

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

LAILI MEDINY

przedstawiona w dniu 27 stycznia 2022 r.(1)

Sprawa C-269/20

Finanzamt T

przeciwko

S

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

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Grupy podatkowe VAT – Wyznaczenie członka grupy podatkowej VAT jako podatnika – Dostawy wewnętrzne w ramach grupy podatkowej VAT – Dostawy realizowane przez członka grupy podatkowej VAT, który jest krajową fundacją prawa publicznego – Nieodpłatne świadczenie usług – Prowadzenie działalności w sferze imperium obok działalności gospodarczej

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony w niniejszej sprawie przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) dotyczy wykładni art. 4 ust. 4 i art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(2) i został sformułowany w ramach sporu między S, krajową fundacją prawa publicznego, a Finanzamt T (urzędem skarbowym, T, Niemcy, zwanym dalej „Finanzamt T”). Spór dotyczy, po pierwsze, wyznaczenia S (ze względu na jej funkcję spółki dominującej) wraz z przedsiębiorstwem świadczącym na jej rzecz usługi sprzątania jako jednego podatnika dla celów podatku od wartości dodanej (VAT), a po drugie, kwestii, czy nieodpłatne świadczenie usług w celu objętym zakresem działalności wykonywanej przez S w sferze imperium (funkcji spoczywającej na niej w związku z wykonywaniem władzy publicznej) może podlegać opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) tej dyrektywy.

2. Niniejszą opinię należy odczytywać łącznie z moją równoległą opinią w sprawie C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, ogłoszoną w dniu 13 stycznia 2022 r., w szczególności ze względu na to, że pierwsze pytanie prejudycjalne Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) w składzie piętej izby w niniejszej sprawie odpowiada swoim zakresem pierwszemu pytaniu prejudycjalnemu tego trybunału w składzie jedenastej izby w sprawie C-141/20.

I. Ramy prawne

3. Z dniem 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę zastąpiła dyrektywa 2006/112/WE(3). Szósta dyrektywa znajduje zastosowanie *ratione temporis* w postępowaniu głównym.

4. Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi, że „[o]podatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega: 1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [który występuje w takim charakterze]”.

5. Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też 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 wiążący miódzy pracodawcą a pracownikiem co do warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

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

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28 za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna”.

6. Artykuł 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, że za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

„nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością”.

II. Okoliczności powstania sporu w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

7. S, skarżąca w postępowaniu głównym, jest niemiecką fundacją prawa publicznego, która prowadzi uniwersytet obejmujący między innymi wydział medycyny. Jest podatnikiem i wykonuje odpłatnie usługi (opieka nad pacjentami). Jednocześnie jako osoba prawna prawa publicznego

12. Sprzeciw S wobec tej decyzji zosta? przez Finanzamt T oddalony. W post?powaniu w pierwszej instancji przed Nieders?chsisches Finanzgericht (s?dem ds. finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy) s?d ten uwzgl?dni? jednak odwo?anie S. Zdaniem tego s?du bezsporne by?o, ?e S jako spó?ka dominuj?ca i U?GmbH jako spó?ka podporz?dkowana stanowi? jeden podmiot dla celów podatkowych (grupa podatkowa VAT). Owa grupa podatkowa VAT obejmowa?a równie? dzia?alno?? S prowadzon? w charakterze w?adzy publicznej. Nie zosta?y spe?nione przes?anki

nieodp?atnego ?wiadczenia w rozumieniu § 3 ust. 9a pkt 2 UStG.

13. Potrzeba wyst?pienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powsta?a w ramach post?powania w przedmiocie skargi rewizyjnej wniesionej przez Finanzamt T do Bundesfinanzhof (federalnego trybuna?u finansowego).

14. W kontek?cie tej skargi Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy) w sk?adzie pi?tej izby postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy przewidziane dla pa?stw cz?onkowskich w art. 4 ust. 4 akapit drugi [szóstej dyrektywy] uprawnienie do tego, by uzna? za jednego podatnika osoby maj?ce swe przedsi?biorstwa na ich terytorium, które b?d?c prawnie niezale?ne, s? ?ci?le zwi?zane ze sob? finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, nale?y wykonywa? w ten sposób,

a) ?e uznanie za jednego podatnika dotyczy jednej z tych osób, która jest podatnikiem w odniesieniu do wszystkich transakcji tych osób, czy te? w ten sposób,

b) ?e uznanie za jednego podatnika musi bezwzgl?dnie – a wi?c równie? kosztem istotnych uszczuple? podatkowych – prowadzi? do powstania grupy podatkowej VAT odr?bnej od ?ci?le zwi?zanych ze sob? osób, stanowi?cej fikcyjny podmiot, który nale?y stworzy? wy?cznie dla celów podatku od warto?ci dodanej?

2. Je?eli w przypadku pytania pierwszego w?a?ciwa jest odpowied? a): Czy z orzecznictwa Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej dotycz?cego celów innych ni? zwi?zane z dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa w rozumieniu art. 6 ust. 2 [szóstej dyrektywy] (wyrok Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej z dnia 12 lutego 2009 r., VNLTO, C?515/07, EU:C:2009:88) wynika, ?e w przypadku podatnika,

a) który z jednej strony prowadzi dzia?alno?? gospodarcz?, dokonuj?c przy tym odp?atnych ?wiadcze? w rozumieniu art. 2 pkt 1 [szóstej dyrektywy], a

b) z drugiej strony jednocze?nie podejmuje dzia?alno?? jako w?adza publiczna (dzia?alno?? w sferze imperium), w odniesieniu do której nie jest uwa?any za podatnika zgodnie z art. 4 ust. 5 [szóstej dyrektywy],

nie nale?y opodatkowywa? wykonania nieodp?atnej us?ugi z zakresu dzia?alno?ci gospodarczej na potrzeby dzia?alno?ci w sferze imperium w ?wietle art. 6 ust. 2 [zdanie pierwsze] lit. b) [szóstej dyrektywy]?”.

III. Analiza

A. Zwi?z?e streszczenie argumentów stron

1. W przedmiocie pytania pierwszego

15. W pytaniu pierwszym s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie temu, by pa?stwo cz?onkowskie wyznaczy?o jako podatnika VAT nie sam? grup? podatkow? VAT („Organkreis”), lecz okre?lonego cz?onka tej grupy, to jest spó?k? dominuj?c? („Organträger”).

16. W odniesieniu do pytania pierwszego rz?d niemiecki podnosi argumenty analogiczne do tych, które podniós? w równoleg?ej sprawie C?141/20(4). Zasadniczo rz?d ten twierdzi, ?e przewidziana w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy mo?liwo?? uznania przez pa?stwa

członkowskie za jednego podatnika osób mających siedzibę na ich terytorium, które będą niezależne pod względem prawnym, społecznie powiązane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, może być realizowana w taki sposób, że uznanie za jednego podatnika dotyczy (tylko) jednej z tych osób (to znaczy spółki dominującej), która jest podatnikiem w odniesieniu do wszystkich transakcji tych osób.

17. W swojej analizie pierwszego pytania prejudycjalnego Komisja powołuje się na te same argumenty, które przedstawiła w równoległej sprawie C-141/20. Zasadniczo twierdzi ona, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie uregulowaniom krajowym przewidującym, że wyjącznie spółka dominująca grupy podatkowej VAT staje się podatnikiem grupy, z wyłączeniem pozostałych członków.

2. W przedmiocie pytania drugiego

18. W pytaniu drugim sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku podmiotu wykonującego, po pierwsze, działalność gospodarczą, w zakresie której jest on podatnikiem, a po drugie, działalność prowadzoną w ramach sprawowania władzy publicznej, w odniesieniu do której jest on zwolniony z VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, nieodpłatne świadczenie usług wpisujących się w zakres jego działalności gospodarczej i przeznaczonych dla obszaru jego działalności w charakterze władzy publicznej może podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

19. Rząd niemiecki uważa, że na to pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Rząd ten podnosi zasadniczo, że w przypadku podatnika, który z jednej strony prowadzi działalność gospodarczą i w związku z tym świadczy odpłatnie usługi w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy i który z drugiej strony jednocześnie wykonuje działalność w charakterze władzy publicznej, w związku z którą nie jest on uznawany za podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 5 tej dyrektywy, nieodpłatne świadczenie usług w zakresie działalności gospodarczej tego podatnika może podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy.

20. Rząd niemiecki podnosi w szczególności, że w przeciwieństwie do podejścia przyjętego w art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. a) szóstej dyrektywy potrzeby „niemającej charakteru gospodarczego” należy uznać za objęte zakresem pojęcia „celów innych niż związane z działalnością” w rozumieniu art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy i w związku z tym muszą one wpisywać się w zakres stosowania tego przepisu.

21. W tym względzie rząd ten twierdzi, że jego podejście nie jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału dotyczącym pojęcia „celów innych niż związane z działalnością” sformułowanym w wyrokach mających za przedmiot art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. a) w związku z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy(5).

22. Tytułem ewentualnym, gdyby opodatkowanie nieodpłatnego świadczenia nie było dopuszczalne na podstawie art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy, rząd niemiecki podnosi, że opodatkowanie to jest w każdym razie uzasadnione w odniesieniu do usług świadczonych w ramach działalności niemającej charakteru gospodarczego podmiotu takiego jak S na podstawie art. 6 ust. 2 zdanie drugie tej dyrektywy, zgodnie z którym państwa członkowskie mają możliwość odstąpienia od przepisów tej dyrektywy.

23. Zdaniem Komisji nie ma potrzeby odpowiadania na pytanie drugie, aby udzielić odpowiedzi, która byłaby użyteczna dla sądu odsyłającego w celu rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu głównym.

B. Ocena

24. W niniejszej sprawie Trybuna? staje wobec potrzeby rozstrzygni?cia dwóch g?ównych kwestii: (i) ustalenia, kogo nale?y wyznaczy? jako podatnika grupy podatkowej VAT zgodnie z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy (pierwsze pytanie prejudycjalne); oraz (ii) sposobu traktowania dla celów VAT ?wiadcze? realizowanych przez osob? prawno? dzia?aj?c? zarówno w sferze publicznej, jak i prywatnej, gdy osoba ta tworzy z inn? osob? jeden podmiot dla celów podatkowych (grup? podatkow? VAT). W szczególno?ci chodzi o to, czy us?ugi sprz?tania ?wiadczone przez cz?onka grupy podatkowej VAT na rzecz podmiotu prawa publicznego, którego dzia?alno?? nie podlega opodatkowaniu – podmiotu, który jest cz?onkiem i spó?k? dominuj?c? tej grupy podatkowej VAT – stanowi?: a) niepodlegaj?ce opodatkowaniu ?wiadczenia wewn?trzne w ramach tej grupy podatkowej VAT; lub b) ?wiadczenia realizowane „nieodp?atnie” (?wiadczenia rzeczowe), w odniesieniu do których nale?a?o zap?aci? VAT (drugie pytanie prejudycjalne).

1. *W przedmiocie pierwszej kwestii (pierwszego pytania prejudycjalnego)*

25. Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wyznaczenia jednego podatnika w ramach grupy podatkowej VAT zgodnie z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. Pytanie to odpowiada co do zasady pierwszemu pytaniu prejudycjalnemu w równoleg?ej sprawie C?141/20.

26. W mojej równoleg?ej opinii w owej sprawie wyja?ni?am zasadniczo, ?e: (i) cz?onkowie grupy podatkowej VAT nie trac? statusu „podatnika”, o ile nie przestaj? prowadzi? niezale?nej dzia?alno?ci gospodarczej; (ii) gdy pa?stwa cz?onkowskie korzystaj? z wyboru, jaki daje im art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, i gdy ustanawiaj? okre?lone warunki i zasady dla grup podatkowych VAT, nie mog? one zasadniczo zmienia? charakteru poj?cia grupy podatkowej VAT i celu tego przepisu. Ponadto dokonuj?c transpozycji tej dyrektywy i okre?laj?c warunki wykonywania praw, jakie grupy podatkowe VAT i osoby mog? wywodzi? z art. 4 ust. 4, przepisy pa?stw cz?onkowskich nie mog? skutkowa? pozbawieniem okre?lonych grup podatkowych VAT i osób, które spe?niaj? zwi?zane z tym wymogi przewidziane w szóstej dyrektywie, mo?liwo?ci korzystania z tych praw (co w rzeczywisto?ci ma miejsce w odniesieniu do zainteresowanych osób w niniejszej sprawie oraz osób w sprawie C?141/20); (iii) celem art. 4 ust. 4 akapit drugi jest zapobieganie nadu?yciom oraz zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, a tak?e uproszczenie czynno?ci administracyjnych poprzez zwolnienie transakcji wewn?trgrupowych z VAT.

27. W rezultacie w opinii tej dosz?am do wniosku, ?e ów przepis szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i?: (i) zezwala on na to, aby osoby blisko powi?zane, b?d?ce cz?onkami grupy podatkowej VAT, by?y traktowane jako jeden podatnik na potrzeby obowi?zków w zakresie VAT; ale jednocze?nie (ii) stoi na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego (takiemu jak § 2 ust. 2 pkt 2 UStG), które wyznacza wy?zcznie cz?onka pe?ni?cego funkcj? dominuj?c? w grupie – posiadaj?cego wi?kszo?? praw g?osu i wi?kszo?ciowy pakiet udziałów w grupie podatników – jako przedstawiciela grupy podatkowej VAT i podatnika tej grupy, z wy?zczaniem pozosta?ych jej cz?onków.

28. Ten sam wniosek znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie, poniewa? w?a?ciwy przepis prawa niemieckiego jest tym samym przepisem co ten maj?cy zastosowanie w sprawie C?141/20 (tn. § 2 ust. 2 pkt 2 UStG).

29. Jak wyja?niam w opinii równoleg?ej, jestem zdania, ?e powy?szy przepis UStG, stanowi?cy, i? podatnikiem jest spó?ka dominuj?ca, w sposób oczywisty wykracza poza uproszczenie opodatkowania spó?ek powi?zanych. Takie sformu?owanie UStG pomija, po pierwsze, niezale?n? osobowo?? prawno? spó?ek powi?zanych, a po drugie, ich potencjaln? specyfik? jako podmiotów publicznych (takich jak fundacja S w post?powaniu g?ównym). Ponadto

omawiany przepis UStG ogranicza swobodę systemu organizacji grupy podatkowej (grupy podatkowej VAT) w zakresie wyznaczania swojego przedstawiciela.

30. Jak podkreśliła Komisja, celem uproszczenia administracyjnego, do którego zmierza art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, jest wyznaczenie, dla celów kontaktów z organami podatkowymi, podatnika zobowiązanego do złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty VAT. W tym względzie grupa podatkowa VAT w rozumieniu tego przepisu tworzy jednego podatnika odpowiedzialnego za składanie deklaracji podatkowej dla grupy, nie znosząc jednak obowiązku podatkowego członków tej grupy.

31. S, niemiecka fundacja prawa publicznego, oraz spółka U&GmbH były ze sobą powiązane jako jeden podmiot dla celów podatkowych (grupa podatkowa VAT).

32. Zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG osoba prawna (spółka podporządkowana), która ze względu na powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne stanowi część przedsiębiorstwa innej osoby (spółki dominującej), *nie wykonuje działalności gospodarczej samodzielnie*. W świetle prawa niemieckiego spółka podporządkowana, która w ujściu autonomicznym jest podatnikiem, ze względu na te powiązania jest ostatecznie uznawana za część spółki dominującej (podobnie jak spółka zależna).

33. Powyższy wniosek ma wpływ zarówno na czynności dokonywane między spółką podporządkowaną a spółką dominującą, jak i na czynności dokonywane przez te spółki na rzecz osób trzecich; zgodnie z prawem niemieckim to nie spółka podporządkowana, lecz spółka dominująca jest uznawana za podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT z tytułu tych transakcji.

34. W tym miejscu odsyłam do mojej opinii w równoległej sprawie C-141/20 (pkt 71–80), gdzie przedstawiłam praktyczny przykład, który pokazuje, dlaczego § 2 ust. 2 pkt 2 UStG stanowi nieprawidłową transpozycję szóstej dyrektywy.

35. Jak podkreśliła Komisja, w okolicznościach faktycznych sprawy w postępowaniu głównym § 2 ust. 2 pkt 2 UStG stwarza dodatkowe problemy na gruncie szóstej dyrektywy. W niniejszej sprawie S, spółka dominująca, jest organem władzy publicznej wykonującym działalność, która tylko częściowo podlega opodatkowaniu. Spółka podporządkowana, U&GmbH, świadczy usługi sprzątania, które podlegają opodatkowaniu VAT, zarówno na potrzeby podlegających opodatkowaniu działalności władzy publicznej, jak i na potrzeby własnej działalności tej władzy niepodlegających opodatkowaniu. W związku z zastosowaniem § 2 ust. 2 pkt 2 UStG, zważywszy, że spółka podporządkowana nie jest już uznawana za podatnika, lecz jedynie za spółkę zależną, nie może ona wystawiać faktur VAT za swoją działalność podlegającą co do zasady opodatkowaniu.

36. Uważam, że spółka sprzątajca U&GmbH, jako niezależny podatnik, wykazała w swojej deklaracji podatkowej VAT naliczony za usługi świadczone zarówno na potrzeby działalności opodatkowanej, jak i działalności nieopodatkowanej S. Ten organ władzy publicznej nie może jednak odliczyć VAT naliczonego za usługi świadczone na potrzeby jej działalności niepodlegającej opodatkowaniu(6).

37. Deklaracja VAT składana dla grupy podatkowej VAT powinna być zestawieniem wszystkich indywidualnych deklaracji VAT poszczególnych członków grupy. Wobec tego nie ma już konieczności odrębnego ujmowania w księgach rachunkowych świadczenia usług na podstawie art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy, ponieważ odpowiednie usługi są świadczone jako nieodpłatne świadczenie. W konsekwencji jeżeli spółka sprzątajca zostanie uznana, w rozumieniu prawa niemieckiego, za spółkę zależną organu władzy publicznej, VAT od towarów nabytych w celu świadczenia przez nią usług sprzątania powinien być proporcjonalny do

działalności o charakterze niegospodarczym w sferze publicznej.

38. Wynika z powyższego, że niemieckie przepisy nie tylko nie stanowią uproszczenia, lecz stwarzają dodatkowe obciążenie podatkowe dla osób i grup podatkowych VAT i są niezgodne z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

39. Jeżeli wyznaczony obowiązek podatkowy spółki dominującej względem spółek podporządkowanych zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 UStG jest wykluczony, ponieważ narusza prawo Unii, spółki podporządkowane muszą zapłacić podatek od swoich transakcji.

40. Jak wskazał sąd odsyłający(7), gdyby przyjąć, że pomiędzy S (spółką dominującą) a U GmbH (spółką podporządkowaną) nie istnieje „Organschaft” (stosunek grupy podatkowej VAT), U GmbH byłaby zobowiązana do zapłaty VAT z tytułu czynności, które wykonuje na przykład na rzecz w sferze publicznej lub innych przedsiębiorstw, którym nie przysuguje prawo do odliczenia.

41. Wreszcie pragnę odnieść się – na co zwrócono uwagę w doktrynie – do nieco zaskakującego(8) sformułowania pierwszego pytania prejudycjalnego oraz postanowienia odsyłającego w zakresie, w jakim sąd odsyłający [Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) w składzie piętej izby] przestrzega przed odpowiedzią na pytanie pierwsze w wariantcie b) (tj. odpowiedzi, którą proponuję w niniejszej opinii), „jako wiodące do istotnych uszczupleń podatkowych” oraz ponieważ „[o]dpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne poza niniejszą sprawą ma duże znaczenie dla wpływów podatkowych w Niemczech”, a „jeżeli na [to] pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć zgodnie z warianttem b), będzie to miało w związku z powyższym istotne konsekwencje fiskalne”.

42. Dość stwierdzić, że istotne wątpliwości co do zgodności niemieckiego systemu grup podatkowych VAT z szóstą dyrektywą od wielu lat znajdują wyraz w orzecznictwie krajowym, w orzecznictwie unijnym (na przykład w wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrts (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) oraz wśród przedstawicieli doktryny(9). W związku z tym Niemcy miały wystarczać co do czasu na podjęcie kroków w celu rozwiązania problemów zidentyfikowanych w odniesieniu do systemu grup podatkowych VAT. W każdym razie państwo członkowskie nie może pozostać bierne i ignorować takiego orzecznictwa i głosów doktryny, by następnie twierdzić, że jeżeli Trybunał orzeknie o niezgodności jego przepisów z prawem Unii, państwo dozna istotnej utraty wpływów podatkowych(10). W każdym wypadku w rzeczywistości podjęto już przynajmniej kilka konkretnych kroków we właściwym kierunku, a więc reformy systemu grup podatkowych VAT w Niemczech(11).

43. W związku z tym uważam, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć zasadniczo zgodnie z warianttem b), to znaczy, iż z uprawnienia przyznanego państwu członkowskiemu w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy korzystać w taki sposób, że traktowanie jako jednego podatnika musi prowadzić do powstania grupy podatkowej VAT odrębnej od części złączonych ze sobą osób, stanowiącej fikcyjny podmiot, który należy stworzyć wyjątkowo dla celów VAT.

2. W przedmiocie drugiej kwestii (drugiego pytania prejudycjalnego)

44. Sąd odsyła cy uzależnił odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne od odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze(12) i jednocześnie wykluczył możliwość uznania niemieckiej instytucji jednego podmiotu dla celów podatkowych za zgodną z szóstą dyrektywą w przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze. Wynika z tego, że wobec zaproponowanej przeze mnie odpowiedzi na pytanie pierwsze odpowiedź na pytanie drugie jest hipotetyczna i zbędna dla rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu głównym.
45. Jednakże dla pełności wyводу przedstawię następujące uwagi w przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego.
46. W pytaniu tym sąd odsyła cy zmierza zasadniczo do ustalenia(13), czy w sprawie w postępowaniu głównym S (jako organ władzy publicznej) może podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.
47. Po pierwsze, w wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 38; zwanym również „wyrokiem VNLTO”) Trybunał wyjaśnił, że „art. 6 ust. 2 [zdanie pierwsze] lit. a) [szóstej dyrektywy] nie może być traktowany jako ustanawiający zasadę, zgodnie z którą czynności, które nie są objęte zakresem zastosowania podatku VAT [takie jak transakcje niemające charakteru gospodarczego(14)] mogą być uznane za czynności wykonywane »w celach innych« niż związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu tego przepisu. Taka wykładnia pozbawiłaby bowiem sensu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy”.
48. Uważam, że rozważania te mają zastosowanie mutatis mutandis w odniesieniu do art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy.
49. Po drugie, należy przypomnieć, że art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy jedynie transakcji dokonywanych „nieodpłatnie”, które należy traktować jako świadczenia wykonywane odpłatnie dla celów VAT(15).
50. Z postanowienia odsyłającego wynika jednak, że w sprawie w postępowaniu głównym U GmbH otrzymała od S wynagrodzenie za usługi sprzedaży w rozpatrywanym roku – zarówno w ramach jej działalności gospodarczej, jak i w ramach jej działalności w charakterze władzy publicznej(16).
51. Jak bowiem orzekł w pierwszej instancji w postępowaniu głównym Niedersächsisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych dla Dolnej Saksonii), działalność wykonywana do „celów innych niż” związane z działalnością przedsiębiorstwa zgodnie z art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy jest świadczeniem usług przez podatnika *na jego własny użytek* lub na użytek jego pracowników.
52. Natomiast sfera działalności przedsiębiorstwa jest objęta zakresem *działalności niemającej charakteru gospodarczego sensu stricto* (a nie „celów innych niż” związane z działalnością przedsiębiorstwa), gdy – jak w niniejszej sprawie – osoba prawna prawa publicznego wykonuje usługę należącą do sfery imperium.
53. Wynika z powyższego, że art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy nie ma w żadnym razie zastosowania do działalności S w charakterze władzy publicznej, czyli do jej działalności niemającej charakteru gospodarczego.

IV. Wnioski

54. Proponuj?, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy, Niemcy) Trybuna? odpowiedzia? w sposób nast?puj?cy:

Pytanie 1:

Artyku? 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”) dopuszcza uznanie osób – jako grupy podatkowej VAT – które b?d?c prawnie niezale?ne, s? ?ci?le zwi?zane ze sob? finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, za jednego podatnika w zakresie obowi?zków dotycz?cych VAT.

Jednak?e powy?szy przepis szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie temu, aby ka?dy cz?onek tej grupy podatkowej VAT zachowa? status niezale?nego podatnika.

Niemniej jednak ten sam przepis szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie uregulowaniom krajowym stanowi?cym, ?e jedynie spó?ka dominuj?ca grupy podatkowej VAT staje si? podatnikiem tej grupy, podczas gdy pozostali cz?onkowie tej grupy s? uznawani za niepodlegaj?cych opodatkowaniu.

Pytanie 2:

Z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynika, ?e nie jest konieczne udzielanie odpowiedzi na pytanie drugie. W ka?dym wypadku art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. b) szóstej dyrektywy nie ma zastosowania do dzia?alno?ci S w charakterze w?adzy publicznej, czyli do jej dzia?alno?ci niemaj?cej charakteru gospodarczego.

1 J?zyk orygina?u: angielski.

2 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwana dalej „szóst? dyrektyw?”).

3 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

4 Zobacz streszczenie tych argumentów w mojej opinii w tej sprawie, pkt 24–28.

5 Rz?d ten przywo?uje wyroki: z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88); z dnia 15 wrze?nia 2016 r. Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687).

6 Artyku? 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

7 Zobacz pkt 28 postanowienia odsy?aj?cego.

8 Zobacz na przyk?ad H.-M. Grambeck, *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH?56792, Abschnitt II.

9 Zobacz przypis 8 (orzecznictwo krajowe) i przypis 9 (doktryna) w mojej równoleg?ej opinii w sprawie C?141/20.

10 Ponadto mo?na wysnu? analogi? z orzecznictwem Trybuna?u, wskazuj?c, ?e „z

utrwalonego orzecznictwa wynika, że obniżenie wpływów podatkowych nie może być postrzegane jako wzgląd nadrzędnego interesu ogólnego, na który można by się powołać w celu uzasadnienia przepisu co do zasady niezgodnego z podstawowymi swobodami. Zobacz wyrok z dnia 7 września 2004 r., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 49).

11 Specjalna grupa robocza na poziomie federalnym i landów na rzecz „reform VAT Organschaft” zakończyła już prace. Zobacz <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (kwiecień 2021 r.).

12 Drugie pytanie rozpoczyna się od sformułowania: „Jeżeli w przypadku pytania pierwszego wątpliwa jest odpowiedź a)”; zob. pkt 14 niniejszej opinii.

13 Zobacz streszczenie pytania drugiego w pkt 18 niniejszej opinii.

14 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30); z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 24).

16 Zobacz pkt 10 i 11 niniejszej opinii.