

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 9 października 2008 r.(1)

**Sprawa C-407/07**

**Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing**

**przeciwko**

**Staatssecretaris van Financiën**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad (Niderlandy)]

Podatek od wartości dodanej – Zwolnienia działalności w interesie publicznym – Zwolnienia usług świadczonych przez grupy osób, których działalność jest zwolniona, na rzecz ich członków – Kwestia zastosowania do usług świadczonych na rzecz członków indywidualnie lub jako całość

1. Niektóre rodzaje działalności w interesie publicznym, w tym opieka szpitalna i medyczna, jak również działalność ściśle z nią związana, są zwolnione z podatku VAT. A gdy osoby, których działalność jest zwolniona, tworzą grupy w celu świadczenia ich członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania tej działalności, usługi takie są również zwolnione, gdy grupy te są od członków „całkowitego zwrotu kosztów ogólnie poniesionych wydatków” oraz gdy nie ma prawdopodobieństwa zakłócenia konkurencji.

2. Sporna kwestia w niniejszym odwołaniu prejudycjalnym niderlandzkiej Hoge Raad (sąd najwyższy) jest w istocie to, czy to ostatnie zwolnienie obejmuje usługi świadczone indywidualnie na rzecz jednego lub kilku członków, czy też wspólnotowe prawo w dziedzinie podatku VAT należy interpretować w tym zakresie poprzez motto muszkietierów „jeden za wszystkich, wszyscy za jednego”.

### **Ważne przepisy**

3. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy usług świadczonych w latach 1994–1998, zatem ważną regulacją wspólnotową jest szósta dyrektywa VAT(2).

4. Artykuł 13 cz. 1 A tej dyrektywy jest zatytułowany „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”. Ust. 1 stanowi w zakresie, w jakim ma to znaczenie dla sprawy:

„Nie naruszajcie innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i

nadużyciom:

[...]

b) opiek[?] szpitaln[?] i medyczn[?], jak równie? dzia?alno?? jej towarzysz?ca [?ci?le z ni? zwi?zan?], wykonywan[?] przez instytucje zarz?dzane wed?ug prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub[, ] na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

[...]

f) us?ugi ?wiadczone przez niezale?ne grupy osób, których dzia?alno?? jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej, w celach ?wiadczenia swoim cz?onkom us?ug bezpo?rednio koniecznych dla wykonywania ich dzia?alno?ci, gdy grupy te ??daj? od cz?onków ca?kowitego zwrotu cz??ci ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, ?e zwolnienie to nie b?dzie prowadzi? do zak?ócenia konkurencji;

[...]"(3).

### **Stan faktyczny, post?powanie i pytanie prejudycjalne**

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (zwana dalej „Stichting”) jest fundacj?, której cz?onkami s? ró?ne instytucje medyczne i opieki zdrowotnej oraz w niektórych przypadkach indywidualni cz?onkowie tych instytucji, tacy jak poszczególne szpitale. Dzia?alno?? cz?onków Stichting jest zwolniona z podatku VAT. Jej celem ogólnym jest wspieranie jako?ci opieki medycznej. W tym celu ?wiadczy ona ró?ne us?ugi swoim cz?onkom. Wi?kszo?? tych us?ug (w szczególno?ci zwi?zanych z okre?leniem i utrzymaniem standardów zawodowych dla personelu medycznego i piel?gniarskiego) jest ?wiadczona na rzecz szpitali, a koszty s? dzielone pomi?dzy nich w zale?no?ci od liczby ?ódek. Us?ugi takie (które ostatecznie finansowane s? z funduszy pa?stwowych) zosta?y uznane przez organy podatkowe za zwolnione na podstawie przepisów krajowych transponuj?cych art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

6. Stichting okazjonalnie ?wiadczy tak?e inne us?ugi na rzecz poszczególnych cz?onków, takie jak zapewnienie pracownika w celu kierowania grup? robocz? ds. projektu odpowiedniej opieki medycznej dla jednej ze stowarzyszonych instytucji oraz delegowanie pracowników do przemawiania na seminarium dotycz?cym leków przeciwwirusowych i niewydolno?ci serca zorganizowanym przez inn? instytucj? stowarzyszon?. Us?ugi takie s? rozliczane indywidualnie z dan? organizacj? cz?onkowsk?. Wed?ug postanowienia odsy?aj?cego bezsporne jest, ?e us?ugi te s? bezpo?rednio konieczne w celu wykonywania przez cz?onków czynno?ci zwolnionej oraz ?e nie dochodzi do zak?ócenia konkurencji. Organ podatkowy s? jednak zdania, ?e nie jest spe?niona przes?anka „zwrotu cz??ci ogólnie poniesionych wydatków”.

7. Spór jest obecnie zawis?y przed Hoge Raad, która wnosi o udzielenie odpowiedzi w trybie prejudycjalnym na nast?puj?ce pytanie:

„Czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) [szóstej dyrektywy] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje on równie? us?ugi grup wskazanych w tym przepisie, ?wiadczone na rzecz ich cz?onków, które s? bezpo?rednio konieczne do wykonywania przez nich dzia?alno?ci zwolnionej od podatku lub dzia?alno?ci niepodlegaj?cej opodatkowaniu, za które to us?ugi grupy te ??daj? wynagrodzenia jedynie w wysoko?ci poniesionych kosztów, je?li us?ugi te s? ?wiadczone tylko na rzecz jednego lub kilku cz?onków?”.

8. Stichting, rz?d niderlandzki i Komisja przedstawi?y uwagi na pi?mie oraz wyja?nienia

ustne.

## Ocena

### Zak?ócenie konkurencji

9. Rz?d niderlandzki kwestionuje za?o?enie s?du krajowego, ?e sporne us?ugi nie powoduj? ?adnego zak?ócenia konkurencji. Wskazuje w szczeg?lno?ci, ?e krajowe przepisy transponuj?ce okre?laj?ce zakres zwolnienia w prawie niderlandzkim wyra?nie wy??czaj? zapewnienie pracowników w?a?nie na tej podstawie, ?e jest to us?uga mog?ca powodowa? powa?ne zak?ócenia konkurencji.

10. To, czy ma miejsce faktyczne lub ewentualne zak?ócenie konkurencji, jest oczywi?cie kwesti? do rozstrzygni?cia przez w?a?ciwy s?d krajowy, jak te? wyk?adnia i stosowanie w?a?ciwych krajowych regu? transpozycji. W odniesieniu do prawdopodobie?stwa zak?ócenia mo?na tylko zauwa?y?, ?e nale?y odmówi? zwolnienia, je?eli ono samo w sobie, bezpo?rednio lub w przysz?o?ci, mo?e powodowa? zak?ócenia konkurencji(4).

11. Chcia?abym jednak wskaza? na jeden dalszy aspekt. Pytanie s?du krajowego dotyczy us?ug, „za które to us?ugi [grupy te] ??daj? wynagrodzenia jedynie w wysoko?ci poniesionych kosztów”. To sformu?owanie mog?oby obejmowa? us?ugi rozliczane za kwot? ni?sz? ni? koszty, w przeciwie?stwie do ca?kowitego zwrotu okre?lonego w szóstej dyrektywie(5). Oczywi?cie wszelkie ?wiadczenie us?ug za wynagrodzeniem ni?szym od kosztów b?dzie mie? konsekwencje w zakresie konkurencji wobec przedsi?wzi?? komercyjnych, które w?a?ciwy s?d krajowy musi wzi?? pod uwag? w swej ocenie stanu faktycznego.

### ?cis?a wyk?adnia

12. Jak wskaza?y rz?d niderlandzki i Komisja, Trybuna? konsekwentnie twierdzi?, ?e jako wy?tek od ogólnej zasady, i? podatek VAT jest pobierany od wszystkich dostaw dokonywanych za wynagrodzeniem przez podatnika, poj?cia wykorzystane do okre?lenia wy?tków, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, musz? by? interpretowane ?ci?le(6).

13. Jednak?e Trybuna? stwierdzi? ponadto, ?e celem tego orzecznictwa nie jest wydanie wy?adni, która uczyni?aby zwolnienia ustanowione w tym przepisie niemal niemo?liwymi do zastosowania w praktyce(7).

14. Ja tak?e proponowa?abym z?agodzenie rygorystyczno?ci tej wy?adni – a nie mo?na myli? ?cis?ej wy?adni z wy?adni? zaw??aj?c?(8) – zgodnie z charakterem danego zwolnienia. Opieka szpitalna i medyczna jest zwolniona w interesie spo?ecze?stwa jako ca?o?ci, w celu zmniejszenia jej kosztów dla pacjentów. Uzasadnienie tego zwolnienia obejmuje niezb?dne us?ugi towarzyszc?ce, które z powodu korzy?ci skali s? delegowane na podmioty zarz?dzane ??cznie(9). Je?eli „opieka szpitalna i medyczna” sama w sobie jest przedmiotem ?cis?ej wy?adni, to czy w?a?ciwe jest poddanie koniecznych us?ug towarzyszc?cych pod dodatkowy stopie? ?cis?ej wy?adni, jeszcze mocniej zaciskaj?c p?tl?(10)?

### Pytanie prejudycjalne

15. Stichting i Komisja twierdz?, i? na pytanie Hoge Raad nale?y odpowiedzie? w ten sposób, ?e pod warunkiem i? spe?nione s? inne kryteria z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f), przepis ten obejmuje us?ugi ?wiadczone przez grupy w nim wskazane, nawet je?li us?ugi te s? ?wiadczone tylko na rzecz jednego lub kilku cz?onków.

16. Rz?d niderlandzki jest zdania, ?e przepis ten nie mo?e obejmowa? us?ug ?wiadczonych i

rozliczanych indywidualnie na rzecz członków. Na rozprawie przedstawił on szczegółowo swoje stanowisko, twierdząc, że istnieje kluczowe rozróżnienie pomiędzy usługami świadczonymi w interesie zbiorowym, które są nim objęte, a usługami świadczonymi w indywidualnym interesie członka, które nie są nim objęte.

17. Zasadniczo zgadzam się ze Stichting i z Komisją. Gdy wszystkie inne warunki w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) są spełnione – jeżeli usługi te są bezpośrednio konieczne dla wykonywania działalności zwolnionej lub nieopodatkowanej, jeżeli ma miejsce całkowity zwrot poniesionych wydatków i jeżeli nie ma prawdopodobieństwa zakłócenia konkurencji – wydaje mi się, że przesadnie dosłowna wykładnia słów „cz. 1” i „ogólnie” nakładałaby bezpodstawne i sztuczne ograniczenie na zakres zwolnienia.

18. Oczywiście, gdy pojedynczy rodzaj usługi jest świadczony na rzecz wszystkich członków grupy podczas każdego okresu podatkowego, każdy może być obciążony „cz. 1” ogólnie poniesionych wydatków” w najpełniejszym znaczeniu tego pojęcia. Jednakże rzeczywistość takich grup może być bardziej złożona. Grupa może też świadczyć szereg różnych usług: jedne wymagane przez wszystkich członków, a inne tylko przez niektórych. Potrzeby członków mogą zmieniać się od jednego okresu podatkowego do następnego, tak że w danym okresie niektóre usługi będą świadczone na rzecz wszystkich członków, inne na rzecz kilku członków, a inne być może tylko na rzecz jednego. Jednak koszt świadczenia tych wszystkich usług jest nadal całkowitym wydatkiem w bardzo realnym znaczeniu, ponoszonym przez grupę utworzoną w tym celu przez wszystkich członków, a za pomocą metod księgowania kosztów można określić dokładny udział w tych wydatkach, jaki można przypisać do każdej poszczegółnej świadczonej usługi.

19. W uwagach na piśmie rząd niderlandzki podniósł, że celem zwolnienia jest unikanie obciążenia podatkiem VAT usług świadczonych przez grupę na rzecz swoich członków, o ile te same usługi nie byłyby nim obciążone, gdyby były świadczone wewnętrznym przez każdego poszczególnego członka(11). Usługi takie są zatem zrównane z czynnościami wewnętrznymi. Gdy usługa jest świadczona na rzecz poszczególnego członka, rząd niderlandzki twierdzi, że jest to porównywalne z czynnością na wolnym rynku, z usługodawcą działającym wobec odbiorcy na warunkach rynkowych, i nie powinna korzystać z takiego traktowania.

20. Nie przekonuje mnie ten argument. To, czy konkretna usługa jest świadczona przez grupę na rzecz jednego, kilku lub wszystkich jej członków, nie zmienia stosunku pomiędzy dostawcą a odbiorcą lub charakteru zobowiązania, przy czym rodki są dzielone w celu uzyskania korzyści skali.

21. Na rozprawie rząd niderlandzki położył większy akcent na zapotrzebowanie na usługi, w celu zakwalifikowania się do zwolnienia, świadczone raczej w zbiorowym interesie wszystkich członków grupy niż w indywidualnym interesie poszczególnych członków. Zilustrował to rozróżnienie poprzez odwołanie się do szkolnej komisji odwoławczej, która świadczy pomoc na rzecz wszystkich szkół w Niderlandach w zakresie rozstrzygania skarg. Usługa ta jest świadczona w zbiorowym interesie wszystkich szkół, nawet jeżeli niektóre szkoły jej nie potrzebują w danym okresie, a nawet w ogóle, i dlatego powinna być zwolniona na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f). Z kolei gdyby szkoła miała uzyskać poradę prawną na przykład w kwestii podatku VAT od prawników komisji, byłaby to usługa w indywidualnym interesie szkoły i nie powinna podlegać zwolnieniu.

22. Podczas gdy zgadzam się z rezultatem, do jakiego doszedł rząd niderlandzki, analizując ten przykład, nie zgadzam się z metodą, której używa. W opisanych okolicznościach doradztwo w zakresie podatku VAT nie kwalifikowałoby się do zwolnienia, ponieważ nie jest to usługa bezpośrednio konieczna do umożliwienia szkole wykonywania zwolnionej z podatku

działalności polegającej na zapewnianiu edukacji, i prawdopodobnie dlatego że nie jest to jedna z usług, dla której celów została utworzona komisja. Z drugiej strony, usługa, która wchodzi w zakres celów komisji i która byłaby bezpośrednio konieczna dla wykonywania zwolnionej z podatku działalności polegającej na zapewnianiu edukacji, powinna kwalifikować się do zwolnienia niezależnie od faktycznej liczby szkół, które ją otrzymują.

23. Wydaje mi się ponadto, że rozróżnienie pomiędzy interesem zbiorowym i indywidualnym nie ma istotnego znaczenia jako niezależne kryterium. Jeżeli członkowie nie są zobowiązani do korzystania z każdej usługi oferowanej przez grupę, wybór skorzystania z tych usług, które są w ich indywidualnym interesie. A dostarczanie takich usług dla wszystkich członków bezwzględnie będzie w ich interesie zbiorowym – jak zawsze pod warunkiem, że usługi te są „świadczane przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności”.

24. Ponieważ Hoge Raad zadaje pytanie z wyrażonym zażaleniem, że jedyną sporną kwestią jest to, czy spełnione jest kryterium „zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków”, udzieliłabym na to pytanie odpowiedzi twierdzącej.

## **Wnioski**

25. Moim zdaniem Trybunał powinien zatem odpowiedzieć na pytanie Hoge Raad w następujący sposób:

Artykuł 13 cz. IV A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy VAT obejmuje usługi grup wskazanych w tym przepisie, świadczane na rzecz ich członków, nawet jeżeli usługi te są świadczane tylko na rzecz jednego lub kilku członków, pod warunkiem że spełnione są pozostałe warunki określone w tym przepisie.

1 – Język oryginału: angielski.

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, s. 1, wielokrotnie zmieniana, zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. została zastąpiona przez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), której celem jest jasne i racjonalne przedstawienie przepisów, w przekształconej strukturze i brzmieniu dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie (zob. motyw 3).

3 – Te same przepisy, bez istotnych zmian, obecnie znajdują się w art. 131 i 132 ust. 1 lit. b) i f) dyrektywy 2006/112.

4 – Zobacz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. s. I-13711, pkt 58–65.

5 – Zwracam uwagę, że wśród wersji językowych, w których została przyjęta w 1977 r. szósta dyrektywa, w art. 13 cztery A ust. 1 lit. f) wszystkie zawierają słowo „całkowity”, z wyjątkiem niderlandzkiej, która odnosi się raczej tylko do „samego zwrotu” („enkel terugbetaling”) niż do „[...] całkowitego zwrotu”. Artykuł 13 cztery A ust. 1 lit. f) został przetransponowany do prawa niderlandzkiego na podstawie art. 11 ust. 1 lit. u) Wet op de Omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym), który również odnosi się do „samego zwrotu” („slechts terugbetaling”).

6 – Ze szczególnym uwzględnieniem art. 13 cztery A ust. 1 lit. f) zobacz wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. s. 1737, pkt 13, oraz ww. w przypisie 4 wyrok w sprawie Taksatorringen, pkt 61.

7 – Wyżej wymieniony w przypisie 4 wyrok w sprawie Taksatorringen, pkt 62.

8 – Zobacz opinię rzecznika generalnego F. G. Jacobsa w sprawie C-267/00 Zoological Society of London, Rec. s. I-3353, pkt 17–19.

9 – Zobacz opinię rzecznika generalnego J. Mischa w ww. w przypisie 4 sprawie Taksatorringen, pkt 9 i 117–124, w szczególności pkt 117–119.

10 – Zobacz także wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Francji, Rec. s. I-249, pkt 23 wyroku oraz pkt 20–23 opinii rzecznika generalnego N. Fennelly’ego, wraz z przytoczonym tam orzecnictwem.

11 – Zobacz ww. w przypisie 9 opinię rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Taksatorringen, pkt 118 i 119.