

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 18 kwietnia 2013 r.(1)

Sprawa C-26/12

PPG Holdings BV

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Gerechtshof te Leeuwarden (Niderlandy)]

Podatek VAT – Fundusz emerytalny utworzony przez pracodawcę jako odrębny podmiot prawa – Podatek VAT od zafakturowanych na pracodawcę usług w zakresie zarządzania funduszem emerytalnym – Czy takie usługi rodz. prawo do odliczenia – Czy od podatku VAT zwolnione są usługi takie jak „zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi”

1. Podatnik dla potrzeb podatku VAT utworzył fundusz emerytalny dla swoich pracowników. Zgodnie z wymogami przepisów prawa fundusz jest odrębnym podmiotem prawa. W związku z działalnością funduszu pracodawca zlecił wykonanie określonych usług w zakresie zarządzania oraz uiszczył za nie zapłatę, przy czym z tego tytułu został zafakturowany podatek VAT.

2. W związku z powyższym rodzi się dwa pytania: czy istnieje możliwość odliczenia zafakturowanego na pracodawcę podatku VAT jako bezpośrednio związanego z podlegającym opodatkowaniu działalnością tego pracodawcy oraz pomocniczo – czy fundusz ten jest specjalnym funduszem inwestycyjnym, którym zarządzanie jest zwolnione od podatku VAT?

Mające zastosowanie przepisy prawa Unii

3. W latach 2001 i 2002, czyli w latach, których dotyczy postępowanie główne, art. 2 pierwszej dyrektywy VAT(2) określał system podatku VAT w następujący sposób:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

[...]”.

4. Szósta dyrektywa(3) również miała zastosowanie w czasie mającym znaczenie dla sprawy. Artykuł 4(4) stanowi w szczególności:

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

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

5. W zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy art. 17 szóstej dyrektywy(5) stanowi:

„Powstanie i zakres prawa do odliczenia

1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwili powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [są wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[...]”.

6. W zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy art. 13B szóstej dyrektywy(6) stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobiegania wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

(6) zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi określonymi przez państwa

członkowskie;

[...].

Stan faktyczny, postępowanie główne oraz pytania prejudycjalne

7. Spółka PPG Industries Fiber Glass BV (zwana dalej „PPG Fiber Glass”) w czasie mającym znaczenie dla postępowania głównego (lata podatkowe 2001 i 2002) wchodziła w skład niderlandzkiej grupy podatkowej PPG Holdings BV (zwanej dalej „PPG Holdings”).

8. Prawo niderlandzkie nakłada na pracodawców obowiązek zapewnienia zabezpieczenia emerytalnego dla swoich pracowników. Przepisy prawa nakładają wymóg, aby wszelkie utworzone w tym celu fundusze pozostawały rozdzielone od PPG dla wszelkich potrzeb prawnych(7), a w konsekwencji również dla potrzeb podatku VAT. Fundusz nie mógł wchodzić w skład grupy podatkowej PPG Holdings. W trakcie rozprawy wyszło na jaw, że prawo niderlandzkie obowiązuje w czasie mającym znaczenie dla sprawy przewidywało, iż pracodawcy mieli możliwość wyboru, czy taki fundusz zostanie utworzony przez nich samych, czy też ich zobowiązania w tym zakresie zostaną zlecone towarzystwu ubezpieczeniowemu, do którego wpłacaliby składki, natomiast towarzystwo przejmoby obowiązki związane z wypłatą świadczeń emerytalnych emerytowanym pracownikom. Nie była jednak przewidziana możliwość, aby pracodawcy mogli realizować system emerytalny we własnym zakresie.

9. W tym celu spółki wchodzące w skład PPG Holdings utworzyły fundusz(8) (zwany dalej „funduszem”), na który wpłacały składki. Świadczenia emerytalne i koszty finansowania pokrywane były z tychże składek oraz z dochodów z inwestycji. Pracownicy nie uiszczali składek. Z przedstawionych uwag wynika, że fundusz był planem określonych świadczeń, to znaczy planem, w którym kwota świadczeń była określona przez z góry ustalony formularz, która pozostaje niezmienna, niezależnie od zysków z inwestycji.

10. Spółka PPG Fiber Glass zleciła szeregowi usługodawców usługi w zakresie zarządzania, zarządzania majątkiem, audytu oraz doradztwa na rzecz funduszu. Przejrzała ona obowiązki związane z uiszczeniem zapłaty z tytułu powyższych usług, w tym również z tytułu zafakturowanego podatku VAT.

11. W latach 2001 i 2002 zafakturowane kwoty podatku VAT wynosiły: z tytułu zarządzania funduszem emerytalnym – 18 102,19 EUR; z tytułu zarządzania majątkiem – 61 843,61 EUR; z tytułu audytu – 5572,58 EUR; z tytułu doradztwa w zakresie zarządzania – 19 950 EUR; z tytułu doradztwa – 33 835,85 EUR, czyli łącznie 139 304,23 EUR.

12. W swojej deklaracji podatku VAT PPG Holdings odliczyła wszystkie powyższe kwoty od podatku należnego. Organ podatkowy uznał, iż nie podlegają one odliczeniu, a następnie dokonał następczego poboru podatku. Odwołanie od decyzji w sprawie następczego poboru zostało oddalone, a obecnie spór jest w toku przed Gerechtshof te Leeuwarden (sędziom okręgowym w Leeuwarden). PPG Holdings utrzymuje: (i) że wydatki ponoszone na rzecz pracowników stanowią część ogólnych kosztów prowadzenia swojej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, a w konsekwencji powinny rodzić prawo do odliczenia na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, oraz (ii) tytułem pomocniczym – że fundusz jest specjalnym funduszem inwestycyjnym w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 6, wobec czego zarządzanie nim winno być zwolnione z podatku VAT.

13. Gerechtshof zwrócił się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie dwóch pytań:

„1) Czy art. 17 [szóstej dyrektywy] zezwala na to, by podatnik, który na podstawie przepisów krajowych w dziedzinie emerytur utworzył samodzielny fundusz emerytalny celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom uprawnionym z tego funduszu, odliczyć podatek związany ze świadczeniami wykonanymi na jego rzecz celem realizacji systemu emerytur i funkcjonowania funduszu emerytalnego?

2) Czy fundusz emerytalny utworzony w celu realizacji wypłat emerytur na rzecz uprawnionych przy najniższych możliwych kosztach, do którego wnoszony i inwestowany jest kapitał przez uprawnionych lub w ich imieniu, przy czym zysk jest wypłacany, może zostać uznany za »specjalny fundusz inwestycyjny« w rozumieniu art. 13 cz. 4 B lit. d) pkt 6 [szóstej dyrektywy]?”.

14. PPG, Niderlandy, Zjednoczone Królestwo i Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie oraz złożyli wyjaśnienia podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 6 lutego 2013 r.

Ocena

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

15. Z postanowienia odsyłającego wynika w oczywisty sposób, że drugie pytanie prejudycjalne w postępowaniu głównym pojawi się wyjątkowo w wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie prejudycjalne. Co więcej, Trybunał zasadniczo udzielił już odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne w niedawnym wyroku w sprawie *Wheels Common Investment Fund*(9).

16. W wyroku tym Trybunał orzekł, że fundusz inwestycyjny, w którym zgromadzono aktywa programu emerytalnego, nie mieści się w zakresie znaczeniowym pojęcia specjalnych funduszy inwestycyjnych w rozumieniu art. 13 cz. 4 B lit. a) ust. 6 szóstej dyrektywy i art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, którymi zarządzanie podlega zwolnieniu z podatku od wartości dodanej w świetle celów wymienionych dyrektyw i zasady neutralności podatkowej, jeżeli uczestnicy nie ponoszą ryzyka zarządzania tym funduszem, a składowki wpłacane przez pracodawcę do owego programu emerytalnego są dla niego sposobem wykonania jego ustawowych zobowiązań wobec pracowników.

17. W konsekwencji skoro wszystko wskazuje na to, że fundusz będący przedmiotem niniejszej sprawy spełnia wszystkie trzy kryteria wymienione w powyższym orzeczeniu, tj. gromadzi aktywa programu emerytalnego (lub programów emerytalnych), uczestnicy nie ponoszą ryzyka zarządzania tym funduszem i wreszcie składowki wpłacane przez pracodawcę do owego programu emerytalnego są dla niego sposobem wykonania jego ustawowych zobowiązań wobec pracowników – to świadczenia będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie podlegają zwolnieniu z podatku VAT na podstawie art. 13 cz. 4 B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

18. Z tego, co zostało wypowiedziane w trakcie rozprawy, wynikałoby, że fundusz został utworzony wspólnie przez wszystkie spółki wchodzące w skład grupy PPG Holdings w celu zapewnienia zabezpieczenia emerytalnego dla swoich pracowników, jednakże to spółka PPG Fiber Glass w ramach grupy zlecała świadczenia będące przedmiotem sporu i uiszczała za nie należności. Co więcej, z brzmienia pytania wynika w oczywisty sposób, iż z perspektywy sądu odsyłającego nie należy czynić żadnych rozróżnień pomiędzy grupą a jej członkami. Wobec powyższego zamierzam odnieść się do zagadnienia, przyjmując założenie, że pojedynczy pracodawca utworzył pojedynczy fundusz emerytalny dla swoich własnych pracowników, przy czym składki są wpłacane, a koszty pokrywane wyłącznie przez pracodawcę, do którego będą w dalszym toku odnosić się po prostu jako „PPG”.

19. Nadto stwierdzam, iż założenie funduszu emerytalnego oraz zorganizowanie zarządzania nim w sposób nieunikniony wiąże się z szeregiem kosztów. W niniejszej sprawie koszty te były bezpośrednio pokrywane przez PPG, jednakże jeżeli byłyby one pokrywane bezpośrednio przez fundusz, to nadal byłyby one pośrednio pokrywane przez PPG jako jedynego płatnika składek na rzecz funduszu.

20. Zagadnienie sprowadza się do tego, czy usługi będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, to znaczy świadczenia w zakresie administrowania, zarządzania, doradztwa i audytu związane z funduszem, lecz pozyskiwane i opłacane przez PPG – zostały wykorzystane dla potrzeb transakcji PPG podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

21. W myśli utrwalonego orzecznictwa, prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążających podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT(10).

22. Tym niemniej orzecznictwo to zostało obciążone pewnymi zastrzeżeniami. Aby można było odliczyć podatek VAT, transakcje powodujące naliczenie podatku powinny pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia. Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub wielką liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika. Nabyte towary lub usługi muszą pozostawać w ścisłym i bezpośrednim związku z transakcjami powodującymi naliczenie podatku, które dają prawo do odliczenia. W tym zakresie cel ostatecznie zamierzony przez podatnika jest bez znaczenia(11). Jednakże podatek naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia, w zakresie w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania szóstej dyrektywy(12).

23. Można by w niniejszej sprawie utrzymywać, że koszty związane z utworzeniem funduszu emerytalnego przeznaczonego dla pracowników oraz zarządzanie i administrowanie nim nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością gospodarczą bądź z transakcjami objętymi podatkiem należnym pracodawcy takiego jak PPG, którego działalność gospodarcza polega na sprzedaży różnorodnych produktów. Takie stanowisko zajmuje w istocie rząd niemiecki. Z drugiej strony jednak na PPG ciąży zobowiązanie ustawowe zapewnienia zabezpieczenia emerytalnego dla swoich pracowników, bez spełnienia którego nie mógłby prowadzić swojej działalności gospodarczej ani dokonywać opodatkowanych transakcji objętych podatkiem należnym, wobec czego koszty te stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych przez niego towarów. Takie stanowisko zostało przedstawione przez PPG i Komisję. Zjednoczone Królestwo podnosi, że niektóre z tych kosztów (koszty utworzenia funduszu oraz bieżące koszty administracyjne związane z przynależnością pracowników do funduszu) pozostają w związku z działalnością gospodarczą PPG, a w konsekwencji rodzą prawo do odliczenia. Zarazem jednakże pozostałe koszty dotyczą wyłącznie funduszu, a więc odrębnego podmiotu dla potrzeb podatkowych, a w konsekwencji pozostają bez znaczenia dla prawa PPG do odliczenia.

24. Wyrażam duże zrozumienie dla stanowiska przedstawionego przez PPG i Komisję. Skoro wszystkie czynności pracodawcy objęte podatkiem należnym podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, to tym samym koszty wynagrodzeń stanowią elementy cenotwórcze tych czynności objętych podatkiem należnym, bez konieczności ustalania bezpośredniego związku pomiędzy konkretnymi kosztami a konkretnymi czynnościami objętymi podatkiem naliczonym. To samo dotyczy wszelkich kwot wpłacanych z tytułu zabezpieczenia emerytalnego, bowiem świadczenia emerytalne są pewną formą odroczonego wynagrodzenia. Jednakże takie koszty same w sobie nie podlegają podatkowi VAT, a więc nie występuje w tej sytuacji podatek naliczony, który mógłby zostać odliczony od podatku należnego. W tym względzie wszyscy obecni na rozprawie pozostawali zgodni co do tego, że jeżeli PPG zleciłby wykonanie czynności związanych z zabezpieczeniem emerytalnym towarzystwu ubezpieczeniowemu, za towarzystwo to wystawiłoby PPG faktury z tytułu powiązanych świadczeń rodzajowych obowiązek podatkowy z tytułu podatku VAT(13), podatek ten mógłby zostać odliczony od podatku należnego PPG. W takim wypadku okoliczność, iż „zasada neutralności podatkowej, podstawowa zasada wspólnego systemu podatku VAT, wyraża traktowanie w sposób zróżnicowany dla potrzeb podatku VAT

porównywalnych dostaw usług pozostających ze sobą w stosunku konkurencji”(14), wymaga aby, aby podatek VAT od świadczeń będących przedmiotem sporu w niniejszej sprawie w podobny sposób podlegał odliczeniu.

25. Jednakże argumentacja dwóch państw członkowskich, w szczególności Zjednoczonego Królestwa, wydaje się prawidłowo wypukła prawnie i podatkowo rozdzielenie pomiędzy funduszem a PPG, co prowadzi do wniosku, że podatek VAT będący przedmiotem sporu nie może zostać odliczony w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym.

26. Uzasadnienie wymogu rozdzielenia prawnego i podatkowego pozostaje oczywiste – nie tylko w celu uchronienia beneficjentów przed niewypłacalnością pracodawcy, lecz również przed ewentualnością „wykorzystania” środków funduszu dla potrzeb choćby nawet tymczasowych trudnościami związanych z płynnością finansową będącą odciążeniem tych środków od ich zamierzonego celu. Obecnie prawodawstwo Unii nakłada wymóg rozdzielenia, jednakże zostało ono już wcześniej nałożone przez przepisy prawa niderlandzkiego w czasie mającym znaczenie dla sprawy. Potrzeba nieprzenikalnych barier pomiędzy środkami PPG a środkami funduszu silnie przemawia również na rzecz unikania wszelkiej przenikalności podatkowej pomiędzy tymi podmiotami.

27. Można oczywiście podnosić, że to PPG zleciło sporne usługi i zapłaciło za nie, a więc powinny one zostać powiązane z działalnością gospodarczą PPG (która jeżeli nie w całości, to w zasadniczej części jest opodatkowana), a nie z działalnością funduszu (która zasadniczo polega na przyjmowaniu składek emerytalnych od PPG i dochodów z inwestycji oraz na wypłacaniu świadczeń emerytalnych na rzecz beneficjentów, a więc nie wchodzi w jej zakres elementy podlegające opodatkowaniu).

28. Nie widzi jednak możliwości pominięcia okoliczności będącej przebiegiem nad nią do porządku dziennego, że dane świadczenia zostały nabyte dla potrzeb funduszu związanych z uzyskiwaniem dochodów z jego inwestycji, a więc pozostawały one w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością funduszu, a jedynie pośrednio i w ostatecznym rachunku z działalnością PPG. Nawet jeżeli działalność gospodarczą PPG stanowi działalność podlegającą opodatkowaniu, z której świadczenia pozostają w najbliższym związku (jednakże jedynie w pośredni sposób), pozostaje faktem, że istnieje bezpośredni i ścisły związek z działalnością funduszu (nie podlegającą opodatkowaniu), która stanowi barierę pomiędzy nabytymi świadczeniami a działalnością gospodarczą PPG. Wobec powyższego możliwość odliczenia podatku naliczonego uzależniona jest od istnienia bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy charakterem działalności a towarami będącymi usługami, od których wymagany jest podatek naliczony. Istotny jest tu bowiem najbliższy związek, a nie najbliższy związek podlegający opodatkowaniu. W odmiennym wypadku można by zażądać obejścia zasad, że podatek naliczony nie podlega odliczeniu, w sytuacji gdy transakcje powodujące naliczenie podatku byłyby wykorzystywane dla potrzeb transakcji zwolnionych od podatku będącej transakcją pozostającą poza zakresem przedmiotowym zastosowania podatku VAT.

29. Przykład podany w trakcie rozprawy przez Zjednoczone Królestwo bardziej przybliża omawianą sytuację. Jeżeli fundusz zamiast inwestowania wyrażenie w papiery wartościowe lub inne produkty finansowe, miałyby inwestować w nieruchomości w celu uzyskiwania dochodów z czynszów (a nie jest to hipoteza pozbawiona prawdopodobieństwa), to wówczas jego działalność związana z najmem podlegałaby opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli (co jest również prawdopodobne) skorzystałby on z prawa wyboru dotyczącego opodatkowania na podstawie art. 13 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy(15). W takim wypadku wszelkie usługi w zakresie audytu, doradztwa, zarządzania będącymi administrowania, z których fundusz korzysta dla potrzeb swojej działalności związanej z najmem, byłyby bezpośrednio związane z tą działalnością podlegającą

opodatkowaniu, wobec czego podatek VAT naliczony z tytułu tych usług mógłby zostać odliczony od podatku VAT z tytułu transakcji funduszu objętych podatkiem należnym. Nie mógłby on zostać odliczony od podatku należnego PPG, bowiem usługi te zostałyby wykorzystane dla potrzeb transakcji podlegających opodatkowaniu funduszu, a nie PPG, nawet jeżeli PPG zapłaci za nie. Co się tyczy związku przyczynowego, nie dostrzegam możliwości, aby sytuacja ta mogła być odmienna tylko z tej przyczyny, że działalność funduszu nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

30. Wobec powyższego uważam, że decydujące znaczenie ma okoliczność, iż usługi były wykorzystywane przez fundusz dla potrzeb jego własnej działalności, która nie tylko jest radykalnie odmienna od działalności PPG, lecz również pozostaje prawnie i podatkowo rozdzielona od działalności PPG. Nie może tu mieć znaczenia okoliczność, że PPG zapłacił za te usługi. Okoliczność ta może być postrzegana trojako: jako podwójna transakcja przyjęcia i świadczenia usług, jak przewidziano w art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy(16), wobec czego PPG musiałby przerzucić podatek na fundusz; jako świadczenie wzajemne otrzymane od osoby trzeciej, stanowiące opodatkowaną kwotę dla potrzeb otrzymywanych przez fundusz usług, jak przewidziano w art. 11 cz. 1 A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy(17); lub jako darowizna ze strony PPG na rzecz funduszu, która wykracza poza zakres przedmiotowy zastosowania podatku VAT. Nie może to jednak oznaczać, że PPG nabył świadczenia dla potrzeb własnych transakcji podlegających opodatkowaniu.

31. Wspominałam już o zasadzie neutralności podatkowej, która (w jednym znaczeniu) wyraża traktowanie w sposób zrównoważony dla potrzeb podatku VAT porównywalnych świadczeń pozostających ze sobą w stosunku konkurencji. Wskazuję również, że jeżeli PPG zleciłby plan emerytalny towarzystwu ubezpieczeniowemu zamiast tworzyć własny fundusz, to wówczas PPG mógłby odliczyć należny podatek VAT, którym zostałby obciążony z tytułu pozyskiwanych usług w tym zakresie (choć brak jest wskazania w zakresie kwoty podatku VAT). Jednakże w świetle zasady neutralności podatkowej okoliczność ta pozostaje bez wpływu na wnioski, które wyciągnęłam. Jak wskazano w wyroku w sprawie Deutsche Bank(18), zasada ta nie jest normą prawa pierwotnego, natomiast formy działalności, które pozostają ze sobą do pewnego stopnia w stosunku konkurencji, mogą być traktowane odmiennie dla potrzeb podatku VAT. Co więcej, granice tej zasady są oczywiste w świetle konsekwentnego orzecznictwa Trybunału, że podatnikowi przysuguje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT(19) – wybór takiej struktury byłby niemożliwy, gdyby wszystkie formy działalności pozostające ze sobą w stosunku konkurencji były jednakowo traktowane dla potrzeb podatku VAT.

32. Muszę jednak ponownie podkreślić, że moja opinia opiera się na okoliczności, iż usługi będące przedmiotem sporu zostałyby sponykowane przez fundusz dla potrzeb jego własnej działalności, która pozostaje odrębna od działalności gospodarczej PPG oraz iż jest on rozdzielony od PPG pod względem prawnym i podatkowym. Przyjmuję, że koszty ponoszone przez pracodawcę w związku z zapewnianiem zabezpieczenia emerytalnego dla swoich pracowników pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z jego działalnością gospodarczą jako całości (a więc podatek VAT od tych kosztów może podlegać odliczeniu w stosownych okolicznościach), o ile owe koszty dotyczą towarów lub usług sponykowanych przez pracodawcę. Podzielam zatem dalszą argumentację Zjednoczonego Królestwa, że PPG może odliczyć podatek VAT od transakcji prowadzących do naliczenia podatku, nabytych w celu utworzenia funduszu, zapisania pracowników do funduszu, zapewnienia, że jego własne składowki uiszczane są terminowo itp. Taka forma działalności wchodzi w zakres działalności PPG, a nie odrębnego funduszu

Wnioski

33. W świetle powyższych rozważań uważam, że na pytania podniesione przez Gerechtshof Leeuwarden Trybunał powinien odpowiedzieć następująco:

1) Artykuł 17 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 należy interpretować w ten sposób, że nie zezwala on na to, by podatnik, który utworzył fundusz emerytalny jako odrębny podmiot dla potrzeb prawnych i podatkowych celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom odliczyć podatek zapłacony przez siebie od świadczonych na rzecz funduszu usług związanych z jego zarządzaniem i funkcjonowaniem. Taki podatek może zostać odliczony tylko przez sam fundusz od podatku, jaki fundusz zobowiązany jest uiścić z tytułu własnych podlegających opodatkowaniu transakcji.

2) Fundusz inwestycyjny, w którym zgromadzono aktywa programu emerytalnego, nie musi w zakresie znaczeniowym pojęcia specjalnych funduszy inwestycyjnych w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. d) ust. 6 dyrektywy 77/388, którym zarządzanie podlega zwolnieniu z podatku od wartości dodanej w świetle celów tej dyrektywy i zasady neutralności podatkowej, jeżeli uczestnicy nie ponoszą ryzyka zarządzania tym funduszem, a skądki wpłacone przez pracodawcę do owego programu emerytalnego są dla niego sposobem wykonania jego ustawowych zobowiązań wobec pracowników.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. L 71, s. 1301). Zobacz obecnie art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).

3 – 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).

4 – Zobacz obecnie art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

5 – W zmienionym brzmieniu nadanym przez art. 28f, wprowadzonym przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1) oraz przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18). Zobacz obecnie art. 167, 168 i 168a dyrektywy 2006/112.

6 – Zobacz obecnie art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.

- 7 – Przepisy prawa Unii obecnie przewidują taki wymóg. Artykuł 8 dyrektywy 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami (Dz.U. L 235, s. 10) nakłada wymóg zapewnienia przez państwa członkowskie prawnego rozdzielenia „instytucji finansujących” od „instytucji pracowniczych programów emerytalnych”.
- 8 – Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.
- 9 – Wyrok z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-424/11.
- 10 – Wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 11 – Wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom, pkt 36–38 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także wyrok Trybunału z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-104/12 Becker, pkt 19 i nast. oraz przytoczone tam orzecznictwo.
- 12 – Wyrok z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securita, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 30.
- 13 – Należy jednak mieć na uwadze, że art. 13 cz. II B lit. a) szóstej dyrektywy zwalnia od podatku „transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi, świadczonymi przez maklerów i ich przedstawicieli [brokerów i pośredników ubezpieczeniowych]” [zob. obecnie art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112].
- 14 – Zobacz np. wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo. Co się dotyczy znaczenia pojęcia neutralności podatkowej w kontekście podatku VAT zob. moją opinię z dnia 8 maja 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank (wyrok Trybunału z dnia 19 lipca 2012 r.), przypis 18.
- 15 – Zobacz obecnie art. 137 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112.
- 16 – Zobacz obecnie art. 28 dyrektywy 2006/112.
- 17 – Zobacz obecnie art. 73 dyrektywy 2006/112.
- 18 – Przywołany w przypisie 14 do pkt 45 wyroku; pkt 60 mojej opinii i przytoczone tam orzecznictwo.
- 19 – Zobacz ostatnio wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-103/09 Weald Leasing, Zb.Orz. s. I-13589, pkt 27 i przytoczone orzecznictwo.