

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 18 lipca 2013 r.(\*)

Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 i art. 13 część B lit. d) pkt 6 – Zwolnienia – Odliczenie podatku naliczonego – Fundusze emerytalne – Pojęcie „zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi”

W sprawie C-26/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof te Leeuwarden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 3 stycznia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 stycznia 2012 r., w postępowaniu:

**Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand**

przeciwko

**Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, J. Malenovský, U. Løhmus, M. Safjan (sprawozdawca) i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 lutego 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand przez E.M. van Kasterena, O.L. Mobacha oraz C. Eversa, belastingadviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez B. Koopman oraz C. Wissels, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, O. Thomasa oraz L. Christiego, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 kwietnia 2013 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część B lit. d) pkt 6 i 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (zwanym dalej „PPG”) a Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (zwanym dalej „Inspecteur”) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za okres od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.

## **Ramy prawne**

*Prawo Unii*

3 Artykuł 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„1. Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

4 Zgodnie z art. 6 ust. 4 tej dyrektywy:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

5 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) rzeczony dyrektywy określa podstawę opodatkowania dla dostaw towarów jako wszystko, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które dostawca otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej.

6 Artykuł 13 część B szóstej dyrektywy przewiduje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych [brokerów i pośredników ubezpieczeniowych];

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

6) zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, określonymi przez państwa członkowskie;

[...]”.

7 Artykuł 17 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) [...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[...]”.

*Prawo niderlandzkie*

8 Artykuł 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustawą”) stanowi:

„Podatek obciążający dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy, dokonane przezeń wewnątrzspółnotowe nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów, podlega odliczeniu od podatku podlegającego zapłacie z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług”.

9 Zgodnie z treścią art. 11 ustawy:

„1. Na warunkach określonych w ogólnych przepisach wykonawczych z podatku zwolnione są:

[...]

i) następujące [...] usługi:

[...]

3) zarządzanie majątkiem gromadzonym przez fundusze inwestycyjne i spółki inwestycyjne do celów zbiorowego inwestowania:

[...]”.

10 Artykuł 15 ustawy stanowi:

„1. Podatek, o którym mowa w art. 2, odliczany przez podmiot gospodarczy, to:

a) podatek, który za okres objęty deklaracją został uwzględniony na fakturze sporządzonej w wymagany sposób przez innych przedsiębiorców z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz przedsiębiorcy;

[...]

c) podatek należny za okres objęty deklaracją:

[...]

od dostaw i usług świadczonych na rzecz przedsiębiorcy;

[...]”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

11 Zgodnie z obowiązkiem ustawowym PPG utworzyła na rzecz pracowników swoich przedsiębiorstw systemy emerytalne przy Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (zwanym dalej „funduszem emerytalnym”). Zgodnie z przepisami niderlandzkimi ten fundusz emerytalny jest odrębny od PPG z punktu widzenia prawnego i podatkowego. Składki na systemy emerytalne są w całości opłacane nie przez pracowników, lecz przez PPG.

12 Jak potwierdzili na rozprawie PPG i rząd niderlandzki, prawo niderlandzkie obowiązujące w czasie mającym znaczenie dla sprawy pozostawiało pracodawcom możliwość wyboru, czy taki fundusz zostanie utworzony przez nich samych, czy też wykonanie ich zobowiązań zostanie zlecone towarzystwu ubezpieczeniowemu, do którego wpłacaliby składki i które byłoby odpowiedzialne za wypłatę świadczeń emerytalnych emerytowanym pracownikom. Nie była jednakże przewidziana możliwość zachowania wewnętrznego systemu emerytalnego.

13 Spółka zależna PPG – PPG Industries Fiber Glass BV – zawarła z usługodawcami z siedzibą w Niderlandach umowy dotyczące zarządzania emeryturami i majątkiem funduszu emerytalnego. Koszty związane z tymi umowami były pokrywane przez tę spółkę zależną i nie zostały przerzucone na fundusz emerytalny. PPG odliczyła kwoty podatku VAT od rzeczonych kosztów poniesionych w latach 2001 i 2002, czyli 139 304,23 EUR jako podatek naliczony.

14 Wobec PPG wydano decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku VAT za okres od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. Powyższa decyzja została podtrzymana przez Inspecteur orzekającego w przedmiocie odwołania. Rechtbank Leeuwarden oddalił skargę wniesioną na decyzję Inspecteur. Od tego wyroku PPG wniosła odwołanie do Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Strony spierają się przed tym sądem w kwestii, czy Inspecteur słusznie wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku VAT odliczonego przez zainteresowaną.

16 PPG udziela na to pytanie odpowiedzi przeczącej, podnosząc, że koszty emerytur objętych nimi pracowników są ogólnymi kosztami przedsiębiorstwa i w związku z tym podatek VAT wykazany na fakturach, które zostały jej wystawione, uprawnia ją do odliczenia na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy. Tytułem subsydiarnym PPG podnosi, że zwolnienie przewidziane w art. 11 ust. 1 lit. i) pkt 3 ustawy ma zastosowanie do usług świadczonych na rzecz zainteresowanej w związku z emeryturami pracowniczymi.

17 Inspecteur utrzymuje, że sama PPG nie może być uważana za odbiorcę usług, które przekazała funduszowi emerytalnemu bez wystawienia faktur na wynagrodzenie, a zatem nie ma prawa do odliczenia podatku VAT, który został jej wykazany na fakturach w tym zakresie. W odniesieniu do pytania subsydiarnego dotyczącego zwolnienia z podatku VAT Inspecteur twierdzi, że fundusze emerytalne nie mogą być uznane za „specjalne fundusze inwestycyjne”.

18 W tych okolicznościach Gerechtshof te Leeuwarden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 szóstej dyrektywy zezwala na to, by podatnik, który na podstawie przepisów krajowych w dziedzinie emerytur utworzył samodzielny fundusz emerytalny celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom uprawnionym z tego funduszu, odliczył podatek związany ze świadczeniami wykonanymi na jego rzecz celem realizacji systemu emerytur i funkcjonowania funduszu emerytalnego?

2) Czy fundusz emerytalny utworzony w celu realizacji wypłat emerytur na rzecz uprawnionych przy najniższych możliwych kosztach, i do którego wnoszony i inwestowany jest kapitał przez uprawnionych lub w ich imieniu, przy czym zysk jest wypłacany, może zostać uznany za »specjalny fundusz inwestycyjny« w rozumieniu art. 13 część B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

*W przedmiocie pytania pierwszego*

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym, celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem tego funduszu.

20 Aby odpowiedzieć na owo pytanie, należy przypomnieć tytułem wstępu, że ustanowiony w szóstej dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku całkowitą neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 Kłub, pkt 35; z dnia 4 października 2012 r. w sprawie C-550/11 PIGI, pkt 21).

21 W celu przyznania podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego i określenia zakresu takiego prawa 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 rodzą prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 24; z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 26).

22 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w wypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych tego podatnika i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty te w rzeczywistości zachowują bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-104/12 Becker, pkt 20).

23 W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (zob. wyroki: z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 60; z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidžmynt, pkt 48; z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie C-651/11 X, pkt 55).



24 W związku z tym należy zbadać, czy pomimo okoliczności, że fundusz ustanowiony przez PPG stanowi podmiot odrębny pod względem prawnym od PPG, istnienie rzeczzonego związku wynika w niniejszej sprawie ze wszystkich okoliczności omawianych transakcji.

25 W tym względzie bezsporne jest, że w sprawie głównej PPG nabyła dane usługi w celu zapewnienia zarządzania emeryturami swoich pracowników i zarządzania majątkiem funduszu emerytalnego utworzonego w celu zagwarantowania rzeczonych emerytur. Tworząc fundusz, PPG spełniła ustawowy obowiązek ciążyący na niej jako na pracodawcy i, w zakresie w jakim koszty świadczeń uzyskanych przez PPG w tych ramach stanowią część jej kosztów ogólnych – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – jako takie stanowią element cenotwórczy towarów PPG (zob. podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 36).

26 W tych okolicznościach można uznać, że nabycie świadczeń powodujących naliczenie podatku ma swą wyłączną przyczynę w opodatkowanej działalności podatnika oraz że istnieje bezpośredni i ścisły związek.

27 W braku prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik nie tylko zostałby pozbawiony korzyści podatkowej wynikającej ze stosowania systemu odliczeń, ze względu na ustawowy wybór ochrony emerytur poprzez prawne rozdzielanie pracodawcy i funduszu emerytalnego, lecz także nie byłaby już gwarantowana neutralność podatku VAT.

28 Wniosku tego nie podważa podniesiona na rozprawie możliwość spełnienia obowiązku prawnego ustanowienia systemu emerytalnego dla pracowników podatnika za pomocą innych środków niż utworzenie funduszu w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym. Przeciwna teza ograniczałaby bowiem przyznaną podatnikom swobodę wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania transakcji, które uważają za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia ich obciążeń podatkowych (zob. w tym względzie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I-13805, pkt 53).

29 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem rzeczzonego funduszu, pod warunkiem że istnienie bezpośredniego i ścisłego związku wynika ze wszystkich okoliczności danych transakcji.

*W przedmiocie pytania drugiego*

30 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 13 część B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że fundusz emerytalny utworzony w celu realizacji wypłat emerytur na rzecz uprawnionych przy najniższych możliwych kosztach, do którego wnoszony i inwestowany jest kapitał przez uprawnionych lub w ich imieniu, przy czym zysk podlega podziałowi, może zostać uznany za „specjalny fundusz inwestycyjny” w rozumieniu tego przepisu.

31 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie drugie powstaje wyłącznie wtedy, gdy pytanie pierwsze wymaga odpowiedzi przeczącej. Ponadto to pytanie drugie jest identyczne jak pytanie, na które Trybunał udzielił odpowiedzi w wyroku z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-424/11 *Wheels Common Investment Fund Trustees i in.*

32 W tych okolicznościach nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

**W przedmiocie kosztów**

33 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia podatku od wartości dodanej, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem rzezonego funduszu, pod warunkiem że istnieje bezpośredniego i ścisłego związku wynika ze wszystkich okoliczności danych transakcji.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.