

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE
DEN EUROPEISKE UNIONS DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION
EUROOPA LIIDU KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT BHRÉITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH
SUD EUROPSKE UNIE
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



LUXEMBOURG

EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA
EUROPOS SAJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA
IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

**OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA**
przedstawiona w dniu 30 czerwca 2016 r.¹

Sprawa C-340/15

**Christine Nigl,
Gisela Nigl sen.,
Gisela Nigl jun.,
Josef Nigl,
Martin Nigl**
przeciwko
Finanzamt Waldviertel

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez
Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Szósta
dyrektywa – Artykuł 4 ust. 1 i 4 oraz art. 25 – Dyrektywa 2006/112/WE –
Artykuły 9–11 i 296 – Pojęcie podatnika – Działalność gospodarcza prowadzona
samodzielnie – Spółki cywilne dokonujące dostaw towarów pod wspólną nazwą
handlową i za pośrednictwem spółki handlowej – Odmowa uznania za
podatników – Wspólny system ryczałtowy dla rolników – Wyłączenie z systemu
ryczałtowego

¹ – Język oryginału: polski.

Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) skierował do Trybunału szereg pytań prejudycjalnych dotyczących statusu podmiotów gospodarczych jako odrębnych podatników w kontekście zastosowania wobec nich wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników przewidzianego w przepisach dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”). Trybunał będzie miał okazję przypomnieć i sprecyzować swoje orzecznictwo w kwestii właściwego rozumienia pojęcia działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie, wykładni przepisów dotyczących tak zwanej grupy VAT, a także problemu nadużycia prawa.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Okoliczności faktyczne postępowania głównego rozciągają się zarówno na okres obowiązywania 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 podatku², jak i dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³. Ponieważ jednak brzmienie istotnych w niniejszej sprawie przepisów w obu dyrektywach jest co do istoty tożsame, ograniczę się do zacytowania przepisów dyrektywy 2006/112.

3. Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

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

4. Zgodnie z art. 10 tej dyrektywy:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy”.

5. Artykuł 11 tej samej dyrektywy stanowi:

² – Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

³ – Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

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

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

6. Wreszcie zgodnie z art. 296 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112:

„1. W przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej przewidzianej w rozdziale 1 mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdziałem, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych.

2. Każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281 nie powinno spowodować trudności administracyjnych.

[...]”.

Prawo austriackie

7. Zgodnie z § 1175 ust. 1 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (austriackiego kodeksu cywilnego) spółkę cywilną tworzą dwie lub większa liczba osób, które postanawiają, w drodze umowy, prowadzić wspólnie działalność zmierzającą do wspólnie określonego celu. Umowa taka nie podlega żadnym wymaganiom co do formy.

8. Dyrektywa 2006/112 została transponowana do austriackiego porządku prawnego w drodze Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku VAT, zwanej dalej „UStG”). Zgodnie z § 2 ust. 1 UStG podatnikiem podatku VAT jest każdy, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą lub zawodową. W § 2 ust. 2 UStG wyjaśniono, że działalności nie uznaje się za samodzielną, jeżeli jest prowadzona przez osoby fizyczne podporządkowane poleceniom przedsiębiorcy lub przez osobę prawną podporządkowaną woli (innego) przedsiębiorcy finansowo, gospodarczo lub organizacyjnie w taki sposób, że nie realizuje ona własnej woli.

9. Wspólny system ryczałtowy dla rolników przewidziany w dyrektywie 2006/112 wprowadzono w § 22 UStG. Znajduje on zastosowanie do rolników niepodlegających obowiązkowi prowadzenia księgowości. Ten zaś obowiązek z kolei uzależniony jest, zgodnie z § 125 ust. 1 Bundesabgabenordnung (austriackiej ordynacji podatkowej), od obrotów i wartości przedsiębiorstwa.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

10. Rodzina Nigl od dawna prowadzi działalność w zakresie uprawy winorośli i produkcji wina. Wraz z rozwojem produkcji i powiększaniem arealów upraw działalność obejmowała coraz to nowych członków rodziny. Obecnie tworzą oni trzy spółki cywilne, z których każda prowadzi uprawę winorośli na swoich działkach. Również wino jest produkowane osobno ze zbiorów pochodzących z działek należących do każdej spółki i, choć jest sprzedawane pod wspólną nazwą „Nigl”, nosi oznaczenia wskazujące na uprawę należącą do konkretnej spółki cywilnej. Ponadto w 2001 r. członkowie rodziny utworzyli spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością Weingut Nigl GmbH. Spółka ta zajmuje się przede wszystkim sprzedażą wina w imieniu i na rzecz trzech spółek cywilnych. Prowadzi ona również produkcję wina we własnym imieniu z owoców nabywanych od trzech spółek cywilnych. Narzędzia niezbędne do uprawy i produkcji są co do zasady własnością poszczególnych spółek cywilnych, z wyjątkiem nieruchomości i niektórych urządzeń, jak maszyna do butelkowania, które są własnością wspólną.

11. Wszystkie cztery spółki (to jest trzy spółki cywilne i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) były od momentu powstania zarejestrowane jako odrębni podatnicy podatku VAT, przy czym spółki cywilne były objęte wspólnym systemem ryczałtu dla rolników. Status taki potwierdzały kontrole organów podatkowych. Jednakże w 2012 r., w wyniku kolejnej kontroli, organy te uznały, że począwszy od 2005 r. wszystkie trzy spółki cywilne należy traktować jako jedno przedsiębiorstwo, a co za tym idzie jako jednego podatnika podatku VAT. Jedynie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością utrzymała status odrębnego podmiotu. Z tego względu organ podatkowy pozwany w postępowaniu głównym wydał wobec skarżących w postępowaniu głównym szereg decyzji podatkowych korygujących za lata 2005–2012, a także decyzje ograniczające ważność ich numerów identyfikacji podatkowej jako podatników podatku VAT.

12. Uznanie trzech spółek handlowych za jedno przedsiębiorstwo prowadzi również, w świetle przepisów prawa austriackiego, do wyłączenia ich z opodatkowania wspólnym systemem ryczałtu dla rolników.

13. Organy podatkowe uzasadniają te decyzje daleko idącą integracją gospodarczą i organizacyjną trzech spółek cywilnych. Zwracają przede wszystkim uwagę, że wszystkie te spółki występują wobec podmiotów trzecich pod nazwą „Weingut Nigl”, co jest też nazwą handlową ich produktów, że korzystają ze wspólnych budynków i instalacji oraz że podstawowy dla produkcji wina proces

winifikacji przeprowadza w rzeczywistości jedna osoba, Martin Nigl, który jest uznanym specjalistą w tej dziedzinie.

14. Skarżący w postępowaniu głównym zaskarżyli wyżej wymienione decyzje do sądu odsyłającego. Podnoszą oni w szczególności następujące argumenty: poszczególne spółki cywilne powstawały osobno, w różnych momentach, nie można zaś stwierdzać dorozumianego powstania jednej spółki cywilnej wbrew wyraźnej woli jej domniemanych wspólników; wspólne użytkowanie budynków i urzędzeń jest często praktykowane, szczególnie w rolnictwie, i nie można stąd domniemywać niesamodzielnego charakteru poszczególnych przedsiębiorstw; sprzedaż produktu finalnego, to jest wina, pod wspólną nazwą handlową również nie jest tu czynnikiem decydującym, zwłaszcza że wino to nosi poza tym oznaczenie każdej ze spółek cywilnych.

15. W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy trzy złożone z członków rodziny związki osób, które samodzielnie występują jako takie w stosunkach zewnętrznych z dostawcami i względem organów publicznych, które dysponują odpowiednio własnymi środkami produkcji z wyjątkiem dwóch dóbr gospodarczych, lecz które w znacznej mierze sprzedają swe produkty pod wspólną marką poprzez spółkę kapitałową, której udziały należą do członków tych związków osób, jak też do innych członków rodziny, są samodzielnymi przedsiębiorcami (podatnikami)?
- 2) Jeżeli należy uznać, że trzy opisane związki osób nie są przedsiębiorcami (podatnikami), to czy samodzielnym przedsiębiorcą jest:
 - a) spółka kapitałowa prowadząca sprzedaż produktów, czy
 - b) związek osób złożony z członków trzech opisanych związków osób, które jako takie nie występują na rynku ani przy transakcjach zakupu, ani przy transakcjach sprzedaży, czy
 - c) związek osób złożony z trzech opisanych związków osób oraz ze spółki kapitałowej, które jako takie nie występują na rynku ani przy transakcjach zakupu, ani przy transakcjach sprzedaży?
- 3) Jeżeli należy uznać, że trzy opisane związki osób nie są trzema samodzielnymi przedsiębiorstwami (podatnikami), to czy odebranie im statusu przedsiębiorcy (podatnika) jest dopuszczalne
 - a) ze skutkiem wstecznym,
 - b) tylko ze skutkiem na przyszłość,

- c) w ogóle nie jest dopuszczalne,
- w sytuacji gdy opisane związki osób zostały pierwotnie, po przeprowadzeniu urzędowej kontroli podatkowej, uznane przez Finanzamt za przedsiębiorców (podatników)?
- 4) Jeżeli trzy opisane związki osób należy uznać za trzy samodzielne przedsiębiorstwa (trzech samodzielnych podatników), to czy jako hodowcy winorośli, czyli producenci rolni, są one rolnikami ryczałtowymi, w sytuacji gdy te współpracujące ze sobą przy prowadzeniu działalności gospodarczej związki osób są wprawdzie, każdy z osobna, objęte rolniczym systemem ryczałtowym, ale spółka kapitałowa, związek osób złożony z członków trzech opisanych związków osób lub związek osób złożony ze spółki kapitałowej oraz członków trzech opisanych związków osób, ze względu na rozmiar przedsiębiorstwa lub formę prawną, w świetle prawa krajowego nie mogą być objęte systemem ryczałtowym?
- 5) Jeżeli zastosowanie systemu ryczałtowego dla producentów rolnych należy zasadniczo wykluczyć w odniesieniu do trzech opisanych związków osób, to czy owo wykluczenie powinno nastąpić
- a) ze skutkiem wstecznym,
- b) tylko ze skutkiem na przyszłość,
- c) czy też w ogóle nie jest ono skuteczne??"

16. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 7 lipca 2015 r. Uwagi pisemne przedstawili: skarżący w postępowaniu głównym, rząd austriacki oraz Komisja Europejska. Ci sami uczestnicy byli reprezentowani na rozprawie, która miała miejsce w dniu 13 kwietnia 2016 r.

Analiza

17. Sąd odsyłający nie wskazuje konkretnie przepisów prawa Unii, o których wykładnię zwraca się w swoim wniosku. Z brzmienia pytań prejudycjalnych oraz z informacji zawartych w postanowieniu sądu odsyłającego należy jednak wnioskować, że pytania pierwsze, drugie i trzecie dotyczą wykładni art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 11 dyrektywy 2006/112, natomiast pytania czwarte i piąte dotyczą dodatkowo wykładni przepisów odnoszących się do wspólnego systemu ryczałtu dla rolników, a w szczególności art. 296 ust. 1 i 2 tej dyrektywy. W taki też sposób proponuję podzielić analizę prawną w niniejszej sprawie.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych pierwszego, drugiego i trzeciego – wykładnia art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 11 dyrektywy 2006/112

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

18. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 11 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pozwalają one lub nakazują państwu członkowskiemu odmówić statusu odrębnych podatników osobom, które, prowadząc działalność opodatkowaną, są ze sobą powiązane gospodarczo lub organizacyjnie w takim stopniu, że można je uznać za jedno przedsiębiorstwo. Odpowiadając na tak sformułowane pytanie, trzeba moim zdaniem rozdzielić wykładnię art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 11 tej dyrektywy.

– W przedmiocie wykładni art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112

19. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że działalność wykonywana przez skarżących w postępowaniu głównym stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112. Pozostaje więc do rozstrzygnięcia kwestia, czy działalność ta jest przez nich prowadzona samodzielnie w rozumieniu pierwszego akapitu tego ustępu, a dokładniej, czy każda ze spółek cywilnych założonych przez skarżących prowadzi tę działalność samodzielnie, uzyskując tym samym status podatnika.

20. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału samodzielny charakter działalności w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy postrzegać w świetle art. 10 tej dyrektywy. Ten ostatni przepis wskazuje zaś jednoznacznie, że określenie „samodzielnie” ma na celu wykluczenie z opodatkowania działalności prowadzonej przez osoby związane z przedsiębiorcą umową o pracę lub innym podobnym stosunkiem prawnym. Oznacza to, że działalność nie jest prowadzona samodzielnie tylko w takim wypadku, gdy prowadząca ją osoba jest podporządkowana innemu podmiotowi w taki sposób, że nie prowadzi tej działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, nie kieruje tą działalnością osobiście oraz nie ponosi związanego z jej prowadzeniem ryzyka gospodarczego⁴.

21. Sam fakt współpracy, nawet ścisłej, kilku podmiotów w formie spółek cywilnych przy prowadzeniu działalności nie wskazuje zaś moim zdaniem na podporządkowanie ich innemu podmiotowi. Siłą rzeczy więc współpracujące ze sobą podmioty prowadzą działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i pod własnym kierownictwem oraz ponoszą związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze, nie ma bowiem innego, nadrzędnego podmiotu, na którego rachunek i odpowiedzialność ta działalność mogłaby być prowadzona.

⁴ – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 18); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 33, 34 i przytoczone orzecznictwo).

Należy dodać, że w postępowaniu głównym, zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu sądu odsyłającego, takiej funkcji nie wydaje się pełnić również spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powołana przez skarżących.

22. W takiej sytuacji nie sposób uznać, by art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowił podstawę do odmowy zainteresowanym podmiotom statusu podatników ze względu na niesamodzielny charakter prowadzonej przez nich działalności.

– W przedmiocie wykładni art. 11 dyrektywy 2006/112

23. Artykuł 11 dyrektywy 2006/112 pozwala państwu członkowskim uznawać za jednego podatnika podmioty niezależne pod względem prawnym, lecz ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym (takiego podatnika określa się jako „grupę VAT”). Uznanie za jednego podatnika może dotyczyć zarówno aktualnych lub potencjalnych odrębnych podatników, jak i osób niemających statusu podatnika⁵.

24. Omawiany przepis ma dwojakiego rodzaju cel. Po pierwsze, może on pozwalać na uproszczenia procedur administracyjnych i to zarówno po stronie organów podatkowych, jak i zainteresowanych podmiotów⁶. Po drugie, może on służyć zwalczaniu nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilka podmiotów z zamiarem skorzystania ze szczególnego systemu opodatkowania⁷.

25. Zastosowanie tego przepisu w porządku krajowym wymaga jednak spełnienia dwóch warunków.

26. Po pierwsze, przepis ten musi być wyraźnie transponowany do prawa wewnętrznego. Nie jest on bowiem bezwarunkowy, nie może w związku z tym być stosowany bezpośrednio⁸. Jest tak nawet w wypadku, gdy jego skutki miałyby być korzystne dla podatników, a więc tym bardziej, co słusznie zauważa Komisja w swoich uwagach, w wypadku stosowania go na ich niekorzyść, jak w niniejszej sprawie.

⁵ – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217).

⁶ – Wyrok z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 48).

⁷ – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 40).

⁸ – Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 50, 51).

27. Po drugie, skorzystanie przez państwo członkowskie z możliwości przewidzianej w art. 11 dyrektywy 2006/112 wymaga uprzedniej konsultacji z Komitetem ds. VAT⁹.

28. Na tym tle powstaje w niniejszej sprawie wątpliwość co do tego, czy w prawie austriackim istnieje podstawa prawna do uznania spółek cywilnych utworzonych przez skarżących w postępowaniu głównym za grupę VAT w rozumieniu art. 11 dyrektywy 2006/112. Przepisem, który, jak poinformowała Komisja podczas rozprawy, Republika Austrii poddała konsultacji z Komitetem ds. VAT, w tym kontekście jest § 2 ust. 2 akapit drugi UStG. Przepis ten ogranicza możliwość uznania podmiotów za jednego podatnika do osób prawnych podporządkowanych przedsiębiorcy finansowo, gospodarczo lub organizacyjnie w taki sposób, że nie realizują one własnej woli.

29. Spółki utworzone przez skarżących w postępowaniu głównym, których uznania za odrębnych podatników austriackie organy podatkowe odmówiły w zaskarżonych w tym postępowaniu decyzjach, nie mają osobowości prawnej ani nie są podporządkowane żadnemu innemu przedsiębiorcy. Rząd austriacki twierdzi jednak, że istnieje możliwość zastosowania do nich § 2 ust. 2 akapit drugi UStG.

30. Jest to kwestia wykładni prawa krajowego, do czego właściwe są wyłącznie sądy krajowe. Chciałbym tylko zauważyć, że moim zdaniem na ocenę tej kwestii nie ma wpływu ewentualna niezgodność tego przepisu prawa austriackiego z art. 11 dyrektywy 2006/112 w świetle wyroku Trybunału Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt¹⁰, co zdaje się sugerować Komisja w swoich uwagach. W wyroku tym Trybunał rzeczywiście orzekł, że zawarte w prawie niemieckim ograniczenie możliwości utworzenia grupy VAT, podobne do zawartego w omawianym w niniejszej sprawie przepisie austriackim, jest sprzeczne z art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, gdyż ten ostatni nie uzależnia swojego stosowania od innych wymogów niż ścisły związek między zainteresowanymi podmiotami¹¹. Jednocześnie jednak Trybunał wykluczył możliwość bezpośredniego powołania się przez podatników na omawiany przepis dyrektywy, nawet jeżeli przepis krajowy stanowiący jego transpozycję wprowadza niezgodne z nim ograniczenia¹². Tym bardziej więc organy podatkowe nie mogą się powoływać bezpośrednio na art. 11 dyrektywy 2006/112 w celu zastosowania go na niekorzyść podatnika.

⁹ – Zobacz podobnie, w odniesieniu do art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 22 maja 2008 r., *Ampliscientifica i Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 23).

¹⁰ – Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496.

¹¹ – Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt* (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 2 sentencji).

¹² – Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt* (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 3 sentencji).

31. W związku z powyższym moim zdaniem ewentualna niezgodność § 2 ust. 2 akapit drugi UStG z art. 11 dyrektywy 2006/112 nie powinna mieć wpływu na ocenę możliwości zastosowania tego pierwszego przepisu do spółek cywilnych utworzonych przez skarżących w postępowaniu głównym.

– Odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne

32. Proponuję wobec powyższego, by Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie prejudycjalne, iż art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie stanowi on podstawy do odmowy statusu podatnika osobie powiązanej organizacyjnie, gospodarczo lub finansowo z inną osobą, jeżeli powiązanie to nie ma charakteru stosunku prawnego, o jakim mowa w art. 10 tej dyrektywy. Artykuł 11 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jego zastosowanie wymaga istnienia w krajowym porządku prawnym wyraźnej podstawy prawnej, przyjętej po uprzedniej konsultacji z Komitetem ds. VAT. Ustalenie, czy w prawie krajowym istnieje taka podstawa i czy znajduje ona zastosowanie w konkretnym przypadku, należy do sądów krajowych.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

33. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, które z podmiotów występujących w postępowaniu głównym należy ewentualnie uznać, jeżeli taka możliwość istnieje z prawnego punktu widzenia, za jednego podatnika.

34. Jak wynika z odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na pierwsze pytanie prejudycjalne, możliwość taka wynikałaby z art. 11 dyrektywy 2006/112, jeżeli sąd odsyłający uzna, że stanowiący jego transpozycję § 2 ust. 2 akapit drugi UStG znajduje zastosowanie w okolicznościach postępowania głównego. Natomiast określenie, które podmioty należy ewentualnie zaliczyć do grupy VAT, stanowi ustalenie faktyczne, które leży całkowicie w gestii organów podatkowych i sądów krajowych. Nie sądzę, by z prawa Unii mogły tu wypływać jakiegokolwiek wskazówki.

35. Proponuję zatem, by Trybunał odpowiedział na drugie pytanie, iż ustalenie, które podmioty w konkretnym stanie faktycznym mogą zostać uznane za jednego podatnika, należy w całości do kompetencji organów podatkowych i sądów państw członkowskich.

W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

36. Występując z trzecim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy organy podatkowe mogą, stosując przepisy krajowe stanowiące transpozycję art. 11 dyrektywy 2006/112, uznać za członków grupy VAT podatników, których wcześniej uznawały za odrębnych podatników, a jeśli

tak, to czy mogą to zrobić z mocą wsteczną, czy też tylko ze skutkiem na przyszłość.

37. Odpowiadając na tak sformułowane pytanie, muszę na wstępie zaznaczyć, że moim zdaniem ani brzmienie art. 11 dyrektywy 2006/112, ani zasady ogólne prawa podatkowego nie wskazują, by przepis ten miał mieć zastosowanie jedynie do osób, które nigdy dotąd nie prowadziły działalności opodatkowanej i nie miały wobec tego statusu podatników podatku VAT. Tak restrykcyjne rozumienie omawianego przepisu stałoby na przeszkodzie osiągnięciu jego celów. Z jednej strony bowiem uniemożliwiłoby utworzenie grupy VAT podatnikom, którzy prowadzą już działalność opodatkowaną jako odrębni podatnicy. Z drugiej strony zaś uniemożliwiłoby również organom podatkowym właściwą reakcję na zmieniającą się sytuację podatników i zastosowanie wobec nich przepisów o grupie VAT, czy to w celu uproszczenia rozliczeń podatkowych, czy w celu przeciwdziałania nadużyciom.

38. Również zasady prawa podatkowego, w tym w szczególności zasada pewności prawa, nie stoją moim zdaniem na przeszkodzie uznaniu za członków grupy VAT osób wcześniej uznawanych za odrębnych podatników. O ile bowiem w myśl wspomnianej zasady sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie powinna być w nieskończoność narażona na kwestionowanie¹³, o tyle jasne i przewidywalne przepisy pozwalające organom podatkowym na weryfikację wcześniejszych decyzji podatkowych nie naruszają tej zasady¹⁴.

39. Jeśli chodzi z kolei o kwestię, czy uznanie odrębnych dotychczas podatników za członków grupy VAT może nastąpić z mocą wsteczną, czy też tylko na przyszłość, należy moim zdaniem rozróżnić dwie sytuacje.

40. Jak wskazałem w pkt 24 niniejszej opinii, zastosowanie przepisów o grupie VAT może mieć na celu, między innymi, zwalczanie nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilka podmiotów z zamiarem skorzystania ze szczególnego systemu opodatkowania. W takim wypadku uznanie podatników za członków grupy VAT i wynikające stąd konsekwencje dotyczące ich opodatkowania będą miały na celu korektę istniejącej wcześniej nieprawidłowości i przywrócenie takiej sytuacji, jaka miałaby miejsce, gdyby nie doszło do nadużycia. Może to obejmować również korektę, z mocą wsteczną, wcześniejszych decyzji¹⁵. Należy wobec tego moim zdaniem stwierdzić, że organy podatkowe mają prawo uznać z mocą wsteczną za członków grupy VAT

¹³ – Zobacz wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46). Zobacz także, podobnie, wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 72).

¹⁴ – Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 47, 48).

¹⁵ – Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 94, 95).

osoby, które wcześniej były uznawane przez te organy za odrębnych podatników, jeżeli działanie takie ma na celu zwalczanie nadużycia polegającego na przykład na sztucznym podziale przedsiębiorstwa.

41. Natomiast w sytuacji, gdy tego rodzaju nadużycie po stronie podatników nie zostanie stwierdzone, zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją moim zdaniem na przeszkodzie zastosowaniu z mocą wsteczną przepisów o grupie VAT do osób, które miały wcześniej status odrębnych podatników. Jest tak w szczególności w sytuacji, jak w postępowaniu głównym, w której ów status odrębnych podatników był wcześniej potwierdzany w wyniku kontroli przeprowadzanej przez organy podatkowe.

42. W tej kwestii warto jeszcze dodać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału stwierdzenie nadużycia prawa w sprawach podatkowych wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, działanie podatnika musi, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy, skutkować osiągnięciem przez niego korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy. Po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem działania podatnika jest uzyskanie korzyści podatkowej, to znaczy, że działanie to nie może mieć innego uzasadnienia niż tylko osiągnięcie owej korzyści¹⁶. Ocena spełnienia tych przesłanek i ogólnie ustalenie, czy w konkretnym przypadku miało miejsce nadużycie prawa, należy oczywiście do wyłącznej kompetencji sądów krajowych.

43. Wobec powyższego proponuję, by Trybunał odpowiedział na trzecie pytanie prejudycjalne, iż art. 11 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w jego zastosowaniu organy podatkowe mogą uznać za jednego podatnika osoby, które prowadziły wcześniej działalność opodatkowaną jako odrębni podatnicy. Uznanie takich osób za jednego podatnika może nastąpić z mocą wsteczną, jeżeli osoby te nadużywały uprawnień wynikających ze statusu odrębnych podatników.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych czwartego i piątego – wspólny system ryczałtowy dla rolników

44. Pytania czwarte i piąte dotyczą zastosowania do skarżących w postępowaniu głównym wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, o którym mowa w art. 295 i nast. dyrektywy 2006/112. Pytanie czwarte dotyczy konkretnie zastosowania, lub też możliwości odmowy zastosowania tego systemu, w zależności od tego, czy skarżący w postępowaniu głównym zostaną uznani za odrębnych podatników, czy za członków grupy VAT. Pytanie piąte natomiast dotyczy tego, od jakiego momentu można ewentualnie odmówić stosowania omawianego systemu ryczałtowego.

¹⁶ – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75); z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 36).

W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

45. Występując z czwartym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy można odmówić zastosowania systemu ryczałtowego wobec skarżących w postępowaniu głównym, traktowanych jako odrębni podatnicy (dokładniej jako trzy spółki cywilne będące odrębnymi podatnikami), ze względu na ich ściśle powiązanie gospodarcze, nawet jeżeli z formalnego punktu widzenia spełniają oni kryteria zastosowania tego systemu ustanowione w prawie krajowym.

46. Na wstępie muszę zaznaczyć, że tak sformułowane pytanie wydaje się wykraczać poza zakres sporu w postępowaniu głównym. Spór ten, jak to jasno wynika z postanowienia odsyłającego, dotyczy bowiem decyzji organów podatkowych o uznaniu skarżących za członków grupy VAT, odpowiedniej korekcie ich rozliczeń podatkowych i ograniczeniu ważności ich numerów identyfikacji dla potrzeb podatku VAT. Oczywiście, jak wynika z postanowienia odsyłającego i z uwag stron, w tle pojawia się kwestia zastosowania systemu ryczałtowego – skarżący traktowani jako odrębni podatnicy mieliby do tego prawo, natomiast jako grupa VAT nie, gdyż przestaliby spełniać kryteria zastosowania systemu ryczałtowego. Brak zastosowania tego systemu wynikałby jednak właśnie z uznania skarżących za członków grupy VAT. Przedmiotem postępowania głównego nie jest kwestia odmowy zastosowania systemu ryczałtowego niezależnie od statusu skarżących jako podatników lub na innej podstawie niż uznanie ich za członków grupy VAT. Odpowiedź Trybunału na czwarte pytanie prejudycjalne powinna wobec tego moim zdaniem dotyczyć tylko tego, czy odmowa zastosowania systemu ryczałtowego może być uzależniona od uznania skarżących za członków grupy VAT, w innym razie bowiem miałyby ona charakter hipotetyczny.

47. Następnie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 296 ust. 1 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie *mogą* stosować do rolników system ryczałtowy, *jeżeli* stosowanie do nich ogólnych zasad opodatkowania lub jednej z procedur uproszczonych „mogłoby powodować trudności”. Zgodnie zaś z art. 296 ust. 2 tej dyrektywy państwa członkowskie *mogą wyłączyć* z systemu ryczałtowego niektórych rolników lub niektóre kategorie rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych lub procedury uproszczonej nie powoduje trudności. Wreszcie zgodnie z art. 296 ust. 3 tej samej dyrektywy każdy rolnik objęty systemem ryczałtowym może wybrać zamiast tego opodatkowanie na zasadach ogólnych lub według procedury uproszczonej.

48. Takie ukształtowanie systemu ryczałtowego w przepisach dyrektywy wskazuje na jego wyjątkowy charakter. Charakter ten znajduje też potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym system ryczałtowy powinien być stosowany jedynie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia jego celu¹⁷, to jest, jak

¹⁷ – Wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r., Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, pkt 27); z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia (C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 49).

należy rozumieć, w zakresie, w jakim stosowanie zasad ogólnych lub procedury uproszczonej mogłoby powodować trudności.

49. Jednocześnie jednak sam fakultatywny charakter systemu ryczałtowego, jak i wyłączeń od niego przewidzianych w art. 296 ust. 2 dyrektywy 2006/112, wskazują na szeroki zakres uznania pozostawiony państwom członkowskim we wdrażaniu tego systemu. W szczególności, jak słusznie zauważa Komisja w swoich uwagach, nie wydaje się, by państwa członkowskie były zobowiązane badać każdorazowo, w odniesieniu do każdego rolnika indywidualnie, czy zastosowanie wobec niego zasad ogólnych lub procedury uproszczonej może czy nie powodować trudności i czy w związku z tym należy zastosować system ryczałtowy. Państwa członkowskie mogą określić w sposób generalny kryteria, których spełnienie uprawnia do skorzystania z systemu ryczałtowego, i stosować ten system automatycznie do rolników spełniających owe kryteria.

50. W prawie austriackim prawo do skorzystania z systemu ryczałtowego związane jest ze zwolnieniem z obowiązku prowadzenia księgowości, co z kolei uzależnione jest od rozmiarów gospodarstwa mierzonych wielkością obrotów i jego wartością. Takie kryterium wydaje się całkowicie racjonalne, jako że obowiązek prowadzenia księgowości jest właśnie jedną z tych trudności administracyjnych, jakie wiążą się z opodatkowaniem podatkiem VAT na zasadach ogólnych lub według procedury uproszczonej.

51. Całkowicie racjonalna wydaje się też odmowa zastosowania systemu ryczałtowego w wypadku gdy, ze względu na uznanie kilku rolników za jednego podatnika podatku VAT, tracą oni prawo do zwolnienia z obowiązku prowadzenia księgowości, gdyż ich gospodarstwo, jako jedna całość, przekroczy określony rozmiar.

52. Proponuję wobec tego odpowiedzieć na czwarte pytanie prejudycjalne, iż art. 296 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi odmowa zastosowania systemu ryczałtowego, o którym mowa w tym przepisie, następuje jedynie w sytuacji, gdy rolnik przestanie spełniać kryteria zastosowania tego systemu oparte na rozmiarach gospodarstwa, na przykład w wyniku uznania kilku powiązanych ze sobą gospodarczo rolników za jednego podatnika.

W przedmiocie piątego pytania prejudycjalnego

53. Występując z piątym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy odmowa zastosowania systemu ryczałtowego dla rolników może dotyczyć rolników, w odniesieniu do których system ten był stosowany w przeszłości, a jeśli tak, to czy może to nastąpić z mocą wsteczną, czy tylko na przyszłość.

54. Ponieważ rozważamy w niniejszej sprawie odmowę zastosowania systemu ryczałtowego w wyniku uznania kilku rolników za członków grupy VAT,

odpowiedź na piąte pytanie powinna być analogiczna jak odpowiedź na trzecie pytanie.

55. Po pierwsze więc, nie widzę przeszkód do odmowy zastosowania systemu ryczałtowego w odniesieniu do rolników, do których był on stosowany w przeszłości. Taki zakaz uniemożliwiłby państwom członkowskim reagowanie na zmieniającą się sytuację, stałby także w sprzeczności z wyjątkowym charakterem tego systemu i nakazem stosowania go wyłącznie w niezbędnym zakresie.

56. Po drugie, uważam, że jeżeli zostanie ustalone, iż zastosowanie systemu ryczałtowego wiązało się z nadużyciem prawa, na przykład w sytuacji gdy gospodarstwo rolne zostało sztucznie podzielone wyłącznie w celu spełnienia kryteriów uprawniających do skorzystania z tego systemu, odmowa jego zastosowania może mieć charakter retroaktywny. W odmiennym razie natomiast zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją moim zdaniem na przeszkodzie odmowie zastosowania systemu ryczałtowego z mocą wsteczną. W takim wypadku organy podatkowe, jeżeli stwierdzą, że zmieniona sytuacja rolnika nie uzasadnia już korzystania przez niego z tego systemu, mogą odmówić jego stosowania, ale tylko na przyszłość.

57. Wobec powyższego proponuję, by Trybunał odpowiedział na piąte pytanie prejudycjalne, iż art. 296 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie odmowie stosowania systemu ryczałtowego, o którym mowa w tym przepisie, wobec rolnika, w odniesieniu do którego system ten był stosowany wcześniej. Odmowa ta może nastąpić z mocą wsteczną, jeżeli zastosowanie systemu ryczałtowego wiązało się z nadużyciem prawa.

Wnioski

58. Wobec całości powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria):

- 1) Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stanowi on podstawy do odmowy statusu podatnika osobie powiązanej organizacyjnie, gospodarczo lub finansowo z inną osobą, jeżeli powiązanie to nie ma charakteru stosunku prawnego, o jakim mowa w art. 10 tej dyrektywy. Artykuł 11 wskazanej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jego zastosowanie wymaga istnienia w krajowym porządku prawnym wyraźnej podstawy prawnej, przyjętej po uprzedniej konsultacji z Komitetem ds. VAT. Ustalenie, czy w prawie krajowym istnieje taka podstawa i czy

znajduje ona zastosowanie w konkretnym przypadku, należy do sądów krajowych.

- 2) Ustalenie, które podmioty w konkretnym stanie faktycznym mogą zostać uznane za jednego podatnika, należy w całości do kompetencji organów podatkowych i sądów państw członkowskich.
- 3) Artykuł 11 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w jego zastosowaniu organy podatkowe mogą uznać za jednego podatnika osoby, które prowadziły wcześniej działalność opodatkowaną jako odrębni podatnicy. Uznanie takich osób za jednego podatnika może nastąpić z mocą wsteczną, jeżeli osoby te nadużywały uprawnień wynikających ze statusu odrębnych podatników.
- 4) Artykuł 296 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi odmowa zastosowania systemu ryczałtowego, o którym mowa w tym przepisie, następuje jedynie w sytuacji, gdy rolnik przestanie spełniać kryteria zastosowania tego systemu oparte na rozmiarach gospodarstwa, na przykład w wyniku uznania kilku powiązanych ze sobą gospodarczo rolników za jednego podatnika.
- 5) Artykuł 296 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie odmowie stosowania systemu ryczałtowego, o którym mowa w tym przepisie, wobec rolnika, w odniesieniu do którego system ten był stosowany wcześniej. Odmowa ta może nastąpić z mocą wsteczną, jeżeli zastosowanie systemu ryczałtowego wiązało się z nadużyciem prawa.