

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

LAILI MEDINY

przedstawiona w dniu 13 stycznia 2022 r.(1)

Sprawa C-141/20

Finanzamt Kiel

przeciwko

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – VAT – Grupy podatkowe VAT – Wyznaczenie członka grupy podatkowej VAT jako podatnika – Działalność gospodarcza wykonywana samodzielnie – Wyrok Larentia + Minerva (sprawy połączone C-108/14 i C-109/14)

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 i 4 oraz art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(2). Powstał on w ramach sporu między Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (zwaną dalej „NGD”) a Finanzamt Kiel (urzędem skarbowym w Kilonii, Niemcy, zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego wyznaczenia grupy podatników podatku od wartości dodanej (grupy podatkowej VAT) jako podatnika.
2. Grupy podatkowe VAT stanowi fikcję prawną do celów VAT na mocy szóstej dyrektywy i umożliwiają traktowanie tych grup w taki sam sposób, jak pojedynczego podatnika zarejestrowanego jako samodzielny podatnik VAT. Mają one w zamierzeniu ułatwić przestrzeganie przepisów dotyczących VAT (tj. znacznie ułatwić sprawozdawczość w zakresie VAT grup spółek, które mogą w ten sposób składać jedną skonsolidowaną deklarację VAT obejmującą działalność wszystkich członków grupy) oraz zwalczać nadużycia podatkowe. Ponadto nie rozlicza się VAT od towarów dostarczanych między członkami grupy i od usług świadczonych między nimi.
3. Niemiecki system grup podatkowych VAT został jednak opisany w doktrynie jako przypominający baśnię braci Grimm: „[system ten] przypomina zatrute jabłko, które zjadła królowa podarowana sódkiem Królownie Nieśce. Mimo że grupowe rozliczanie VAT miało być w zamierzeniu ułatwieniem, stało się ono kluczowym punktem kontroli niemieckich organów podatkowych [...], co doprowadziło do licznych spraw sądowych [...], tworząc tym samym biurokratyczny dżungl dla podatników, którzy często gubi się w niej, zastanawiając się, czy ich

potencjalna grupa podatkowa VAT przetrwa kontrol?”(3).

4. Niniejszą opinię należy odczytywać łącznie z moją opinią wydaną w równoległej sprawie C-269/20, Finanzamt T, w szczególności ze względu na to, że zakres pierwszego pytania prejudycjalnego XI izby Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) w niniejszej sprawie odpowiada zakresowi pierwszego pytania prejudycjalnego V izby tego trybunału w sprawie C-269/20.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Z dniem 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa zastąpiła dyrektywę Rady 2006/112/WE(4). Ratione temporis szósta dyrektywa znajduje zastosowanie w postępowaniu głównym.

6. Artykuł 4 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Podatnicy”, stanowi:

„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.

[...]

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

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

[...]”.

7. Artykuł 21 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Podatnicy podatku”, stanowi w szczególności:

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są podatnikami podatku od wartości dodanej:

a) podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub usług, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. b) [i] c).

[...]

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

[...]”.

B. Prawo krajowe

8. Paragraf 2 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), zatytułowany „Przedsiębiorcy, przedsiębiorstwa”, stanowi:

„1. Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całą działalność

przemysłowej, handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za działalność przemysłową, handlową lub zawodową uważa się każdą taką działalność prowadzoną w celu uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy grupa osób wykonuje działalność tylko na rzecz jej członków.

2. Działalność gospodarcza, przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie, [...]

2) jeżeli osoba prawna ze względu na charakter stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego (grupa podatkowa, *Organshaft*). Skutki grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy członkami przedsiębiorstwa znajdującymi się w [Niemczech]. Czyli te należy traktować jak jedno przedsiębiorstwo. Jeżeli organ zarządzający podmiotu nadrzędnego znajduje się za granicą, za przedsiębiorcę uważa się także przedsiębiorstwa, która jest najważniejsza pod względem ekonomicznym [w Niemczech].

[...]”.

II. Okoliczności powstania sporu w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

9. Między stronami toczy się spór co do tego, czy w 2005 r. (zwanym dalej „rokiem, którego dotyczy spór”) istniała grupa podatkowa VAT składająca się z A jako podmiotu nadrzędnego oraz NGD, skarżącej w postępowaniu głównym, jako spółki podporządkowanej.

10. NGD to Gesellschaft mit beschränkter Haftung (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) prawa niemieckiego, utworzona aktem notarialnym z dnia 29 sierpnia 2005 r. Jej współnikami są A (51%) i C eV (49%). A jest podmiotem prawa publicznego. C eV to stowarzyszenie zarejestrowane. W roku, którego dotyczy spór, jedynym członkiem zarządu NGD był E, który w tym samym czasie był również jedynym członkiem zarządu A i prezesem zarządu C eV.

11. Przed założeniem NGD przedłożyła Finanzamt dwie wersje jej umowy spółki, aby mógł on zajęć stanowisko w sprawie istnienia grupy podatkowej między A a C eV. Finanzamt poinformowała NGD, że tylko druga wersja umowy spółki spełnia obowiązujące warunki w odniesieniu do włączenia pod względem finansowym. NGD została jednak założona na podstawie pierwszej wersji umowy spółki. Dopiero w 2010 r. druga wersja umowy spółki była przedmiotem aktu notarialnego i została wpisana do rejestru handlowego.

12. W ramach kontroli na miejscu NGD biegły rewident doszedł do wniosku, że w roku, którego dotyczy spór, nie istniała grupa podatkowa VAT między NGD a A, ponieważ nie była spełniona przesłanka włączenia pod względem finansowym NGD do A. A, posiadający 51% udziałów, był, co prawda, większościowym udziałowcem NGD, ale ze względu na postanowienia umowy spółki nie dysponował większością głosów, a tym samym nie był w stanie decydować o uchwałach podejmowanych przez NGD.

13. W dniu 30 grudnia 2013 r. NGD złożyła deklarację VAT za rok 2005. W deklaracji tej spółka ta zastrzegła swoje stanowisko co do wyniku ewentualnej kontroli ex post, czy dla celów podatkowych stanowiła jeden podmiot z A.

14. Decyzją z dnia 30 maja 2014 r. Finanzamt poparł stanowisko audytora zewnętrznego i w konsekwencji zniósł zastrzeżenie dotyczące kontroli ex post.

15. W dniu 3 lutego 2017 r. Finanzamt odrzucił sprzeciw wniesiony przez NGD wobec tej decyzji jako bezzasadny z tego powodu, że między NGD a A nie istniała grupa podatkowa ze

względu na brak wyczenia pod względem finansowym.

16. Jednakże skarga NGD na tę decyzję została uwzględniona przez Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Szlezwiku-Holsztynie, Niemcy) wyrokiem z dnia 6 lutego 2018 r., w którym kwota VAT wymaganą od tej spółki ustalono na 0 EUR. Zdaniem tego sądu warunek dotyczący wyczenia pod względem finansowym do podmiotu nadrzędnego A został spełniony również w pierwszej wersji umowy spółki NGD, która obowiązuje w przedmiotowym roku podatkowym. Finanzamt niesłusznie uznał zatem, że grupa podatkowa nie istnieje. W tym zakresie sąd ten powołał się na pkt 44 i 45 wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrts (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, zwanego dalej „wyrokiem Larentia + Minerva”). W rezultacie sąd ten orzekł, że wymóg Finanzamt – zgodnie z którym podmiot nadrzędny musi posiadać nie tylko udział wisksościowy, lecz także wisksość praw głosu w NGD – wykracza poza to, co niezbędne do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

17. Finanzamt wniosł od tego wyroku skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej także „sądem odsyłającym”).

18. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy), w składzie XI izby, stwierdził na wstępie, że gdyby spór w postępowaniu głównym miał być oceniany wyłącznie w świetle mającego zastosowanie prawa krajowego, skarga byłaby zasadna. Kwalifikacja jako grupy podatkowej jest bowiem uzależniona od przesłanki wyczenia pod względem finansowym, która wymaga, aby podmiot nadrzędny posiadał wisksość praw głosu. W związku z wyrokiem Larentia + Minerva nie wprowadzono żadnych zmian w przepisach. Wymóg dotyczący stosunku zwierzchnictwa i podporządkowania między spółką nadrzędną a spółką podporządkowaną jest nadal wymagany na mocy prawa niemieckiego, niezależnie od wyjaśnień udzielonych w tym względzie przez Trybunał w owym wyroku.

19. W świetle tych okoliczności sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, czy niemiecki system grup podatkowych (*Organschaft*) jest zgodny z prawem Unii, a w szczególności, czy warunek wyczenia pod względem finansowym, wymagany zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, może zostać utrzymany jako taki(5). Po drugie, stawia pytanie, czy niemiecki system grup podatkowych może być uzasadniony w świetle art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy(6).

20. Wobec powyższego XI izba Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 4 ust. 4 akapit drugi w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na to, by zamiast grupy podatkowej VAT [*Organkreis*, kręgu podmiotów] określić jako podatnika jej członka [*Organträger*, podmiot nadrzędny]?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy można się w tym zakresie powołać na art. 4 ust. 4 akapit drugi w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 [szóstej dyrektywy]?

3) Czy w ramach analizy, jak należy przeprowadzić zgodnie z [wyrokiem Larentia + Minerva, pkt 44, 45], żeby ustalić, czy przewidziany w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze [UStG] wymóg wyczenia pod względem finansowym stanowi dopuszczalny środek, który jest niezbędny i właściwy do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub

zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, powinno się przyjąć surowe, czy też liberalne kryterium oceny?

4) Czy art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że pozwalają one państwu członkowskiemu, aby w drodze kategoryzacji uznawało daną osobę za niesamodzielną w rozumieniu art. 4 ust. 1 [tej dyrektywy], jeżeli jest ona pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączona do przedsiębiorstwa innego przedsiębiorcy [podmiotu nadrzędnego, *Organträger*] w ten sposób, że podmiot nadrzędny może narzucać jej swoją wolę i poprzez to zapobiegać podejmowaniu przez nią odmiennych decyzji”.

III. Analiza

21. Zgodnie z życzeniem Trybunału Sprawiedliwości skoncentruj się jedynie na pytaniach pierwszym i czwartym.

A. Zwięzłe streszczenie argumentów stron

22. Uwagi na piśmie przedłożyły: NGD, rząd niemiecki i włoski oraz Komisja Europejska.

1. W przedmiocie pytania pierwszego

23. NGD uważa, że sąd odsyłający słuśnie wskazał, iż analiza na podstawie pkt 45 i 46 wyroku *Larentia + Minerva* – w celu ustalenia, czy warunek włączenia pod względem finansowym, przewidziany w prawie niemieckim, jest niezbędny i odpowiedni dla celów polegających na zapobieganiu nadużyciom lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania – jest istotna tylko pod warunkiem, że § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG nie jest sprzeczny z prawem Unii (gdy wyznacza podatnika w drodze odstąpienia od przepisów prawa Unii). Gdyby przyjąć takie podejście, skarga rewizyjna Finanzamt od początku podlegałaby oddaleniu ze względu na niezgodność tego przepisu z prawem Unii.

24. Rząd niemiecki kwestionuje dopuszczalność pytania pierwszego. Twierdzi, że jest ono bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, który dotyczy zasadniczo tego, czy w wystarczającym stopniu została spełniona przesłanka włączenia pod względem finansowym między NGD a podmiotem nadrzędnym A.

25. Pomocniczo rząd ten przedstawia uwagi zarówno w przedmiocie zgodności z prawem Unii krajowego systemu grup podatkowych (*Organschaft*), jak i w przedmiocie zgodności z prawem systemu, który przewiduje wyznaczenie jednego konkretnego członka grupy podatkowej VAT jako jednego podatnika reprezentującego tę grupę.

26. W odniesieniu do pierwszej kwestii zawartej w powyższym punkcie niemiecki system jednego podmiotu do celów podatkowych, o którym mowa w § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, odpowiada pod każdym względem systemowi wynikającemu z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 tej dyrektywy, zgodnie z którym wszyscy członkowie grupy podatkowej VAT muszą być uznawani za jednego podatnika i muszą składać wspólną deklarację VAT. Okoliczność, że zgodnie z prawem krajowym funkcje te pełni nie sama grupa podatkowa (grupa podatkowa VAT), lecz jej podmiot nadrzędny, nie pociąga za sobą konsekwencji w zakresie zgodności z prawem Unii.

27. W odniesieniu do drugiej kwestii zawartej w pkt 25 powyżej rzęd niemiecki wskazuje, że wprowadzenie systemu grup podatkowych VAT jest nieobowiązkowe dla państw członkowskich i że szczególne zasady funkcjonowania takiego systemu są pozostawione w gestii państw członkowskich.

28. Stanowisko to znajduje również potwierdzenie w genezie szóstej dyrektywy. Ponadto wyznaczenie podmiotu nadrzędnego jako jednego podatnika jest właściwe, ponieważ jako organ hierarchicznie wyższy jest on jedynym podmiotem mogącym zapewnić skuteczne wypełnianie zobowiązań podatkowych dla całej grupy. W każdym razie nie ma różnicy w obciążeniu podatkowym w zależności od tego, czy jednym podatnikiem jest grupa podatkowa VAT, czy jej podmiot nadrzędny.

29. Rząd włoski twierdzi zasadniczo, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż zezwala on państwu członkowskiemu na uznanie za jednego podatnika spółki rozpatrywanej odrębnie, nawet jeżeli jest ona ściśle powiązana z innymi spółkami pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, jeżeli jest to uzasadnione względami odnoszącymi się do celu, jakim jest zapobieganie oszustwom podatkowym, uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania.

30. Komisja uważa zasadniczo, że chociaż podmiot nadrzędny grupy podatkowej VAT może być podatnikiem i jedynym przedstawicielem tej grupy, to przewidziany w prawie niemieckim wymóg, zgodnie z którym ten podmiot nadrzędny musi posiadać większość praw głosu w tej grupie, jest sprzeczny z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

2. W przedmiocie pytania czwartego

31. NGD uważa, że na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej w tym sensie, że szósta dyrektywa nie zezwala państwu członkowskiemu na określenie, w drodze kategoryzacji, iż niektóre jednostki nie są niezależne, gdy są one włączone do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

32. Rząd niemiecki podnosi przede wszystkim, że również czwarte pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, ponieważ nie pozwala na wyciągnięcie wniosków w kwestii ustalenia, czy wymóg włączenia pod względem finansowym jest spełniony w sytuacji, w której, tak jak w niniejszej sprawie, podmiot nadrzędny posiada wprowadzić udział w większościowy, ale nie dysponuje większością praw głosu. Zatem jego zdaniem pytanie to nie ma decydującego znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

33. Tytułem ewentualnym rząd ten podnosi, że gdyby Trybunał uznał, iż pytanie to jest dopuszczalne, należałoby na nie udzielić odpowiedzi twierdzącej, ponieważ art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy i jej art. 4 ust. 4 akapit pierwszy zezwalają państwu członkowskiemu na uznanie, w drodze kategoryzacji, podmiotu za niewykonującego działalności samodzielnie w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, jeżeli ów podmiot jest włączony pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym do innej spółki (podmiotu nadrzędnego) w taki sposób, że ta ostatnia jest w stanie narzucać swoją wolę tej pierwszej i uniemożliwiać jej podejmowanie odmiennych działań. Rząd niemiecki dodaje w tym kontekście, że państwa członkowskie dysponują przy transpozycji tego przepisu pewnym zakresem uznania, jeżeli chodzi o określenie stopnia niezależności, z którego podmiot korzysta w ramach prowadzenia działalności gospodarczej.

34. Rząd włoski twierdzi zasadniczo, że pytanie czwarte jest niedopuszczalne, ponieważ nie ma ono żadnego związku z kontekstem faktycznym sprawy w postępowaniu głównym. Jednakże

w przypadku stwierdzenia jego dopuszczalności należało udzielić odpowiedzi tego rodzaju, że nie można przyjąć, iż art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, aby podmiot prowadzący działalność gospodarczą w sposób prawnie niezależny nie był uznawany za podatnika, nawet jeżeli jest on ściśle związany z innym podmiotem pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, tak że powstaje w stosunku do niego sytuacja zależna lub włączenia pod względem ekonomicznym.

35. Komisja, ustosunkowawszy się do wszystkich pytań prejudycjalnych poczyni, nie przedstawiła odrębnych uwag w przedmiocie tego pytania.

B. Ocena

1. W przedmiocie dopuszczalności

36. Rząd niemiecki kwestionuje dopuszczalność pytań pierwszego i czwartego (zob. pkt 24 i 32 powyżej), natomiast rząd włoski twierdzi, że pytanie czwarte jest niedopuszczalne.

37. Uważam, że argumenty te należy odrzucić. Po pierwsze, odpowiedzi na pytania prejudycjalne są w sposób oczywisty niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu głównym. Po drugie, okoliczności, że dwie izby Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego; XI izba w niniejszej sprawie i V izba w sprawie C-269/20) przedstawiły diametralnie różny wykładni włoskich przepisów szóstej dyrektywy(7) wskazuje, iż istnieje rzeczywista potrzeba udzielenia przez Trybunał wskazówek dotyczących tych przepisów. Znajduje to również odzwierciedlenie w znacznej rozbieżności charakteryzującej orzecznictwo krajowe tych dwóch izb sądu tak wysokiej instancji (w szczególności w odniesieniu do sposobu, w jaki art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy transponować do krajowego porządku prawnego). Podkreślono to również w komentarzach przedstawicieli doktryny przytoczonych przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) w tych dwóch wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

2. Co do istoty

38. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy w związku z art. 21 ust. 1 lit. a) i art. 21 ust. 3 tej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie wyznaczyło jako podatnika VAT nie samą grupę podatkową VAT (*Organkreis*), lecz członka tej grupy, w szczególności podmiot nadrzędny tej grupy (*Organträger*).

39. Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że zezwala on państwu członkowskiemu na uznanie określonych podmiotów za niewykonywujące działalności samodzielnie w drodze ich kategoryzacji, gdy podmioty te są pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączone do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego grupy podatkowej VAT.

40. Właściwe jest rozpatrzenie tych pytań, a kwestie leżące u ich podstaw przeanalizuję w trzech krokach. W kroku pierwszym przedstawię określone w prawie Unii warunki tworzenia grup podatkowych VAT. Następnie omówię zasady związane ze statusem grupy podatkowej VAT i jej członków po utworzeniu i prowadzeniu działalności przez grupę, w tym stosunki grupy z organami podatkowymi oraz to, który członek grupy jest zobowiązany do uiszczenia VAT za grupę. Na koniec przejdę do kroku trzeciego, w którym zbadam, czy rząd niemiecki może odstąpić od przepisów prawa Unii w zakresie grup podatkowych VAT w celu utrzymania swojego systemu grup podatkowych VAT.

a) **Uwagi wstępne**

41. Zgodnie ze stanowczymi wnioskami sądu odsyłającego zawartymi w postanowieniu odsyłającym rozumowanie przyjęte w celu uzasadnienia istnienia grupy podatkowej w Niemczech jest związane pod względem pojęciowym i historycznym, jak również z punktu widzenia ogólnej systematyki ustawodawstwa niemieckiego, z przesłanką samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej.

42. Od wielu lat podnoszone są powołane wątpliwości co do zgodności odpowiednich przepisów UStG z szóstą dyrektywą, wyrażane zarówno w orzecznictwie sądów niemieckich(8), jak i w doktrynie(9). Jak wykażę w niniejszej opinii, wątpliwości te są uzasadnione.

43. Członek orzecznictwa Trybunału mająca znaczenie dla niniejszej sprawy dotyczy art. 11 dyrektywy 2006/112. Jednakże orzecznictwo to jest istotne również w niniejszej sprawie, ponieważ brzmienie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy zostało przejęte przez ten przepis i mu odpowiada.

44. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele(10).

b) **Krok1. Warunki dotyczące grup podatkowych VAT określone w prawie Unii**

45. Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie: „[z] zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29 każdemu 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”.

46. W ujęciu ogólnym szósta dyrektywa zawiera raczej ograniczone wytyczne dla państw członkowskich co do sposobu transpozycji systemu grup podatkowych VAT do ich ustawodawstwa krajowego. Wiele szczegółów pozostawiono w gestii państw członkowskich, co stwarza ryzyko zakłócenia jednolitego stosowania VAT w całej Unii Europejskiej. Dyrektywa 2006/112 nie przyczyniła się do poprawy tej sytuacji. Odnotowano bowiem znaczne rozbieżności między państwami członkowskimi(11).

47. W szczególności, jeżeli chodzi o ustawodawstwo niemieckie (UStG), istota problemu związanego z tymi przepisami polega na tym, że zgodnie z szóstą dyrektywą niezależne spółki, które są ściśle powiązane ze sobą do celów VAT, nie tracą przymiotu podatników tylko ze względu na to powiązanie. Pojęcie grupy podatkowej VAT w żaden sposób nie prowadzi do sytuacji, w której każdy podatnik w tej grupie zostaje zastąpiony przez jednego członka tej grupy.

Kontekst i brzmienie spornych przepisów

48. Trybunał wyrażnie stwierdził już, że „[s]formułowania wykorzystane w art. 4 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i w art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112], w szczególności sformułowanie

»ka?da osoba«, nadaj? po?ciu »podatnik« szerokie znaczenie wskazuj?ce na samodzielno?? prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w tym sensie, ?e wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowo?ci prawnej, które obiektywnie spe?niaj? kryteria zawarte w tym przepisie, s? uznawane za podatników VAT”(12).

49. Ponadto zainteresowana osoba musi dzia?a? we w?asnym imieniu, na w?asny rachunek lub na w?asn? odpowiedzialno?? i musi ponosi? ryzyko gospodarcze zwi?zane z dzia?alno?ci?, któr? wykonuje samodzielnie w dowolnym miejscu(13).

50. Co wi?cej, art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, ?e „podatnik” wykonuje dzia?alno?? gospodarcz? samodzielnie i niezale?nie od jej miejsca, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

51. Bior?c pod uwag?, ?e art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz jej art. 4 ust. 4 akapit pierwszy okre?laj? zakres wyra?enia „wykonuj?ca samodzielnie [...] dzia?alno?? gospodarcz?”(14), odniesienie do „grupy podatkowej VAT” w art. 4 ust. 4 akapit drugi wymaga, aby po?cie to by?o rozumiane jako nadaj?ce konkretn? form? po?ciu *samodzielnego* wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej.

52. Inaczej rzecz ujmuj?c, w art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy doprecyzowano definicj? terminu „samodzielnie”, a nast?pnie w akapicie drugim odniesiono si? do po?cia grupy podatkowej VAT, czego wdroe?nie zosta?o powierzono pa?stwom cz?onkowskim na gruncie ich dyskrecjonalnych uprawnie? wykonawczych.

53. W??czenie po?cia grupy podatkowej VAT do art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy wymaga, aby po?cie to by?o rozumiane w sposób zgodny z ogóln? systematyk? tej dyrektywy jako konkretyzacja po?cia samodzielno?ci. Zgodnie z art. 4 ust. 4 tej dyrektywy równie? osoby prawnie niezale?ne mog? by? traktowane ??cznie jako jeden podatnik, w sytuacji gdy obowi?zek podatkowy w przeciwnym razie nie móg?by by? uzasadniony na podstawie jej art. 4 ust. 1 ze wzgl?du na brak wystarczaj?cego zwi?zku mi?dzy tymi osobami.

54. Nast?pnie nale?y porówna? brzmienie odpowiednich przepisów UStG z brzmieniem przepisów szóstej dyrektywy.

55. Co si? tyczy § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG, przepis ten pomija okoliczno??, ?e art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy nie przewiduje dodatkowych warunków dotycz?cych statusu podatnika poszczególnych cz?onków grupy podatkowej VAT. Ponadto ten ostatni przepis nie wymaga, aby cz?onek dzia?aj?cy w imieniu i na rzecz tej grupy by? wy??cznie spó?k? dominuj?c? posiadaj?c? zarówno udzia? wi?kszo?ciowy, jak i wi?kszo?? praw g?osu, ani nie przewiduje w istocie ?adnych innych warunków zwi?zanych ze zdolno?ci? prawn?, struktur? w?asno?ciow? czy prawami wywodzonymi z w?asno?ci osoby prawnej.

56. Artyku? 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stanowi, ?e „ka?de pa?stwo cz?onkowskie mo?e uzna? za jednego podatnika osoby maj?ce swe przedsi?biorstwa na terytorium kraju, które b?d?c prawnie niezale?ne, s? ?ci?le zwi?zane ze sob? finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie”.

57. Natomiast § 2 ust. 2 pkt 2 UStG przewiduje, że „[d]ziałalność gospodarcza, przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie, [...] 2) jeżeli osoba prawna [(i)] ze względu na charakter stosunków faktycznych pod względem finansowym, ekonomicznym oraz organizacyjnym jest włączona [(ii)] do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego [(iii)] (*Organschaft*). Skutki grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnątrznych pomiędzy członkami przedsiębiorstwa znajdującymi się w [Niemczech]. Czyżby te należy traktować jak jedno przedsiębiorstwo. [...]”(15).

58. Nie ulega wątpliwości, że niemiecki kodeks transponujący szóstą dyrektywę jest zbyt restrykcyjny, ponieważ przewiduje, że grupa podatkowa VAT (i w wyniku tej transpozycji podmiot nadrzędny) jest jednym podatnikiem, podczas gdy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy jest w swoim brzmieniu bardziej ogólny, ponieważ dopuszcza jedynie, do celów VAT, traktowanie jako jednego podatnika osób, które są niezależne, ale które są związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

59. Artykuł 4 ust. 4 szóstej dyrektywy ma bowiem następujące brzmienie: „każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika [(iii)] osoby [(i)] mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą [(ii)] finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie”(16).

60. Analiza tekstowa ujawnia różnice między: „osobą prawną” a „osobą” (i)(17); „włączeniem spółki podporządkowanej do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego” a „osobami prawnymi, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą” (ii); oraz między „wyłącznie podmiotem nadrzędnym” a „grupą podatkową VAT” jako jednym podatnikiem (iii).

61. Wszystkie trzy elementy powyższego porównania przepisów niemieckich z rzeczywistym brzmieniem szóstej dyrektywy pokazują, że przepisy UStG wykraczają poza to, co przewidziano w szóstej dyrektywie.

62. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że gdy państwa członkowskie korzystają z możliwości wyboru, jak daje im art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, i gdy stanowią pewne warunki i zasady funkcjonowania grup podatkowych VAT, nie mogą one zasadniczo zmieniać charakteru pojęcia grupy podatkowej VAT(18) i celu tego przepisu(19). Analogicznie można się do orzecznictwa Trybunału(20), zgodnie z którym przy transpozycji szóstej dyrektywy i określaniu zasad wykonywania praw, jakie grupy i osoby będące podatnikami VAT mogą wywodzić z jej art. 4 ust. 4, przepisy państw członkowskich nie mogą skutkować pozbawieniem niektórych grup i osób będących podatnikami VAT, które w przeciwnym razie spełniają związane z tym wymogi przewidziane w tej dyrektywie, możliwości korzystania z tych praw (co ma miejsce w przypadku osób będących przedmiotem niniejszej sprawy oraz osób będących przedmiotem sprawy C-269/20). Jak zauważono w doktrynie, państwa członkowskie powinny rozważyć zakres pozostałych uprawnień dyskrecyjnych, jakie przysługują im na mocy tej dyrektywy, przy wdrażaniu możliwości tworzenia grup podatkowych VAT, tak aby ich nie przekroczyły(21).

63. Fakt, że UStG i orzecznictwo krajowe są zbyt restrykcyjne, wykazano już w innej sytuacji dotyczącej grup podatkowych VAT: Trybunał miał okazję orzec, po wniesieniu do niego niniejszej sprawy, że UStG bezprawnie uniemożliwia spółkom, które nie są osobami włączonymi pod względem finansowym do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego, przynależność do grupy podatkowej VAT. Kwestia ta była przedmiotem wyroku M-GmbH.

c) **Krok2. Zasady dotyczące statusu grupy podatkowej VAT i jej członków po utworzeniu i rozpoczęciu działalności przez grupę, w tym stosunki grupy z organami podatkowymi**

64. Z przepisów szóstej dyrektywy dotyczących statusu grupy podatkowej VAT i jej członków wynika, że podatnicy należący do grupy podatkowej VAT pozostają również podatnikami na zasadzie indywidualnej. Obowiązek w zakresie VAT istnieje dla każdej osoby niezależnie (to znaczy poza kontekstem grupy podatkowej VAT). Grupa podatkowa VAT ustanowiona na mocy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy ma na celu wyłącznie uproszczenie rozliczania VAT. W praktyce organ podatkowy powinien otrzymać jedną deklarację VAT stanowiącą sumę indywidualnych deklaracji poszczególnych podatników należących do grupy.

1) Geneza

65. W pkt 2 (odnoszącym się do art. 2 – zgodnie z brzmieniem wniosku) załącznika A do wniosku Komisji(22), który doprowadził do przyjęcia drugiej dyrektywy(23), prawodawca Unii stwierdził, że zgodnie z tą dyrektywą systemy grup podatkowych nie powinny być utożsamiane z brakiem samodzielności.

66. W punkcie tym stwierdza się, że „[w]yrażenie »na własny rachunek« ma na celu w szczególności wykluczenie opodatkowania osób otrzymujących wynagrodzenie, zwizanych z pracodawcą umów o pracę, w tym osób pracujących we własnym domu. Takie sformułowanie pozostawia również każdemu państwu członkowskiemu swobodę traktowania osób, które są prawnie niezależne, ale powiązane pod względem ekonomicznym, finansowym lub organizacyjnym, nie jako odrębnych podatników, lecz jako jednego podatnika. Jednakże państwo członkowskie, które proponuje przyjęcie takiego traktowania, przeprowadza konsultacje zgodnie z art. 13”.

67. Prawdą jest, że w trakcie przyjmowania drugiej dyrektywy celem było usankcjonowanie w prawie Unii przepisów państw członkowskich, takich jak niemiecki system dotyczący pojedynczych podmiotów do celów podatkowych, aby uniknąć konieczności wyrażenia stworzenia pojęcia grupy podatkowej VAT w prawie niemieckim.

68. W omawianym wyżej wniosku Komisji dotyczącym drugiej dyrektywy wyjaśniono w „Ad art. 2”, co następuje:

„Zgodnie z przepisami obowiązującymi obecnie w niektórych państwach członkowskich osoby, które są prawnie niezależne, ale są ze sobą organicznie związane pod względem ekonomicznym, finansowym i organizacyjnym, uznaje się za jednego podatnika, w związku z czym transakcje dokonywane między nimi nie stanowią co do zasady czynności podlegających opodatkowaniu. W związku z tym przedsiębiorstwa stanowiące *Organschaft* podlegają tym samym warunkom podatkowym, co włączone przedsiębiorstwo stanowiące jedną osobę prawną.

Należy zauważyć, że jeżeli system VAT jest stosowany prawidłowo, reżim podatkowy, o którym mowa powyżej, nie oferuje przewagi konkurencyjnej nad systemem podatkowym, w ramach którego członków *Organschaft* traktuje się jak odrębnych podatników.

W tych okolicznościach nie wydaje się, aby istniała jakakolwiek poważna przeszkoda, by niektóre państwa członkowskie nadal uznawały *Organschaft* za jednego podatnika, podczas gdy inne tego nie robią. Jednakże w pierwszym przypadku dane państwo członkowskie musi przeprowadzić wstępne konsultacje, aby zbadać zalecany system pod względem ewentualnego zakłócenia konkurencji między państwami członkowskimi [COM(65) 144 wersja ostateczna, s. 7 i 8].

69. Drugą dyrektywą zastąpiono szóstą dyrektywę, przy czym argumenty te pozostały aktualne (tak jak zresztą nadal są aktualne na gruncie dyrektywy 2006/112, którą z kolei

zastępią szóstą dyrektywę).

70. Z genezy art. 4 szóstej dyrektywy jasno wynika, że pojęcie systemów grup podatkowych nie skutkuje uznaniem, iż jej członkowie przestają samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą oraz iż art. 4 ust. 1 tej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie temu, by spółka pozostawała podatnikiem VAT, nawet jeżeli stanowi podmiot podporządkowany lub w całości innej spółki.

2) Praktyczny przykład grupy podatkowej VAT

71. W tym względzie pouczający jest uproszczony przykład grupy podatkowej VAT, składający się tylko z dwóch członków, który przedstawiła Komisja. Spółka A jest podmiotem nadrzędnym spółki B; B nabywa od podatników trzecich osobami trzecimi towary za 100 EUR, z czego 20 EUR VAT (według stawki VAT 20%) podlega odliczeniu. B odsprzedaży te towary A w cenie nabycia. Następnie A sprzedaje te towary za 200 EUR osobom fizycznym niebędącymi podatnikami i wystawia fakturę na 40 EUR z tytułu VAT. VAT należny od różnych przedsiębiorstw wchodzących w skład grupy podatkowej VAT ustala się w następujący sposób, jeżeli dokonuje się jednej płatności za grupę.

72. (i) B odlicza 20 EUR za towary zakupione od osób trzecich (minus 20 EUR); (ii) B sprzedaje towary w cenie nabycia A i otrzymuje 20 EUR (plus 20 EUR); (iii) A księguje zakup towarów, które nabyła od B, i odlicza 20 EUR (minus 20 EUR); A księguje VAT naliczony z tytułu odsprzedaży towarów osobom trzecim ($200 \times 20\% = 40$; zatem plus 40 EUR). Wynika z tego, że całkowita kwota VAT do zapłaty przez grupę podatkową VAT wynosi 20 EUR.

73. Spółka A wywodzi się z zobowiązań podatkowych członków grupy podatkowej VAT i płaci VAT należny od grupy. Transakcje między podatnikami, o których mowa w ppkt (ii) i (iii), są całkowicie zneutralizowane. W przypadku gdy B sprzedaje swoje towary A, VAT naliczony przez B jest równy VAT, który A może odliczyć. Transakcji tych nie uwzględnia się zatem przy określaniu kwoty VAT należnego od grupy podatkowej VAT. Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy A wykonuje działalność gospodarczą samodzielnie. Jako podatnik, A otrzymała 40 EUR VAT. Sprzedała towary konsumentom końcowym i mogła odliczyć podatek naliczony w wysokości 20 EUR z tytułu tego nabycia. Z tytułu tej transakcji A musi zapłacić VAT w wysokości 20 EUR. Spółka B nie jest zobowiązana do zapłaty VAT z tytułu transakcji odsprzedaży, ponieważ transakcja ta została przeprowadzona w cenie nabycia.

74. Wszyscy członkowie grupy podatkowej VAT są solidarnie odpowiedzialni za zobowiązania grupy z tytułu VAT, nawet jeżeli w praktyce jedynie członek będący przedstawicielem grupy uiszcza (całkowicie) kwotę VAT należnego. Jeżeli chodzi o grupy podatkowe VAT, szósta dyrektywa nie reguluje podziału odpowiedzialności – w odniesieniu do kwoty VAT należnego od grupy – pomiędzy jej członków ani zasad tej odpowiedzialności.

75. Zgodnie z systemem VAT ustanowionym przez szóstą dyrektywę każdy podatnik jest odpowiedzialny za własne zobowiązania w zakresie VAT. Biorąc pod uwagę, że (zgodnie z przepisami art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy) członkowie grupy podatkowej VAT nie tracą przymiotu indywidualnych podatników, podział obowiązków w zakresie VAT między członków grupy podatkowej VAT winien być regulowany przez krajowe prawo zobowiązań i deliktów.

76. W przeciwieństwie do systemu grup podatkowych VAT przewidzianego w szóstej dyrektywie system ustanowiony w § 2 ust. 2 pkt 2 UStG przewiduje, że członków grupy podatkowej VAT nie uważa się już za podatników – nawet jeżeli nadal dokonują sprzedaży towarów i świadczą usługi za wynagrodzeniem i robią to samodzielnie, a każdy z nich jest podatnikiem działającym w takim charakterze w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy.

77. W tym względzie podzielam opinię Komisji, zgodnie z którą w ramach tego systemu krajowego spółka B w powyższym przykładzie nie byłaby (w ogóle) brana pod uwagę jako podatnik do celów VAT. Byłaby ona po prostu traktowana jako spółka zależna spółki A. Jednakże B nabywa towary jako podatnik działający w takim charakterze zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Spółka A miałaby status jednego podatnika w grupie podatkowej VAT. Jednakże art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nie zezwala, by B, jako członek grupy podatkowej VAT, nie był już uważany za podatnika, o ile nadal wykonuje działalność gospodarczą w sposób samodzielny w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy.

78. Należy zatem pamiętać, że członkowie grupy podatkowej VAT nie tracą statusu „podatnika”, o ile nie zaprzestają oni samodzielnego wykonywania działalności gospodarczej. Jak wskazałam powyżej, art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy nie wyklucza, że spółka pozostaje podatnikiem, w sytuacji gdy jest kontrolowana przez inną spółkę lub gdy w całości lub w części stanowi własność tej ostatniej.

79. W przypadku gdy kilku prawnie niezależnych członków grupy podatkowej VAT ma wspólnie status jednego podatnika, musi istnieć jeden przedstawiciel, który przejmuje obowiązki grupy w zakresie VAT wobec organów podatkowych. Zadanie to mógłby wykonywać podmiot nadrzędny (zgodnie z przepisami prawa niemieckiego). Uważam jednak (podobnie jak Komisja), że wymóg, zgodnie z którym dla celów grupy podatkowej VAT podmiot nadrzędny powinien posiadać większość praw głosu i większościowy udział w spółce kontrolowanej w grupie podatkowej VAT, jest sprzeczny z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

80. Jak wspomniano powyżej, podmiot nadrzędny może wypełniać zobowiązania podatkowe poszczególnych podatników w ramach grupy podatkowej VAT. Zgodnie z szóstą dyrektywą nie ma jednak obowiązku, aby jedynie członek grupy podatkowej VAT mający funkcję nadzorną w grupie był jej przedstawicielem wobec organów podatkowych. W uproszczonym przykładzie w pkt 71–73 powyżej istnieje na przykład możliwość, że spółka B ma większość pomyślnych finansów. W związku z tym pozostali członkowie grupy, którzy mogą dysponować mniejszą pomyślnością, mają interes w tym, aby B posiadała VAT należny dla grupy. Między członkami grupy może również zostać zawarte porozumienie dotyczące wynagrodzenia przedstawiciela za zadania związane z kontaktami z organami podatkowymi.

3) Wymogi prawa Unii dotyczące statusu podatnika w ramach grupy podatkowej VAT

81. W swoim komunikacie(24) Komisja odnosi się do grup podatkowych VAT jako „fikcyjnych[ich twórców]”.

82. Sąd odsyłający słuśnie, jak zostanie wykazane, stwierdza, że bez znaczenia jest fakt, iż niemiecki ustawodawca nie ustanowił dotychczas grupy podatkowej VAT jako formy prawnej spółki w krajowym porządku prawnym.

83. W istocie uwaga, którą Komisja zawarła w powyższym komunikacie – zgodnie z którą „[g]rupa VAT może na zatem opisać jako fikcyjny twór do celów VAT, w przypadku którego aspekt ekonomiczny jest ważniejszy niż forma prawna. Grupa VAT jest to szczególny rodzaj podatnika, który istnieje tylko do celów VAT. Jest ona oparta na rzeczywistych finansowych, ekonomicznych i

organizacyjnych powizaniach między przedsiębiorstwami. Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną, utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie – wyjącznie do celów VAT – w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek. [...]” – prawidłowo potwierdza pierwszeństwo prawa Unii w zakresie VAT przed krajowym prawem cywilnym lub prawem spółek (tak też uważa sąd odsyłający, zob. pkt 58 postanowienia odsyłającego).

84. Jak zauważył sam sąd odsyłający, z orzecznictwa Trybunału wynika przede wszystkim, że gdy państwo członkowskie wykonuje swoje uprawnienia na podstawie art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, krajowe przepisy transponujące muszą dopuszczać możliwość, iż podatnik jest jednym podatnikiem oraz iż dla grupy jako całości przyznaje się jeden numer identyfikacji podatkowej VAT(25). Z orzecznictwa tego nie wynika wprawdzie, że musi to być konkretna osoba, niemniej jednak Trybunał stwierdził następnie, iż to sama grupa podatkowa VAT, o ile taka grupa istnieje, jest zobowiązana do zapłaty VAT(26).

85. Zgodnie z prawem Unii podatnikiem tego podatku jest zatem sama grupa podatkowa VAT, a nie wyjącznie podmiot nadrzędny tej grupy, czyli konkretny jej członek, jak ma to miejsce w prawie niemieckim. Znaczna część przedstawicieli niemieckiej doktryny w dziedzinie prawa podatkowego wskazuje, że z tego powodu § 2 ust. 2 pkt 2 zdanie pierwsze UStG jest sprzeczny z szóstą dyrektywą(27).

86. Ponadto jestem zdania, że powyższy przepis UStG w sposób oczywisty wykracza poza uproszczenie opodatkowania spółek powizanych, stanowi, iż podatnikiem jest podmiot nadrzędny. Takie sformułowanie UStG pomija, po pierwsze, niezależną osobowość prawną spółek powizanych, a po drugie, ich potencjalną specyfikę jako podmiotów prawa publicznego (widać to w mojej równoległej opinii w sprawie C-269/20). Ponadto powyższy przepis UStG ogranicza swobodę systemu grupy podatkowej (grupy podatkowej VAT) w zakresie wyznaczania swojego przedstawiciela.

4) *Potencjalne naruszenie zasady neutralności podatkowej*

87. Paragraf 2 ust. 2 pkt 2 UStG jest również prawdopodobnie sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej, z której wynika, że „podmioty gospodarcze powinny mieć możliwość wyboru modelu organizacyjnego, który z czysto gospodarczego punktu widzenia byłby dla nich najbardziej odpowiedni, nie narażając się na to, że dokonywane przez nie czynności nie będą objęte zwolnieniami z opodatkowania przewidzianymi w [...] szóstej dyrektywie”(28).

88. Jak bowiem orzekł Trybunał do celów VAT „nie ma co do zasady znaczenia ani tożsamość producenta lub świadczącego usługi, ani forma prawna [...]”(29), chyba że przepisy szóstej dyrektywy lub orzecznictwo przewidują inaczej.

89. W tym kontekście zgadzam się z rzecznikiem generalnym P. Mengozzim: „[...] nie rozumiem, w jaki sposób rozróżnienie w zależności od formy prawnej czy posiadania osobowości prawnej lub jej braku miałooby być niezbędną lub właściwą do zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania [...] podział taki rozbija się moim zdaniem o zasadę neutralności podatkowej [...]. Pozbawienie tego przywileju podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z powodu formy prawnej, w jakiej działalność ta jest wykonywana, stanowi o różnym traktowaniu analogicznych podmiotów gospodarczych działających w warunkach konkurencji względem siebie, niezależnie od tego, że cech podatnika VAT jest właściwe prowadzenie działalności gospodarczej, a nie forma prawna [...]. System grupowego rozliczania VAT powinien promować neutralność podatkową, odzwierciedlając realia ekonomiczne [...] nie powinien on prowadzić do tworzenia sztucznych podziałów w zależności od formy prawnej, które przyjmują podmioty gospodarcze dla celów prowadzonej działalności”(30). W związku z tym, podobnie jak w

przypadku warunków dotyczących formy prawnej i osobowości prawnej, o których mowa powyżej, uważam, że warunki takie jak te nałożone poprzez UStG w niniejszej sprawie (wyznaczenie wyłączenie członka grupy podatkowej VAT sprawującego funkcję nadzorną, który posiada większość praw głosu i udział w większościowy w spółce kontrolowanej w tej grupie, jako przedstawiciela grupy i jej podatnika, z wyłączeniem innych członków grupy) wydają się wykraczać poza to, co jest niezbędną i właściwą do osiągnięcia celów określonych w szóstej dyrektywie.

d) Krok 3. Czy rząd niemiecki może dla uzasadnienia swojego reżimu podatkowego powołać się na wyjątek przewidziany w przepisach prawa Unii dotyczącego grup podatkowych VAT?

90. Zgodnie z ogólną zasadą prawa Unii podatnikiem musi być osoba określona w szóstej dyrektywie, dlatego też przeanalizuję, czy niemieckie przepisy określające, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku może być wyłącznie podmiot nadzorny, służący zapobieganiu praktykom stanowiącym nadużycia podatkowe.

91. Jak wskazała Trybunał w wyroku Larentia + Minerva (pkt 40), „[z] uzasadnienia projektu Komisji [COM(73) 950 wersja ostateczna[(31)]] prowadzącego do przyjęcia szóstej dyrektywy wynika, że wprowadzając art. 4 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy, prawodawca Unii chciał umożliwić, aby państwa członkowskie nie byłyby zobowiązane – czy systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej niezależności w celu uproszczenia procedur administracyjnych lub w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu”.

92. Ponadto Trybunał orzekł, że „art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT, tak jak przewidziana we wskazanym przepisie, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadzorczym tej grupy stosunkiem podporządkowania, chyba że te dwa wymogi stanowiłyby rodki niezbędne i właściwe do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania” (pkt 46 wyroku Larentia + Minerva)(32).

93. Celem art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy jest zapobieganie nadużyciom lub zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz uproszczenie czynności administracyjnych poprzez zwolnienie transakcji wewnątrzgrupowych z VAT.

94. Przepis ten ma zatem na celu wskazanie jednego podatnika grupy podatkowej VAT, który jest zobowiązany do wypełnienia deklaracji podatkowej i zapłaty VAT w imieniu tej grupy, nie eliminując jednak odpowiedzialności podatkowej pozostałych członków tej grupy. Przepis ten milczy jednak w kwestii odpowiedzialności solidarnej poszczególnych członków tego konsorcjum względem siebie. W tym względzie z art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jasno wynika jednak, że państwa członkowskie mogą postanowić, iż podmiot inny niż podatnik ponosi solidarną odpowiedzialność za zapłatę VAT. Wobec tego członek grupy podatkowej VAT, działający w jej imieniu, może również zostać solidarnie zobowiązany do zapłaty tego podatku.

95. Jak zauważyć sąd odsyłający, art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy uprawnia państwa członkowskie jedynie do wyznaczenia dodatkowych osób jako solidarnie zobowiązanych do zapłaty VAT. Nie zezwala im natomiast na wyznaczenie w drodze odstąpienia osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku innej niż sama grupa podatkowa VAT. Z orzecznictwa wynika bowiem, że państwa członkowskie nie mają prawa dodawać dodatkowych warunków do art. 11 dyrektywy 2006/112 (a w konsekwencji do art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy)(33).

96. Następnie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy podejście przyjęte przez Trybunał w wyroku Larentia + Minerva należy interpretować w ten sposób, że w celu zapobiegania nadużyciom lub zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania państwa członkowskie mogą wyznaczyć jako członka grupy podatkowej VAT działającego w imieniu tej grupy jedynie podmiot nadrzędny tej grupy. Sąd odsyłający wyjaśnia, że warunek dotyczący posiadania większości praw głosu miało ułatwić współpracę członków grupy podatkowej VAT w celu zapewnienia wykonania przez nich obowiązków podatkowych.

97. Uważam (podobnie jak Komisja), że celem warunku dotyczącego posiadania większości praw głosu przez podmiot nadrzędny nie jest zapobieganie oszustwom podatkowym ani zwalczanie uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania.

98. W istocie, po pierwsze, jak orzekł w tej sprawie Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Szlezwiku-Holsztynie), w postępowaniu głównym nie przedstawiono żadnego argumentu dotyczącego domniemanego uzasadnienia na gruncie prawa Unii, mianowicie w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym lub zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, a dokumenty przedłożone temu sądowi nie zawierają niczego, co mogłoby ujawnić takie zachowanie spółek tworzących sporną grupę podatkową VAT.

99. Po drugie, zgadzam się z sądem odsyłającym, który stwierdził, że „nie rozumie, w jaki sposób okoliczności, że za podatnika uznaje się jednego [konkretnego] członka grupy podatkowej VAT zamiast grupy podatkowej VAT, mogłoby zostać wykorzystane do zapobiegania praktykom lub zachowaniom noszącym znamiona nadużycia lub do zwalczania oszustw podatkowych lub uchylania się od opodatkowania, zważywszy że [...] wszyscy członkowie tej grupy byłiby [w każdym razie] zobowiązani do zapłaty tego podatku jako dłużnicy solidarni. Wątpliwości są więc uzasadnione co do tego, czy takie uzasadnienie pozwala na odstąpienie” (pkt 56 postanowienia odsyłającego). Sąd odsyłający wskazuje również w postanowieniu odsyłającym, że „grupa podatkowa w świetle prawa krajowego nie służy uproszczeniu procedur administracyjnych, lecz unikaniu niepotrzebnej pracy administracyjnej w przedsiębiorstwach”.

100. Wreszcie należy zauważyć, że Trybunał odrzucił już podobne ogólne argumenty, takie jak te podniesione przez rząd niemiecki, w wyroku M-GmbH, w którym orzekł, że cel zapobiegania unikaniu opodatkowania nie stanowi uzasadnienia dla zbyt restrykcyjnych niemieckich przepisów dotyczących grup podatkowych VAT.

101. Trybunał orzekł tam bowiem, iż „aby można było stwierdzić istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, z szeregu obiektywnych czynników musi wynikać, że zasadniczym celem danych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej [...], a zatem ryzyko oszustwa podatkowego lub uchylania się od opodatkowania, zgodnie z art. 11 akapit drugi [dyrektywy 2006/112 (który odpowiada art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy)], nie może być jedynie teoretyczne”(34).

102. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby wykazać, iż restrykcyjne warunki nałożone na grupy podatkowe VAT w ramach niemieckiego reżimu przewidzianego w UStG rzeczywiście służy celowi zwalczania oszustw podatkowych lub uchylania się od opodatkowania, należy przedstawić konkretne uzasadnienie. Podobnie jak w sprawie M-GmbH, uważam, że argumenty

rzędu niemieckiego w tym względzie nie są w niniejszej sprawie przekonujące.

IV. Wnioski

103. Proponuję, aby na pytania prejudycjalne pierwsze i czwarte skierowane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał odpowiedział w sposób następujący:

Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi 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 dopuszcza on, by osoby ściśle ze sobą związane, będące członkami grupy podatkowej VAT, były traktowane jako jeden podatnik do celów obowiązków w zakresie VAT.

Jednakże przepis ten należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które wyznaczają wyjącznie członek sprawujący funkcję podmiotu nadrzędnego w grupie – posiadającego większość praw głosu i udziałów – w spółce kontrolowanej w grupie podatników – jako przedstawiciela grupy podatkowej VAT i podatnika tej grupy, z wyłączeniem pozostałych członków grupy.

1 Język oryginału: angielski.

2 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. 2000, L 269, s. 44; zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 J. Müller-Lee, P. Imhof, VAT group requirements: a German fairy tale, *International Tax Review*, 2014, s. 48. W przedmiocie grup podatkowych VAT ogólnie zob. następującą publikację: S. Pfeiffer, VAT Grouping from a European Perspective, *IBFD Doctoral Series*, Vol. 34, 2015.

4 Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

5 Kwestie te są przedmiotem trzech pierwszych pytań prejudycjalnych.

6 Kwestia ta została poruszona w ramach pytania czwartego.

7 Zobacz ex multis, M. Geraats, Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, *Steueranwaltsmagazin*, Nr. 3/2021, s. 87.

8 Zobacz M. Geraats, op.cit. s. 87. Znajduje to do pewnego stopnia odzwierciedlenie również we wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie Larentia + Minerva oraz w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r., M GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; zwanym dalej „wyrokiem M GmbH”).

9 Sąd odsyłający przywołuje Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 120, 126. Mogą również przywołać następujących autorów: Stadie w: Rau/Dürrwächter (Hrsg.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, Juli 2011, pkt 915, 993; Reiss w: Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, § 2 UStG, pkt 98.6, 98.17; Klenk w: Sölch/Ringleb, *UStG*, § 2 UStG, pkt 89; Korn w: Bunjes, *UStG*, § 2 UStG, 2013, pkt 110; Scharpenberg w: Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 2 UStG, pkt 325,

Radeisen w: Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, § 2 UStG, 2011, pkt 179; Meyer w: Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, § 2 UStG, 2011, pkt 64; Korf, *MwStR*, 2016, s. 257; Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, s. 297, 299, 302. Zobacz także M. Rust, *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

10 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 23) i przytoczone tam orzecznictwo.

11 Zobacz B. Gryziak, VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis, *International VAT Monitor*, vol. 32, 2021, s. 205. Zobacz komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE [dawnego art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy] w sprawie wspólnego systemu [VAT] [COM(2009) 325 wersja ostateczna, s. 1].

12 Wyrok z dnia 12 października 2016 r., *Nigl i in.* (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo); wyróżnienie moje.

13 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 18); z dnia 18 października 2007 r., *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 23).

14 Wyróżnienie moje.

15 Wyróżnienie moje.

16 Wyróżnienie moje.

17 Zobacz wyrok *Larentia + Minerva*, pkt 45, 46.

18 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 4 października 2001 r., „*Goed Wonen*” (C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 34); z dnia 5 lipca 2012 r., *DTZ Zadelhoff* (C-259/11, EU:C:2012:423, pkt 34).

19 C. Sterzinger, *Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis*, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 139.

20 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 26 czerwca 2001 r., *BECTU* (C-173/99, EU:C:2001:356, pkt 52 i nast.).

21 R. Korf, *Organschaft – quo vadis?*, *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, s. 179.

22 Wniosek dotyczący drugiej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wniesiony przez Komisję do Rady) COM(1965) 144 wersja ostateczna.

23 Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dz.U. 1967 (L), s. 1303].

24 Zobacz pkt 3.2 akapit drugi komunikatu Komisji COM(2009) 325 wersja ostateczna.

25 Wyrok z dnia 22 maja 2008 r., *Ampliscientifica i Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 20).

26 Wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29, 35, 37 oraz sentencja).

27 Zobacz przypisy 8, 9 niniejszej opinii.

28 Wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r., J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także na przykład wyroki: z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); z dnia 23 października 2003 r., Komisja/Niemcy (C-109/02, EU:C:2003:586, pkt 23).

29 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 46). Zobacz także wyrok z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 25).

30 Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego przedstawiona w dniu 26 marca 2015 r. w sprawie Larentia + Minerva (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, pkt 80–83).

31 Wniosek Komisji w sprawie szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system [VAT]: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1973, C 80, s. 1).

32 Zobacz także wyrok M GmbH, pkt 47.

33 Zobacz w tym względzie wyrok M GmbH, pkt 53.

34 Zobacz wyrok M GmbH, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo.