



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI
przedstawiona w dniu 3 marca 2022 r.¹

Sprawa C-98/21

Finanzamt R przeciwko W-GmbH

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

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Odliczenia – Włączenie spółki holdingowej w transakcje spółek zależnych – Działalność spółek zależnych w znacznej mierze zwolniona od podatku – Koszty ogólne – Praktyki stanowiące nadużycie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy), dotyczy zasadniczo niektórych aspektów związanych z możliwością odliczenia VAT przez spółkę holdingową.
2. Ogólnie rzecz biorąc, holdingi są spółkami posiadającymi część lub całość kapitału innych przedsiębiorstw, których przedmiotem działalności mogą być różne sektory gospodarki lub różne etapy tego samego procesu produkcyjnego. Z punktu widzenia wykonywanej działalności rozróżnia się „spółkę czysto holdingową”, której działalność ogranicza się do nabywania i posiadania udziałów w spółkach, jak również do wykonywania związanych z tym praw udziałowca, i „holding mieszany”, który łączy tę działalność z własną działalnością produkcyjną lub handlową.
3. Uregulowania europejskie w dziedzinie VAT – a mianowicie dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”)² – nie zawierają szczególnych przepisów dotyczących spółek holdingowych. Z tego powodu system prawny, który ma do nich zastosowanie, został z czasem rozwinięty w różnych wyrokach Trybunału. Niemniej jednak dziedzina ta nadal budzi wątpliwości ze względu na wielość i złożoność sytuacji faktycznych, które występują w praktyce, oraz trudności napotykanne w celu połączenia ich w jednolity system.
4. Przedmiotem niniejszej sprawy jest w szczególności prawo W-GmbH (zwanej dalej „W” lub „skarżącą”) – spółki holdingowej o działalności mieszanej posiadającej pakiet kontrolny w spółkach X-KG i Y-KG (zwanymi dalej również „spółkami zależnymi”), na rzecz których świadczy ona również odpłatne usługi administracyjne i księgowo – do odliczenia VAT

¹ Język oryginału: włoski.

² Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

naliczonego przy zakupie towarów i usług przeznaczonych jako wkład wspólnika na rzecz jej spółek zależnych w związku z prowadzoną przez nie działalnością gospodarczą, która jest w znacznej mierze zwolniona z VAT.

5. W niniejszej sprawie zwrócono się do Trybunału o wyjaśnienie, czy art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że takie prawo do odliczenia istnieje.

6. W przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej należałoby również ustalić, czy taka transakcja może zostać uznana za stanowiącą nadużycie, biorąc pod uwagę, że spółki zależne nie miałyby prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego, gdyby zamiast otrzymać wspomniane towary i usługi od spółki holdingowej, nabyły je bezpośrednio.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

7. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

8. Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

9. Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

10. Artykuł 168 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

B. Prawo niemieckie

11. Paragraf 2 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r.³ (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„1. Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za działalność handlową lub zawodową uważa się każdą stałą działalność prowadzoną w celu uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy związek osób wykonuje działalność tylko na rzecz swych członków.

2. Działalność handlowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie:

1. jeżeli osoby fizyczne, oddzielnie lub łącznie, są włączone do przedsiębiorstwa w taki sposób, że są zobowiązane do stosowania się do poleceń przedsiębiorcy;
2. jeżeli w świetle wszystkich okoliczności faktycznych osoba prawna jest włączona do przedsiębiorstwa spółki dominującej pod względem finansowym, gospodarczym lub organizacyjnym (grupa podatkowa). Skutki grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Części te należy traktować jak jedno przedsiębiorstwo. [...]”

12. Paragraf 15 UStG, zatytułowany „Odliczenie podatku naliczonego”, ma następujące brzmienie:

„1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. ustawowo należny podatek z tytułu dostaw i innych usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. [...]”.

13. Paragraf 42 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”)⁴, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„1) Ustawa podatkowa nie może być obchodzona poprzez nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych. Jeżeli spełnione są warunki określone przez przepis podatkowy mający na celu zwalczanie unikania opodatkowania, skutki prawne są określane przez ów przepis.

³ BGBl. 2005 i, s. 386

⁴ BGBl. 2002 i, s. 3866.

W pozostałych przypadkach nadużycia w rozumieniu ust. 2 podatek jest należny na tych samych warunkach, co reżim właściwy dla ukształtowania stosunku prawnego odpowiadającego czynnościom gospodarczym.

2) Nadużycie ma miejsce, gdy wybrano niewłaściwe ukształtowanie stosunków prawnych, w ramach którego podatnik lub osoba trzecia uzyskuje korzyść podatkową nieprzewidzianą w ustawie w porównaniu do skutków właściwego ukształtowania stosunków prawnych. Nie ma to zastosowania wówczas, gdy podatnik wykaże istnienie istotnych w kontekście całej sytuacji względów niepodatkowych uzasadniających wybór ukształtowania stosunków prawnych”.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14. W jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, której działalność polega na nabywaniu, zarządzaniu i komercjalizacji nieruchomości, a także na projektowaniu, przebudowie i wznoszeniu budynków.

15. W 2013 r. W posiadała udziały w X-KG i Y-KG, utworzonych w formie spółek osobowych, w których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH & Co. KG), i prowadzących działalność w zakresie budowy obiektów budowlanych i sprzedaży lokali mieszkalnych, w większości w ramach systemu zwolnienia z VAT.

16. Dokładniej rzecz ujmując, w roku, którego dotyczy spór, komplementariuszem spółki X-KG była spółka Z-KG, która posiadała 6% udziałów, oraz spółka W, która posiadała 94% udziałów. W dniu 31 stycznia 2013 r. zawarto umowę, w której uzgodniono, że Z-KG wniesie wkład wspólnika na rzecz spółki zależnej w wysokości 600 000 EUR, natomiast W wykona nieodpłatne usługi o wartości 9 400 000 EUR w odniesieniu do dwóch projektów budowlanych spółki zależnej. W szczególności W miała wykonać na rzecz X-KG usługi projektowe w zakresie dostaw energii, izolacji termicznej i przyłączenia do sieci, usługi architektoniczne, usługi generalnego wykonawcy, usługi porządkowania materiałów i komercjalizacji, a także badania statyczne, świadcząc je częściowo przy pomocy własnego personelu i sprzętu, a częściowo nabywając towary i usługi od innych przedsiębiorstw.

17. Tego samego dnia W i X-KG zawarły kolejną umowę, zgodnie z którą W miała świadczyć odpłatnie usługi księgowe i zarządzania na rzecz X-KG w związku ze wspomnianymi projektami budowlanymi. Usługi te obejmowały zatrudnianie i zwalnianie pracowników, zakup materiałów, sporządzanie dokumentacji księgowej i deklaracji podatkowych oraz przekazywanie ich organom podatkowym. Z zakresu tych usług księgowych i zarządzania wyłączone były wyraźnie usługi, które skarżąca miała świadczyć z tytułu wkładu wspólnika.

18. W 2013 r. W posiadała ponadto 89,64% udziałów w Y-KG; pozostałą część udziałów posiadała P I GmbH. W dniu 10 kwietnia 2013 r. zawarto umowę, na mocy której P I GmbH miała wnieść na rzecz Y-KG wkład w wysokości 3 500 000 EUR, a W miała wykonać nieodpłatnie usługi o wartości 30 290 000 EUR w związku z projektem budowlanym Y-KG, podobne do usług opisanych w pkt 16 niniejszej opinii. Ponadto tego samego dnia W i Y-KG zawarły umowę, zgodnie z którą W miała świadczyć odpłatnie na rzecz Y-KG usługi księgowe i zarządzania podobne do usług, o których mowa w pkt 17 powyżej.

19. W deklaracjach podatkowych dotyczących VAT za rok 2013 W skorzystała z pełnego odliczenia VAT zapłaconego od swoich opodatkowanych transakcji. W wyniku kontroli podatkowej niemiecki organ podatkowy uznał jednak, że wkłady W jako wspólnika na rzecz X-KG i Y-KG należy uznać za czynności niepodlegające opodatkowaniu, ponieważ nie służyły one uzyskaniu przychodów w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym i dlatego nie mogą być przypisane do działalności gospodarczej spółki holdingowej. Kwoty VAT naliczonego z tytułu tych czynności nie mogły zatem zostać odliczone.

20. Po oddaleniu odwołania w drodze administracyjnej W wniosła skargę do Niedersächsisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy), który uwzględnił tę skargę orzeczeniem z dnia 19 kwietnia 2018 r. Zdaniem tego sądu W mogła odliczyć całość naliczonego podatku od wartości dodanej, ponieważ świadczenie usług księgowych i zarządzania przez W na rzecz X-KG i Y-KG wiązało się z bezpośrednim lub pośrednim uczestnictwem w odpłatnym zarządzaniu tymi spółkami. W związku z tym świadczenie usług w naturze jako wkład wspólnika również stanowiło działalność handlową polegającą na aktywnym zarządzaniu udziałami. Sąd ten podkreślił ponadto, że istnieją względy niepodatkowe, które uzasadniały strukturę wybraną dla spornej transakcji.

21. Finanzamt (urząd skarbowy) wniósł rewizję (Revision) od tego orzeczenia do sądu odsyłającego, Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), na poparcie której podniósł, że: (i) sporne usługi – a mianowicie te związane z wkładami rzeczowymi wspólnika dokonanymi na rzecz spółek zależnych –, które należy odróżnić od odpłatnych usług księgowych i zarządzania, nie są przedmiotem działalności handlowej w przypadku braku wynagrodzenia; (ii) transakcje dokonane przez W stanowią w każdym razie nadużycie w świetle przepisów dotyczących odliczenia VAT.

22. W ramach postanowienia odsyłającego Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) stwierdza przede wszystkim, że brak jest „grupy podatkowej” między W i jej spółkami zależnymi w rozumieniu § 2 ust. 2 UStG, w związku z czym spółki te nie mogą być uznane za jedno przedsiębiorstwo.

23. Sąd odsyłający zauważa następnie, że skoro W świadczyła odpłatnie na rzecz swoich spółek zależnych usługi księgowe i zarządzania, to mogłaby ona, pomimo swego statusu spółki holdingowej, co do zasady skorzystać z pełnego odliczenia podatku zapłaconego z tytułu usług powodujących naliczenie podatku. Sąd odsyłający zauważa ponadto, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału takie odliczenie przysługuje zarówno wtedy, gdy koszty dotyczą konkretnej transakcji powodującej naliczenie podatku, która pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia, jak i wtedy, gdy koszty te stanowią część wydatków ogólnych spółki i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych przez nią towarów lub świadczonych przez nią usług.

24. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) ma jednak wątpliwości co do tego, czy usługi przekazane przez W na rzecz X-KG i Y-KG z tytułu wkładu wspólnika mają bezpośredni i ścisły związek z usługami podlegającymi opodatkowaniu świadczonymi przez tę ostatnią spółkę lub czy można je uznać za jej wydatki ogólne, ponieważ w rzeczywistości nie służyły one działalności gospodarczej spółki holdingowej, lecz prowadzeniu głównie zwolnionej z podatku działalności jej spółek zależnych.

25. Po drugie, sąd odsyłający zastanawia się, czy w przypadku gdyby należało uznać, że podatek zapłacony przez W z tytułu powodujących naliczenie podatku transakcji podlega teoretycznie odliczeniu na podstawie przepisów dyrektywy VAT, włączenie spółki dominującej w nabycie usług na rzecz spółki zależnej w celu odliczenia podatku naliczonego, do którego ta spółka zależna nie byłaby uprawniona, stanowi obejście przepisów w dziedzinie VAT.

26. Sąd odsyłający podkreśla w tym względzie, że ocena istnienia takiego nadużycia wymaga zbadania okoliczności faktycznych konkretnej sprawy w celu ustalenia, czy istnieją względy niepodatkowe uzasadniające sporną transakcję, oraz że w prawie krajowym takie badanie okoliczności faktycznych jest przeprowadzane przez sąd podatkowy w drodze orzeczenia, które wiąże Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) w tym zakresie. W związku z tym, że w ramach postępowania głównego Niedersächsisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych dla Dolnej Saksonii) uznał, iż istnieją względy niepodatkowe uzasadniające transakcje dokonane na rzecz W, sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy istnienie takich względów stoi na przeszkodzie stwierdzeniu nadużycia prawa.

27. Sąd odsyłający zauważa wreszcie, że gdyby taka transakcja nie została uznana za nadużycie, istniałoby ryzyko legitymizacji każdego włączenia spółki holdingowej w nabycia spółek zależnych, podjętego w celu uzyskania prawa do odliczenia VAT, które nie przysługiwałoby tym spółkom zależnym w przypadku bezpośredniego nabycia.

28. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zawiesił zatem postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1. Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 168 lit. a) w związku z art. 167 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 zarządzająca spółka holdingowa, która dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym ze spółkami zależnymi, jest również uprawniona do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do usług, które nabywa od osób trzecich i przekazuje do spółek zależnych w zamian za udział w ogólnym zysku, nawet jeśli nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z własnymi transakcjami holdingu, lecz z (w znacznej mierze) zwolnioną z podatku działalnością spółek zależnych, nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie są wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu usług (świadczonych na rzecz spółek zależnych) i nie stanowią ogólnych elementów cenotwórczych własnej działalności gospodarczej holdingu?
2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy »ingerencja« zarządzającej spółki holdingowej w zakup usług przez spółki zależne – w ten sposób, że zarządzająca spółka holdingowa sama nabywa usługi, w odniesieniu do których spółki zależne nie byłyby uprawnione do odliczenia podatku naliczonego, gdyby nabywały je bezpośrednio, przekazuje te usługi do spółek zależnych w zamian za udział w ich zysku, a następnie, powołując się na swoją pozycję zarządzającej spółki holdingowej, wnioskuje o pełne odliczenie z tytułu usług powodujących naliczenie podatku – stanowi nadużycie prawa w rozumieniu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czy też taka ingerencja może być uzasadniona powodami niezwiązanymi z prawem podatkowym, mimo że pełne odliczenie podatku naliczonego jest samo w sobie niezgodne z systemem i prowadzi do przewagi konkurencyjnej struktur holdingowych nad przedsiębiorstwami działającymi w strukturze jednopoziomowej?”

III. Główne argumenty stron

29. W trakcie pisemnego etapu postępowania przed Trybunałem W, rząd niemiecki i Komisja przedstawili uwagi.

30. W swoich uwagach W podnosi przede wszystkim, że opisane powyżej transakcje są uzasadnione względami niepodatkowymi: (i) po pierwsze, ponieważ realizacja projektów za pośrednictwem spółek zależnych pozwala na ograniczenie odpowiedzialności związanej z dekontaminacją terenów, których dotyczą projekty budowlane (chodzi bowiem o budynki wojskowe skażone amunicją wybuchową); (ii) po drugie, wniesienie wkładu rzeczowego, a nie pieniężnego, stanowiłoby dla W większą ochronę przed ewentualnymi roszczeniami wierzycieli spółek zależnych lub syndyka, ponieważ żądanie przez te podmioty świadczenia usług będących przedmiotem takiego wkładu miałooby sens tylko w przypadku kontynuowania projektów budowlanych, lecz byłoby to bardzo mało prawdopodobne, gdyby spółki zależne były niewypłacalne; (iii) po trzecie, ponieważ centralizacja projektów i zakupów przez spółkę holdingową powoduje wzrost efektywności i korzyści ekonomiczne pod względem obniżenia kosztów nabycia; (iv) wreszcie dlatego, że struktura ta pozwala zachować poufność marż zysku, gdyż kupujący mógłby dochodzić prawa do informacji jedynie w stosunku do stron umowy, a zatem spółek zależnych, a nie w stosunku do spółki dominującej W.

31. Mając powyższe na uwadze, w odniesieniu do pierwszego pytania prejudycjalnego W utrzymuje, że jest uprawniona do odliczenia, ponieważ działała wyłącznie jako podatnik, ingerując w zarządzanie swymi spółkami zależnymi poprzez odpłatne świadczenie usług administracyjnych i księgowych. Uważa ona, że koszty nabytych przez nią usług w związku z wkładami rzeczowymi do jej spółek zależnych dają prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego, ponieważ koszty te, przyczyniając się do wzmocnienia całości jej działalności gospodarczej, stanowią część jej kosztów ogólnych. Ponadto W kwestionuje fakt, że odmówiono jej prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu usług objętych podatkiem należnym częściowo zwolnionych od podatku, świadczonych przez jej spółki zależne, ponieważ są one odrębnymi podatnikami, a usługi powodujące naliczenie podatku nie mają bezpośredniego i ścisłego związku z konkretnymi usługami objętymi podatkiem należnym jej spółek zależnych.

32. W odniesieniu do drugiego pytania prejudycjalnego W uważa, że dokonanie spornych transakcji nie stanowi nadużycia prawa, ponieważ jest ono uzasadnione względami niepodatkowymi opisanymi w pkt 30 niniejszej opinii. W tym względzie zauważa ona również, że korzyść uzyskana przez organizację wielopoziomową, w skład której wchodzi spółka holdingowa, w porównaniu z organizacją jednopoziomową, jest jedynie wyrazem swobody organizacyjnej, a nie nadużycia.

33. Rząd niemiecki i Komisja, przedstawiając w dużej mierze zbieżne argumenty, uważają, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Ponieważ prawo do odliczenia VAT, o którym mowa w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, zakłada istnienie bezpośredniego i ścisłego związku między, z jednej strony, konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku, a z drugiej strony, jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia, lub całością działalności gospodarczej podatnika, w niniejszej sprawie usługi powodujące naliczenie podatku nie mają bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą spółki holdingowej. O ile bowiem prawdą jest, że świadczone odpłatnie usługi księgowe i zarządzania stanowią transakcję podlegającą opodatkowaniu, o tyle w niniejszej sprawie usługi nabyte, powodujące naliczenie podatku i przekazane nieodpłatnie do spółek zależnych, nie stanowią elementów cenotwórczych tych

usług. Po drugie, zgodnie z dyrektywą VAT podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług dostarczonych mu przez innego podatnika tylko w zakresie, w jakim są one wykorzystywane do celów związanych z jego własnymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu. Zważywszy, że w niniejszej sprawie owe towary i usługi zostały wykorzystane do dokonania transakcji objętych podatkiem należnym przez spółki zależne, w znacznej mierze podlegających systemowi zwolnienia, prawo do odliczenia nie istnieje.

34. W odniesieniu do drugiego pytania prejudycjalnego rząd niemiecki uważa – w mało prawdopodobnym przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze –, że transakcja stanowi w każdym razie nadużycie, ponieważ ma ona głównie na celu uzyskanie korzyści podatkowej, która jest sprzeczna z celem realizowanym przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT. Komisja uznała natomiast, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi w tej kwestii.

IV. Analiza prawna

A. Uwagi wstępne

35. W celu przedstawienia propozycji odpowiedzi na powyższe pytania prejudycjalne, w kolejnych punktach skupię się na przesłankach niezbędnych do tego, aby spółka holdingowa mogła skorzystać z prawa do odliczenia VAT, i w przypadku spełnienia których to przesłanek możliwe jest nadużycie prawa. Na podstawie akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, przedstawię następnie wskazówki, które umożliwią sądowi krajowemu dokonanie oceny, czy przesłanki te zostały spełnione w niniejszej sprawie.

36. W każdym razie do sądu odsyłającego należy ocena, z uwzględnieniem wszystkich konkretnych okoliczności, w jakich zostały dokonane sporne transakcje, czy owe przesłanki zostały spełnione w niniejszej sprawie⁵. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem system współpracy ustanowiony w art. 267 TFUE opiera się na wyraźnym rozdziale kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem. W ramach postępowania wszczętego na podstawie tego przepisu ustalenie stanu faktycznego i wykładnia przepisów prawa krajowego należy do sądów państw członkowskich. Natomiast Trybunał jest właściwy, by wskazać sądowi krajowemu wszystkie elementy wykładni związane z prawem Unii i wskazówki wynikające z akt postępowania głównego oraz z uwag pisemnych i ustnych, które zostały mu przedstawione, które mogą pozwolić sądowi krajowemu na wydanie rozstrzygnięcia⁶.

B. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

37. W ramach pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że spółka holdingowa, która

⁵ Zobacz, w odniesieniu do prawa spółki holdingowej do odliczenia, wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 1 października 2020 r., Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, pkt 40. W odniesieniu do badania, czy spełnione są przesłanki praktyki stanowiącej nadużycie, zob. wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76, 77; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 34.

⁶ Zobacz ostatnio wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Syndicat CFTC, C-463/19, EU:C:2020:932, pkt 29, 67. Zobacz podobnie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 28 stycznia 2015 r., Gimnasio Deportivo San Andrés, C-688/13, EU:C:2015:46, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 3 października 2019 r., Fonds du Logement de la Région de Bruxelles Capitale, C-632/18, EU:C:2019:833, pkt 48.

dokonywane podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym na rzecz spółek zależnych, jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego z tytułu usług, które nabywa ona od osób trzecich i przekazuje do spółek zależnych w zamian za przyznanie udziału w ogólnych zyskach, nawet jeśli usługi powodujące naliczenie podatku: (i) nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z (w znacznej mierze) zwolnioną od podatku działalnością spółek zależnych; (ii) nie są wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu usług (świadczonych na rzecz spółek zależnych); oraz (iii) nie stanowią ogólnych kosztów własnej działalności gospodarczej spółki holdingowej.

38. W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy oraz że, po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji⁷. W kolejnych punktach przeanalizuję każdą z tych przesłanek.

1. W przedmiocie charakteru W jako podatnika

39. Zgodnie z art. 9 dyrektywy VAT podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Ponadto ze wspomnianego art. 9 wynika, że pojęcie działalności gospodarczej obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a w szczególności transakcje polegające na wykorzystywaniu w sposób ciągły majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu⁸.

40. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów w innych spółkach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi spółkami, nie ma statusu podatnika VAT w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, ani w konsekwencji prawa do odliczenia. Samo nabywanie i posiadanie udziałów lub akcji nie stanowi samo w sobie działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy VAT, przyznającej ich nabywcy lub posiadaczowi status podatnika, ponieważ takie transakcje nie stanowią trwałego wykorzystywania dobra mającego na celu wytworzenie dochodów. Otrzymanie ewentualnej dywidendy, owocu tego udziału, lub zysku kapitałowego w wyniku jego zbycia wynika bowiem z samego posiadania dobra⁹.

41. Inaczej jest w przypadku, gdy udziałowi towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką zależną, jeżeli skutkuje to dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT¹⁰. W szczególności holding mieszany, który nie tylko posiada udziały w spółkach, lecz również świadczy spółkom odpłatne i podlegające opodatkowaniu VAT usługi,

⁷ Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁸ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2018 r., *C&D Foods Acquisition ApS*, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 29; z dnia 29 października 2009 r., *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 27.

⁹ Zobacz podobnie przede wszystkim wyrok z dnia 20 czerwca 1991 r., *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, pkt 13, 14. Zobacz także, w najnowszym orzecznictwie, wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom SGPS SA*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 30; z dnia 8 listopada 2018 r., *C&D Foods Acquisition ApS*, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 30; z dnia 5 lipca 2018 r., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 27, 28; z dnia 17 października 2018 r., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 16.

¹⁰ Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom SGPS SA*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 31; z dnia 5 lipca 2018 r., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 29; z dnia 17 października 2018 r., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo.

jest w tym względzie podatnikiem, któremu co do zasady przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego¹¹. Tego rodzaju spółki holdingowe określane są zwykle jako „zarządzające” spółki holdingowe¹².

42. Trybunał wyjaśnił, że pojęcie „uczestnictwa holdingu w zarządzaniu jego spółką zależną” należy rozumieć jako obejmujące każdą dokonywaną przez holding na rzecz jego spółki zależnej transakcję konstytuującą działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT¹³. Chociaż przykłady działań, które są przejawem takiego uczestnictwa, nie stanowią wyczerpującego wykazu, bezsporne jest, że obejmuje ono świadczenie usług administracyjnych, finansowych, handlowych i technicznych¹⁴.

43. W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że W świadczyła na rzecz swoich spółek zależnych usługi administracyjne i księgowość podlegające opodatkowaniu VAT (jak wskazano powyżej, chodziło o usługi związane z zatrudnianiem i zwalnianiem pracowników, zakupem materiałów, sporządzaniem dokumentacji księgowej i deklaracji podatkowych). Z tego względu można niewątpliwie stwierdzić, że W wykonywała działalność gospodarczą, uczestnicząc w zarządzaniu swymi spółkami zależnymi poprzez dokonywanie transakcji opodatkowanych VAT, oraz że należy ją w związku z tym uznać za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

2. W przedmiocie związku między towarami lub usługami, na które powołuje się podatnik w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, a jego podlegającym opodatkowaniu transakcjami objętymi podatkiem należnym

44. Jak wspomniano powyżej, aby podatek podlegał odliczeniu, oprócz tego, że nabywca musi być podatnikiem, konieczne jest również istnienie związku między transakcjami powodującymi naliczenie podatku a jego działalnością gospodarczą. Innymi słowy transakcje te muszą być rzeczywiście nieodłącznie związane z działalnością przedsiębiorstwa.

45. Z art. 168 dyrektywy VAT wynika bowiem, że podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych towarów lub usług, o ile używa on tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji¹⁵.

¹¹ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 32; z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 22; z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 31.

¹² Zobacz opinię rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, pkt 31.

¹³ Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 32.

¹⁴ Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 30, 31 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁵ Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 36; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo. Należy zauważyć, że chociaż wyroki te odnoszą się do art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), odpowiednie przepisy dyrektywy VAT mają zasadniczo identyczny zakres jak przepisy szóstej dyrektywy. Z tego względu uznano, że orzecznictwo Trybunału dotyczące szóstej dyrektywy ma również znaczenie dla wykładni dyrektywy VAT (zob. wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 17).

46. Zgodnie z orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego, konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia¹⁶.

47. Prawo do odliczenia zostaje również przyznane nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całokształtem działalności gospodarczej podatnika ogólnie rozumianej¹⁷.

48. W jednym i w drugim wypadku koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku musi być włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej¹⁸.

49. Gdy natomiast towary lub usługi nabyte przez podatnika zachowują związek z transakcjami zwolnionymi z VAT lub nie są objęte jego zakresem stosowania, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego¹⁹.

50. Trybunał wyjaśnił również, że w celu dokonania oceny, czy wyżej wymienione przesłanki zostały spełnione, należy uwzględnić wyłączną podstawę danej transakcji, która powinna być uznana za stanowiącą kryterium przy określaniu jej obiektywnej treści. W przypadku ustalenia, że transakcja nie została dokonana do celów opodatkowanej działalności podatnika, nie można jej uznać za mającą bezpośredni i ścisły związek z tą działalnością, nawet jeżeli transakcja ta z punktu widzenia jej obiektywnej treści podlega opodatkowaniu VAT²⁰.

51. W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że towary i usługi będące przedmiotem powodujących naliczenie podatku transakcji W nie były wykorzystywane w rozumieniu art. 168 dyrektywy VAT na potrzeby jej opodatkowanych transakcji, lecz ze względu na ich „wyłączną podstawę” w ramach oczywiście nieodpłatnego świadczenia wkładu wspólnika na rzecz dwóch spółek zależnych. Tymczasem wkład spółki holdingowej na rzecz spółek, w których posiada ona udziały – niezależnie od tego, czy jest to wkład pieniężny, czy rzeczowy – służy ze swej natury uzyskiwaniu dywidend.

52. Z tego punktu widzenia należy zaprzeczyć, by transakcja objęta podatkiem należnym, polegająca na wniesieniu wkładu rzeczowego do spółek zależnych, stanowiła „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy. Jak wspomniano, działalność ta dotyczy bowiem wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu, które to pojęcie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, nie obejmuje samego otrzymywania dywidend. Wynika z tego, że koszty poniesione w celu

¹⁶ Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 41; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁷ Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 42; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁸ Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 27.

¹⁹ Zobacz wyrok z dnia 29 października 2009 r., AB SFK, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁰ Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., C&D Foods Acquisition ApS, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 37.

nabycia towarów i usług służących wniesieniu wkładu do spółek zależnych – w zakresie, w jakim są one przeznaczone na prowadzenie działalności, która w przypadku W nie ma charakteru gospodarczego – nie mogą zostać odliczone.

53. Ponadto z opisu zawartego w postanowieniu odsyłającym jasno wynika, że powodujące naliczenie podatku transakcje, w odniesieniu do których kwestionowane jest prawo do odliczenia (koszty poniesione w celu wykonania usług architektonicznych, usług w zakresie obliczeń statycznych, usług planowania, usług generalnego wykonawcy, usług porządkowych i komercjalizacji), miały bezpośredni i ścisły związek z transakcjami objętymi podatkiem należnym dokonany przez spółki zależne w ramach ich działalności polegającej na budowie budynków i sprzedaży lokali mieszkalnych. Związek ten jest obiektywnie dostrzegalny, biorąc pod uwagę sam charakter rozpatrywanej działalności, i nie jest on wykluczony z tego względu, że usługi nabyte przez W zostały następnie przez tę spółkę przekazane na rzecz spółek zależnych, a wręcz wydaje się on być przez to potwierdzony.

54. Można zatem wykluczyć, że wspomniane powodujące naliczenie podatku transakcje miały bezpośredni i ścisły związek z transakcjami W objętymi należnym VAT, polegającymi z kolei na odpłatnym świadczeniu usług księgowych i usług zarządzania na rzecz spółek zależnych, oraz że koszt tych powodujących naliczenie podatku transakcji został włączony do ceny rzeczonych usług administracyjnych i księgowych.

55. Pozostaje zatem ocenić, czy można uznać, że rozpatrywane powodujące naliczenie podatku transakcje są objęte zakresem kosztów ogólnych W. O ile mi wiadomo, wcześniejsze wyroki Trybunału nie zawierają wspólnej definicji „kosztów ogólnych”, a jedynie w niektórych orzeczeniach poszczególne przypadki zostały objęte tym pojęciem.

56. W szczególności, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, na które W również powołuje się obszernie w swoich uwagach, wydatki poniesione przez spółkę holdingową uczestniczącą w zarządzaniu spółką zależną w odniesieniu do różnych usług, które nabyła w ramach nabycia udziałów lub akcji w tej spółce zależnej, stanowią część kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych przez nią produktów, zachowując zatem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą spółki holdingowej²¹.

57. Moim zdaniem sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym różni się wyraźnie od sytuacji, o których mowa w przytoczonym powyżej orzecznictwie. Te ostatnie dotyczyły bowiem kosztów (takich jak koszty doradztwa prawnego lub finansowego) związanych z nabyciem udziałów w spółkach zależnych, z których spółka holdingowa rzeczywiście czerpała korzyści. Koszty te wydają się zatem mieć bezpośredni i ścisły związek z całokształtem działalności gospodarczej zarządzającej spółki holdingowej, która świadczy na rzecz spółek zależnych usługi podlegające opodatkowaniu VAT, ponieważ stanowią one warunek konieczny nabycia udziałów, a tym samym prowadzenia działalności gospodarczej spółki holdingowej.

58. Natomiast w niniejszej sprawie poniesione przez W koszty powodujące naliczenie podatku nie mają bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą tej spółki, ponieważ, jak już wyjaśniono w poprzednich punktach, są one przedmiotem wkładu rzeczowego wniesionego na rzecz spółek zależnych. Nie chodzi zatem o koszty niezbędne do nabycia udziałów przez spółkę holdingową, lecz o koszty, które same w sobie stanowią przedmiot wkładu do spółek zależnych

²¹ Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 49; z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 33.

i które służą wykonywaniu działalności gospodarczej tych spółek zależnych, która jest w znacznej mierze zwolniona od podatku. Wydaje mi się zatem, że nie można powoływać się na przytoczone wyżej orzecznictwo w celu uznania, że W przysługuje prawo do odliczenia.

59. Uważam natomiast, że dla celów rozstrzygnięcia niniejszej sprawy bardziej użyteczne jest powołanie się na niedawny wyrok Trybunału, w którym odmówiono możliwości odliczenia naliczonego VAT zapłaconego przez spółkę holdingową w przypadku, w którym nabyte usługi (w celu skorzystania z pożyczki obligacyjnej) zostały faktycznie wykorzystane do przeprowadzenia transakcji zwolnionej od podatku (a mianowicie do udzielenia pożyczki spółce dominującej)²². Z wyroku tego można bowiem wywnioskować, że konieczne jest dokonanie oceny rzeczywistego przeznaczenia transakcji pasywnej, w związku z którą zapłacony został naliczony VAT, przy czym należy wykluczyć odliczenie, jeżeli transakcja ta jest związana z dokonaniem zwolnionej od podatku transakcji. Kluczowe wydaje się zatem podkreślenie, że w niniejszej sprawie, w świetle uwag przedstawionych w pkt 53 powyżej, transakcje, w odniesieniu do których wniesiono o odliczenie, miały w rzeczywistości bezpośredni i ścisły związek ze zwolnioną od podatku działalnością spółek zależnych, w związku z czym odliczenie powinno być wykluczone.

60. Jako dodatkowe potwierdzenie przyjętego rozwiązania można również przypomnieć orzecznictwo Trybunału, które wprawdzie nie dotyczy konkretnie spółek holdingowych, ale w każdym razie, wbrew temu, co W podnosi w swoich uwagach, wskazuje zasady mające ogólne zastosowanie do odliczenia VAT, a zatem również w niniejszej sprawie.

61. Okoliczność, że wydatki zostały przez podatnika poniesione nie na potrzeby własnych podlegających opodatkowaniu transakcji, lecz na potrzeby transakcji dokonywanych przez osobę trzecią, może prowadzić do zerwania bezpośredniego i ścisłego związku, jaki musi istnieć między nabyciem usług powodujących naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym, uniemożliwiając tym samym podatnikowi dokonanie pełnego odliczenia VAT²³. Jest to zasada, która ma zastosowanie w sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego, zważywszy na odmienną osobowość prawną charakteryzującą spółki zależne w porównaniu ze spółką holdingową.

62. Wreszcie, nie wydaje mi się, aby uwaga Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zawarta w pkt 59 postanowienia odsyłającego była bez znaczenia: rozumowanie w sposób zaproponowany przez W i przyjęty przez sąd pierwszej instancji prowadziłoby, w przypadku jakiegokolwiek ingerencji spółki holdingowej w spółki zależne prowadzące działalność zwolnioną od podatku, do legitymizacji pełnego włączenia spółki holdingowej w nabywanie towarów i usług na potrzeby działalności spółek zależnych, z uzyskaniem pełnego prawa do odliczenia wbrew zasadzie neutralności VAT.

63. W świetle całości powyższych rozważań uważam, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w następujący sposób: „Artykuł 168 lit. a) w związku z art. 167 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 zarządzająca spółka holdingowa, która dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym na rzecz spółek zależnych, nie ma prawa do odliczenia VAT zapłaconego w odniesieniu do usług, które nabywa od osób trzecich i przekazuje do spółek zależnych w zamian za udział w ogólnym zysku, jeżeli nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku

²² Zobacz wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 67–68.

²³ Zobacz wyrok z dnia 1 października 2020 r., Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, pkt 45.

z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z (w znacznej mierze) zwolnioną od podatku działalnością spółek zależnych, usługi te, powodujące naliczenie podatku, nie mogą być wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu transakcji (w formie usług świadczonych na rzecz spółek zależnych) i nie stanowią ogólnych elementów cenotwórczych własnej działalności gospodarczej spółki holdingowej”.

C. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

64. W ramach drugiego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy „ingerencja” zarządzającej spółki holdingowej w zakup usług przez spółki zależne – w ten sposób, że zarządzająca spółka holdingowa sama nabywa usługi, w odniesieniu do których spółki zależne nie byłyby uprawnione do odliczenia podatku naliczonego, gdyby nabywały je bezpośrednio, przekazuje te usługi do spółek zależnych w zamian za udział w ich zysku, a następnie, powołując się na swoją pozycję zarządzającej spółki holdingowej, wnioskuje o pełne odliczenie z tytułu nabytych usług powodujących naliczenie podatku – stanowi nadużycie prawa w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, czy też taka ingerencja może być uzasadniona powodami niezwiązanymi z prawem podatkowym, mimo iż pełne odliczenie podatku naliczonego jest samo w sobie niezgodne z systemem i prowadzi do uzyskania przewagi konkurencyjnej struktur holdingowych nad przedsiębiorstwami działającymi w strukturze jednopoziomowej.

65. W świetle powyższych uwag uważam, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi przeczącej i że w związku z tym w niniejszej sprawie W nie zastosowała w prawidłowy sposób warunków przewidzianych w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT. Nie ma zatem potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie dotyczące ewentualnego nadużycia prawa. Gdyby jednak Trybunał doszedł do odmiennych wniosków, uważam, że warto poczynić kilka uwag również w odpowiedzi na pytanie drugie.

66. Jak wiadomo, walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy w dziedzinie VAT²⁴.

67. Zasada zakazu nadużycia prawa wymaga zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej²⁵. Zasada ta w dziedzinie VAT nie jest zawarta w szczególnym przepisie prawa Unii, lecz opiera się na utrwalonym orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym odmowa przyznania prawa lub korzyści ze względu na okoliczności stanowiące nadużycie jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że w wypadku nadużycia prawa w rzeczywistości nie zostają spełnione obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądanej korzyści²⁶.

68. Aby móc stwierdzić istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, organ podatkowy państwa członkowskiego musi wykazać, że spełnione są łącznie dwie przesłanki. Po pierwsze, wymagane jest, aby sporne transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne

²⁴ Zobacz wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71; z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 76.

²⁵ Zobacz wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 28.

²⁶ Wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 32.

z celem tych przepisów („przesłanka obiektywna”). Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej („przesłanka subiektywna”)²⁷.

69. Jak już wspomniano, do sądu krajowego należy zbadanie, czy w postępowaniu głównym spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia. Trybunał, orzekając w przedmiocie odesłania prejudycjalnego, może jednak w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji²⁸.

1. W przedmiocie obiektywnej przesłanki nadużycia prawa

70. W odniesieniu do obiektywnej przesłanki nadużycia prawa należy przede wszystkim zauważyć, że przepisy w dziedzinie odliczeń mają na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Rozpatrywane przepisy mają zatem na celu zapewnienie neutralności w zakresie obciążeń podatkowych wyłącznie w odniesieniu do działalności gospodarczej opodatkowanej VAT²⁹.

71. W świetle ustaleń zawartych w postanowieniu odsyłającym uważam, że korzyść podatkowa, jakiej przysparza skarżącej odliczenie, jest sprzeczna z wyżej wymienionym celem. Mając bowiem na uwadze, że towary i usługi będące przedmiotem powodujących naliczenie podatku transakcji nabycia dokonanych przez W są wykorzystywane do działalności gospodarczej spółek zależnych, włączenie W w te transakcje umożliwiło skorzystanie z odliczenia, któremu nie odpowiada żadne opodatkowanie podatkiem należnym, ani w odniesieniu do samej W, ponieważ przekazanie rozpatrywanych usług na rzecz spółek zależnych jest działalnością niepodlegającą opodatkowaniu, ani w odniesieniu do spółek zależnych, których działalność jest w znacznej części zwolniona od podatku.

72. Taka sytuacja wydaje się zatem sprzeczna z celem wspólnego systemu VAT, który, jak wspomniano, służy zapewnieniu neutralności w zakresie obciążeń podatkowych wyłącznie w odniesieniu do opodatkowanej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 9 dyrektywy VAT.

73. Na dowód tego należy również zauważyć, że na poziomie grupy przedsiębiorstw korzyść podatkowa, wynikająca z pełnego odliczenia naliczonego VAT zapłaconego przez W, nie zostałaby osiągnięta, gdyby transakcja została skonstruowana w inny sposób.

74. Załóżmy najpierw, że skarżąca przekazała odpłatnie nabyte towary i usługi, powodujące naliczenie podatku, na rzecz spółek zależnych. W takim przypadku takie przekazanie podlegałoby opodatkowaniu VAT, w związku z czym, po pierwsze, W mogłaby odliczyć podatek z tytułu powodujących naliczenie podatku transakcji, ponieważ byłoby to nabycie towarów i usług wykorzystywanych do celów jej opodatkowanych transakcji (to znaczy odpłatnych usług na rzecz spółek zależnych). Po drugie, podatek zapłacony przez spółki zależne, biorąc pod uwagę wykonywanie przez nie działalności w znacznej mierze zwolnionej od podatku, nie podlegałby odliczeniu, przynajmniej w całości.

²⁷ Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 86; z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark, sprawy połączone C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 97.

²⁸ Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76, 77; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 34.

²⁹ Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 78.

75. Podobnie nie byłyby prawa do pełnego odliczenia, gdyby W i jej spółki zależne utworzyły grupę VAT w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT. W takim przypadku bowiem, ponieważ grupa podatkowa VAT jest uważana za jednego podatnika³⁰, prawo do odliczenia podatku naliczonego byłoby określone poprzez uwzględnienie wyłącznie transakcji dokonanych przez grupę – a zatem również przez spółki zależne – z osobami trzecimi³¹. W związku z tym nabyte przez W towary i usługi powodujące naliczenie podatku musiałyby być związane – w ramach działalności przedsiębiorstwa jako całości – z usługami w znacznej mierze zwolnionymi od podatku, dotyczącymi budowy i sprzedaży lokali mieszkalnych, wyświadczonymi przez spółki zależne, co skutkowałoby wyłączeniem lub ograniczeniem podatku podlegającego odliczeniu.

76. Rozważmy również hipotezę, w której W, podobnie jak inne podmioty posiadające udziały w spółkach zależnych, wniosłaby swój wkład pieniężny, finansując w ten sposób nabycia towarów i usług, które mają być dokonywane bezpośrednio przez spółki zależne. Również w tym przypadku zapłacony przez spółki zależne podatek od nabytych towarów i usług nie podlegałby odliczeniu, przynajmniej w całości, ze względu na wykonywaną przez nie działalność w znacznej mierze zwolnioną od podatku.

77. W świetle powyższego i z zastrzeżeniem ostatecznej oceny sądu krajowego uważam, że transakcja taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego jest sprzeczna z celem art. 167 i 168 dyrektywy VAT, a zatem można uznać, że obiektywna przesłanka nadużycia prawa została spełniona.

2. W przedmiocie subiektywnej przesłanki nadużycia prawa

78. Jeśli chodzi o „subiektywną przesłankę” nadużycia prawa w dziedzinie VAT, jak już podkreślono, zgodnie z orzecznictwem Trybunału z ogółu obiektywnych okoliczności powinno wynikać, iż zasadniczym celem transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

79. W przedstawiła szereg względów o charakterze niepodatkowym – wskazanych w pkt 30 powyżej –, które miały uzasadnić konstrukcję transakcji będących przedmiotem postępowania głównego; względy te zostały potwierdzone przez sąd krajowy pierwszej instancji, którego orzeczenie w tej kwestii, zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym, wiąże Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy). Ten ostatni zastanawia się zatem, czy istnienie względów o charakterze niepodatkowym, w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, stoi na przeszkodzie stwierdzeniu występowania nadużycia prawa.

80. W tym względzie należy podkreślić, że orzecznictwo Trybunału, choć posługuje się niejednorodnymi sformułowaniami³², nie wymaga stwierdzenia, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi jedyny cel spornych transakcji. Podczas gdy transakcje służące wyłącznie temu celowi mogą spełniać wymóg wynikający z tego orzecznictwa, Trybunał wyjaśnił, że nadużycie może mieć miejsce również wtedy, gdy dążenie do korzyści podatkowej stanowi zasadniczy (lecz nie

³⁰ Zobacz podobnie wyroki: *Ampliscentifica i Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19; *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 29. Zobacz także opinię rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:212, pkt 46–50, w odniesieniu do odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy.

³¹ Zobacz także podobnie komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [COM(2009) 325 wersja ostateczna z dnia 2 lipca 2009 r., s. 11].

³² Zobacz w tym względzie opinię rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie C-251/16, *Cussens*, EU:C:2017:648, pkt 97.

wyłączny) cel danych transakcji³³. W dziedzinie podatków bezpośrednich – w ramach której zakaz nadużywania prawa jest szczególnie uregulowany³⁴ – Trybunał orzekł, że za uzasadniony cel gospodarczy można uznać operację połączenia spółek mającą przynieść różnorodne korzyści, wśród których mogą znajdować się względy o charakterze podatkowym, pod warunkiem iż nie są one przeważające dla decyzji o przeprowadzeniu operacji³⁵. Wynika z tego, że obecność względów o charakterze handlowym, niezwiązanych z systemem podatkowym, nie stoi sama w sobie na przeszkodzie istnieniu nadużycia prawa, o ile można uznać, że przeważającym celem transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

81. W tym względzie Trybunał wyjaśnił również, że zasadniczym celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej, jeżeli transakcje te nie stanowią zwykłych transakcji handlowych³⁶ lub nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej i handlowej³⁷.

82. Oczywiście do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanka ta jest spełniona w postępowaniu głównym, poprzez ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia transakcji. Musi on zatem dokonać uważnej oceny „celów gospodarczych” leżących u podstaw przeprowadzonych transakcji, aby zbadać, czy mogą one być uzasadnione w sposób obiektywny, zgodnie ze wspólną praktyką handlową, czy też transakcje te odzwierciedlają „anomalie” gospodarcze. Sąd krajowy może w szczególności wziąć pod uwagę ewentualny całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej³⁸, które to elementy mogą wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel, któremu transakcje te służą, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych, na przykład wynikających ze względów marketingowych, organizacyjnych i gwarancyjnych³⁹.

83. Uważam natomiast, że dla celów stwierdzenia praktyki stanowiącej nadużycie bez znaczenia jest uwaga zawarta w pytaniu drugim zadaniem przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy), dotycząca przewagi konkurencyjnej, jaką mają mieć transakcje przeprowadzane ze spółkami holdingowymi w porównaniu z transakcjami ze spółkami działającymi w strukturze jednopoziomowej. Ze swobody organizacyjnej można zgodnie z prawem korzystać w celu uzyskania korzyści, nawet podatkowej, w stosunku do przedsiębiorstw konkurujących, pod warunkiem że wyżej wymienione przesłanki praktyki stanowiącej nadużycie nie zostaną spełnione.

³³ Zobacz wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 45; z dnia 22 listopada 2017 r., *Cussens*, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 53.

³⁴ Nie przytaczając przy tym całości uregulowań wprowadzonych w tej dziedzinie na poziomie europejskim, należy przywołać art. 6 dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1). Przepis ten pozwala na stwierdzenie istnienia praktyki stanowiącej nadużycie, pod warunkiem że dążenie do uzyskania korzyści podatkowej, która jest sprzeczna z mającym zastosowanie prawem podatkowym, jest „jednym z głównych celów” transakcji. Transakcja ta musi jednak okazać się „nierzeczywista”, to znaczy, że nie powinna być wprowadzana „z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną”.

³⁵ Zobacz wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., *Foggia*, C-126/10, EU:C:2011:718, pkt 35. Wyrok ten dotyczy szczególnego przepisu mającego na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania zawartego w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 1).

³⁶ Zobacz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 69.

³⁷ Zobacz wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., *Paul Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 44, 45.

³⁸ Zobacz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76, 81.

³⁹ Wyrok z dnia 21 lutego 2018 r., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 62.

84. W świetle całości powyższych uwag – na wypadek, gdyby wbrew stanowisku wyrażonemu w poprzednich punktach Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne – uważam, że na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w następujący sposób: „Okoliczność, że zarządzająca spółka holdingowa »ingeruje« w zakup usług przez spółki zależne – w ten sposób, że zarządzająca spółka holdingowa sama nabywa usługi, w odniesieniu do których spółki zależne nie byłyby uprawnione do odliczenia podatku naliczonego, gdyby nabywały je bezpośrednio, przekazuje te usługi do spółek zależnych w zamian za udział w ich zysku, a następnie, powołując się na swoją pozycję zarządzającej spółki holdingowej, wnioskuje o pełne odliczenie z tytułu nabytych usług powodujących naliczenie podatku – prowadzi do powstania korzyści podatkowej, której przyznanie jest sprzeczne z celem, jakiemu służą przepisy dyrektywy VAT dotyczące odliczenia. Taka transakcja stanowi nadużycie prawa, nawet jeśli może być uzasadniona względami niezwiązanymi z prawem podatkowym, jeżeli okaże się, że zasadniczym celem transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej”.

V. Wnioski

85. Na podstawie całości powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne zadane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy):

- 1) Artykuł 168 lit. a) w związku z art. 167 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 zarządzająca spółka holdingowa, która dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym na rzecz spółek zależnych, nie ma prawa do odliczenia VAT zapłaconego w odniesieniu do usług, które nabywa od osób trzecich i przekazuje do spółek zależnych w zamian za udział w ogólnym zysku, jeżeli nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z (w znacznej mierze) zwolnioną od podatku działalnością spółek zależnych, usługi te, powodujące naliczenie podatku, nie mogą być wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu transakcji (w formie usług świadczonych na rzecz spółek zależnych) i nie stanowią ogólnych elementów cenotwórczych własnej działalności gospodarczej spółki holdingowej.
- 2) Okoliczność, że zarządzająca spółka holdingowa „ingeruje” w zakup usług przez spółki zależne – w ten sposób, że zarządzająca spółka holdingowa sama nabywa usługi, w odniesieniu do których spółki zależne nie byłyby uprawnione do odliczenia podatku naliczonego, gdyby nabywały je bezpośrednio, przekazuje te usługi do spółek zależnych w zamian za udział w ich zysku, a następnie, powołując się na swoją pozycję zarządzającej spółki holdingowej, wnioskuje o pełne odliczenie z tytułu nabytych usług powodujących naliczenie podatku – prowadzi do powstania korzyści podatkowej, której przyznanie jest sprzeczne z celem, jakiemu służą przepisy dyrektywy VAT dotyczące odliczenia. Taka transakcja stanowi nadużycie prawa, nawet jeśli może być uzasadniona względami niezwiązanymi z prawem podatkowym, jeżeli okaże się, że zasadniczym celem transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.