



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 8 września 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1, art. 167 i art. 168 lit. a) – Odliczenie podatku naliczonego – Pojęcie „podatnika” – Spółka holdingowa – Wydatki związane z wkładem rzeczowym wspólnika do spółek zależnych – Brak udziału wydatków w kosztach ogólnych – Działalność spółek zależnych w przeważającej części zwolniona z podatku

W sprawie C-98/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 23 września 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lutego 2021 r., w postępowaniu:

Finanzamt R

przeciwko

W GmbH,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Passer, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes drugiej izby, i N. Wahl, sędzia,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu W GmbH – M. Dietrich i N. Penner, Rechtsanwälte,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i P.-L. Krüger, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – R. Pethke i V. Uher, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 marca 2022 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt R (urzędem skarbowym w R, Niemcy) a W GmbH w przedmiocie odmowy przyznania tej spółce możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z usługami, które pozwalały owej spółce na świadczenie, tytułem wkładu wspólnika, usług na rzecz jej spółek zależnych, które same świadczą usługi w przeważającej części zwolnione z VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:
„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
[...]
c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
[...]”.
- 4 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”.
- 5 Zgodnie z art. 167 rzeczowej dyrektywy:
„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 168 owej 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;

[...]”.

Prawo niemieckie

7 Paragraf 2 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”), jest sformułowany w następujący sposób:

„(1) Przedsiębiorcą jest każdy, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności gospodarczej lub zawodowej przedsiębiorcy. Działalnością gospodarczą lub zawodową jest każda stała działalność prowadzona w celu uzyskania dochodu, nawet w braku zamiaru osiągnięcia zysku, a w wypadku zrzeszenia osób – nawet gdy działa ono jedynie na rzecz swoich członków.

(2) Działalność gospodarcza lub zawodowa nie jest prowadzona samodzielnie:

1. jeżeli osoby fizyczne są, indywidualnie lub łącznie, włączone do przedsiębiorstwa w taki sposób, że są zobowiązane do stosowania się do poleceń przedsiębiorcy;
2. jeżeli całokształt rzeczywistych powiązań wskazuje na to, że osoba prawna jest pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym włączona do przedsiębiorstwa podmiotu nadrzędnego (grupa podatkowa). Skutki grupy podatkowej są ograniczone do świadczeń wewnętrznych pomiędzy częściami przedsiębiorstwa znajdującymi się w kraju. Części te należy traktować jak jedno przedsiębiorstwo [...]”.

8 Paragraf 15 UStG, zatytułowany „Odliczenie podatku naliczonego”, stanowi w ust. 1:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

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

9 Paragraf 42 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) stanowi:

„(1) Ustawa podatkowa nie może być obchodzona poprzez nadużycie konstrukcji przewidzianych przez przepisy prawa. Jeżeli spełnione są warunki określone przez przepis podatkowy mający na celu zwalczanie unikania opodatkowania, skutki prawne są określane przez ów przepis. W pozostałych przypadkach, w których ma miejsce nadużycie w rozumieniu ust. 2, podatek jest należny na tych samych warunkach, jakie obowiązują w wypadku konstrukcji prawnej odpowiadającej transakcjom gospodarczym.

(2) Nadużycie ma miejsce, gdy wybrano nieodpowiednią konstrukcję prawną, w ramach której podatnik lub osoba trzecia uzyskują korzyść podatkową nieprzewidzianą w ustawie w porównaniu do skutków odpowiedniej konstrukcji prawnej. Nie ma to zastosowania wówczas, gdy podatnik wykaże istnienie względów pozapodatkowych uzasadniających wybór danej konstrukcji, które należy wziąć pod uwagę w kontekście całokształtu jego sytuacji”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 10 Działalność spółki W polega na nabywaniu nieruchomości, zarządzaniu nimi i ich obsłudze, a także na projektowaniu, przebudowie i realizacji obiektów budowlanych.
- 11 W 2013 r. spółka W posiadała udziały w spółce X GmbH & Co. KG oraz w spółce Y GmbH & Co. KG, których działalność – w przeważającej części zwolniona z VAT – polega na budowie nieruchomości i sprzedaży mieszkań.
- 12 Dokładniej rzecz ujmując, w odnośnym roku spółka W posiadała w spółce X 94% udziałów, zaś pozostałe 6% znajdowało się w posiadaniu spółki Z KG.
- 13 W drodze aneksu do umowy spółki X z dnia 31 stycznia 2013 r. spółki Z i W uzgodniły, że jako wspólnicy wniosą do spółki X wkłady. Wkłady te polegały na wpłaceniu przez spółkę Z kwoty 600 000 EUR oraz na świadczeniu przez spółkę W – nieodpłatnie i proporcjonalnie do jej udziału, a więc na kwotę co najmniej 9,4 mln EUR – usług architektonicznych, usług związanych z obliczeniami statycznymi, planowaniem izolacji termicznej i akustycznej, zaopatrzeniem energetycznym i przyłączeniem do sieci, usług generalnego wykonawstwa, usług zagospodarowania i usług marketingowych w odniesieniu do dwóch obiektów, jakie miała wybudować spółka X. Spółka W świadczyła te usługi częściowo przy wykorzystaniu własnego personelu lub własnego sprzętu, a częściowo poprzez nabywanie towarów i usług od innych przedsiębiorstw.
- 14 W innej umowie z tego samego dnia zawartej między spółkami W i X uzgodniono, że spółka W będzie na rzecz spółki X odpłatnie świadczyła usługi w zakresie księgowości i zarządzania w związku z budową dwóch obiektów, o których mowa w poprzednim punkcie. Usługi te obejmowały zatrudnianie i zwalnianie pracowników, zakup materiałów, sporządzanie rocznych sprawozdań finansowych oraz deklaracji podatkowych, a także przekazywanie ich organom podatkowym. Z zakresu tych usług wyłączono te, które spółka W musiała świadczyć tytułem wkładu wspólnika.
- 15 Ponadto w 2013 r. spółka W posiadała 89,64% udziałów w spółce Y, zaś pozostałe udziały znajdowały się w posiadaniu spółki P I GmbH.
- 16 W drodze aneksu do umowy spółki Y zawartego w dniu 10 kwietnia 2013 r. uzgodniono, że spółka P I oraz spółka W, jako wspólnicy, wniosą do spółki Y wkłady. Wkład spółki P I polegał na wpłaceniu kwoty 3,5 mln EUR, a wkład spółki W – na świadczeniu usług tego samego rodzaju co opisane w pkt 13 niniejszego wyroku usługi świadczone na rzecz spółki X, nieodpłatnie i proporcjonalnie do jej udziału, to jest na kwotę co najmniej 30,29 mln EUR, w związku z budową trzeciego obiektu. Spółka W świadczyła te usługi częściowo przy wykorzystaniu własnego personelu lub sprzętu, a częściowo poprzez nabywanie towarów i usług od innych przedsiębiorstw.

- 17 W innej umowie z tego samego dnia spółki W i Y uzgodniły, że w ramach projektu budowy owego trzeciego obiektu spółka W będzie na rzecz spółki Y odpłatnie świadczyła usługi w zakresie księgowości i zarządzania, podobne do opisanych w pkt 14 niniejszego wyroku usług świadczonych na rzecz spółki X.
- 18 W deklaracjach podatkowych dotyczących VAT za 2013 r. spółka W odliczyła cały VAT naliczony w związku z odnośnymi usługami. Niemiecki organ podatkowy uznał, że wkłady spółki W jako wspólnika wniesione do spółek X i Y należy uznać za czynności niepodlegające opodatkowaniu ze względu na to, że nie służyły one uzyskaniu dochodu w rozumieniu przepisów dotyczących VAT, a zatem nie można było ich przypisać do działalności handlowej spółki W. W ocenie owego organu kwoty VAT naliczone w związku z tymi czynnościami nie mogły zatem zostać odliczone.
- 19 Z uwagi na to, że wniesione przez spółkę W odwołanie od tej decyzji odmawiającej możliwości odliczenia oddalono, wniosła ona skargę do Niedersächsisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy), który uwzględnił ją orzeczeniem z dnia 19 kwietnia 2018 r. Zdaniem tego sądu świadczenie przez spółkę W na rzecz spółek X i Y usług w zakresie księgowości i zarządzania wiązało się z bezpośrednim lub pośrednim uczestnictwem w zarządzaniu tymi ostatnimi spółkami za wynagrodzeniem. Ze względu na to uczestnictwo poprzez usługi w zakresie księgowości i zarządzania świadczenie odrębnych usług odpowiadających wkładowi rzeczowemu wspólnika dokonанemu na rzecz spółek zależnych jest w ocenie owego sądu objęte działalnością handlową polegającą na aktywnym zarządzaniu udziałami. Jak wskazuje ów sąd, analiza ta wynika z orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym świadczenia rzeczowe, które posłużyły do zgromadzenia funduszy wniesionych do spółek udziałowych jako wkłady wspólników, stanowią część działalności handlowej spółek holdingowych. W konsekwencji wspomniany sąd uznał, że spółka W mogła odliczyć cały podatek obrotowy obciążający usługi, jakie świadczyła na rzecz spółek X i Y tytułem wkładu wspólnika. Sąd ten wyjaśnił ponadto, że nie doszło do nadużycia prawa i że istniały względy pozapodatkowe, które uzasadniały strukturę wybraną dla odnośnej transakcji.
- 20 Urząd skarbowy w R wniósł na wspomniane orzeczenie skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), a w jej uzasadnieniu podniósł w szczególności, że sporne usługi, a mianowicie te związane z wkładami wspólnika dokonanymi na rzecz spółek zależnych, które należy odróżnić od odpłatnych usług w zakresie zarządzania i księgowości, nie są – w braku wynagrodzenia – przedmiotem wymiany świadczeń. Stwierdził on ponadto, że dokonane przez spółkę W transakcje wynikały z nadużycia konstrukcji przewidzianych przez przepisy prawa w odniesieniu do odliczenia VAT.
- 21 W postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zauważa, że spółka W z jednej strony oraz spółki X i Y z drugiej strony nie tworzą „grupy podatkowej” w rozumieniu § 2 ust. 2 UStG.
- 22 Co więcej, sąd odsyłający uważa, że skoro spółka W świadczyła odpłatnie na rzecz swoich spółek zależnych usługi w zakresie księgowości i zarządzania, a tym samym uczestniczyła w zarządzaniu owymi spółkami zależnymi, to co do zasady mogła ona – pomimo swego statusu spółki holdingowej – skorzystać z pełnego odliczenia podatku zapłaconego z tytułu nabycia usług powodujących jego naliczenie. Przypomina on w tym względzie, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż prawo do odliczenia zostaje podatnikowi przyznane również 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 przedmiotowych usług należą do kosztów ogólnych podatnika

i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Sąd odsyłający wnioskuję stąd, że poniesione przez spółkę holdingową uczestniczącą w zarządzaniu spółką zależną wydatki w odniesieniu do poszczególnych usług, jakie nabyła w ramach objęcia udziałów w tej spółce zależnej, należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny świadczonych przez nią usług, zachowując zatem co do zasady bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą spółki holdingowej.

- 23 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy nie jest tak, że spółka W nie może odliczyć naliczonego VAT z uwagi na to, że nabyła powodujące naliczenie podatku usługi w celu wniesienia ich jako wkładu do spółek zależnych dokonujących transakcji zwolnionych z podatku, w związku z czym owe usługi powodujące naliczenie podatku mają bezpośredni i ścisły związek z dokonywanymi na późniejszym etapie obrotu transakcjami zwolnionymi z podatku.
- 24 W pierwszej kolejności sąd odsyłający zastanawia się zatem, czy można uznać, że powodujące naliczenie podatku usługi, jakie spółka W przekazała spółkom X i Y tytułem wkładów wspólnika, zostały nabyte przez spółkę W na rzecz jej własnego przedsiębiorstwa i czy związane z nimi koszty należą do jej kosztów ogólnych, a mianowicie do elementów składających się na koszt jej objętych podatkiem należnym transakcji polegających na świadczeniu usług w zakresie księgowości i zarządzania na rzecz jej spółek zależnych. Pytanie to wiąże się z wyrokiem z dnia 8 listopada 2018 r., *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 37 i nast.), z którego sąd odsyłający wywodzi, że do odliczenia VAT naliczonego przez spółkę holdingową konieczne jest, aby odnośna transakcja miała swą bezpośrednią wyłączną podstawę w opodatkowanej działalności gospodarczej owej spółki lub stanowiła bezpośrednie, trwałe i konieczne przedłużenie tej działalności. W braku zatem bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy wydatkami wiążącymi się z usługami powodującymi naliczenie podatku a opodatkowaną działalnością gospodarczą spółki holdingowej wydatki te nie mogą należeć do kosztów ogólnych spółki W i nie mogą stanowić elementów składowych ceny dostarczanych przez nią towarów lub świadczonych przez nią usług. Sąd odsyłający powołuje się również na wyroki: z dnia 14 września 2017 r., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), z dnia 3 lipca 2019 r., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559) i z dnia 1 października 2020 r., *Vos Aannemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785). Wyroki te – mimo że sprawy, w których je wydano, nie dotyczyły spółek holdingowych – potwierdzają, że możliwość odliczenia naliczonego VAT wymaga, by pomiędzy usługami powodującymi naliczenie podatku a opodatkowanymi transakcjami danej spółki istniał bezpośredni związek. Tymczasem sąd odsyłający uważa, że jest możliwe, iż w niniejszej sprawie usługi powodujące naliczenie podatku zostały nabyte nie na potrzeby przedsiębiorstwa spółki W i jej opodatkowanych transakcji, lecz na potrzeby przedsiębiorstw i transakcji jej spółek zależnych. Usługi te miałyby w takim wypadku bezpośredni i ścisły związek z działalnością owych spółek zależnych, która w przeważającej części jest zwolniona z podatku.
- 25 W drugiej kolejności – gdyby należało uznać, że podatek zapłacony w związku z usługami powodującymi naliczenie podatku podlega jednak odliczeniu, sąd odsyłający zastanawia się, czy włączenie spółki dominującej w nabywanie usług na rzecz spółki zależnej do celów odliczenia podatku naliczonego, do którego zasadniczo nie ma ona prawa, nie stanowi nadużycia prawa. Przypomina on w tym względzie, że na szczeblu krajowym wykluczone jest, by spółka dominująca uzyskała – poprzez jej włączenie w transakcje powodujące naliczenie podatku – prawo do odliczenia podatku naliczonego, z którego nie korzystałaby w przypadku bezpośredniego nabycia usług. Otóż mechanizm rozpatrywany w niniejszej sprawie jest z ekonomicznego punktu widzenia taki sam jak mechanizm włączenia w transakcje powodujące

naliczenie podatku, a w związku z tym może on stanowić takie nadużycie. Ponadto sąd odsyłający uważa, że jeżeli należałoby uznać, iż taka konstrukcja nie stanowi nadużycia, istniałoby ryzyko, że spółki holdingowe będą lawinowo włączane we wszystkie transakcje nabywania usług przez podatników.

26 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić 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 VAT] 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 pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku nie 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) oraz usługi te 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 [...], 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 prowadziłoby do przewagi konkurencyjnej struktur holdingowych nad przedsiębiorstwami działającymi w strukturze jednopoziomowej?».

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo

- 27 Po przedstawieniu opinii rzecznika generalnego spółka W, pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 12 kwietnia 2022 r., wniosła o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem. Z uwagi na to, że ustny etap postępowania został zamknięty po przedstawieniu opinii rzecznika generalnego, wniosek ten należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy on otwarcia tego etapu postępowania na nowo na podstawie owego artykułu.
- 28 W uzasadnieniu tego wniosku spółka W podnosi w istocie, że w opinii rzecznika generalnego, a w szczególności w jej pkt 39–43 i 55–62, nie zajęto stanowiska w przedmiocie pewnych kwestii, które należy ze stronami omówić, a zajęto stanowisko co do pewnych zagadnień, które nie były przedmiotem dyskusji między stronami. W jej ocenie brak zajęcia stanowiska w przedmiocie owych kwestii, a także jego zajęcie w przedmiocie owych zagadnień uzasadniają przeprowadzenie rozprawy.

- 29 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny publicznie przedstawia, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnione opinie w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani tą opinią, ani jej uzasadnieniem (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Należy również przypomnieć, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i regulamin postępowania nie przewidują możliwości przedstawiania przez zainteresowane strony uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (wyrok z dnia 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji okoliczność, że zainteresowany nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie poruszono w tej opinii, nie może sama w sobie stanowić powodu uzasadniającego otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo (wyroki: z dnia 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 24; a także z dnia 29 listopada 2017 r., King, C-214/16, EU:C:2017:914, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Za pomocą podniesionych argumentów spółka W stara się ustosunkować się do opinii rzecznika generalnego, podważając jego ocenę odnoszącą się do pierwszego pytania prejudycjalnego.
- 32 Prawdą jest, że na podstawie art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może, w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub jeśli po zamknięciu ustnego etapu postępowania strona przedstawiła nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między stronami lub podmiotami określonymi w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- 33 Jednakże wszystkie zagadnienia, w odniesieniu do których spółka W kwestionuje zajęcie przez rzecznika generalnego stanowiska lub zaniechanie jego zajęcia, odnoszą się do kwestii, co do których owa spółka oraz pozostałe strony mogły dokonać oceny w toku pisemnego etapu postępowania. W opinii rzecznika generalnego nie poruszono żadnej rzeczywiście nowej kwestii.
- 34 W niniejszej sprawie Trybunał, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, uznał, że dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający.
- 35 Wynika stąd, że nie zachodzi potrzeba otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w związku z jej art. 167 należy interpretować w ten sposób, że spółka holdingowa, która na rzecz spółek zależnych dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z usługami, które nabywa od

osób trzecich i wnosi do spółek zależnych w zamian za przyznanie udziału w ogólnych zyskach, gdy, po pierwsze, usługi powodujące naliczenie podatku mają bezpośredni i ścisły związek nie z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z działalnością spółek zależnych, która w przeważającej części jest zwolniona z podatku, po drugie, usługi te nie są wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych na rzecz spółek zależnych, oraz po trzecie, koszty owych usług nie należą do ogólnych kosztów własnej działalności gospodarczej spółki holdingowej.

- 37 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia VAT przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT i, co do zasady, nie podlega ograniczeniu. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność całej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że rzeczona działalność sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika jednak, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, zainteresowany musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, muszą być na dalszym etapie obrotu wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika (zob. podobnie 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).
- 40 Co się tyczy pierwszej przesłanki, z art. 9 dyrektywy VAT wynika, że podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Ten art. 9 precyzuje ponadto, 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 dochodu.
- 41 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem samo nabywanie i posiadanie udziałów nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy VAT, przyznającej ich nabywcy lub posiadaczowi status podatnika, ponieważ samo obejmowanie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z dobra celem stałego osiągnięcia dochodu. Otrzymanie ewentualnej dywidendy będącej owocem tego udziału lub uzyskanie zysku wskutek jego sprzedaży wynika bowiem z samej własności rzeczy. W związku z tym spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów w innych spółkach, nie ma ani statusu podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, ani – w konsekwencji – prawa do odliczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2018 r., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 16; z dnia 8 listopada 2018 r., *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 30).

- 42 Inaczej jest w odniesieniu do mieszanych spółek holdingowych, w przypadku których udziały wiążą się z bezpośrednim lub pośrednim uczestnictwem w zarządzaniu spółkami, w których udziały objęto. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem takie uczestnictwo spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami, w których objęła ona udziały, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w zakresie, w jakim skutkuje ono dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 tej dyrektywy. Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że pojęcie „uczestnictwa holdingu w zarządzaniu jego spółką zależną” należy rozumieć jako obejmujące wszystkie dokonywane przez holding na rzecz jego spółki zależnej transakcje konstytuujące działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT, które obejmują między innymi świadczenie usług administracyjnych, finansowych, handlowych i technicznych (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20, 21 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 5 lipca 2018 r., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 31, 32). W związku z tym w odniesieniu do świadczonych odpłatnie usług podlegających opodatkowaniu VAT, które są objęte zakresem owego uczestnictwa, mieszana spółka holdingowa jest podatnikiem, któremu przysługuje – choć jedynie w proporcjonalnej części – prawo do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 W niniejszym wypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że działalność spółki W nie ograniczała się do nabywania i posiadania udziałów w spółkach X i Y, bowiem spółka W świadczyła na rzecz swoich dwóch spółek zależnych za wynagrodzeniem usługi w zakresie księgowości i zarządzania, stanowiące działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT. W konsekwencji spółkę W należy uznać za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, a więc spełnia ona pierwszą z dwóch przypomnianych w pkt 39 niniejszego wyroku przesłanek możliwości skorzystania z prawa do odliczenia.
- 44 Co się tyczy drugiej z tych przesłanek, z brzmienia art. 168 dyrektywy VAT wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego wymaga wykorzystywania nabytych przez podatnika towarów i usług na potrzeby jego opodatkowanych transakcji.
- 45 W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego, co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wymaga, by wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element składowy ceny transakcji objętych podatkiem należnym, które dają prawo do jego odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi 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 danych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całokształtem działalności gospodarczej podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 47 W jednym i w drugim wypadku konieczne jest, by koszt towarów lub usług powodujących naliczenie podatku był włączony, odpowiednio, w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług dostarczanych lub świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (zob. podobnie 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 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 48 Natomiast gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika mają związek z transakcjami zwolnionymi z podatku lub nie należą do zakresu stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (wyrok z dnia 17 października 2018 r., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Trybunał wyjaśnił ponadto, że istnienie związku pomiędzy transakcjami należy oceniać z punktu widzenia ich obiektywnej treści. Dokładniej rzecz ujmując, należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały odnośne transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2018 r., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym kontekście orzeczono, że należy uwzględnić rzeczywiste wykorzystanie towarów i usług nabytych przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 66) oraz wyłączną podstawę danej transakcji, która powinna być uznana za stanowiącą kryterium przy określaniu obiektywnej treści (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 W niniejszym wypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że spółka W nabyła usługi związane z obliczeniami statycznymi, planowaniem izolacji termicznej i akustycznej, zaopatrzeniem energetycznym i przyłączeniem do sieci, usługi generalnego wykonawstwa, usługi zagospodarowania i usługi marketingowe, aby wypełnić ciężące na niej względem jej spółek zależnych zobowiązania w zakresie wkładów wspólnika.
- 51 Aby spółka W mogła odliczyć VAT zapłacony w związku z nabyciem owych usług powodujących naliczenie podatku, sąd odsyłający musi upewnić się – zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 45 i 46 niniejszego wyroku – że usługi te mają bezpośredni i ścisły związek z objętymi podatkiem należnym transakcjami tej spółki, które dają prawo do odliczenia, lub też że należą one do jej kosztów ogólnych i w związku z tym stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez nią towarów lub świadczonych przez nią usług.
- 52 Co się tyczy istnienia bezpośredniego i ścisłego związku z objętymi podatkiem należnym transakcjami spółki W, należy zauważyć, że spółka ta nie wykorzystuje nabytych usług powodujących naliczenie podatku, o których mowa w pkt 50 niniejszego wyroku, aby móc oferować objęte podatkiem należnym usługi w zakresie księgowości i zarządzania obejmujące zatrudnianie i zwalnianie pracowników, zakup materiałów, sporządzanie rocznych sprawozdań finansowych oraz deklaracji podatkowych, a także przekazywanie ich organom podatkowym. Wynika stąd, że wydatków poniesionych przez spółkę W na nabycie usług powodujących naliczenie podatku nie można uznać za elementy składowe ceny usług objętych podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia.
- 53 Co się tyczy kwestii, czy nabyte przez spółkę W usługi powodujące naliczenie podatku, o których mowa w pkt 50 niniejszego wyroku, należą do kosztów ogólnych tej spółki i w związku z tym stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez nią towarów lub świadczonych przez nią

usług, a zatem mają bezpośredni i ścisły związek z całokształtem jej działalności gospodarczej, należy zauważyć, że usługi te są przedmiotem wkładów spółki W jako wspólnika jej spółek zależnych, to znaczy spółek X i Y. Jak wskazał również rzecznik generalny w pkt 58 opinii, nie chodzi zatem o wydatki, które są spółce W niezbędne do nabycia udziałów, lecz o wydatki, które stanowią sam przedmiot wkładu tej spółki jako wspólnika do jej spółek zależnych. Taki wkład spółki holdingowej na rzecz jej spółek zależnych – czy to w formie pieniężnej, czy rzeczowej – wchodzi w zakres posiadania udziałów, które, jak zauważono w pkt 41 niniejszego wyroku, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy VAT i w związku z tym nie daje prawa do odliczenia. Wyłączną podstawą rozpatrywanej transakcji jest wniesienie wkładu przez spółkę W jako wspólnika.

- 54 Ponadto w odniesieniu do rzeczywistego wykorzystania nabytych przez spółkę W usług należy przypomnieć, iż ta ostatnia podniosła, że wspomniane usługi stanowią wkład rzeczowy wspólnika i że w związku z tym musiała ona nieodpłatnie przekazać je swoim spółkom zależnym, aby te wykorzystywały je na potrzeby własnych transakcji. Okoliczność, że usługi te są przeznaczone do wykorzystania przez spółki zależne spółki W, ustanawia bezpośredni związek z transakcjami tych spółek zależnych i potwierdza brak bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą spółki W. Fakt, że wspomniane usługi zostały przekazane przez spółkę W jej spółkom zależnym, nie podważa stwierdzenia, że usługi te mają bezpośredni związek z działalnością owych spółek zależnych, ponieważ należy uwzględnić rzeczywiste wykorzystanie owych usług.
- 55 Jak wskazano w pkt 38 niniejszego wyroku, system odliczeń ma wyłącznie na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego i zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. W związku z tym Trybunał orzekł, że wydatki, które są związane nie z opodatkowanymi transakcjami realizowanymi przez podatnika, lecz z transakcjami dokonywanymi przez osobę trzecią, nie dają temu podatnikowi prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 1 października 2020 r., *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, pkt 38). Okoliczność, że tej ostatniej oceny dokonano w kontekście sprawy, która nie dotyczyła spółki holdingowej, jest – wbrew temu, co twierdzi spółka W – nieistotna, ponieważ ocena ta odpowiada zasadzie generalnie stosowanej do prawa do odliczenia. Bezpośredni związek usług nabytych przez spółkę W z transakcjami jej spółek zależnych, o którym świadczy rzeczywiste wykorzystanie owych usług, stoi na przeszkodzie przyznaniu spółce W prawa do odliczenia w odniesieniu do tychże usług.
- 56 Z obiektywnej treści transakcji wynika zatem, że między kosztami usług nabytych przez spółkę W a jej działalnością gospodarczą nie zachodzi bezpośredni i ścisły związek. Koszty te nie należą, jako koszty ogólne, do elementów składowych usług w zakresie zarządzania i księgowości świadczonych przez spółkę W.
- 57 Wniosku tego nie podważa podniesiona przez spółkę W okoliczność, że to jedynie dzięki jej wkładom jako wspólnika jej spółki zależne mogą prowadzić własną działalność, a tym samym potrzebują jej usług w zakresie księgowości i zarządzania. Przy założeniu bowiem, że okoliczność ta odpowiada prawdzie, nie dowodzi ona istnienia bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy usługami będącymi przedmiotem owych wkładów a działalnością gospodarczą spółki W. Celem nabycia usług powodujących naliczenie podatku było umożliwienie wniesienia wkładu wspólnika, czego nie można uznać za transakcję mającą wyłączną i bezpośrednią podstawę w działalności gospodarczej spółki W, która polega na świadczeniu opodatkowanych VAT usług w zakresie księgowości i zarządzania na rzecz jej spółek zależnych.

- 58 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w związku z jej art. 167 należy interpretować w ten sposób, że spółka holdingowa, która na rzecz spółek zależnych dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym, nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z usługami, które nabywa od osób trzecich i wnosi do spółek zależnych w zamian za przyznanie udziału w ogólnych zyskach, gdy, po pierwsze, usługi powodujące naliczenie podatku mają bezpośredni i ścisły związek nie z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z działalnością spółek zależnych, która w przeważającej części jest zwolniona z podatku, po drugie, usługi te nie są wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych na rzecz spółek zależnych, oraz po trzecie, koszty owych usług nie należą do ogólnych kosztów własnej działalności gospodarczej spółki holdingowej.

W przedmiocie pytania drugiego

- 59 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 60 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z jej art. 167

należy interpretować w ten sposób, że:

spółka holdingowa, która na rzecz spółek zależnych dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym, nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z usługami, które nabywa od osób trzecich i wnosi do spółek zależnych w zamian za przyznanie udziału w ogólnych zyskach, gdy, po pierwsze, usługi powodujące naliczenie podatku mają bezpośredni i ścisły związek nie z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z działalnością spółek zależnych, która w przeważającej części jest zwolniona z podatku, po drugie, usługi te nie są wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych na rzecz spółek zależnych, oraz po trzecie, koszty owych usług nie należą do ogólnych kosztów własnej działalności gospodarczej spółki holdingowej.

Podpisy