Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
MAI BRKAN
przedstawiona w dniu 22 kwietnia 2026 r. [1]

Sprawa T-268/25

Sampension Livsforsikring A/S
przeciwko
Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 11 dyrektywy 2006/112/WE – Podatnicy – „Grupa VAT” – Osoby ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym – Środki w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania – Przepisy krajowe wymagające własności w 100 % w odniesieniu do określonych podatników

Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy wykładni dyrektywy 2006/112/WE [2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a dokładniej rzecz ujmując jej przepisów odnoszących się do systemu „grupy VAT”. Dyrektywa VAT przyznaje państwom członkowskim w ramach ich ustawodawstwa krajowego możliwość zezwalania określonym podatnikom na tworzenie takich grup. Owe grupy podatkowe umożliwiają zgromadzenie w ramach jednego podmiotu podatkowego kilku podatników, co pociąga za sobą daleko idące skutki podatkowe w zakresie VAT.

2. Chociaż Trybunał już wielokrotnie był wzywany do dokonania wykładni wspomnianych przepisów [3], niniejsze odesłanie prejudycjalne umożliwia Sądowi poczynienie dodatkowych wyjaśnień w odniesieniu do warunków, do których nakładania są uprawnione państwa członkowskie w celu umożliwienia przystąpienia do grupy VAT. W szczególności konieczne jest ustalenie, czy państwa członkowskie mogą nałożyć na określone kategorie podatników obowiązek posiadania udziału własnościowego wynoszącego 100 %, w szczególności w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania.

[1] Język oryginału: francuski.

[2] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

[3] Zobacz między innymi wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268; z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263; z dnia 11 lipca 2024 r., Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlegają niektóre dokonywane „przez podatnika" dostawy towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów i świadczenia usług. W myśl art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT podatnikiem jest „każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

4. Artykuł 11 dyrektywy VAT przewiduje:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej […], każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

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

5. Artykuł 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT odpowiada art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388/EWG[4] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), która została uchylona i zastąpiona od dnia 1 stycznia 2007 r. dyrektywą VAT. Przepis przewidziany w art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT wprowadzono na mocy art. 4 ust. 4 akapit trzeci szóstej dyrektywy, który dodano do tej ostatniej dyrektywą 2006/69/WE[5].

Prawo duńskie

6. Artykuł 11 dyrektywy VAT transponowano do prawa duńskiego przez § 47 ust. 4 momsloven (ustawy o VAT), wprowadzonego ustawą nr 375 z dnia 18 maja 1994 r., mającego następujące brzmienie:

„Kilku podatników wykonujących wyłącznie czynności podlegające rejestracji może, na wniosek, zostać zarejestrowanych jako jeden podatnik. Organ podatkowy i celny może zezwolić osobom wykonującym czynności podlegające rejestracji do celów VAT na wspólną rejestrację z osobami wykonującymi czynności niepodlegające rejestracji i osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej. Zezwolenie może zostać udzielone tylko wówczas, gdy jedna osoba (spółka dominująca itp.), ze względu na posiadanie bezpośrednio lub pośrednio wszystkich akcji itp., jest właścicielem innej osoby lub innych osób (spółek zależnych, spółek pośrednio zależnych itp.), których dotyczy wspólna rejestracja. […]".

[4] 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. 1977, L 145, s. 1).

[5] Zobacz art. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. 2006, L 221, s. 9).

7. Na podstawie § 47 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o VAT podatnicy dokonujący dostawy towarów i świadczenia usług mają obowiązek rejestracji swojego przedsiębiorstwa. Jednakże, zgodnie z § 47 ust. 1 zdanie drugie pkt 1 ustawy o VAT, ów obowiązek „nie dotyczy czynności w zakresie dostawy towarów i świadczenia usług, które są zwolnione na podstawie § 13" rzeczonej ustawy.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

8. Przedmiotem sporu w postępowaniu głównym między spółką Sampension Livsforsikring A/S a Skatteministeriet (duńskim ministerstwem ds. podatków) jest decyzja Skattestyrelsen (duńskiego organu podatkowego) oddalająca złożony przez wyżej wymienioną spółkę wniosek o wspólną rejestrację do celów VAT z inną spółką.

9. Dokładniej rzecz ujmując, spółka Sampension Livsforsikring, będąca spółką ubezpieczeniową, zamierza utworzyć grupę podatkową VAT ze spółką Sampension Administrationsselskab A/S (zwaną dalej „spółką zarządzającą"), która zarządza pierwszą z wymienionych spółek. Działalność spółki Sampension Livsforsikring obejmuje świadczenie usług finansowych zwolnionych z VAT. W chwili złożenia owego wniosku o rejestrację 94 % udziału własnościowego w spółce zarządzającej posiadała spółka Sampension Livsforsikring, zaś 6 % należało do dwóch funduszy emerytalnych, również zarządzanych przez spółkę zarządzającą.

10. Duński organ podatkowy oddalił wniosek o wspólną rejestrację z tego względu, że spółka Sampension Livsforsikring nie posiadała udziału własnościowego w spółce zarządzającej w wysokości 100 %, tak jak wymaga tego przesłanka ustanowiona w § 47 ust. 4 ustawy o VAT. Spółka Sampension Livsforsikring zaskarżyła decyzję oddalającą wniosek o rejestrację podnosząc, że wspomniany przepis prawa duńskiego jest niezgodny z art. 11 dyrektywy VAT.

11. W ramach zawisłego przed nim sporu, Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału w ramach postępowania prejudycjalnego przewidzianego w art. 267 TFUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 11 akapit pierwszy [dyrektywy VAT] w związku z jego akapitem drugim należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, takim jak te rozpatrywane w niniejszej sprawie, w myśl których możliwość utworzenia grupy VAT obejmującej osoby wykonujące czynności niepodlegające rejestracji lub nieprowadzące działalności gospodarczej jest uzależniona od spełnienia warunku, zgodnie z którym jedna osoba w tej grupie VAT jest bezpośrednio lub pośrednio właścicielem w 100 % innej osoby lub innych osób w tej grupie VAT?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 11 [dyrektywy VAT] wywołuje skutek bezpośredni w państwach członkowskich, efektem czego podatnikom w stosunku do państwa członkowskiego przysługuje uprawnienie do żądania dokonania ich rejestracji jako grupy VAT w przypadkach, w których ustawodawstwo tego państwa członkowskiego nie jest zgodne z tym uregulowaniem i nie może być interpretowane w zgodny z nim sposób?".

Analiza

12. Zgodnie z decyzją właściwej dla niniejszego postępowania izby Sądu, niniejszą opinię ograniczę do odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne.

13. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, w myśl których możliwość utworzenia grupy VAT obejmującej osoby wykonujące czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzące działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT jest uzależniona od spełnienia warunku, zgodnie z którym jedna osoba w tej grupie VAT jest bezpośrednio lub pośrednio właścicielem w 100 % innej osoby lub innych osób w tej grupie podatkowej VAT.

Uwagi wstępne

14. Na wstępie należy uściślić, że pytanie prejudycjalne nie odnosi się do kwestii, czy art. 11 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie zasadzie ogólnej przewidzianej w duńskim ustawodawstwie dotyczącym grup VAT, zgodnie z którą kilku podatników wykonujących wyłącznie czynności podlegające rejestracji może na swój wniosek zostać zarejestrowanych jako jeden podatnik[6]. Pytanie prejudycjalne dotyczy raczej kwestii, czy wyżej wymieniony przepis dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie przepisowi wprowadzającemu odstępstwo od owej zasady ogólnej, który to przepis ogranicza możliwość przynależności do grupy VAT wyłącznie do osób wykonujących czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzących działalności gospodarczej[7]. W odniesieniu do tych ostatnich konieczne jest bowiem posiadanie udziału własnościowego w wysokości 100 %, w szczególności przez ich spółkę dominującą, podczas gdy wymóg ten nie ma zastosowania do innych osób.

15. Następnie, aby naświetlić kontekst tego przepisu wprowadzającego odstępstwo, warto moim zdaniem wyjaśnić powody, dla których spółka Sampension Livsforsikring może ubiegać się o utworzenie grupy VAT ze swoją spółką zarządzającą.

16. Spółka zarządzająca świadczy na rzecz spółki Sampension Livsforsikring odpłatne usługi zarządzania[8]. W obecnej sytuacji, to znaczy w braku istnienia grupy VAT, spółka zarządzająca jest zobowiązana – na podstawie duńskiego prawa transponującego art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT – do wykazania na fakturze związanego z tymi usługami VAT. Jednakże spółka Sampension Livsforsikring nie może odliczyć w całości VAT pobranego od wspomnianych usług, ponieważ jej działalność obejmuje świadczenie usług finansowych zwolnionych z VAT[9]. W konsekwencji spółka Sampension Livsforsikring musi ostatecznie ponieść odnośne obciążenie VAT.

17. Co innego miałoby miejsce w przypadku, gdyby spółka Sampension Livsforsikring i jej spółka zarządzająca były uprawnione do utworzenia grupy VAT. W takiej sytuacji świadczenie usług zarządzania między tymi dwoma spółkami nie podlegałoby podatkowi VAT ze względu na

[6] Paragraf 47 ust. 4 zdanie pierwsze ustawy o VAT.

[7] Paragraf 47 ust. 4 zdania drugie i trzecie ustawy o VAT.

[8] Chociaż sąd odsyłający nie wskazał wyraźnie, że usługi te są świadczone odpłatnie, z uwag przedstawionych przez spółkę Sampension Livsforsikring na rozprawie wynika, że tak właśnie jest.

[9] Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT prawo do odliczenia naliczonego VAT zależy od opodatkowania transakcji objętych podatkiem należnym.

okoliczność, iż usługodawcy należącego do grupy VAT nie można uznać indywidualnie za podatnika odrębnego od podatnika, jakim jest grupa VAT [10]. W konsekwencji grupa byłaby zwolniona z VAT, który wcześniej obciążał usługi zarządzania.

18. Pierwsze pytanie prejudycjalne zasadniczo dotyczy zatem kwestii czy, i w jakim zakresie, państwo członkowskie jest uprawnione do zapobiegania generowaniu takich korzyści podatkowych poprzez wykluczenie możliwości bycia członkiem grupy VAT w odniesieniu do osób wykonujących czynności niedających prawa do odliczenia VAT, z wyjątkiem przypadku posiadania przez spółkę należącą do grupy udziału własnościowego w wysokości 100 %.

19. Wreszcie, w celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie, należy moim zdaniem dokonać ścisłego rozróżnienia między akapitami pierwszym i drugim art. 11 dyrektywy VAT. Akapit pierwszy tego przepisu przyznaje państwom członkowskim możliwość wprowadzenia uregulowań krajowych, na mocy których na jednego podatnika składa się kilka niezależnych pod względem prawnym osób, pod warunkiem że mają one siedzibę na terytorium danego państwa członkowskiego i są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Przepis ten ustanawia zatem warunki, od których uzależnione jest utworzenie takiej grupy VAT, pozostawiając jednocześnie państwom członkowskim zakres uznania co do określenia szczegółowych warunków w swoim ustawodawstwie krajowym [11].

20. Artykuł 11 akapit drugi dyrektywy VAT upoważnia natomiast państwo członkowskie, w przypadku gdy korzysta ono z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym tego samego przepisu, do przyjęcia wszelkich niezbędnych środków w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Ponadto Trybunał stwierdził, że w celu stosowania art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą, w ramach przysługującego im zakresu uznania, uzależnić stosowanie systemu grupy VAT od pewnych ograniczeń zmierzających do zapobiegania nadużyciom, uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, i to nawet przed wprowadzeniem akapitu trzeciego tego przepisu, obecnie art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT [12].

21. Przy stosowaniu art. 11 dyrektywy VAT należy zatem dokonać rozróżnienia między, z jednej strony, akapitem pierwszym art. 11 dyrektywy VAT, dotyczącym warunków *koniecznych* do utworzenia grupy VAT, a z drugiej strony, akapitem drugim tego przepisu, dotyczącym warunków *ewentualnych*, będących warunkami dodatkowymi w stosunku do warunków koniecznych określonych w akapicie pierwszym, od których może być uzależnione utworzenie takiej grupy, w jedynym celu, jakim jest zwalczanie uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

22. Zważywszy, że pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni zarówno pierwszego, jak i drugiego akapitu art. 11 dyrektywy VAT, w pierwszej kolejności zajmę się kwestią, czy rozpatrywane przepisy krajowe nakładające wymóg posiadania przez określonych podatników udziału własnościowego w wysokości 100 % mogą znaleźć podstawę w akapicie pierwszym tego przepisu,

[10] Zobacz wyroki: z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19; z dnia 11 lipca 2024 r., Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, pkt 40.

[11] Zobacz w szczególności podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 64 w odniesieniu do art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

[12] Wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 42; z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 50, 66; z dnia 1 grudnia 2022 r., Finanzamt T (Świadczenia wewnętrzne grupy podatkowej VAT), C-269/20, EU:C:2022:944, pkt 44, 45.

a w szczególności w warunku istnienia ścisłego powiązania pod względem finansowym. Następnie zbadam, czy ów przepis krajowy mógłby być uzasadniony w świetle akapitu drugiego wspomnianego przepisu dyrektywy VAT.

Wykładnia art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT, w szczególności pojęcia „ścisłego powiązania pod względem finansowym”

23. Zgodnie z art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT, utworzenie grupy VAT wymaga, aby osoby mające siedzibę na terytorium danego państwa członkowskiego były ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwa członkowskie nie dysponują jakimkolwiek zakresem uznania w odniesieniu do pojęcia „ścisłego powiązania pod względem finansowym”, które, w ramach wprowadzającego odstępstwo przepisu prawa duńskiego, przekłada się na wymóg posiadania udziału własnościowego w kapitale w wysokości 100 %; Trybunał stwierdził bowiem, że owo pojęcie powinno podlegać jednolitej wykładni w celu uniknięcia rozbieżności w stosowaniu przez poszczególne państwa członkowskie systemu grupy VAT [13]. Wprawdzie w orzecznictwie Trybunału nie zdefiniowano jeszcze pojęcia „ścisłego powiązania pod względem finansowym”, lecz można z niego wywieść, że art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie pozwala na wprowadzenie na poziomie krajowym warunku posiadania udziału własnościowego w wysokości 100 % w celu utworzenia grupy VAT.

24. W pierwszej kolejności, z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że warunku dotyczącego istnienia ścisłego powiązania pod względem finansowym nie można interpretować w sposób zawężający [14]. Tymczasem wymóg posiadania udziału własnościowego w wysokości 100 % określa to powiązanie w sposób bardzo zawężający, wykluczając każdy poziom udziału, który nie jest pełną własnością.

25. W drugiej kolejności, Trybunał stwierdził już, że art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie prawu krajowemu, które w celu ustalenia powiązania pod względem finansowym, nakłada wymóg posiadania większości praw głosu, oprócz udziału większościowego w kapitale [15]. Owo orzecznictwo zachowuje aktualność w odniesieniu do wykładni art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT, ponieważ przepis ten zastąpił art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. W konsekwencji z orzecznictwa tego wynika, że posiadanie udziału większościowego w kapitale jest wystarczające do stwierdzenia istnienia powiązania pod względem finansowym w rozumieniu art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT [16].

26. W konsekwencji uważam, iż art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie może stanowić podstawy istnienia warunku posiadania udziału własnościowego w kapitale w wysokości 100 %, takiego jak warunek przewidziany w prawie duńskim, aby osoby wykonujące czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzące działalności gospodarczej mogły wchodzić w skład grupy VAT, jak stwierdził rząd duński na rozprawie.

[13] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 44; zob. także, w odniesieniu do art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 65.

[14] Wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 36; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 45.

[15] Zobacz wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 71.

[16] Zobacz także komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego z dnia 2 lipca 2009 r. w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, COM(2009) 325 wersja ostateczna, pkt 3.3.4.

Wykładnia art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, w szczególności pojęcia „zwalczania uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”

27. Następnie należy zbadać, czy warunek taki jak posiadanie udziału własnościowego w kapitale w wysokości 100 %, nałożony na określonych podatników na podstawie wprowadzającego odstępstwo przepisu prawa duńskiego, można uznać za niezbędny środek w rozumieniu art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, do przyjęcia którego państwa członkowskie są uprawnione w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez utworzenie grupy VAT na podstawie prawa krajowego transponującego art. 11 akapit pierwszy tej dyrektywy.

28. Prawdą jest, że Trybunał stwierdził, w odniesieniu do stosowania systemu grupy VAT, że do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy środek prawa krajowego jest konieczny i odpowiedni do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom lub na zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania [17]. Uważam jednak, że do Sądu należy dostarczenie sądowi odsyłającemu odpowiednich wskazówek, aby mógł on dokonać tego ustalenia w rozpoznawanej sprawie.

29. W tym względzie w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że z orzecznictwa wynika, iż na podstawie art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT państwa członkowskie są nie tylko uprawnione do przyjmowania środków administracyjnych mających na celu zwalczanie uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania, lecz mogą one również ograniczać stosowanie systemu grupy VAT [18], co wymaga środków ustawodawczych na poziomie krajowym. Wynika stąd zatem, że co do zasady państwo członkowskie może przewidzieć w swoim ustawodawstwie dodatkowe warunki stosowania systemu grupy podatkowej VAT, tak jak przewiduje to prawo duńskie w § 47 ust. 4 zdania drugie i trzecie ustawy o VAT, pod warunkiem że mają one na celu zwalczanie uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz że są one zgodne z zasadą proporcjonalności.

30. W drugiej kolejności, w ramach stosowania art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, należy dokonać rozróżnienia między pojęciami „uchylania się od opodatkowania” i „unikania opodatkowania” oraz pojęciem „nadużyć”, którym państwa członkowskie są również uprawnione zapobiegać zgodnie z przytoczonym powyżej orzecznictwem Trybunału [19]. Chociaż dotyczące tego przepisu orzecznictwo Trybunału nie wprowadza wyraźnego rozróżnienia między tymi pojęciami [20], takiego rozróżnienia dokonano w orzecznictwie w odniesieniu do innych przepisów

[17] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 58; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 86.

[18] Zobacz wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 38; z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Finlandia, C-74/11, niepublikowany, EU:C:2013:266, pkt 66; w tym względzie istnieje różnica w odniesieniu do utrwalonego orzecznictwa dotyczącego art. 131, zgodnie z którym to orzecznictwem zapobieganie przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć nie może dotyczyć określenia treści zwolnień, zob. wyrok z dnia 22 stycznia 2026 r., Agrupació de Neteja Sanitària i Educat Serveis Auxiliars, C-379/24 i C-380/24, EU:C:2026:29, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo.

[19] Zobacz przypis 17 niniejszej opinii.

[20] Zobacz w szczególności wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 61.

podatkowych prawa Unii [21]. Ponadto wydaje się, że prawodawca Unii nie używa pojęć „unikanie" i „nadużycie" jako synonimów, co wynika z ich odrębnego stosowania w różnych przepisach prawa podatkowego Unii [22].

31. W tym względzie, po pierwsze, raczej nie ulega wątpliwości, że warunek posiadania udziału własnościowego w kapitale, taki jak ten nałożony przez prawo duńskie na osoby wykonujące czynności zwolnione z VAT lub prowadzące działalność niemającą charakteru gospodarczego, nie może stanowić środka służącego zwalczaniu uchylania się od opodatkowania. Uchylanie się od opodatkowania jest bowiem działaniem nielegalnym [23]. Wynika to w szczególności z art. 325 ust. 1 TFUE, który zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT [24] oraz „wszelki[ch] inn[ych] działa[ń] nielegaln[ych]" [25]. Jednakże rozpatrywane przepisy duńskie nie mają na celu zwalczania działań nielegalnych, lecz ograniczenie zakresu stosowania systemu grupy podatkowej VAT w celu, jakim jest – według przekazanych przez rząd duński informacji – zmniejszenie wynikających z niego korzyści podatkowych. W związku z tym taki przepis krajowy nie służy realizacji celu, jakim jest zwalczanie uchylania się od opodatkowania.

32. Po drugie, jeżeli chodzi o unikanie opodatkowania, należy stwierdzić, że ani Trybunał, ani Sąd nie wskazały dotychczas definicji tego pojęcia w świetle art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT. W konsekwencji, aby móc ustalić, czy przepisy takie jak rozpatrywane ustawodawstwo duńskie mają na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania, zasadnicze znaczenie ma przede wszystkim zdefiniowanie tego pojęcia. W celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele [26].

Treść pojęcia „unikania opodatkowania"

33. Przede wszystkim z wykładni literalnej pojęcia „unikania opodatkowania" wynika, że skutkuje ono zmniejszeniem kwoty należnego lub zapłaconego podatku.

34. Nie ulega jednak wątpliwości, że każdego zmniejszenia kwoty należnego lub zapłaconego podatku nie można uznać za unikanie opodatkowania, w przeciwnym razie powodowałoby to rozszerzenie zakresu tego pojęcia na legalne czynności, które w sposób oczywisty nie mogą wchodzić w jego zakres. Jest tak na przykład w przypadku zwykłego zaprzestania działalności

[21] Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 21, 22; z dnia 14 grudnia 2017 r., Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, pkt 46.

[22] Zobacz art. 22 ust. 8 akapit trzeci lit. a), art. 23a ust. 2 i 3 i art. 27 ust. 1, 2 i 5 zdania pierwsze i drugie dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21) ze zmianami; art. 5 ust. 2 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. 2003, L 157, s. 49); art. 14 ust. 1 i art. 20 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51); art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2009/132/WE z dnia 19 października 2009 r. określającej zakres stosowania art. 143 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towarów (Dz.U. 2009, L 292, s. 5) oraz art. 13 ust. 3 i art. 47 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.U. 2020, L 58, s. 4) ze zmianami.

[23] Zobacz podobnie Commission staff working document z dnia 6 grudnia 2012 r., Impact assessment accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, SWD(2012) 403 final, załącznik 14, s. 12.

[24] Zobacz w szczególności podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26, 27.

[25] Zobacz także art. 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz.U. 2017, L 198, s. 29).

[26] Wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

podlegającej opodatkowaniu lub obniżenia ceny oferowanego produktu, co skutkuje zapłatą przez podatnika mniejszej kwoty VAT w następstwie tej czynności. W związku z tym należy określić, jakie korzyści podatkowe stanowią „unikanie opodatkowania”.

35. W tym względzie uważam, że z wykładni literalnej nie można wyciągnąć żadnego ostatecznego wniosku. Terminy użyte w różnych wersjach językowych nie wydają się bowiem mieć jasno określonej treści [27].

36. W konsekwencji wykładnia literalna art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT nie pozwala na dokładne określenie pojęcia „unikania opodatkowania”.

Geneza art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT

37. Następnie należy zauważyć, że geneza art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT nie dostarcza żadnej wskazówki co do konkretnego celu przyznanego państwom członkowskim w tym przepisie uprawnienia do zwalczania w szczególności unikania opodatkowania.

38. Przepis ten został wprowadzony art. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/69, który do art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy dodał akapit trzeci. Zgodnie z motywem 2 dyrektywy 2006/69, państwa członkowskie powinny mieć możliwość przyjęcia przepisów „w celu zapewnienia, że środki przewidziane w [szóstej dyrektywie] dotyczące podatników […] nie są wykorzystywane do celów uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania”.

39. Komisja, przedstawiając propozycję nałożenia na państwa członkowskie obowiązku zapewnienia, aby wprowadzenie systemu grupy podatkowej VAT nie pociągało za sobą „nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatników”, miała w zamierzeniu pomóc państwom członkowskim w zapobieganiu „nieuczciwym praktykom” wynikającym ze stosowania takich przepisów [28]. Z wniosku dotyczącego dyrektywy 2006/69 nie wynika jednak w jakich okolicznościach należy uznać, że takie korzyści lub skutki są nieuzasadnione. Wydaje się, że Komisja jedynie podążyła za inicjatywą państw członkowskich, biorąc pod uwagę, że w uzasadnieniu wniosku podkreśla ona, iż system grupy podatkowej VAT „zdaniem państw członkowskich” może być wykorzystywany do unikania płacenia VAT [29].

40. Dalszy przebieg procedury prawodawczej, która doprowadziła do przyjęcia dyrektywy 2006/69, również nie dostarcza wyjaśnień w odniesieniu do rodzaju korzyści, którym prawodawca zamierzał zapobiec wprowadzając ten przepis. Ani Parlament [30], ani Komitet

[27] Zobacz na przykład duńska wersja językowa („momsunddragelse”); niemiecka wersja językowa („Steuerumgehungen”); grecka wersja językowa („φοροαποφυγής”); angielska wersja językowa („tax avoidance”); chorwacka wersja językowa („izbjegavanja poreza”); niderlandzka wersja językowa („belastingontwijking”) i słoweńska wersja językowa („izogibanja plačilu davka”).

[28] Wniosek z dnia 16 marca 2005 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa, COM(2005) 89 wersja ostateczna, s. 5, 16 (art. 1 pkt 1).

[29] Ibidem, s. 5.

[30] Parlament Europejski, sprawozdanie z dnia 9 czerwca 2006 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa, A6–0209/2006.

Ekonomiczno-Społeczny [31] nie poruszyły kwestii dotyczącej rodzaju korzyści podatkowych, które powinny być objęte pojęciem „unikania opodatkowania". Ponadto w tym przedmiocie nie istnieje żaden inny oficjalny dokument, w szczególności dotyczący powodu, dla którego wniosek Komisji został zmieniony przez Radę w celu zastosowania pojęć „uchylani[a] się od opodatkowania lub unikani[a] opodatkowania" zamiast pojęć „nieuzasadnionych korzyści lub strat".

41. W konsekwencji geneza wspomnianego przepisu nie dostarcza elementów, które pozwoliłyby określić pojęcie „unikania opodatkowania" w rozumieniu art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT.

Kontekst

42. W świetle powyższych rozważań należy przeanalizować kontekst, w jaki wpisuje się art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT. W tym względzie należy zauważyć, że kilka przepisów dyrektywy VAT [32] oraz prawa podatkowego Unii [33] uprawnia państwa członkowskie do przyjmowania środków w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania. Uważam, że właściwe jest przyjęcie jednolitej wykładni pojęcia unikania opodatkowania, która mogłaby mieć zastosowanie nie tylko w całej dziedzinie VAT, w której wewnętrzna spójność dyrektywy wyraźnie przemawia za nadaniem takiej wykładni, ale mogłaby również rozciągać się na inne dziedziny opodatkowania, w których istnieją przepisy Unii, takie jak wyżej wymienione dyrektywy dotyczące podatków dochodowych lub podatków akcyzowych.

43. W świetle przepisów prawa podatkowego Unii, które również posługują się do pojęciem unikania opodatkowania, z orzecznictwa dotyczącego wykładni art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy [34] wynika, w pierwszej kolejności, że zamiar podatnika związany z transakcją generującą korzyść podatkową nie ma znaczenia dla definicji pojęcia „unikania opodatkowania" [35]. Zgodnie bowiem z tym orzecznictwem, o ile zamiar podatnika stanowi istotny element pojęcia „oszustwa podatkowego", o tyle pojęcie „unikania opodatkowania" odpowiada czysto obiektywnemu zjawisku, przy czym zamiar podatnika nie jest wymagany jako przesłanka zaistnienia unikania opodatkowania [36]. W szczególności unikanie opodatkowania nie wymaga zaistnienia zamiaru uzyskania przez podatnika korzyści podatkowej [37]. Moim zdaniem taka wykładnia pojęcia „unikania opodatkowania", wypracowana w ramach art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, który został zastąpiony art. 395 ust. 1 dyrektywy VAT, ma znaczenie nie tylko dla wykładni tego ostatniego przepisu, ale może mieć również znaczenie dla wykładni art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT.

[31] Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny, opinia z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie „Wniosku dotyczącego dyrektywy Rady mającej na celu zmianę dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa", ECO/158 - CESE 1501/2005.

[32] Artykuł 19 akapit drugi zdanie drugie, art. 80 ust. 1 akapit pierwszy, art. 131, 143 ust. 1 pkt la zdanie pierwsze, art. 158 ust. 2, art. 284 ust. 5 akapit drugi, art. 292b akapit drugi zdanie drugie i art. 394 dyrektywy VAT; ponadto art. 395 ust. 1 dyrektywy VAT przyznaje Radzie możliwość zatwierdzania takich środków.

[33] Artykuł 22 ust. 8 akapit trzeci lit. a), art. 23 a ust. 2 i 3 oraz art. 27 ust. 1, 2 i 5 zdania pierwsze i drugie dyrektywy 92/83; art. 5 ust. 2 dyrektywy 2003/49; art. 14 ust. 1 i art. 20 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96; art. 1 ust. 2 dyrektywy 2009/132; art. 15 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. 2009, L 310, s. 34) oraz art. 13 ust. 3 i art. 47 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2020/262, ze zmianami.

[34] Należy przypomnieć, że art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy pozwalał Radzie na upoważnienie państwa członkowskiego do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów szóstej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania.

[35] Wyroki: z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383; z dnia 14 grudnia 2017 r., Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970.

[36] Wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 21, 22.

[37] Zobacz wyrok z dnia 14 grudnia 2017 r., Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, pkt 46.

Z uwagi na okoliczność, iż art. 395 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi zasadę ogólną obejmującą wszystkie przepisy tej dyrektywy, taka wykładnia per analogiam ma bowiem na celu również zapewnienie wewnętrznej spójności tej dyrektywy.

44. Wydaje się, że Trybunał pośrednio potwierdził tę wykładnię poprzez przyjęte przez niego stanowisko w dwóch postępowaniach w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczących transpozycji art. 11 dyrektywy VAT [38]. W tych sprawach Trybunał uznał, że przepis krajowy, który ograniczał możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT wyłącznie do przedsiębiorstw sektora finansowego, wykluczając w sposób ogólny wszystkie inne sektory gospodarki, mógł stanowić środek uzasadniony na podstawie art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT [39]. W tych postępowaniach nie zarzucano jednak odnośnym państwom członkowskim, że ich przepisy ograniczające możliwość tworzenia grup VAT pozbawione są wymogu istnienia przesłanki subiektywnej.

45. W drugiej kolejności uważam, że przesłankę obiektywną, która stanowi istotę unikania opodatkowania w rozumieniu art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, można wywieść w drodze analogii z powszechnie przyjętego, choć nieco nieprecyzyjnego, zakresu pojęcia „unikania opodatkowania" stosowanego w szczególności w dziedzinie podatków bezpośrednich [40]. Ów zakres pojęcia „unikania opodatkowania" obejmuje w szczególności ideę, że chociaż działanie podatnika jest zgodne z mającymi zastosowanie przepisami podatkowymi, to jednak jest ono sprzeczne z celem lub duchem tych samych przepisów [41]. W konsekwencji uważam, że pojęcie „unikania opodatkowania" należy zdefiniować jako uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem prawa podatkowego, bez uwzględniania zamiaru podatnika.

46. Ponadto taka definicja unikania opodatkowania pozwoliłaby na to, aby owo pojęcie pokrywało się częściowo z pojęciem nadużycia podatkowego, przy czym to pokrywanie się zachodziłoby na poziomie przesłanki obiektywnej tego ostatniego pojęcia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nadużycie podatkowe charakteryzuje się bowiem, w zakresie swojej przesłanki obiektywnej, tym, że zastosowanie przepisu prawa podatkowego skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z realizowanym przez ten przepis celem [42]. Niemniej, nadużycie podatkowe wymaga ponadto obecności przesłanki subiektywnej polegającej na istnieniu woli uzyskania korzyści podatkowej [43]. To częściowe pokrywanie się nadużycia i unikania opodatkowania znajduje potwierdzenie w strukturze dyrektywy (UE) 2016/1164 [44], która

[38] Wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 38–40; z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Finlandia, C-74/11, niepublikowany, EU:C:2013:266.

[39] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 38–40; z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Finlandia, C-74/11, niepublikowany, EU:C:2013:266, pkt 66–68.

[40] Na przykład Komisja zdefiniowała równoważne angielskie pojęcie „tax avoidance", opierając się na obowiązującej wówczas definicji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), w następujący sposób: „A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow" [Commission staff working document z dnia 6 grudnia 2012 r., SWD(2012) 403 final, załącznik 14, s. 11]; zob. także B. Kuźniacki, Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under European Union Law with Specific Reference to Poland, *Journal of Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 2017, pkt 2.4 i przytoczone tam odniesienia.

[41] Zobacz przypis 40 niniejszej opinii.

[42] Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, w dziedzinie VAT; z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark i Y Denmark, C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 97 i przytoczone tam orzecznictwo, w dziedzinie podatków dochodowych.

[43] Zobacz przypis 42 niniejszej opinii.

[44] Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1).

w zakresie podatków dochodowych zawiera szereg środków wyraźnie przeciwdziałających unikaniu opodatkowania [45], z których jeden stanowią przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania [46].

47. W konsekwencji uważam, że z oceny dokonanej w świetle systemu stworzonego przez różne źródła prawa podatkowego Unii wynika, że unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT odpowiada czysto obiektywnemu wystąpieniu korzyści podatkowej, która nie jest zgodna z celem tego przepisu, bez konieczności zaistnienia nakierowanego w tym zakresie zamiaru podatnika.

48. Następnie, do Sądu należy określenie celu systemu grupy VAT, aby dostarczyć sądowi odsyłającemu elementów wystarczających do dokonania oceny, w świetle art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, czy wprowadzający odstępstwo przepis prawa duńskiego ma na celu zwalczanie unikania opodatkowania.

Cel systemu grupy VAT

49. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel art. 11 dyrektywy VAT polega na stworzeniu możliwości, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane łączyć systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej „niezależności", czy to w celu uproszczenia procedur administracyjnych, czy w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu [47]. Trybunał wywiódł ten cel z uzasadnienia wniosku Komisji, który doprowadził do przyjęcia szóstej dyrektywy [48].

50. Wynika stąd, że chociaż stosowanie systemu grupy VAT pociąga za sobą określone korzyści związane z uproszczeniem procedur administracyjnych, z których korzystają zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy, to cel systemu grupy VAT polega jednak na unikaniu generowania korzyści podatkowych, które nie istniałyby poza taką grupą VAT, nie zaś na tworzeniu takich korzyści.

51. W konsekwencji korzyści podatkowe wynikające z włączenia do grupy VAT podatnika wykonującego czynności zwolnione z VAT [49] nie są zgodne z celem rzeczonego systemu. To samo dotyczy włączenia do grupy VAT osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej [50], zważywszy na to, że grupa VAT może skorzystać z prawa do odliczenia VAT, z którego taka osoba nie

[45] Zobacz rozdział II, art. 4 i nast. dyrektywy 2016/1164.

[46] Artykuł 6 dyrektywy 2016/1164.

[47] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 80; podział przedsiębiorstwa na kilku podatników może być korzystny biorąc pod uwagę, że korzyści wynikające z pewnych systemów szczególnych są uzależnione od limitów wysokości obrotów, tak jak w przypadku szczególnego systemu dla małych przedsiębiorstw na podstawie art. 284 dyrektywy VAT.

[48] Zobacz wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 37; z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 47; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 40; z dnia 1 grudnia 2022 r., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, pkt 49; z dnia 1 grudnia 2022 r., Finanzamt T (Świadczenia wewnętrzne grupy podatkowej VAT), C-269/20, EU:C:2022:944, pkt 43.

[49] Zobacz pkt 16 i 17 niniejszej opinii w odniesieniu do opisu źródła takich korzyści podatkowych, w świetle przykładu opartego na rozpoznawanej sprawie.

[50] Zobacz także podobnie, Komitet ds. VAT, Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014, Document C, taxud.c.1(2015)46844-824.

mogłaby skorzystać [51]. Artykuł 11 akapit drugi dyrektywy VAT należy zatem interpretować w ten sposób, że wyżej wymienione korzyści podatkowe stanowią formę unikania opodatkowania, które państwa członkowskie co do zasady są uprawnione zwalczać.

52. Prawdą jest, że niektórzy rzecznicy generalni wydają się uważać, iż mechanizm grupy VAT realizuje dodatkowy cel. Ich zdaniem system ten może również służyć zapewnieniu „organizacyjnej" neutralności podatkowej [52]. Dokładniej rzecz ujmując, innym celem systemu grupy VAT jest zapewnienie, aby skutki podatkowe w zakresie VAT nie miały wpływu na decyzje organizacyjne przedsiębiorstw, tak aby z podatkowego punktu widzenia nie miało znaczenia, czy część czynności przedsiębiorstwa jest zlecana odrębnemu podmiotowi należącemu do grupy, czy też wykonywana jest przez wewnętrzną jednostkę przedsiębiorstwa [53]. W tym kontekście korzyści podatkowe wynikające z udziału osób wykonujących czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzących działalności gospodarczej nie mogą być uznane za unikanie opodatkowania, zważywszy że takie korzyści istniałyby również, gdyby owe czynności były wykonywane w ramach jednego przedsiębiorstwa. System grupy VAT miałby natomiast w tym przypadku tę zaletę, że przyznawałby takie korzyści członkom grupy w sposób zapewniający ową organizacyjną neutralność podatkową.

53. Należy jednak stwierdzić, po pierwsze, że Trybunał nigdy nie przyjął takiego podejścia w swoim orzecznictwie dotyczącym art. 11 dyrektywy VAT [54]. Zgodnie z tym orzecznictwem organizacyjna neutralność podatkowa nie jest bowiem jednym z celów systemu grupy VAT [55].

54. Po drugie, należy podkreślić, że skutków stosowania tego systemu nie należy mylić z jego celami. Niewątpliwie system ten pociąga za sobą wyżej wymienione korzyści podatkowe, w szczególności okoliczność, że z punktu widzenia VAT nie ma żadnej różnicy między realizacją zadań w ramach spółki wykonującej czynności zwolnione z VAT a ich wypełnianiem przez spółkę zależną w ramach grupy VAT [56]. Jednakże okoliczność, że skutki te istnieją nie oznacza, że siłą rzeczy odpowiadają one celowi realizowanemu przez system grupy VAT. Konsekwencją utożsamiania skutków systemu grupy VAT z jego celem byłoby sytuacja, w której nie można byłoby nigdy stwierdzić unikania opodatkowania mając na względzie, że każda korzyść podatkowa wynikająca z jego zastosowania byłaby automatycznie traktowana jako wchodząca w zakres art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Sprawiłoby to, że przyznane państwom członkowskim uprawnienie do zwalczania unikania opodatkowania, przewidziane w art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, byłoby pozbawione jakiegokolwiek znaczenia.

[51] Zobacz podobnie w odniesieniu do spółki holdingowej niebędącej podatnikiem wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 35; opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Komisja/Irlandia, C-85/11, EU:C:2012:753, pkt 51.

[52] Opinia rzecznika generalnego A. Rantosa w sprawie Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:416, pkt 81–83; zob. także podobnie opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Komisja/Irlandia, C-85/11, EU:C:2012:753, pkt 49 i opinia rzeczniczki generalnej J. Kokott w sprawie Adient, C-533/22, EU:C:2024:106, pkt 33.

[53] Zobacz przypis 52 niniejszej opinii.

[54] Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia, C-85/11, EU:C:2013:217; z dnia 11 lipca 2024 r., Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599.

[55] Zobacz pkt 49 niniejszej opinii.

[56] Wydaje się, że Trybunał w swoim wyroku z dnia 11 lipca 2024 r., Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, pkt 43–46, chciał również zwrócić uwagę na te skutki systemu grupy podatkowej VAT. Chociaż wydaje się, iż Trybunał uznaje, że owe skutki nie powodują „ryzyka powstania strat podatkowych" w rozumieniu jego orzecznictwa, nie wypowiedział się on jednak na temat tego, czy mogą one stanowić unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, co wynika w szczególności z okoliczności, że sprawa ta dotyczyła okresu, w którym ów przepis ten nie miał jeszcze zastosowania.

55. Po trzecie, nie zgadzam się ze stanowiskiem rzecznika generalnego A. Rantosa[57], zgodnie z którym cel, jakim miałaby być organizacyjna neutralność podatkowa systemu grupy VAT jest uzasadniony w szczególności w świetle wniosku Komisji dotyczącego drugiej dyrektywy 67/228/EWG[58], będącej dyrektywą poprzedzającą szóstą dyrektywę. Zdaniem rzecznika generalnego A. Rantosa Komisja, przy wprowadzaniu w tej dyrektywie pierwszego systemu grupy podatkowej VAT, chciała czerpać inspirację z wzoru niemieckiego uregulowania dotyczącego „Organschaft", które uznawało, że transakcje wewnętrzne nie podlegają opodatkowaniu w celu uniknięcia kumulacji podatkowej. Mam wątpliwości co do tego stanowiska[59] i uważam raczej, że Komisja w wyżej wymienionym wniosku wyszła z założenia, iż traktowanie podatników jako grupy podatkowej VAT nie przedstawia korzyści podatkowej w porównaniu z traktowaniem ich jako odrębnych podatników[60]. W rozumieniu Komisji celem grupy VAT nie było zatem zrekompensowanie, poprzez przyłączenie się do grupy VAT, ewentualnej niemożności odliczenia podatku naliczonego, która byłaby udziałem odrębnych podatników. Nie ma zatem żadnych przesłanek pozwalających na założenie, że Komisja, poprzez proponowany system grupy VAT, dążyła do wprowadzenia organizacyjnej neutralności podatkowej poprzez przyznanie grupie VAT korzyści podatkowych, które nie istniałyby poza grupą.

56. W konsekwencji, z uwagi na to, że art. 11 akapit drugi upoważnia państwa członkowskie do zapobiegania wszelkim korzyściom podatkowym, które nie są objęte celem systemu grupy VAT[61], państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres stosowania tego systemu w drodze przepisów prawa krajowego, o ile mają one na celu zapobieganie korzyściom podatkowym wynikającym ze stosowania wspomnianego systemu, innym niż te związane z uproszczeniem procedur administracyjnych.

Proporcjonalność

57. Jeżeli sąd odsyłający będzie w stanie ustalić zgodnie z zasadami przedstawionymi powyżej, że celem wprowadzającego odstępstwo przepisu prawa duńskiego jest zwalczanie unikania opodatkowania, będzie do niego należało ponadto ustalenie, czy owo odstępstwo jest zgodne z zasadą proporcjonalności prawa Unii[62]. W tym celu należy mu wskazać, jakie elementy powinien uwzględnić w celu zbadania, czy wspomniany przepis wprowadzający odstępstwo jest odpowiedni i konieczny do osiągnięcia tego celu[63].

[57] Opinia rzecznika generalnego A. Rantosa w sprawie Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:416, pkt 84.

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

[59] Owe wątpliwości opierają się w szczególności na następujących przesłankach: „Organschaft" została wprowadzona do prawa niemieckiego w 1934 r. w kontekście obowiązującego wówczas systemu podatku obrotowego, który nie przewidywał możliwości odliczenia podatku naliczonego (zob. H. Stadie, *Rau/Dürrwächter Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, § 2 UStG, pkt 780). System ten wynikał zatem z kumulacji podatkowej w łańcuchu transakcji, co nie jest już możliwe w obecnym systemie podatku od wartości dodanej (zob. art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT). Ten cel obowiązujących wówczas przepisów dotyczących „Organschaft" stał się w obecnym systemie nieaktualny.

[60] Wniosek z dnia 13 kwietnia 1965 r. dotyczący drugiej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, IV/COM(65) 144 wersja ostateczna, s. 7, ust. ostatni.

[61] Zobacz pkt 47 niniejszej opinii.

[62] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 57; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 85.

[63] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 58; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 86.

58. W tym względzie warto, po pierwsze, zaznaczyć, że wydaje się, iż wprowadzający odstępstwo przepis prawa duńskiego ma na celu zwalczanie unikania opodatkowania jedynie w przypadkach, w których osoby wykonujące czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzące działalności gospodarczej są powiązane z inną osobą z grupy poprzez bezpośrednie lub pośrednie posiadanie udziału własnościowego w jej kapitale w wysokości niższej niż 100 %. Natomiast jeżeli taki udział własnościowy obejmuje cały kapitał innej osoby, osoby wykonujące czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzące działalności gospodarczej mogą przynależeć do grupy VAT pomimo wynikających z tej okoliczności korzyści podatkowych. W związku z tym cel polegający na zwalczaniu unikania opodatkowania jest osiągany jedynie częściowo przez wprowadzający odstępstwo przepis prawa duńskiego.

59. Środek prawa krajowego można jednak uznać za odpowiedni do osiągnięcia celu, jakim jest zwalczanie unikania opodatkowania, nawet jeżeli ustawodawca przewiduje jedynie częściowe osiągnięcie tego celu, pod warunkiem że wspomniany środek realizuje cel w sposób spójny i systematyczny [64]. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy tak jest w rozpoznawanej sprawie.

60. Po drugie, do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy wprowadzający odstępstwo przepis prawa duńskiego nie wykracza poza to, co jest konieczne do uniknięcia powstania korzyści podatkowych innych niż te związane z uproszczeniem procedur administracyjnych. Chociaż wyłączenie osób wykonujących jedynie czynności zwolnione z VAT lub prowadzących jedynie działalność niemającą charakteru gospodarczego wydaje się konieczne w celu zwalczania unikania opodatkowania, nie jest niewątpliwe, czy ta sama logika może mieć zastosowanie do osób wykonujących takie czynności lub działalność tylko częściowo. W tym względzie trudno jest stwierdzić, w świetle przekazanych Sądowi informacji, czy wprowadzający odstępstwo przepis duński ma zastosowanie również w przypadku, gdy wykonywane przez podatnika czynności są jedynie częściowo zwolnione z VAT lub jedynie część jego działalności nie ma charakteru gospodarczego. Przy założeniu, że tak jest sąd odsyłający powinien ustalić, czy możliwe jest przyjęcie mniej restrykcyjnych środków w celu unikania generowania korzyści podatkowych w odniesieniu do wykonywanych przez tych podatników czynności zwolnionych z VAT lub prowadzonej przez nich działalności niemającej charakteru gospodarczego, przy jednoczesnym zachowaniu w odniesieniu do pozostałych wykonywanych przez nich czynności korzyści z uproszczenia procedur administracyjnych wynikającego ze stosowania systemu grupy podatkowej VAT.

Neutralność podatkowa

61. Wreszcie, do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy wprowadzający odstępstwo przepis prawa duńskiego jest zgodny z zasadą neutralności podatkowej, której przestrzegania wymaga orzecznictwo Trybunału w zakresie środków służących zwalczaniu unikania opodatkowania [65]. W orzecznictwie tym Trybunał przywołuje zasadę neutralności podatkowej jako szczególny wyraz ogólnej zasady równego traktowania, sprzeciwiając się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT [66].

[64] Zobacz analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2025 r., Slagelse Almennyttige Boligselskab, Afdeling Schackenborgvænge, C-417/23, EU:C:2025:1017, pkt 161–163 i przytoczone tam orzecznictwo.

[65] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 57; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 85.

[66] Zobacz wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 88; zob. także podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 65.

62. W tym względzie należy wskazać, że przepis taki jak wprowadzający odstępstwo przepis prawa duńskiego, w ramach grupy osób wykonujących czynności zwolnione z VAT lub działalność niemającą charakteru gospodarczego, a w konsekwencji potencjalnie dokonujących takich samych transakcji, dokonuje rozróżnienia między dwoma podgrupami w zależności od wielkości udziału własnościowego w kapitale. W przypadku gdy udział własnościowy w kapitale wynosi 100 %, osoby są uprawnione do utworzenia grupy VAT. Jednak w przypadku udziału własnościowego w kapitale w wysokości poniżej tego progu, utworzenie takiej grupy VAT nie jest możliwe.

63. Prace przygotowawcze nad ustawą o VAT, o których wspomina sąd odsyłający, uzasadniają to rozróżnienie, powołując się na cel polegający na zapewnieniu równego traktowania sytuacji, w której przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w ramach jednego i tego samego podmiotu prawnego oraz sytuacji, w której działalność ta jest rozdzielona między kilka spółek w ramach tej samej grupy. Zgodnie ze wspomnianymi pracami przygotowawczymi ta ostatnia sytuacja wymaga posiadania udziału własnościowego w wysokości 100 % w celu znalezienia równowagi między, z jednej strony, „interesami sektora finansowego, który zwrócił się o dostosowanie obecnych przepisów", a z drugiej strony, „względami związanymi z konkurencją, to znaczy dotyczącymi innych spółek, które muszą sprzedawać usługi na normalnych warunkach w zakresie VAT".

64. W tym kontekście do sądu odsyłającego należy określenie dokładnego celu wprowadzającego odstępstwo przepisu prawa duńskiego oraz zbadanie, czy sposób, w jaki cel ten jest realizowany przez ustawodawstwo duńskie, jest odpowiedni i konieczny.

65. Co do zasady, można byłoby się słusznie powołać na cel polegający na zapewnieniu równego traktowania przedsiębiorstw prowadzących działalność w ramach jednego podmiotu prawnego oraz przedsiębiorstw, które rozdzielają tę działalność między kilka spółek należących do tej samej grupy, jako stanowiący uzasadnienie przepisu duńskiego wprowadzającego odstępstwo. Odpowiada on bowiem „organizacyjnej" neutralności podatkowej. Chociaż cel ten nie figuruje wśród celów systemu grupy podatkowej VAT w art. 11 dyrektywy VAT [67], stanowi on jednak cel, który można realizować w ramach neutralności podatkowej.

66. Jednak jego konkretne wdrożenie w prawie duńskim budzi wątpliwości co do neutralności podatkowej w świetle bezwarunkowego wymogu posiadania udziału własnościowego w wysokości 100 %, z wyłączeniem udziału w innej wysokości. W tym względzie rząd duński podnosi w swoich uwagach na piśmie, że grupa złożona ze spółek w pełni ze sobą powiązanych może co do zasady zdecydować się na zorganizowanie się w ramach tego samego podmiotu prawnego. Zdaniem tego rządu, nie jest tak natomiast w przypadku, gdy osoby trzecie spoza posiadają grupy posiadają częściowy udział własnościowy w jednej spółce zależnej lub w większej ich liczbie, niezależnie od wielkości posiadanego przez wspomniane osoby trzecie udziału własnościowego.

67. Przyjmując, że możliwość dokonania zmiany danej formy organizacyjnej na inną w sposób niezależny i dowolny może stanowić uzasadnioną podstawę zróżnicowania, do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie zasadności powyższych twierdzeń, a mianowicie, czy integracja organizacyjna spółki zależnej podlega swobodnej decyzji spółki dominującej wyłącznie w przypadku posiadania udziału własnościowego w wysokości 100 %. Należy uściślić, że kwestia ta nie wchodzi w zakres wykładni dyrektywy VAT, lecz raczej duńskiego prawa spółek. Gdyby taki wybór co do organizacji w ramach tego samego podmiotu prawnego mógł być również

[67] Zobacz pkt 52 i nast. niniejszej opinii.

dokonany w przypadku posiadania udziału własnościowego o mniejszej wartości, jak może to mieć miejsce na przykład w przypadku spółek notowanych na rynku regulowanym, rozróżnienie wynikające z przepisu duńskiego nie byłoby odpowiednie w świetle realizowanego celu.

68. Możliwe jest, że istnieje szczególna potrzeba w odniesieniu do sektora finansowego, na którego „interesy" powołuje się rząd duński, wynikająca z faktu, że podmioty gospodarcze w tym sektorze muszą być zorganizowane w formie odrębnych osób prawnych z powodu wymogów regulacyjnych [68]. W takim przypadku warunek udziału własnościowego w wysokości 100 % mógłby uzasadniać w odniesieniu do tego sektora zróżnicowane traktowanie w porównaniu z udziałami własnościowymi w innej wysokości, przy uwzględnieniu, że można przyjąć, iż decyzja o zorganizowaniu jako oddzielne podmioty opiera się wyłącznie na wymogach regulacyjnych. Jednakże rozumowanie to nie może uzasadniać zróżnicowanego traktowania stosowanego w odniesieniu do innych sektorów, które – w przeciwieństwie do sektora finansowego – nie podlegają tego typu regulacjom, skutkiem czego przepis wprowadzający odstępstwo wykracza poza to, co jest konieczne do uwzględnienia interesów sektora finansowego.

Wnioski

69. W świetle wszystkich powyższych rozważań proponuję, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne przedstawione przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) Sąd odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, w myśl których możliwość utworzenia grupy VAT obejmującej osoby wykonujące czynności zwolnione z VAT lub nieprowadzące działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT jest uzależniona od spełnienia warunku, zgodnie z którym jedna osoba w tej grupie VAT jest bezpośrednio lub pośrednio właścicielem w 100 % innej osoby lub innych osób w tej grupie VAT, o ile uregulowania te mają na celu zapobieganie korzyściom podatkowym wynikającym ze stosowania systemu grupy VAT, innym niż te związane z uproszczeniem procedur administracyjnych, oraz są zgodne z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej.

Maja Brkan

Opinię przedstawiono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 22 kwietnia 2026 r.

Podpisy

[68] Zobacz, w odniesieniu do sytuacji w Szwecji, opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2012:751, pkt 49.