej dyrektywy VAT, w których inne słowo określało „podatnika” oraz „osobę”. Jednym z przykładów jest francuska wersja językowa. Słowa te tłumaczy się w niej, odpowiednio, jako „assujeti” oraz „personne”.

33. Brzmienie art. 11 ujednoliconej wersji dyrektywy VAT wydaje się takie samo w większości wersji językowych, z wyjątkiem angielskiej wersji językowej(18). W angielskiej wersji językowej przed słowem „person” (osoba) zostało dodane słowo „any” (każda), co zdaniem Irlandii, Republiki Finlandii i Zjednoczonego Królestwa sugeruje po prostu podkreślenie, że „osoba” należąca do grupy podatkowej VAT nie musi być podatnikiem.

34. W świetle powyższej genezy trudno jest mi zaakceptować argumenty Komisji. Jak zaznaczyła Irlandia, poza tym jednym miejscem w całej dyrektywie VAT w przypadku podmiotu wykonującego działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT używane jest wyrażenie „podatnik”, nie zaś „osoba”. Wprawdzie geneza przepisu nie jest rozstrzygająca, może ona jednak wskazywać na to, że prawodawca chciał rozszerzyć zakres podmiotów podlegających grupowemu rozliczaniu podatku VAT.

35. Ponadto pragnę zauważyć, że dostawy pomiędzy osobami niebędącymi podatnikami nie są objęte dyrektywą VAT, niezależnie od tego, czy osoby te tworzą grupę podatkową VAT, czy nie. Oznacza to, że potencjalna obawa Komisji, iż grupa podatkowa VAT mogłaby składać się wyłącznie z osób niebędących podatnikami VAT, nie jest uzasadniona.

36. Wobec powyższego art. 11 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim uznać za „jednego podatnika” niezależnie pod względem prawnym osoby mające siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego, pod warunkiem że są one ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Wniosek ten jest zgodny z zasadą pewności prawa, która jest szczególnie ważna w sprawach podatkowych, gdzie nie tylko podatnicy i organy podatkowe, ale także państwa członkowskie muszą mieć możliwość oparcia się na jasnym i precyzyjnym brzmieniu odpowiednich przepisów prawa Unii Europejskiej(19). Proponuję zatem oddalenie skargi Komisji.

B – Cele i kontekst przepisów o grupowym rozliczaniu podatku VAT

37. Jeżeli Trybunała zaakceptowałaby powyższą analizę opartą na brzmieniu art. 11, nie musiałaby w dalszej kolejności rozważyć jego kontekstu i celu(20). Omówię jednak tę kwestię, na wypadek gdyby Trybunał nie przyjął mojego wniosku odnoszącego się do brzmienia art. 11.

38. Uzasadnienie projektu szóstej dyrektywy stanowi, że „[...] w celu uproszczenia procedur i zwalczania nadużyć (na przykład podziału przedsiębiorstwa na kilku podatników dla skorzystania ze specjalnego reżimu) państwa członkowskie nie będą zobowiązane traktować jako podatników, podmioty których »niezależność« jest jedynie techniczną kwestią prawną” [tę umaczenie nieoficjalne](21). Geneza przepisów ustanawiających grupy podatkowe VAT nie wskazuje na żadne inne cele. Zdaniem Komisji cele te wykluczają wstępowanie osób niebędących podatnikami do grup podatkowych VAT.

39. Aby zrozumieć cel grupowego rozliczania podatku VAT w szerszym kontekście reżimu VAT, należy wziąć pod uwagę wpływ grup podatkowych VAT na neutralność podatkową. To z kolei wymaga rozważenia praktycznych skutków rejestracji grupy podatkowej VAT. Aspekt ten ma poważne znaczenie, bowiem owe skutki mogą motywować przedsiębiorców do udziału w grupowym rozliczaniu podatku VAT, jeżeli tylko posiadają oni wybór na podstawie właściwego prawa krajowego(22).

C – Możliwość grupowego rozliczania podatku VAT w szerszym kontekście reżimu VAT

40. Instytucja grupy podatkowej VAT prowadzi do ustanowienia dla potrzeb podatku VAT jednego podatnika, który pod każdym względem jest porównywalny z podatnikiem składającym się z jednego tylko podmiotu. Niezależnie od charakteru rozliczania grupowego podatku VAT jako szczególnego systemu nie wprowadza ono żadnych ograniczeń ani nie rozszerza istniejących praw podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

41. System podatku VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy spełnia dwa warunki: podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji, dystrybucji i świadczenia usług(23). Reżim podatku VAT nie powinien wywierać wpływu na konkurencję, tak aby na terytorium tego samego państwa członkowskiego podobne towary i usługi były obciążone podobnym podatkiem VAT, niezależnie od długości łańcuchów produkcji i dystrybucji(24). Przy optymalnym funkcjonowaniu to tak zwane neutralne opodatkowanie nie powinno mieć wpływu ani na konkurencję, ani na decyzje przedsiębiorców odnośnie do organizacji ich działalności, w tym formy prowadzenia działalności czy struktury organizacyjnej(25).

42. Ustanowienie grupy podatkowej VAT powoduje powstanie odpowiedzialności podatkowej tej grupy i ustanie odrębnej odpowiedzialności tych jej członków, którzy przed przystąpieniem do grupy byli podatnikami dla celów VAT(26). Dla celów podatku VAT transakcje dokonywane przez grupę podatkową VAT wobec podmiotów spoza grupy oraz przez te podmioty wobec grupy

podatkowej VAT są traktowane porównywalnie do transakcji dokonywanych przez jednego podatnika działającego indywidualnie. Transakcje pomiędzy członkami grupy, które wobec tego pozostają w ramach grupy, są uważane za wykonywane przez grupę dla niej samej. W konsekwencji transakcje wewnętrzne grupy podatkowej VAT nie istnieją dla celów podatku VAT.

43. Kiedy grupa podatkowa VAT działa zgodnie z zasadami reżimu podatku VAT, prawo osób należących do grupy podatkowej VAT do odliczenia podatku VAT od zakupów nie podlega rozszerzeniu(27). Prawo to pozostaje ważne tylko w stosunku do tych dostaw, które są dokonywane przez grupę podatkową VAT w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Członkowie grupy podatkowej VAT nie są też uprawnieni do odliczania podatku VAT w stosunku do dostaw dokonywanych w ramach działalności zwolnionej od podatku VAT.

D – Cel przepisów dotyczących grupowego rozliczania podatku VAT

44. W świetle zarysowanego powyżej celu i kontekstu grupowego rozliczania podatku VAT nie mogą zgodzić się z argumentem Komisji, że osoby niebędące podatnikami muszą być z niego wyłączone. Do takiego wniosku prowadzi następujące powody.

45. Grupowe rozliczanie podatku VAT nie tworzy korzyści ekonomicznej, jeżeli zakup jest dokonywany w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, ponieważ nabywca jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT. W takiej sytuacji co do zasady nie ma znaczenia, czy zakup jest dokonywany bez naliczonego podatku VAT w ramach grupy podatkowej VAT, czy też z naliczonym podatkiem VAT od podmiotu spoza grupy podatkowej VAT. Jednakże ponieważ transakcje VAT wewnętrzne grupy nie są uwzględniane dla celów podatku VAT, grupowe rozliczenie podatku VAT może pociągać za sobą korzyści finansowe dla podmiotów gospodarczych w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

46. W niektórych sytuacjach członkowie grupy podatkowej VAT mogą uzyskiwać korzyści z racji przynależności do grupy(28). Stanowi to w mojej opinii nieunikniony skutek podjętej przez państwo członkowskie decyzji zezwalającej w ramach polityki podatkowej na grupowe rozliczanie podatku VAT.

47. Członkostwo w grupie podatkowej VAT może być korzystne na przykład w sytuacji, gdy członek dokonujący zakupu podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT nie ma w ogóle prawa do odliczenia podatku VAT ze względu na zwolnienie jego działalności z podatku VAT, albo gdy posiada to prawo w ograniczonym zakresie. Jeżeli członek taki dokonuje zakupu od dostawcy spoza grupy podatkowej VAT, powstaje obowiązek odprowadzenia podatku VAT. Jednakże jeżeli dokonuje on nabycia od innego członka grupy, obowiązek odprowadzenia podatku VAT nie powstaje.

48. W przypadku gdy podmiot gospodarczy nie jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego w ramach zakupu, ekonomicznie korzystne może być dla niego samodzielne wytworzenie odnośnych towarów lub usług. Z ekonomicznego punktu widzenia na przykład bank, który nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, może skorzystać, jeżeli wytwarza usługi informatyczne niezbędne do prowadzenia działalności bankowej wewnętrznie, zamiast zaopatrywać się w nie u osoby trzeciej. Jeżeli jednak dostępna jest możliwość grupowego rozliczania podatku VAT, bank ten może dokonywać outsourcingu swoich usług informatycznych do spółki zależnej należącej do grupy oraz uzyskać te same korzyści.

49. Zobowiązania z tytułu podatku VAT mogą zatem wpływać – i de facto wpływają – na strukturę i funkcjonowanie działalności gospodarczej. Jednak grupowe rozliczanie podatku VAT pozwala państwu członkowskiemu na zmniejszenie wpływu podatku VAT na sposób organizacji przedsiębiorców. Można tego dokonać poprzez zmniejszenie różnicy kosztów pomiędzy

wytwarzaniem usług wewnątrz a nabywaniem ich od zewnętrznego dostawcy bądź tego odrębnej osobie prawnej. Grupowe rozliczanie podatku VAT wpływa zatem pozytywnie na neutralność podatkową, zezwalając na tworzenie odpowiednich struktur prowadzenia działalności gospodarczej bez negatywnych skutków w aspekcie zobowiązań z tytułu podatku VAT. Ponadto możliwość włączenia osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT jako jej członków stawia struktury organizacyjne obejmujące takie osoby w tej samej sytuacji co inne struktury organizacyjne. Przykładem mogą być w takich grupach spółki, gdzie spółka holdingowa posiada większość udziałów we wszystkich innych spółkach tej grupy.

50. Pragnę przypomnieć, że to działanie, a nie forma prawna przesądza o statusie podatnika dla celów VAT. W celu ustalenia praktycznych skutków grupowego rozliczania podatku VAT w odniesieniu do neutralności podatkowej należy zbadać działania członków grupy podatkowej VAT.

51. Przykładowo, co do zasady zakwalifikowanie działania niezależnej prawnie spółki holdingowej jako podlegających albo niepodlegających opodatkowaniu nie zależy od tego, czy spółka ta należy do grupy podatkowej VAT, czy nie(29). Niemniej jednak spółka holdingowa należyca do grupy podatkowej VAT może kupić opodatkowane towary i usługi bez podatku VAT, podczas gdy spółka holdingowa nienależąca do grupy podatkowej VAT nie może tak postąpić. Poprzez członkostwo w grupie podatkowej VAT osoby niebędące podatnikami stają się podmiotami podlegającymi unijnemu systemowi podatku VAT.

52. W mojej opinii możliwość przynależenia osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT nie stanowi nieprawidłowości. Wynika to bowiem z tego, że każdy podatnik może wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT i czynności niepodlegające temu opodatkowaniu(30). W tym zakresie nie można dokonywać rozróżnienia pomiędzy zwykłym podatnikiem a grupą podatkową VAT.

53. Zatem z perspektywy neutralności podatkowej włączenie osób niebędących podatnikami do grupy podatkowej VAT nie ma znaczenia dla osiągnięcia celów systemu grupowego rozliczania podatku VAT. Ponadto według mnie sytuacja, w której osoba niebędąca podatnikiem odnosi korzyść ekonomiczną, dokonując zakupów nieobciążonych podatkiem VAT w ramach grupy VAT, nie różni się od sytuacji, w której podatnik, wykonując czynności zwolnione z podatku VAT, może, poprzez przynależność do grupy podatkowej VAT, dokonywać w ramach grupy zakupów podlegających opodatkowaniu, nie płać przy tym podatku VAT.

54. Podsumowując, uważam, że cel grupowego rozliczania podatku VAT w systemie podatku VAT nie przemawia za stanowiskiem, zgodnie z którym osoby niebędące podatnikami nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT na podstawie art. 11 dyrektywy VAT.

VII – Wnioski

55. Z powyższych względów proponuję, by Trybunał stwierdził, że zezwalając, aby osoby niebędące podatnikami mogły być członkami grupy podatkowej VAT, Irlandia nie uchybiła zobowiązaniom, jakie cięży na niej na mocy art. 9 i 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Tym samym skarga Komisji powinna zostać oddalona, Komisja powinna zostać obciążona kosztami postępowania, zaś państwa członkowskie interweniujące w sprawie powinny pokryć własne koszty.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dz.U. L 347, s. 1. Podobne skargi o naruszenie zostały wniesione przez Komisję przeciwko Republice Czeskiej, Królestwu Danii, Królestwu Niderlandów, Republice Finlandii oraz

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (zob. sprawy: C-109/11 Komisja przeciwko Republice Czeskiej; C-95/11 Komisja przeciwko Danii; C-65/11 Komisja przeciwko Niderlandom; C-74/11 Komisja przeciwko Finlandii; C-86/11 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu). Trybunał ograniczył jednak wniosek o przedstawienie opinii do niniejszej sprawy oraz do sprawy C-480/10 Komisja przeciwko Szwecji, w której moja opinia zostanie przedstawiona w tym samym dniu co niniejsza opinia.

3 – Zasadniczo identyczne przepisy byłyby uprzednio zawarte w art. 8 ust. 8 lit. a) Value-Added Tax Act 1972 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1972 r.), ostatnio zmienionym Finance Act 2008 (ustawą o finansach z 2008 r.).

4 – Wyrok z dnia 11 lipca 2000 r. w sprawie C-139/00 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-6407, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 – Wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., Zb.Orz. s. I-11599, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz również wyrok z dnia 10 maja 2012 r. w sprawie C-39/10 Komisja przeciwko Estonii, pkt 24–26.

6 – Komisja stwierdza, że jeżeli państwo członkowskie, zmierzając do tego celu, zamierza odejść od ogólnych zasad dyrektywy VAT, to musi ono przestrzegać procedury określonej w art. 395 tej dyrektywy.

7 – Wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 19.

8 – Wyrok z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90, Rec. s. I-3111. W pkt 9 opinii rzecznik generalny W. Van Gerven doszedł do wniosku, że „[p]ytanie, jakie powstaje w niniejszej sprawie, dotyczy tego, czy państwa członkowskie są uprawnione do traktowania dwóch osób powiązanych ze sobą jako jednego podatnika, jeżeli zostanie ustalone, że jedna z tych osób nie wykonuje żadnej »działalności gospodarczej« w rozumieniu art. 4 dyrektywy. Moim zdaniem na pytanie takie należy udzielić odpowiedzi przeczącej” [tę umaczenie nieoficjalne].

9 – Irlandia odwołuje się do art. 15 ust. 1 Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 2010 r.), który wymaga, aby co najmniej jeden członek grupy podatkowej VAT był podatnikiem w rozumieniu tytułu III dyrektywy VAT.

10 – Irlandia odrzuca ponadto argument, że środki oparte na art. 11 dyrektywy VAT muszą być przyjmowane na podstawie art. 395 tej dyrektywy.

11 – Odnośnie do spółek holdingowych w kontekście podatku VAT zob. na przykład ww. wyrok w sprawie Polysar Investments Netherlands; wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413.

12 – Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94, Rec. s. I-3013. W sprawie tej rozstrzygano kwestię, czy pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT powinno być interpretowane jako obejmujące działania polegające na sprzedaży i kupnie akcji i innych papierów wartościowych przez „trustee” w ramach zarządzania majątkiem „trustu” o charakterze charytatywnym.

13 – Wyrok z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95, Rec. s. I-745. Sprawa ta dotyczyła tego, czy art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że samo tylko nabycie własności i posiadanie obligacji, niebędące elementem żadnej działalności gospodarczej, oraz otrzymanie wynagrodzenia z tego tytułu nie powinny być uważane za działalność gospodarczą nadającą danej osobie status podatnika.

14 – Zobacz wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; zob. także wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-33/11 A, pkt 27.

15 – Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303).

16 – 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 (Dz.U. L 145, s. 1).

17 – Pełny tekst art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stanowi, że „[...] 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”.

18 – Zobacz motyw 3 preambuły dyrektywy VAT:

„W celu zapewnienia jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów, spójnego z zasadą lepszego stanowienia prawa, właściwe jest przekształcenie struktury i brzmienia dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie. Niewielka liczba zmian merytorycznych jest jednak nieodzownym elementem procesu przekształcenia dyrektywy i należy je mimo wszystko wprowadzić. W przypadku wprowadzania takich zmian zostają one w szczególności w sposób przedstawione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie”.

19 – Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-582/08 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-7195, pkt 49–51.

20 – Ibidem, pkt 51. Zobacz także moją opinię w tej sprawie, pkt 52.

21 – Zobacz uzasadnienie do projektu szóstej dyrektywy VAT, COM(73) 950, z dnia 20 czerwca 1973 r.

22 – Praktyczne wdrażanie możliwości grupowego rozliczania podatku VAT jest zróżnicowane. W niektórych państwach członkowskich, które wprowadziły grupowe rozliczanie podatku VAT, jest ono obowiązkowe dla osób spełniających wymagania, a w innych jest dobrowolne.

23 – Zobacz motyw 5 dyrektywy VAT.

24 – Zobacz motyw 7 dyrektywy VAT.

25 – B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, rozdział 7.3.

26 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Ampliscientifica i Amplifin, pkt 19, 20.

27 – W odniesieniu do syntetycznego ujęcia systemu odliczeń zob. wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 Tóth, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

28 – Zobacz komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, COM(2009) 325 wersja ostateczna, s. 11, 12.

29 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Polysar Investments Netherlands, pkt 15–17.

30 – Zobacz wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. s. I-4295, pkt 49; z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securita, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 26, w którym Trybunał orzekł, że „[z] wyjaśnień przedstawionych przez sąd krajowy wynika, że Securita wykonuje trzy rodzaje działalności, tj. po pierwsze, działalność niemającą charakteru gospodarczego, nienależącą do zakresu szóstej dyrektywy, po drugie, działalność gospodarczą odpowiednio należącą do zakresu tej dyrektywy, ale zwolnioną z podatku VAT, a po trzecie, działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu. W tym kontekście powstaje zatem pytanie, czy i w danym przypadku w jakim zakresie podatnik taki jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego od wydatków, których nie można powiązać z konkretną działalnością opodatkowaną”.