

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 22 lutego 2005 r.(1)

Sprawa C-498/03

Kingscrest Associates Ltd

Montecello Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal, London (Zjednoczone Królestwo)]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – świadczenie usług i dostawy towarów ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym oraz z opieką nad dziećmi i młodzieżą – Podmioty uznane za mające „charakter społeczny” – Podmiot prywatny mający cel zarobkowy – Wykładnia art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h)

1. W niniejszym postępowaniu w trybie prejudycjalnym Trybunał stawia czoło pojęciu „podmioty uznane za mające charakter społeczny”, które art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”)(2) stosuje w celu określenia zakresu zastosowania zwolnień, które uprzywilejowują dostawy towarów i świadczenie usług bezpośrednio związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym oraz z opieką nad dziećmi i młodzieżą(3).

2. Przed VAT and Duties Tribunal (sędziem brytyjskim w sądzie pierwszym w dziedzinie podatku VAT oraz akcyzowego) toczy się postępowanie, w którym przedmiotem sporu jest to, czy prowadzenie ośrodków opieki długoterminowej przez „partnership” (spółkę osobową) podlega podatkowi. Sędzi ten kieruje trzy pytania, z których tylko jedno uzasadnia przeprowadzenie fazy ustnej postępowania, ponieważ na pytanie pierwsze i ostatnie można odpowiedzieć w szybszym trybie art. 104 § 3 regulaminu, gdy odpowiedzi na nie w oczywisty sposób wynikają z orzecznictwa.

I – Przepisy wspólnotowe będące przedmiotem wykładni w niniejszej sprawie

3. Tytuł X szóstej dyrektywy reguluje zwolnienia. W art. 13 wymienia się pośród zwolnień, które dotyczą czynności dokonanych w obrębie jednego państwa, te zwolnienia, które uprzywilejowują określone rodzaje działalności leżącej w interesie publicznym (cz. 1 ust. 1); obejmują one:

„[...]”

g) dostaw? towarów i ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zanych z dzia?aniami na rzecz [...] opieki i pomocy spo?ecznej [pomocy spo?ecznej i zabezpieczenia spo?ecznego], ??cznie z us?ugami ?wiadczonymi na rzecz domów starców[(4)], przez instytucje [podmioty] prawa publicznego lub inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [maj?ce charakter spo?eczny] przez zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie;

h) dostaw? towarów i ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zanych z opiek? nad dzie?mi i m?odzie?? przez instytucje [podmioty] prawa publicznego lub przez inne instytucje [podmioty] uznane za charytatywne [maj?ce charakter spo?eczny] przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie;

[...].

4. Artyku? 13 cz??? A ust. 2 lit. a) tej samej cz???ci powo?anego przepisu umo?liwia pa?stwom cz?onkowskim uzale?nienie przyznania zwolnienia w przypadku podmiotów prawa prywatnego od spe?nienia jednego lub kilku poni?ej wymienionych warunków:

„– instytucje [podmioty], których to dotyczy, nie mog? systematycznie d??y? do osi?gni?cia zysków, ewentualne zyski, które pomimo to osi?gn?, nie mog? by? rozdzielane, ale musz? by? przeznaczone na kontynuacj? i doskonalenie ?wiadczonych us?ug,

– musz? by? zarz?dzane i administrowane wy??cznie spo?ecznie przez osoby niemaj?ce bezpo?redniego czy po?redniego interesu, ani samodzielnie b?d? te? przez po?redników w wynikach dzia?alno?ci,

– pobieraj? op?aty zatwierdzone przez w?adze publiczne ich nie przewy?szaj?ce lub te?, w odniesieniu do tych us?ug, które nie wymagaj? zatwierdzenia, pobieraj? op?aty ni?sze ni? pobierane za podobne us?ugi przez przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz?, obj?te podatkiem od warto?ci dodanej,

– zwolnienie z podatku nie mo?e prowadzi? do zak?ócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? gospodarcz? obj?tych podatkiem od warto?ci dodanej”.

II – Okoliczno?ci faktyczne i prawo krajowe

5. W dniu 22 kwietnia 1997 r. spółki Kingscrest Associates Limited i Montecello Limited za?o?y?y „partnership” pod nazw? „Kingscrest Residential Care Homes” (zwan? dalej „Kingscrest”) z zamiarem prowadzenia w celach zarobkowych domów opieki d?ugoterminowej, czterech dla osób starszych oraz dwóch dla dzieci, które zosta?y wpisane do odpowiednich rejestrów na podstawie Registered Homes Act 1984 (ustawy o zarejestrowanych domach opieki) oraz na podstawie Children Act 1989 (ustawy o ochronie dzieci). Od dnia 1 kwietnia 2002 r., daty wej?cia w ?ycie Care Standards Act 2000 (ustawy w sprawie standardów opieki, która uchyli?a dwie wcze?niej wymienione ustawy), sze?? o?rodków zosta?o zarejestrowanych we w?a?ciwej w tej dziedzinie National Care Standards Commission.

6. Charities Act 1993 odnosi si? do podmiotów dobroczynnych, definiuj?c je w art. 96 jako podmioty posiadaj?ce lub nieposiadaj?ce osobowo?ci prawnej, utworzone w celach charytatywnych („charitable purposes”) i podlegaj?ce kontroli High Court. Zgodnie z art. 97 cele te s? okre?lane zgodnie z prawem Anglii i Walii(5).

7. Przed dniem 21 marca 2002 r. pkt 9 grupy 7 za??cznika 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT) zwalnia? czynno?ci z zakresu pomocy spo?ecznej, niemaj?ce celu zarobkowego, wykonywane przez jeden z wymienionych tam rodzajów podmiotów lub przez

podmiot prawa publicznego, z takim skutkiem, że działalność Kingscrest podlegała wówczas opodatkowaniu, ponieważ zawsze zmierzała do osiągnięcia zysku.

8. Niemniej wraz z wyżej wskazaną datą Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (rozporządzenie dotyczące podatku VAT znajdujące zastosowanie w sprawach pomocy społecznej i zdrowia) nadało nowe brzmienie ww. pkt 9 w taki sposób, że przyznanie zwolnienia nie pozostawało dla niej uzależnione od bezinteresownego charakteru działalności, nawet wówczas, gdy byłaby ona dokonywana przez podmiot prywatny „regulowany przez państwo”.

9. W zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy przypis 6 dotyczy grupy 7 przez „usługi z zakresu opieki społecznej” rozumie usługi bezpośrednio związane z „opieką, leczeniem i szkoleniem, mające na celu promocję zdrowia i kondycji fizycznej i psychicznej osób starszych, chorych, osób żyjących w niedostatku i niepełnosprawnych”, jak również z „opieką nad dziećmi lub młodzieżą”. W przypadku gdy usługi te świadczone są przez podmiot prawa prywatnego „regulowany przez państwo”, bierze się pod uwagę jedynie działalność, dla której wykonywania podmiot ten został utworzony.

10. Z kolei przypis 8 definiuje podmiot „regulowany przez państwo” jako podmiot zatwierdzony, zarejestrowany lub zwolniony z tego obowiązku przez ministra lub inny organ działający na podstawie ustawy powszechnej parlamentu(6).

11. Nikt nie kwestionuje tego, iż Kingscrest posiada taki charakter, świadczyć usługi z zakresu opieki społecznej zwolnione od podatku VAT od dnia 21 marca 2002 r., z którego to powodu Commissioners of Customs and Excise (organ właściwy z zakresu podatków pośrednich) wykreślił je ze skutkiem na ten dzień z rejestru podatników podatku VAT.

III – Pytania prejudycjalne

12. Kingscrest odwołuje się od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal, podnosząc, że zwolnienie dokonywanych przez niego czynności narusza art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy. Przed rozstrzygnięciem sprawy ww. sąd skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy dopuszczalne jest odwołanie się do innych wersji językowych szóstej dyrektywy 77/388/EWG w celu określenia znaczenia pojęcia »charitable« występującego w [angielskiej wersji językowej] art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h), czy też terminowi temu należy nadać takie samo znaczenie jak w prawie krajowym?

2) Jeżeli art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do podmiotu uznanego za mający charakter społeczny, to czy należy go interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do takiego jak »partnership« Kingscrest Residential Care Homes podmiotu mającego cel zarobkowy?

3) Czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) [szóstej] dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, iż przyznaje on państwom członkowskim dyskrecjonalne uprawnienie do zakwalifikowania dla celów tego przepisu podmiotu zarejestrowanego na podstawie Care Standards Act 2000 (lub Registered Homes Act 1984, czy Children Act 1989), który nie jest jednak podmiotem prawa publicznego ani też nie ma statusu »charity« na podstawie prawa krajowego zainteresowanego państwa członkowskiego?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

13. W terminie wyznaczonym w art. 20 Statutu WE Trybunału Sprawiedliwości pisemne uwagi

przedstawili: rząd Zjednoczonego Królestwa, Kingscrest i Komisja, których przedstawiciele wzięli udział w rozprawie w dniu 27 stycznia 2005 r. w celu wyrażenia swoich uwag.

V – Ocena pytań prejudycjalnych

A – Uwagi wstępne: grzech pierworodny wspólnotowego podatku VAT(7)

14. Dziwi, że spółka, której działalność zostaje zwolniona z podatku, nie zgadza się na to i zmierza do poddania jej podatkowi, niemniej zwolnienie przynosi jej szkodę, ponieważ nie może ona odliczyć kwot podatku poniesionych przy nabyciu towarów i usług niezbędnych dla prowadzenia przez nią działalności, ponieważ została przesunięta na pozycję konsumenta końcowego.

15. Sytuacja taka wywołuje odwrotne skutki w systemie podatku VAT, ponieważ podatnik zobowiązany do zastosowania zwolnienia będzie próbował odzwierciedlić owe negatywne konsekwencje w cenach w ten sposób, że w przypadku zwolnień przedmiotowych, których celem jest wspieranie określonych typów działalności lub pobudzanie pewnych sektorów przemysłowych, osiąga się przeciwny rezultat od zamierzonego, ponieważ „korzyść podatkowa” podraża koszt czynności gospodarczej.

16. Nie bez powodu niektórzy przedstawiciele doktryny uważają, że zwolnienia we wspólnym systemie VAT naruszają zasadę powszechności podatku i same zasady neutralności(8), uznając, że bardziej zgodne z naturą tego podatku jest ustanowienie zmniejszonych stawek podatku, nawet minimalnych, co miałyby podobne konsekwencje w końcowym opodatkowaniu, bez zakłócania funkcjonowania systemu(9).

B – Kryteria interpretacyjne, w szczególności „kryterium językowe” (pytanie pierwsze)

17. Sąd brytyjski rozpoczyna dialog z Trybunałem Sprawiedliwości poprzez pytanie, w którym zawarte zostały dwie wątpliwości, obie wyjaśnione już przez orzecznictwo. Pierwsza wątpliwość dotyczy tego, czy wyrażenie „charakter społeczny” zastosowane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy należy odczytywać w świetle prawa krajowego, czy też zgodnie ze szczególnymi potrzebami wspólnotowego porządku prawnego; gdyby odpowiedź wskazywała drugą z tych możliwości, pytanie drugie dotyczy możliwości posłużenia się przy dokonywaniu wykładni innymi wersjami językowymi tego przepisu.

18. W celu naszkicowania rozwoju przydatne jest, zgodnie z tym, na co wskazałem w opinii z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie CSC Financial Services oraz w opinii z dnia 25 marca 2004 r. w sprawie Cimber Air(10), przypomnienie kryteriów przyjętych przy wykładni przepisów zwalniających z podatku VAT określone czynności prawne.

19. W związku z tym podkreśliłem, że ponieważ opodatkowanie podatkiem VAT jest zasadą ogólną, ustanowioną w art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, zwolnienia stanowi wyjątek i powinny być interpretowane, tak jak każde zwolnienie z obowiązku podatkowego, zgodnie z orzecznictwem(11) w sposób ścisły, przy czym wymóg ten nie może pozbawiać skutku owych zwolnień poprzez takie ich odczytywanie, które przeszkodziłoby w osiągnięciu zamierzonego celu(12).

20. Po co?y?em równie? akcent na obowi?zuj?c? we wspólnym systemie VAT zasad? neutralno?ci, która zostaje naruszona przez system zwolnie?, w zakresie w jakim zmniejsza on powszechno?? podatku b?d?c? instrumentem s?u??cym konkurencji na jednolitym rynku, w zwi?zku z czym, w celu zapewnienia zgodno?ci i spójno?ci systemów podatkowych we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich, nale?y przyj??, i? tytu? X szóstej dyrektywy pos?uguje si? autonomicznymi poj?ciami prawa wspólnotowego.

21. W interesuj?cym nas zakresie art. 13 szóstej dyrektywy, zgodnie z tym, na co wskazuje si? w jej motywie jedenastym, zawiera wspólny wykaz zwolnie?, tak aby umo?liwi? pobór ?rodków w?asnych Wspólnot w sposób jednolity we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich; wynika z tego, ?e owe instrumenty podatkowe stanowi? poj?cia szczególne, których znaczenie powinno by? okre?lane z punktu widzenia porz?dku prawnego Unii Europejskiej ze wzgl?du na potrzeby wynikaj?ce z ich struktury, zgodnie z tym, co ostatnio przypomniano w wyroku w sprawie Temco Europe (pkt 16)(13).

22. Tym samym terminy z art. 13 jedynie wówczas mog? by? rozpatrywane w kontek?cie poszczególnych dziedzin prawa krajowego, gdy w ten sposób osi?gnie si? definicj? gwarantuj?c? ten sam zakres tych terminów we wszystkich miejscach Wspólnoty, w przeciwnym razie konieczne jest si?gni?cie do innego ?ród?a niezale?nego od systemów krajowych, w celu zapewnienia skuteczno?ci prawa wspólnotowego. W owym poszukiwaniu tak zwane kryterium j?zykowe stanowi narz?dzie stosowane w pierwszej kolejno?ci, poniewa? badaj?c istot? danej instytucji oraz powody uzasadniaj?ce jej uznanie, z nale?ytym uwzgl?dnieniem zasady neutralno?ci podatkowej, na której zasada si? wspólny system podatku VAT, wydaje si? nieodzowne odwo?anie si? do ró?nych wersji j?zykowych(14) celem wyja?nienia znaczenia s?ów u?ytych w szóstej dyrektywie.

23. W zwi?zku z tym proponuj?, aby Trybuna? Sprawiedliwo?ci odpowiedzia? na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, ?e aby wyja?ni? znaczenie poj?cia „maj?cy charakter spo?eczny” („charitable” w j?zyku angielskim), zawartego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, mo?na pos?u?y? si? innymi wersjami w oficjalnych j?zykach Wspólnoty, w celu uzyskania zharmonizowanej wyk?adni, i nie mo?na przyznawa? temu poj?ciu znaczenia wynikaj?cego z prawa krajowego, gdyby mia?o to prowadzi? do rozbie?nych wyk?adni.

24. Ostatnia z wymienionych kwestii zmusza mnie do wykroczenia poza to, co sugeruje sformu?owanie pytania, poniewa? je?li chodzi o zagwarantowanie jednorodno?ci w pojmowaniu prawa wspólnotowego, to do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci nale?y, po ca?o?ciowej ocenie ró?nych t?umacze?, przy udzielaniu s?dowi krajowemu wskazówek i skoro przepis stanowi o podmiotach „maj?cych spo?eczny charakter”, odniesienie si?, na co wskazuje Komisja w pisemnych uwagach, do podmiotów ?wiadczy?cych us?ugi z zakresu opieki.

25. Rozwi?zanie takie nasuwa si? nie tylko dlatego, ?e wi?kszo?? wersji dyrektywy(15) pos?uguje si? wyra?eniem bliskim hiszpa?skiemu wyra?eniu „carácter social” (w j?zyku angielskim „social nature”)(16), lecz równie? dlatego, ?e jest ono bardziej zgodne z jej celem. Przy dokonywaniu analizy art. 13 cz??? A ust. 1 ujawnia si? intencja zwolnienia czynno?ci, które ze wzgl?du na swój ?cis?y zwi?zek z celami w?a?ciwymi demokratycznemu i socjalnemu pa?stwu prawa(17), maj? charakter czynno?ci le??cych w interesie publicznym i czerpi? swoje korzenie z dzia?alno?ci, która tradycyjnie by?a wspierana lub zarz?dzana, bezpo?rednio lub za pomoc? osoby po?rednicz?cej, przez organy w?adzy publicznej (us?ugi pocztowe i radiotelewizyjne, zdrowie, nauka, zabezpieczenie spo?eczne, ochrona dzieci i m?odzie?y, korzystanie ze swobody wyznania, kultura fizyczna i sport, promocja kultury). W tych okoliczno?ciach wydaje si? bezsporne, ?e angielskie wyra?enie „charitable” nie odwo?uje si? do poj?cia dobroczynno?ci lub filantropii, które przywodz? na my?l bezinteresowne dzia?anie osoby prywatnej na rzecz pomocy osobom potrzebuj?cym(18), lecz do poj?cia szerszego, które mo?e obejmowa? dzia?alno??

altruistyczn?, ale które obejmuje równie? ca?? polityk? wsparcia dla grup znajduj?cych si? w najmniej korzystnym po?o?eniu.

26. Wcze?niejsze rozwa?ania doprowadzaj? nas do pozosta?ych pyta? s?du brytyjskiego.

C – „*Spo?eczny charakter*” przeciwstawiony celowi zarobkowemu? (pytanie drugie)

27. Kolejne pytanie zmierza do ustalenia, czy w ramach art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy nale?y uzna? za „spo?eczny” podmiot prywatny, który zmierza do osi?gania zysków.

28. Dwa argumenty przemawiaj? za twierdzc? odpowiedzi? na to pytanie: pierwszy z nich ma charakter teleologiczny, a drugi – systemowy.

29. Nie mo?na zapomina?, ?e – tak jak stwierdzi?em w ww. opinii w sprawie CSC Financial Services (pkt 18) – zwolnienia stanowi? korzy?ci podatkowe, które stanowi? ?rodki wsparcia finansowego o charakterze negatywnym. Artyku? 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy pos?uguje si? kryteriami przedmiotowymi, zwalniaj?c z podatku pewne zdarzenia, które w przeciwnym razie podlega?yby podatkowi, z zamiarem wsparcia danych sektorów. Zwolnienie dotyczy zatem czynno?ci prawnych, a nie dokonuj?cych ich podmiotów, pomimo i? to w?a?nie owe podmioty z nich korzystaj?(19). W zwi?zku z tym, gdy zmierza si? do promowania i wspierania zada? z zakresu pomocy spo?ecznej organów publicznych i podmiotów „maj?cych charakter spo?eczny”, bez znaczenia jest to, czy te ostatnie wyst?puj? z zamiarem osi?gni?cia zysku, czy bez niego. Przeciwnie rozwi?zanie mog?oby stanowi? wy?om we wspólnym systemie podatku VAT i narusza? zasad? neutralno?ci, jako ?e pozostawia?oby ono otwart? furtk? dla odmiennego traktowania tej samej dzia?alno?ci na gruncie systemu prawnego stosowanego w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich.

30. Przedstawione przez Komisj? wyja?nienie oparte na systematyce aktu umacnia powy?sze stanowisko, opieraj?c si? na dwóch argumentach. Zgodnie z pierwszym, gdy art. 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy wyklucza ze zwolnienia czynno?ci dokonywane przez podmioty maj?ce cel zarobkowy, czyni to w bezpo?redni sposób, tak jak w lit. l) i m)(20). Drugi argument opiera si? na tym, ?e w przeciwnym razie art. 13 cz??? A ust. 2 by?by pozbawiony znaczenia, poniewa? zezwala?c pa?stvom cz?onkowskim na uzale?nienie przyznania prywatnym przedsi?biorcom zwolnie?, o których mowa w ust. 1 lit. g) i h), od warunku, i? nie b?d? one systematycznie d???y do osi?gania zysków, potwierdza, ?e pierwszy przepis obejmuje sytuacje, w których d???y si? do osi?gni?cia zysku.

31. Proponowane przeze mnie rozwi?zanie zosta?o w sposób dorozumiany przyj?te w orzecznictwie. W rzeczywisto?ci bowiem, po tym jak w orzeczeniu w sprawie Bulthuis?Griffioen(21) Trybuna? nie wypowiedzia? si? w tej kwestii i wykluczy? zwolnienie czynno?ci dokonywanych przez osoby fizyczne, podkre?laj?c, i? w takich okoliczno?ciach brak by?o konieczno?ci wypowiedzania si? w przedmiocie istnienia celu zarobkowego, nast?pnie w wyroku w sprawie Gregg(22) skorygowa? t? pierwotn? tendencj?, przyznaj?c, i? lit. g) obejmuje równie? jednostki, które prowadz? przedsi?biorstwa z tym skutkiem, i? zwolnienie obejmuje dzia?alno?? z zakresu pomocy spo?ecznej wykonywan? przez podmioty maj?ce cel zarobkowy, poniewa? okoliczno?? „prowadzenia przedsi?biorstwa” wi???e si? z zamiarem uzyskania rentowno?ci(23). Po drugie, w wyroku w sprawie Hoffmann(24) Trybuna? stwierdzi?, ?e w kontek?cie art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy handlowy charakter danej czynno?ci nie wyklucza mo?liwo?ci posiadania przez ni? charakteru dzia?alno?ci w interesie publicznym (pkt 38 in fine), poniewa? celem jest wspieranie dzia?alno?ci, która przynosi korzy?? ca?emu spo?ecze?stwu, niezale?nie od re?imu finansowego i prawnego danego ?wiadczenia.

32. Podsumowuj?c, okoliczno??, ?e podmioty dzia?aj?ce w dziedzinach obj?tych zakresem art.

13 czy?? A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy mają cel zarobkowy, nie stanowi przeszkody dla przyznania im statusu „podmiotów mających charakter społeczny”, a co za tym idzie, nic nie stoi na przeszkodzie, aby w ten sposób zakwalifikować przedsiębiorstwo takie jak Kingscrest.

D – *Dyskrecjonalne uprawnienie państw członkowskich do uznania danego podmiotu prywatnego za mający „charakter społeczny”*

33. Poprzez ostatnie pytanie sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy organom krajowym przysuguje margines swobodnego uznania przy przyznawaniu takiego charakteru podmiotom, które nie są regulowane przez prawo publiczne. W dwóch stosunkowo niedawnych wyrokach orzecznictwo wspólnotowe udzieliło pozytywnej odpowiedzi na to pytanie: pierwszy wyrok zapadł w sprawie Kügler(25), a drugi w sprawie Dornier(26). Dla rozstrzygnięcia tego aspektu pytania prejudycjalnego wystarczyłoby samo odwołanie do tych wyroków, jednakże sformułowanie pytania prejudycjalnego, co prawda w sposób dorozumiany, nasuwa wątpliwość, czy wpis na podstawie Care Standards Act 2000 (wcześniej Registered Homes Act 1984 oraz Children Act 1989) stanowi prawidłową realizację dyskrecjonalnego uprawnienia. Rozwianie tej wątpliwości wymaga kilku wyjaśnień.

34. Powołane wyroki nie przyznają państwom członkowskim całkowitej swobody w wykonywaniu tego uprawnienia, do którego znajdują przecie zastosowanie zasady wspólnotowe, w szczególności za zasadą równego traktowania (pkt 56 wyroku w sprawie Kügler), i wymieniają następnie szereg kryteriów, takich jak interes publiczny działalności prowadzonej przez podatnika, okoliczności, i pozostali podatnicy świadczący te same usługi korzystają z podobnego uznania oraz okoliczności, i kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego pokrywają w znacznej części koszty tych usług (pkt 58 wyroku w sprawie Kügler oraz pkt 72 wyroku w sprawie Dornier).

35. W związku z powyższym należy określić znaczenie tego pojęcia i zaproponować stałe kryteria, aby w jak najbardziej dokładny sposób określić granice swobodnego uznania i przedstawić sądowi odsyłającemu wyraźnie ograniczone pole, w którego ramach będzie mógł dokonać rozstrzygnięcia w przedmiocie przepisu krajowego, co należy do jego wyłącznej właściwości.

36. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w zakresie podatku VAT, dokładniej w zakresie zwolnień przedmiotowych, organy podatkowe nie mogą wykonywać swoich kompetencji w sposób, który naruszałby neutralność podatku oraz związany z tym podatkiem nakaz równego traktowania, nie wolno im zapominać o wyjątkowym charakterze tych zwolnień. W związku z tym istnieją „zasadniczo” dwa wskazane już przez Trybunał ograniczenia: jedno wynikające z charakteru działalności, ukierunkowanej na interes publiczny, oraz drugie wymagające równego traktowania w odniesieniu do podatku VAT podmiotów gospodarczych znajdujących się w podobnej sytuacji(27), z czego z kolei wynika, że kryteria kwalifikacji powinny być neutralne, abstrakcyjne i z góry ustalone.

37. Do tego samego wniosku prowadzi przyjrzenie się granicom zakreślonym przez samą strukturę art. 13 czy?? A szóstej dyrektywy, który to artykuł w ust. 1 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia czynności bezpośrednio związanych z pomocą i opieką społeczną, ochroną dzieci i młodzieżą, dokonywanych przez podmioty prawa publicznego oraz podmioty, w stosunku do których uznano, iż mają „charakter społeczny”, a w ust. 2 lit. a) przewiduje, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnienia tym ostatnim podmiotom od spełnienia wymienionych tam warunków, wśród których znajdują się: brak systematycznego dążenia do osiągnięcia zysków, filantropijny charakter lub pobieranie ustalonych opłat bądź opłat, które są niższe od opłat rynkowych.

38. Wspomniałem już, że przepis ten nie zabrania przyznania „społecznego charakteru” podmiotowi, który dąży do osiągnięcia zysków, przy czym należy w tym miejscu podkreślić, na co zwraca uwagę Komisja, że przepis ten nie zobowiązuje również do przyznania takiego charakteru każdemu przedsiębiorcy świadczącemu usługi związane ze zwolnioną działalnością, ponieważ postępując w ten sposób, nie dojdzie, że pozbawiono by znaczenia obydwie przepisy, to ponadto przekształcono by wyjątek w zasadę ogólną. W związku z tym państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę nie tylko rodzaj czynności, ale również strukturę organizacyjną podmiotu, który jej dokonuje, oraz sposób, w jaki jest ona dokonywana(28).

39. W tych okolicznościach system, taki jak Care Standards Act 2000, który poprzez wpis dokonany w National Care Standards Commission przyznaje charakter „społeczny” podmiotom prowadzącym działalność z zakresu opieki specjalnym przesłanki przewidziane w ustawodawstwie brytyjskim, w drodze stałej kontroli organu ad hoc, który może zażądać spełnienia dodatkowych warunków w ramach ściśle określonych przez ustawodawcę, wydaje się być zgodny z ww. wymogami, aczkolwiek, na co wskazano w wyrokach w sprawie Kügler i Dornier (odpowiednio pkt 57 i 74), ocena ta należy do sądu krajowego.

VI – Wnioski

40. Uwzględniając powyższe rozważania, sugeruję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytania skierowane przez VAT and Duties Tribunal w następujący sposób:

1) W celu wyjaśnienia znaczenia pojęcia „charakter społeczny” („charitable” w języku angielskim), zawartego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) 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 odwołać się do innych wersji językowych tego przepisu i nie można nadać temu pojęciu znaczenia wynikającego z prawa krajowego, gdyby miało to prowadzić do rozbieżnych wykładni.

2) Okoliczności, iż podmiot gospodarczy dokonujący czynności uznanych za zwolnione na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy dąży do osiągnięcia zysku, co do zasady, nie stanowi przeszkody dla przyznania mu „charakteru społecznego”.

3) Państwa członkowskie dysponują dyskrecyjnym uprawnieniem przy nadaniu danemu prywatnemu podmiotowi statusu podmiotu mającego „charakter społeczny”, przy czym powinny je wykonywać, po pierwsze, z poszanowaniem zasady neutralności podatku VAT i równego traktowania podatników, oraz, po drugie, z uwzględnieniem treści danej czynności oraz celu, w jakim jest ona dokonywana, w taki sposób, aby czynność ta została określona według ustalonych wcześniej kryteriów, celów i założeń, które biorą pod uwagę charakter usług, strukturę organizacyjną podmiotu, który ją świadczy, oraz sposób, w jaki jest ona świadczona. Do sądu krajowego należy ocena w każdym przypadku przestrzegania tych granic.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – W niniejszej opinii posługuję się wyrażeniami takimi jak „opieka społeczna”, „pomoc społeczna”, „działalność z zakresu opieki” i innymi podobnymi, obejmującymi czynności prawne

opisane w powożanych przepisach.

4 – W niektórych wersjach językowych nie wymienia się tytułem przykadu domów starców.

5 – Postanowienie odsyłające (pkt 17) zawiera informację, że w decyzji z 1891 r. [Income Tax Commissioners przeciwko Pemsell (1891) AC 531] Izba Lordów potwierdziła, że prawne znaczenie terminu „charitable” nie zbiega się z jego kolokwialnym znaczeniem, oznaczając pomoc na rzecz ubogich, wspieranie edukacji i religii, jak również innych pożytecznych dla wspólnoty celów, czyli główne zadania altruistyczne z prawnego punktu widzenia.

6 – Wyżczone zostały przepisy, które weszły w życie w różnym czasie na terytorium różnych jednostek terytorialnych.

7 – Wyrażenie to zapożyczyłem od I. Ibáñez Garcíi, „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, praca opublikowana w *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr 226, str. 103–115.

8 – Zobacz L.M. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva Comunitaria del IVA”, wyd. Cedecs, Barcelona 1997, str. 201. I. Ibáñez García wyjaśnia za pomocą przykadu w ww. pracy (str. 103 i 104), że zasada neutralności nie jest zgodna z zasadą proporcjonalności, o której mowa w art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy, pomimo iż w orzecznictwie wspólnotowym twierdzi się inaczej: w wyroku z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie dauphinoise, Rec. str. I-3695, Trybunał stwierdza, że celem tych przepisów jest „zapewnienie przestrzegania gwarantowanego przez wspólny system podatku VAT celu całkowitej neutralności”.

9 – W ten sposób wyraża się I. Ibáñez García, op. cit., str. 105.

10 – Wyroki: z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 CSC Financial Services, Rec. str. I-10237, oraz z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-12173.

11 – Wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 19; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 20; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355, pkt 64; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 32. Do wyroków tych należy dodać trzy wyroki z dnia 20 listopada 2003 r.: w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711; w sprawie C-212/01 Unterperfinger, Rec. str. I-13859; oraz w sprawie C-307/01 d'Ambrumenil, Rec. str. I-13989, odpowiednio pkt 36, 34 i 52. Ostatnio Trybunał Sprawiedliwości powtórzył zasadę ścisłej interpretacji zwolnień w wyroku z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, dotychczas nieopublikowanym w Zbiorze, pkt 17.

12 – Na co zwróciłem uwagę w pkt 37 ww. opinii w sprawie Temco Europe; stanowisko to zostało przejęte w pkt 17 wyroku.

13 – W wyroku tym powołane zostały wyroki: z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 25; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22. W podobny sposób Trybunał wypowiedział się w wyrokach: z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji, Rec. str. I-6355, pkt 63; z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. str. I-6831, pkt 47; oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101, pkt 46.

14 – Różnorodność terminologiczna i związane z tym problemy dotyczące wcześnie znajdują swoje

odzwierciedlenie w literaturze, albowiem już w 1605 r. M. de Cervantes w „Przedziwnym szlachcicu Don Kichocie z Manchy”, wyd. Polskie Media AMER.COM SA, Warszawa 2002, str. 32 napisał, że „traf chciał, że by to akurat piątek; w całej obojętnej można by to dostać tylko garstka małych dorszy, które w Kastylji zowią abadexo, w Andaluzji, w innych miejscowościach curdillo, a jeszcze w innych truchuela”.

15 – Odnosi się do języków urzędowych Wspólnoty na dzień przedstawienia pytań prejudycjalnych (26 listopada 2003 r.).

16 – We wersjach językowych francuskiej („caractère social”), portugalskiej („carácter social”), włoskiej („carattere sociale”), niemieckiej („sozialem Charakter”), niderlandzkiej („sociale aard”), greckiej („???????????? ??????????”) i fińskiej („luonteeltaan yhteiskunnalliseksi”) ujęto pojęcia podobnego do wyrażenia w wersji hiszpańskiej „carácter social”. Niemniej w wersji szwedzkiej („välgörehetsorganisationer”) i duńskiej („almennyttig carácter”) posługuje się wyrażeniem bardziej zbliżonym do sformułowania angielskiego.

17 – W doktrynie jest mowa o świadczeniach „państwa opiekuńczego” (zob. L.M. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva comunitaria del IVA”, Cedecs, wyd. S.L., Barcelona 1997, str. 204).

18 – Ch. Dickens, w „The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit”, Penguin Books, 1968, str. 515, wobec problemów finansowych postaci imieniem Tigg, każe jej stwierdzić, że „charity begins at home, and justice begins next door.”.

19 – Kingscrest użył wykazać zamiar osiągnięcia zysku w celu uniknięcia zastosowania wobec niego przepisu dotyczącego zwolnienia, jednakże pojęcie przy tym poważył błędnie, ponieważ nie jest to zwolnienie podmiotowe. Trybunał w wyroku z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. str. I-3293, wydaje się kwalifikować owo zwolnienie w ten sposób, przyznając, że celem zwolnienia z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. h)–p) szóstej dyrektywy jest korzystniejsze traktowanie pewnych podmiotów, których działalność jest skierowana na inny cel niż cel handlowy (pkt 19); ale jeżeli potraktuje się to twierdzenie jako zwykłe obiter dictum, dojdzie się do przeciwnej tezy, ponieważ ostateczną przyczyną zwolnienia tkwi w charakterze wykonywanej działalności. Zdaniem J.F. Ponta Clemente’a w „La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)”, EDESA, 1986, str. 26 i 27, gdy ustawa różnicuje określone czynności – chociaż podlegają one opodatkowaniu, gdy ustawa tak stanowi – zwalnia je z podatku, można mówić jedynie o zwolnieniu przedmiotowym. Z kolei, gdy ustawodawca zwalnia z podatku podmiot lub pewną kategorię podmiotów – które to podmioty w braku takiego zwolnienia zobowiązane byłyby do zapłaty podatku – tworzy w ten sposób zwolnienie podmiotowe. Pierwsze zwolnienia uniemożliwiają powstanie stosunku prawnopodatkowego, podczas gdy drugie likwidują jedynie obowiązek osoby zwolnionej, co nie przeszkadza powstaniu tego obowiązku po stronie innych osób.

20 – W literze l) wymieniono „organizacje [podmioty] niemające celu zarobkowego, mające cele natury politycznej, zawodowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej i filantropijnej lub obywatelskiej”, podczas gdy w lit. m) mowa jest o usługach świadczonych przez organizacje niemające celu zarobkowego osobom uczestniczącym w sporcie lub wychowaniu fizycznym.

21 – Wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis/Griffioen, Rec. str. I-2341.

22 – Wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947.

23 – Dla niniejszej sprawy znaczenie mają rozważania rzecznika generalnego Cosmasa zawarte w pkt 24 i nast. opinii w sprawie Gregg.

24 – Wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. str. I-2921.

25 – Wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 54.

26 – Wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 69.

27 – Nie bez powodu art. 13 cz. 2 lit. a) ostatniej dyrektywy zakazuje państwom członkowskim powodowania, przy korzystaniu z przysługującego im dyskrecjonalnego uznania, szkód konkurencji przynoszących szkody przedsiębiorcom podlegającym podatkowi VAT.

28 – Wniosek ten nie zaprzecza obiektywnemu charakterowi zwolnienia, które nadal dokonywane jest z uwzględnieniem charakteru działalności, bez względu na jej ograniczenia podmiotowe, polegające na tym, że wymaga się, dla skorzystania ze zwolnienia, spełnienia pewnych warunków od podmiotów świadczących zwolnione usługi.