

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 19 lipca 2012 r.(1)

Sprawa C-174/11

Finanzamt Steglitz

przeciwko

Ines Zimmermann

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG – Podatek VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) – świadczenie usług związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej przez instytucje prawa publicznego i inne organizacje uznane za podmioty o charakterze socjalnym – Prawo krajowe, zgodnie z którym zwolnienie z podatku świadczeń z zakresu opieki pozaszpitalnej podlega pewnym warunkom, które nie są jednak wymagane, gdy takie usługi świadczone są przez organizacje lub przez członków organizacji uznanych przez państwo

1. Podatek od wartości dodanej (podatek VAT) miał być pierwotnie zwykłym podatkiem od towarów i usług i jako taki został wprowadzony. Jednakże okazało się, że system podatku VAT oraz niektóre związane z nim zasady są raczej skomplikowane. Jeden z sędziów Court of Appeal (England and Wales) zauważył, w tym względzie, że „poza normalnym światem [...] znajduje się świat [podatku VAT], będący swoistym parkiem rozrywki podatkowej, w którym rzeczywistość faktyczna i prawna jest zawieszona lub odwrócona do góry nogami”(2).

2. W każdym razie w niniejszej sprawie Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) zwraca się o wskazówki w interpretacji art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) lub ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy(3). Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w postępowaniu pomiędzy Ines Zimmermann a Finanzamt Steglitz (urzędem skarbowym w Steglitz, zwanym dalej „Finanzamt”) w sprawie podatku VAT należnego za lata 1993 i 1994.

3. Do Trybunału zwrócono się o wyjaśnienie, czy państwo członkowskie – w kontekście stosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy – może uzależnić zwolnienie z podatku świadczenia z zakresu pozaszpitalnej opieki nad osobami chorymi i wymagającymi opieki od warunku, by w przypadku podmiotów realizujących te świadczenia „w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej”(4).

4. Jak wykaże dalej, powołane wątpliwości pojawiają się przede wszystkim w związku z tym, czy warunek ten jest zgodny z zasadą neutralności podatkowej, gdy nie jest ona jednolicie stosowana wobec wszystkich podmiotów realizujących świadczenia z zakresu opieki pozaszpitalnej.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy stanowi, że 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:

„dostawy towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, ściśle z usługami świadczonymi na rzecz domów starców, przez instytucje prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne [uznane za podmioty o charakterze socjalnym] przez zainteresowane państwa członkowskie”.

6. Zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy „państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku instytucjom, które nie są instytucjami prawa publicznego, według ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) niniejszego artykułu, w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:

- instytucje [podmioty], których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysków, ewentualne zyski, które pomimo to osiągną, nie mogą być rozdzielane, ale muszą być przeznaczone na kontynuację i doskonalenie świadczonych usług,
- muszą być zarządzane i administrowane wyłącznie społecznie przez osoby niemające bezpośredniego czy pośredniego interesu, ani samodzielnie bądź też przez pośredników w wynikach działania,
- pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne ich nie przewyższające lub te, w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objęte podatkiem [VAT],
- zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem [VAT]”.

B – Prawo krajowe

7. Paragraf 4 pkt 16 lit. e) Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu obowiązującym w latach 1993 i 1994, których dotyczy spór,

spośród czynności wchodzących w zakres § 1 ust. 1 pkt 1–3 UStG zwolnione z podatku będą „czynności ściśle związane z korzystaniem z usług [...] placówek realizujących pozaszpitalne świadczenia pielęgnacyjne na rzecz osób chorych i wymagających opieki w przypadku, gdy:

e) w odniesieniu do placówek tymczasowo przyjmujących osoby wymagające opieki i w odniesieniu do placówek realizujących pozaszpitalne świadczenia pielęgnacyjne na rzecz osób chorych i wymagających opieki koszty opieki w poprzednim roku kalendarzowym w co najmniej dwóch trzecich przypadków zostały pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej”.

8. Zgodnie z § 4 pkt 18 zdanie pierwsze UStG zwolnione z podatku są „świadczenia oficjalnie uznanych stowarzyszeń niezależnej opieki społecznej oraz służące niezależnej opiece społecznej korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, które są członkami stowarzyszenia opieki społecznej w przypadku, gdy

a) przedsiębiorcy działają wyjącznie lub bezpośrednio w interesie ogólnym, w celach dobroczynnych lub charytatywnych;

b) świadczenia są realizowane bezpośrednio na rzecz osób uprzywilejowanych zgodnie ze statutem, aktem założycielskim lub innym aktem organizacyjnym, oraz

c) opłaty z tytułu świadczeń są mniejsze niż przeciwnie opłaty wymagane przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą z tytułu podobnych świadczeń”.

9. Próg dwóch trzecich, o którym mowa w § 4 pkt 16 lit. e) UStG (zwany dalej „progiem dwóch trzecich”) z dniem 1 stycznia 1995 r. został obniżony do 40%.

10. Paragraf 23 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego z 1993 r., zwanego dalej „UStDV”) wymienia jedenaście stowarzyszeń, które uważa się za oficjalnie uznane stowarzyszenia opieki społecznej w rozumieniu § 4 pkt 18 UStG.

II – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

11. Ines Zimmermann, skarżca i pozwana w postępowaniu rewizyjnym przed sądem krajowym prowadzi w Berlinie działalność w zakresie pozaszpitalnych usług pielęgnacyjnych. Jest dyplomowaną pielęgniarką i od 1992 r. pracowała jako kierowniczka działu pielęgnacyjnego w placówce społecznej. Ponadto od początku 1993 r. samodzielnie wykonywała opiekę nad indywidualnymi pacjentami i zgłosiła prowadzenie działalności w zakresie usług pielęgnacyjnych od dnia 1 czerwca 1993 r. Na jej wniosek z dnia 27 sierpnia 1993 r. została zarejestrowana w kasie chorych z dniem 1 października 1993 r. w zakresie świadczeń domowej pielęgnacji chorych(5), domowej pielęgnacji(6) i pomocy w gospodarstwie domowym(7). W deklaracjach VAT za lata, których dotyczy spór, potraktowała ona swoje czynności jako zwolnione z podatku na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG.

12. W 1999 r. Finanzamt, strona pozwana i skarżąca w postępowaniu rewizyjnym przed sądem krajowym, stwierdziła, że Ines Zimmermann (wraz z jej personelem) wykonała w 1993 r. świadczenia pielęgnacyjne na rzecz 76 osób, z których 52 osoby (=68%) opłaciły te świadczenia z własnych środków. W związku z tym Finanzamt odmówił zwolnienia z podatku świadczeń zrealizowanych przez Ines Zimmermann w 1993 r. na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG, wskazując, że zgodnie z tym przepisem w co najmniej dwóch trzecich przypadków koszty powinny być pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczenia społecznego lub pomocy społecznej.

13. W odniesieniu do świadczeń zrealizowanych przez Ines Zimmermann w 1994 r. Finanzamt odmówił zwolnienia z podatku na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG, ponieważ przepis ten bierze pod uwagę stosunki w minionym roku. Jednak zwolnienie z VAT ma zastosowanie na podstawie § 4 pkt 14 UStG w zakresie, w jakim Ines Zimmermann zrealizowała świadczenia pielęgnacyjne; ich udział Finanzamt ocenił na jedną trzecią (8).

14. Po bezskutecznym odwołaniu Ines Zimmermann wniosła skargę przeciwko Finanzamt. W trakcie postępowania w sprawie skargi przedłożyła ona skierowane do niej pismo Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (izby administracyjnej miasta Berlina ds. zdrowia, spraw społecznych i ochrony konsumenta) z dnia 19 października 2005 r. Pismo to zawiera następujące stwierdzenie: „[...] mogę Pani potwierdzić, że w dziedzinie domowej pielęgnacji chorych zrealizowała Pani takie same świadczenia względnie wykonała takie same usługi, co placówki opiekuńcze (placówki społeczne) z grupy Ligi Stowarzyszeń Niezależnej Opieki Społecznej w Berlinie. Opis zadań oraz treść działań w prywatnych podmiotów oferujących świadczenia opiekuńcze byłyby identyczne z zadaniami i świadczeniami placówek społecznych Niezależnej Opieki Społecznej. Taka identyczność treści świadczeń istnieje według mojej dokumentacji najpóźniej od 1988 r. Przypominam, że od dnia 1 stycznia 1992 r. w § 4 pkt 16 lit. e) UStG zwolnienie z podatku obrotowego uzależnione jest od określonych przesłanek. Nie mogę i nie chciałbym oceniać tego, czy te przesłanki zostały spełnione. Niezależnie od tej regulacji jestem jednak zdania, że Pani brat Pani przedsiębiorstwo zostaliście uznani z punktu widzenia prawa społecznego za instytucję o charakterze społecznym”.

15. Finanzgericht (sąd finansowy) uwzględnił skargę w przeważającej części. W uzasadnieniu wyjaśnił, że czynności wykonane przez Ines Zimmermann w 1993 r., którego dotyczy spór, do dnia 1 października, w zakresie, w jakim przypadają na świadczenia pielęgnacyjne, są zwolnione z podatku na podstawie § 4 pkt 14 zdanie pierwsze UStG; ich udział Finanzgericht ocenił na 75% na podstawie obliczeń, które Ines Zimmermann przedstawiła w postępowaniu w sprawie skargi.

16. Według Finanzgericht, w odniesieniu do okresu od dnia 1 października 1993 r. do dnia 31 grudnia 1994 r. Ines Zimmermann mogła skorzystać ze zwolnienia z podatku na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG. Od tego okresu co najmniej dwie trzecie tych czynności przypadło na osoby, w przypadku których koszty opieki zostały pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej. Paragraf 4 pkt 16 lit. e) UStG należy interpretować zgodnie z szóstą dyrektywą w ten sposób, że uwzględnił należy dopiero okres od października 1993 r.

17. W rewizji Finanzamt podnosi naruszenie § 4 pkt 16 lit. e) UStG. Wnosi on do Bundesfinanzhof o uchylenie orzeczenia sądu pierwszej instancji i oddalenie skargi w zakresie, w jakim Finanzgericht uwzględnił skargę w odniesieniu do okresu od dnia 1 października 1993 r. do dnia 31 grudnia 1994 r. na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG. Ines Zimmermann wnosi do Bundesfinanzhof o oddalenie rewizji.

18. W tej sytuacji sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z

następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) lub ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] zezwala ustawodawcy krajowemu na uzależnienie zwolnienia z podatku świadczeń z zakresu pozaszpitalnej opieki nad osobami chorymi i wymagającymi opieki od warunku, by w przypadku podmiotów realizujących te świadczenia »w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej« [§ 4 pkt 16 lit. e) (UStG)]?

2) Czy uwzględniając zasadę neutralności podatku od wartości dodanej, dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie okoliczność, że ustawodawca krajowy uznaje te same świadczenia na innych warunkach za wolne od podatku, jeżeli są one wykonywane przez oficjalnie uznane stowarzyszenia niezależnej opieki społecznej oraz społeczne niezależnej opieki społecznej korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, które są członkami stowarzyszenia opieki społecznej [§ 4 pkt 18 (UStG)]?”.

III – Ocena

A – Główne argumenty stron

19. Ines Zimmermann tłumaczy, że instytucje prawa publicznego (stowarzyszenia o charakterze społecznym) i instytucje mające cel zarobkowy konkurują między sobą na rynku pozaszpitalnych usług pielęgniarskich. Twierdzi ona, że usługi rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym gwarantują kontrolę cen zatwierdzonych przez organy państwa członkowskich pod warunkiem, że: (i) koszty pokrywane przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej są zgodne z ustalonymi taryfami; oraz (ii) koszty pokrywane przez instytucje ubezpieczeń społecznych są ogólnie niższe niż kwoty opłacane przez pacjentów z własnych środków lub przez prywatne firmy ubezpieczeniowe.

20. Ines Zimmermann zasadniczo utrzymuje, że w celu stwierdzenia, czy miało miejsce niezgodne z prawem zakłócenie konkurencji, sąd krajowy powinien ustalić, czy świadczone usługi, które z perspektywy pacjenta lub konsumenta mogą być identyczne lub podobne, podlegają odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym. W tym względzie osobowość, forma prawna lub kwalifikacja podmiotu świadczącego opiekę dla celów podatku obrotowego nie powinna mieć znaczenia.

21. Rząd niemiecki twierdzi, że sposób, w jaki przepisy regulują oficjalne uznawanie podmiotów za instytucje społeczne – zgodnie z orzecznictwem(9) – wystarczająco uwzględnia następujące czynniki: (i) ewentualne istnienie przepisów szczególnych; (ii) czy działalność podatnika jest związana z interesem publicznym; (iii) czy inni podatnicy wykonujący podobną działalność zostali uznani za tego rodzaju organizacje; (iv) czy znaczna część kosztów świadczenia rozpatrywanych usług jest ostatecznie pokrywana przez środki z kasy chorych lub przez inne zakłady ubezpieczeń społecznych; (v) zasadę neutralności w rozumieniu konkurencyjnym.

22. Zdaniem rzędu niemieckiego, granice swobodnego uznania w odniesieniu do zasady neutralności podatkowej były przestrzegane. W kontekście art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy chodzi o zasadę równego traktowania w ramach uznawania podmiotów za organizacje o charakterze społecznym w celu zrównania ich z instytucjami prawa publicznego. Z tej perspektywy zasada neutralności nie musi być traktowana w normalnym znaczeniu, czyli że treść takich samych usług powinna podlegać takiemu samemu podatkowi. Raczej należy ją rozumieć w ten sposób, że tacy sami podatnicy powinni spełniać identyczne warunki, aby uzyskać zwolnienie z podatku. Rząd niemiecki uważa poza tym, że przepis dotyczący uznawania przez państwa

członkowskie podmiotów za organizacje o charakterze socjalnym, który skutkuje zakłóceniem konkurencji kosztem spółek prywatnych, jest dopuszczalny.

23. A zatem sąd niemiecki uważa, że o ile uzna się, iż § 4 pkt 18 UStG – w przeciwieństwie do pkt 16 tego paragrafu – znajduje zastosowanie do podmiotów prawnych niemających celu zarobkowego, których charakter socjalny został uznany oficjalnie, to niemieckie przepisy nie traktują takich samych podatników w odmienny sposób, lecz ustanawiają jedynie inne warunki uznawania podmiotów za organizacje o charakterze socjalnym dla różnych kategorii podatników podlegających odmiennym ramom materialnym i prawnym.

B – Ocena

1. Pytanie pierwsze

24. Po pierwsze, co się dotyczy sytuacji prawnej pod względem prawa krajowego, sąd krajowy stwierdza jednoznacznie, że w niniejszej sprawie wymogi § 4 pkt 16 lit. e) UStG nie zostały spełnione.

25. Sąd krajowy ma jednak wątpliwości, czy wniosek ten jest słuszny na podstawie szóstej dyrektywy.

26. A zatem sąd krajowy w pytaniu pierwszym postanowił zwrócić się do Trybunału o wyjaśnienie, czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy wyklucza zwolnienie usług pozaszpitalnych realizowanych przez podmioty prywatne z warunku rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym(10).

27. Na wstępie wskazać istotne dla niniejszej sprawy orzecznictwo, które jest już dość bogate i w jego świetle należy koniecznie rozważyć pytania prejudycjalne.

28. W sprawie *Future Health Technologies*(11) Trybunał ostatnio przypomina, że „zwolnienia przewidziane w [art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy(12)] nie przewidują zwolnienia z podatku VAT wszystkich rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie zwolnienie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób”.

29. Także z orzecznictwa dotyczącego szóstej dyrektywy wynika, że terminologia użyta dla określenia zwolnień przewidzianych przez art. 13 szóstej dyrektywy powinna podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowi wyjątek od ogólnej zasady, iż podatek VAT jest pobierany od każdej świadczonej odpłatnie przez podatnika usługi. Jej analiza powinna być jednak zgodna z celem wspomnianych zwolnień i powinna jednocześnie uwzględniać wymogi zasady neutralności podatkowej. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisu zwolnień z art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków(13).

30. Należy zauważyć, że reguły wykładni zwolnień zapisanych w art. 13 szóstej dyrektywy, wskazane w pkt 29 powyżej, mają zastosowanie do szczególnych przesłanek korzystania ze zwolnień, w szczególności przesłanek dotyczących charakteru lub tożsamości podmiotu gospodarczego świadczącego objęte zwolnieniem usługi(14).

31. I tak, Trybunał miał okazję orzec, że wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy dotyczącego zwolnienia z podatku VAT usług związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej należy dokonywać w taki sposób, że pojęcie „podmiot uznany za mający charakter socjalny przez zainteresowane państwo członkowskie”(15) nie wyłącza

podmiotów prywatnych mających cel zarobkowy takich jak na przykład osoby fizyczne prowadzące „przedsiębiorstwo”(16).

32. Artykuł 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy nie określa warunków ani też sposobów uznania innych podmiotów niż podmioty prawa publicznego za mające charakter socjalny. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów(17).

33. Co więcej, o przyjmowaniu przepisów krajowych w tej dziedzinie stanowi art. 13 cz. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym „państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku instytucjom, które nie są instytucjami prawa publicznego, według ust. 1 [...] lit. g) [...] w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej [...] warunków” wymienionych w dalszej części tego przepisu(18).

34. W orzecznictwie zostało także wyjaśnione, że o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 13 cz. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie określają warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, o tyle jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień(19).

35. Z orzecznictwa wynika(20), że art. 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy pozostawia państwom członkowskim swobodę w zakresie uznania charakteru socjalnego pewnych podmiotów niebędących instytucjami prawa publicznego.

36. Jednakże faktem jest, że w przypadku gdy podatnik kwestionuje kwalifikację danego podmiotu jako organizacji o charakterze socjalnym, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy właściwe organy przestrzegają granic przyznanego im w art. 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy swobodnego uznania, stosując zasady wspólnotowe, a w szczególności zasady równego traktowania(21).

37. W związku z tym zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się przede wszystkim temu, aby podobne świadczenia, które w związku z tym są względem siebie konkurencyjne, były traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT(22). Zasada ta stanowi zatem logiczną podstawę dla podatku VAT. W tym względzie z postanowienia odsyłającego bezspornie wynika, że usługi Ines Zimmermann, przynajmniej usługi świadczone od 1 października 1993 r., były w istocie takie same jak usługi, które podlegają automatycznemu zwolnieniu z podatku na podstawie § 4 pkt 18 UStG.

38. Wreszcie z orzecznictwa również wynika, że w celu określenia, czy podmioty prawa prywatnego mogą być oficjalnie uznane do celów zastosowania zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, władze krajowe zgodnie z prawem UE oraz pod kontrolą sądów krajowych mogą uwzględnić w szczególności – poza tym, że działalność danego podatnika ma charakter interesu ogólnego, oraz tym, że z analogicznego uznania korzystają już inni podatnicy wykonujący tę samą działalność – *okoliczności, iż to ostatecznie kasy chorych lub inne instytucje ubezpieczeń społecznych ponoszą znaczne koszty rzeczonych świadczeń*(23).

39. W tym względzie § 4 pkt 16 lit. e) UStG został wprowadzony do prawa niemieckiego w celu „poprawy systemu ubezpieczeń społecznych na korzyść osób chorych i potrzebujących opieki”(24). Próg dwóch trzecich zawarty w tym paragrafie ma na celu zapewnienie, że ulga podatkowa przyczyni się w znaczący sposób do zmniejszenia obciążenia zakładów ubezpieczeń społecznych(25).

40. A zatem § 4 pkt 16 lit. e) UStG można oczywiście rozpatrywać w związku z warunkiem z art. 13 cz. III ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podmiotem świadczącym wymienione w nim usługi musi być „[organizacja] uznana za charytatywną [uznana za podmiot o charakterze socjalnym] przez zainteresowane państwa członkowskie”.

41. Poza orzecznictwem przytoczonym w pkt 38 powyżej, w wyroku w sprawie L.u.P.(26) Trybunał orzekł, że art. 13 cz. III ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo krajowe uzależniało zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratorium bądźce podmiotem prawa prywatnego, poza placówką medyczną, od spełnienia warunku, aby były one wykonywane pod kontrolą lekarską. Trybunał ponadto stwierdził, że art. 13 cz. III ust. 1 lit. b) nie sprzeciwia się jednak temu, aby to samo ustawodawstwo uzależniało zwolnienie z opodatkowania tych właśnie analiz od spełnienia warunku, że co najmniej 40% z nich będzie wykonywane na rzecz osób ubezpieczonych w instytucji ubezpieczeń społecznych.

42. Z tego wynika, że taki warunek, który oparty jest na konkretnej definicji grupy beneficjentów usług, zgodnie z orzecznictwem, powinien podlegać ocenie w świetle art. 13 cz. III ust. 1 szóstej dyrektywy.

43. Moim zdaniem sedno niniejszej sprawy polega zasadniczo na ustaleniu, czy – uzależniając zwolnienie na mocy art. 13 cz. III ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy od warunków takich jak wymienione w § 4 pkt 16 UStG – Republika Federalna Niemiec przekroczyła granice swobodnego uznania przyznanego jej na podstawie szóstej dyrektywy(27).

44. Sąd krajowy wskazuje, że jedno z zagadnień interpretacyjnych prawa Unii, które przed nim zawisło, dotyczy niepewności co do tego, czy próg dwóch trzecich zawarty w § 4 pkt 16 lit. e) UStG może być oparty na art. 13 cz. III ust. 1 lit. g) i art. 13 cz. III ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

45. Warunek rozpatrywany w niniejszej sprawie jest trochę inny od warunku w sprawie L.u.P.(28). Nie wynika on wyrażenie ze składu grupy beneficjentów usług – ów warunek wymaga także, w odniesieniu do pewnej minimalnej części beneficjentów usług, których koszty medyczne i farmaceutyczne pokrywane są przez instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej, aby taka instytucja pokrywała te koszty w całości lub „w przeważającej części”.

46. Będący przedmiotem sprawy przepis niemiecki – przynajmniej teoretycznie – można by było interpretować także w ten sposób, że zawiera on warunek dotyczący cen, który należałoby oceniać oddzielnie pod względem art. 13 cz. III ust. 2 lit. a) tiret trzecie szóstej dyrektywy. W przeciwieństwie do Ines Zimmerman i rzędu niemieckiego uważam jednak, że w celu rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym nie ma potrzeby odniesienia do tego artykułu. Komisja słusznie twierdzi, że z uwagi na fakt, iż sąd krajowy nie uznał konieczności dokonania bardziej wnikliwego badania w tym względzie, oddzielna analiza art. 13 cz. III ust. 2 lit. a) byłaby sztuczna, a w każdym razie niekonieczna w celu rozstrzygnięcia tej sprawy. Co więcej, sprawa przed sądem krajowym w żadnym razie nie dotyczy kwestii ustalania cen.

a) W przedmiocie tego, czy zakres swobodnego uznania przysługujący państwom członkowskim był przestrzegany – próg dwóch trzecich

47. Jak wskazałem w pkt 41 powyżej, już w wyroku w sprawie L.u.P.(29) Trybunał zaakceptował, że art. 13 cz. III ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy zezwala, aby na mocy prawa krajowego analizy laboratoryjne rozpatrywane w tej sprawie zostały zwolnione z podatku pod warunkiem, że co najmniej 40% z nich będzie wykonywane na rzecz osób ubezpieczonych w

instytucji ubezpieczeń społecznych. Trybunał uznał, że decyzja w tym względzie wchodziła w zakres swobodnego uznania przysługującego państwu czonkowskiemu na etapie ustalania, w jakim stopniu uznaje one dany podmiot za organizację o charakterze socjalnym(30).

48. W moim przekonaniu Trybunał już wcześniej de facto uznał, że w takim kontekście przepisy wprowadzające pewien próg (na przykład dwóch trzecich) są co do zasady zgodne z prawem. Zgadzam się z Komisją, że w zakresie, w jakim warunek dwóch trzecich ma znaczenie w niniejszej sprawie i niezależnie od faktu, że znajduje on zastosowanie do innej dziedziny społecznej (pomocy socjalnej), to nie różni się on od warunku badanego przez Trybunał w sprawie L.u.P. z wyjątkiem jednego elementu, a mianowicie wymaganej proporcji beneficjentów usług, dla których system ubezpieczeń społecznych pokrywa koszty w całości lub w przeważającej części.

49. A zatem uważam, że ustanowienie progu dwóch trzecich mieści się w dozwolonych granicach wymogów ustanawianych przez państwa członkowskie w celu uznania niektórych podmiotów za instytucje o charakterze socjalnym(31).

50. Moim zdaniem, ustanawiając próg dwóch trzecich, ustawodawca niemiecki wybrał wielkość procentową, która zapewnia wystarczający poziom integracji podmiotu świadczącego usługi w ramach systemu ubezpieczeń społecznych. To z kolei pozwala na zachowanie charakteru socjalnego przez podmiot świadczący usługi oraz na postrzeganie tych usług jako posiadające (wystarczające) ścisły związek z instytucjami ubezpieczeń społecznych i pomocy socjalnej.

51. Można jeszcze dodać, że w orzecznictwie, odnosząc się do pokrywania kosztów przez kasy chorych jako do kryterium służącego ustaleniu, czy dana organizacja może zostać oficjalnie uznana, Trybunał zawsze jednocześnie nawiązuje do tego, czy koszty danych świadczeń nie zostały pokryte „w znacznej części” w ramach systemu kas chorych(32). Zatem wydaje się, że w odniesieniu do zakresu swobodnego uznania ustawodawca niemiecki wybrał próg prosty i adekwatny.

b) W przedmiocie tego, czy zakres swobodnego uznania przysługujący państwu czonkowskiemu był przestrzegany – poprzedni rok kalendarzowy

52. Na wstępie zgadzam się z Komisją, że odniesienie do poprzedniego roku kalendarzowego powoduje liczne trudności. Wybór poprzedniego roku kalendarzowego naturalnie oznacza możliwość pewnej nieścisłości, ponieważ nie jest to rok, w którym miały miejsce dane transakcje.

53. Jednak wystarczy stwierdzić, że fakt, iż próg dwóch trzecich dotyczy „poprzedniego roku kalendarzowego”, nie przekracza zakresu swobodnego uznania państw członkowskich.

54. Z jednej strony, sporne jest, czy powyższe twierdzenie znajduje poparcie w tym, iż w wyroku w sprawie L.u.P.(33) Trybunał odniósł się do takiego samego warunku oraz że w żadnej części wyroku Trybunał nie kwestionował odniesienia do „poprzedniego roku kalendarzowego” w przepisie wprowadzającym limit 40%(34) rozpatrywany we wspomnianej sprawie. Z drugiej bowiem strony, prawdą jest także, że w wyroku w sprawie L.u.P.(35) Trybunał nie wypowiedział się wyraźnie na temat wymogu ustanowionego w § 4 pkt 16 lit. c) UStG, a mianowicie, że limit 40% powinien być uzyskany w „poprzednim roku kalendarzowym”.

55. W każdym razie zgadzam się z rzędem niemieckim i Komisją, że fakt, iż § 4 pkt 16 lit. e) UStG odnosi się do poprzedniego roku kalendarzowego, poza oczywistymi względami praktycznymi, ma też zaletę, że jest zgodny z zasadą pewności prawa.

56. W innym razie rzeczywiście mogłoby okazać się trudne, gdyby podatnik cały czas odwoływał się do bieżącego roku. W takim przypadku podatnik świadczył usługi, nie wiedziałby ani nie mógłby wiedzieć, czy wykonywana transakcja będzie zwolniona z podatku, chyba że posiadałby informację, jak kosztów należy pokryć w bieżącym roku.

57. Podejście, za którym optuję w tej kwestii, popiera także sąd krajowy, który w postanowieniu odsyłającym stwierdził, że odniesienie do okoliczności z poprzedniego roku kalendarzowego w § 4 pkt 16 lit. e)(36) służy zagwarantowaniu pewności prawa i może wynikać z prawa Unii, tj. ze zdania wprowadzającego art. 13 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym należy uwzględnić inter alia, „proste zastosowanie takich zwolnień”.

58. Z powyższych rozważań wynika, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy co do zasady zezwala, aby ustawodawca krajowy zwolnił z podatku usługi pozaszpitalne na rzecz osób chorych lub wymagających opieki, pod warunkiem że w przypadku podmiotów świadczących takie usługi w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej.

59. Jednakże nie zmienia to faktu, że wspomniany warunek może być stosowany tylko wtedy, gdy jest zgodny z zasadą neutralności podatkowej, do której sąd krajowy odniósł się oddzielnie w pytaniu drugim(37).

2. Pytanie drugie

60. W pytaniu drugim sąd krajowy dąży do ustalenia, czy uwzględnić zasadę neutralności podatkowej, dla udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczność, że ustawodawca krajowy uznaje te same świadczenia na innych warunkach za wolne od podatku, jeżeli są one wykonywane przez oficjalnie uznane stowarzyszenia niezależnej opieki społecznej oraz służące niezależnej opiece społecznej korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, które są członkami stowarzyszenia opieki społecznej(38).

61. Na wstępie warto stwierdzić, że na zasadzie neutralności podatkowej opiera się wspólny system podatku VAT(39) i nie stanowi ona nic innego jak jego fundamentalną zasadę(40).

62. W tym względzie należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej stanowi przeniesienie na grunt podatku VAT zasady równego traktowania(41).

63. Moim zdaniem, w tym względzie należy wskazać, że zasada równego traktowania jest zasadą ogólną prawa UE, która jest obecnie zawarta w art. 20 karty praw podstawowych, zaś zasada neutralności podatkowej stanowi po prostu odzwierciedlenie tej zasady.

64. W istocie, Trybunał miał już okazji orzec, że jeżeli przepis prawa krajowego transponujący zwolnienie z podatku na podstawie szóstej dyrektywy zawiera warunek sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej, nie można stosować tego warunku(42).

65. Ponadto z orzecznictwa jasno wynika, że w przypadku gdy państwa członkowskie korzystają z uprawnienia na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g), ustanawiając warunki, którym podlegają zwolnienia z podatku oraz decydując, jakie transakcje podlegają VAT, muszą one przestrzegać zasady neutralności podatkowej(43).
66. W wyroku w sprawie Kügler Trybunał podkreślił, że zasada neutralności podatku sprzeciwia się w szczególności temu, aby podmioty gospodarcze dokonujące tych samych transakcji były traktowane w różny sposób pod względem poboru podatku VAT. Z tego wynika, że wskazana zasada nie byłaby respektowana, gdyby możliwość odwołania się do zwolnienia przewidzianego dla świadczenia usług medycznych, o którym mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c), zależała od formy prawnej podmiotu prowadzącego działalność(44).
67. Ponadto z orzecznictwa wynika, że zasada neutralności podatkowej w szczególności nie dopuszcza odmiennego traktowania, z punktu widzenia opodatkowania podatkiem VAT podobnych towarów lub usług, które z tego względu konkurują wobec siebie, lecz nakazuje, by do tych towarów lub usług stosowana była jednakowa stawka(45).
68. Z twierdzenia Trybunału w wyroku w sprawie L.u.P.(46) można wywnioskować, że zasada neutralności podatkowej nakłada przede wszystkim wymóg, aby wszystkie kategorie podmiotów prawa prywatnego, o których mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, podlegały tym samym warunkom w celu ich oficjalnego uznania przy realizacji podobnych świadczeń.
69. In fine, do sądu krajowego(47) należy oczywiście sprawdzenie, czy ustawodawstwo krajowe jest zgodne z tym wymogiem, czy też przeciwnie, ogranicza ono zastosowanie tych warunków do niektórych rodzajów podmiotów, wywołując zastosowanie owych warunków w przypadku innych podmiotów.
70. Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd krajowy skłania się ku opinii, iż w niniejszej sprawie wspomniana zasada nie była przestrzegana.
71. Jak wykazało w następujących punktach, mogą tylko zgodzić się z sądem krajowym co do tego, że mając na uwadze wymóg neutralności podatku VAT – tutaj w formie neutralności pod względem konkurencyjności – w niniejszej sprawie Ines Zimmermann co do zasady nie powinno się odmówić zwolnienia z podatku na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, ponieważ od dnia 1 stycznia 1992 r. przepisy krajowe w § 4 pkt 16 lit. e) UStG w wersji obowiązującej w latach, których dotyczy spór, wymagają, aby w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej.
72. Postanowienie odsyłające wyraźnie stanowi, że zgodnie z uzasadnieniem do ustawy, zarówno § 4 pkt 16 lit. e) UStG, jak też § 4 pkt 18 UStG mają na celu transpozycję przepisów art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.
73. Jednak § 4 pkt 16 lit. e) UStG ustanawia warunki zwolnienia od podatku usług pielęgnacyjnych, których podmioty konkurencyjne świadczą podobne usługi nie muszą spełnić, aby otrzymać zwolnienie na podstawie § 4 pkt 18.

74. Rzeczywiście w przypadku świadczeń pielęgnacyjnych z kręgu Ligi Stowarzysze Niezależnej Opieki Socjalnej dla zwolnienia z podatku na podstawie § 4 pkt 18 UStG nie jest istotne, czy koszty opieki były pokrywane w określonej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej; w tym względzie nie mają równie znaczenia okoliczności w minionym roku kalendarzowym.

75. Innymi słowy, organizacje objęte § 4 pkt 18 UStG – w przeciwieństwie do tych, które podlegają § 4 pkt 16 – są zwolnione z podatku VAT niezależnie od składu grupy beneficjentów ich usług.

76. A zatem mamy do czynienia z sytuacją, w której – przy uwzględnieniu konkurencji pomiędzy podmiotami świadczącymi podobne usługi – uznanie pewnych organizacji zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy (podlegających pod § 4 pkt 16 UStG) nie musi być uzależnione od tych samych warunków, co organizacje świadczące podobne usługi (ale podlegające pod § 4 pkt 18 UStG).

77. W tym względzie można zauważyć, że w dniu 15 marca 2007 r. (48) piąta izba Bundesfinanzhof, otrzymawszy od Trybunału odpowiedź na pytanie prejudycjalne, służył do wniosku w sprawie L.u.P., że przepisy krajowe w § 4 pkt 14 UStG i § 4 pkt 16 lit. b) i c) UStG były sprzeczne z unijną zasadą neutralności podatkowej, ponieważ zgodnie z tym przepisem nie wszystkie kategorie podmiotów prawa prywatnego w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy podlegały tym samym warunkom w celu ich oficjalnego uznania przy realizacji podobnych świadczeń.

78. Uważam, że w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie ma elementu, który mógłby oznaczać, iż powyższe rozróżnienie mogłoby mimo wszystko zostać uznane za zgodne z zasadą neutralności podatkowej, zatem argumenty rzędu niemieckiego nie są przekonujące w tym względzie.

79. Rzód niemiecki co do zasady twierdzi, że należy dopuścić stosowanie różnych zasad do różnych podatników. I tak Oberfinanzdirektion Düsseldorf (wyśza dyrekcja ds. skarbowych w Düsseldorfie) w okólniku z dnia 13 maja 2005 r. zatytułowanym „Krótka informacja o podatku obrotowym nr 10” (49) przyjmuje, że w odniesieniu do pozaszpitalnych świadczeń pielęgnacyjnych mają zastosowanie zróżnicowane warunki zwolnienia z podatku. Wyjaśnia on, że zwolnienie z podatku, o którym mowa w § 4 pkt 18 UStG, może zostać przyznane również wtedy, gdy przesłanki określone w § 4 pkt 16 lit. e) UStG nie są spełnione.

80. Moim jednak zdaniem takie twierdzenie jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej oraz z wyrokiem Trybunału w sprawie L.u.P. (50). Z zasady tej oraz z przytoczonego orzecznictwa wynika, że ogólną regułą jest, iż państwa członkowskie nie mogą stosować różnych zasad do różnych podatników.

81. Rzód niemiecki twierdzi, że instytucje prawa publicznego mogą być traktowane inaczej niż podmioty prawa prywatnego. Jakkolwiek należy wskazać – kwestię tę należy o wyjaśnić na rozprawie, a następnie potwierdzić ją rzód niemiecki – że oficjalnie uznane stowarzyszenia niezależnej opieki socjalnej (51), do których odnosi się § 4 pkt 18 UStG, są podmiotami prawa prywatnego, nie zaś prawa publicznego, a zatem nie podlegają one odrębnemu zwolnieniu na podstawie § 4 pkt 16 lit. a), który dotyczy podmiotów regulowanych prawem publicznym.

82. Warto wskazać, że celem zwolnień przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy jest ograniczanie kosztów opieki zdrowotnej (52). Bowiemy, jeśli chodzi o cele, którym służą zwolnienia przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, należy stwierdzić,

Jeżeli z przepisu tego wynika, iż owe zwolnienia, zapewniają bardziej korzystne traktowanie w zakresie podatku VAT świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze opieki społecznej, skutkując zmniejszeniem kosztów tych usług, a tym samym uczynieniem ich bardziej dostępnymi dla osób, które mogą z nich skorzystać(53).

83. Uważam (Komisja również), że podczas gdy rzeczywiście powyższy cel ograniczenia kosztów opieki zdrowotnej generalnie uzasadnia zastosowanie warunku dwóch trzecich ustanowionego w § 4 pkt 16 lit. e) UStG, nie zmienia to faktu, że cel ten nie tłumaczy, dlaczego osoby znajdujące się w sytuacji Ines Zimmermann podlegają temu warunkowi, zaś podmioty wymienione w § 4 pkt 18 UStG nie muszą go spełnić.

84. Rząd niemiecki twierdzi, że warunek z § 4 pkt 16 UStG ma zapewnić, aby podmiotem świadczącym usługi była rzeczywiście organizacja o charakterze socjalnym, zaś celem tego paragrafu jest zrównanie jej z organizacjami prawa publicznego. Rząd niemiecki utrzymuje, że celem wspomnianych zasad jest włączenie tych podmiotów w zakres systemu kasy chorych.

85. Takie podejście jest dla mnie zrozumiałe, aczkolwiek nie zmienia ono faktu, że do obydwu grup podatników [podlegających § 4 pkt 16 lit. e) i § 4 pkt 18] powinny być stosowane jednakowe zasady.

86. W wyroku w sprawie Rank Group Trybunał stwierdził, że „zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, iż odmienne traktowanie pod względem podatku od wartości dodanej dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspakajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady. Naruszenie takie nie wymaga więc, aby ponadto stwierdzić faktyczne istnienie konkurencji między danymi usługami bądź zakłócenie konkurencji z uwagi na rzeczone odmienne traktowanie”(54).

87. Wreszcie sąd krajowy słusznie wskazuje, że szósta dyrektywa nie zawiera przepisu, który pozwalałby państwom członkowskim, aby zwalniały z podatku takie same usługi w zależności od tego, czy podmiotem świadczącym te usługi jest stowarzyszenie lub członek takiego stowarzyszenia.

88. Reasumując, Niemcy mogą wprowadzić zasady uznawania podmiotów za organizacje o charakterze socjalnym, pomimo że orzecznictwo jednoznacznie stanowi, że szósta dyrektywa nie wymaga, aby dokonywać uznania w oparciu o formalną procedurę, lub że należy wprowadzić taką procedurę w krajowych przepisach podatkowych(55). Niemniej zasady te muszą być zgodne z zasadą neutralności podatkowej.

89. Z powyższych rozważań wynika, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się stosowaniu warunku rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym(56), jeżeli zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi, takie same usługi są traktowane jako zwolnione z podatku na innych warunkach, w przypadku gdy usługi te świadczone są przez oficjalnie uznane stowarzyszenia niezależnej opieki socjalnej oraz skutkujące niezależnej opiece socjalnej korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, które są członkami stowarzyszenia opieki socjalnej.

IV – Wnioski

90. W oparciu o argumenty przytoczone powyżej uważam, że na pytania przedłożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) należy udzielić następującej odpowiedzi:

1) Artykuł 13 cz. IV ust. 1 lit. g) 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 co do zasady zezwala ustawodawcy krajowemu na uzaleznienie zwolnienia z podatku świadczeń z zakresu pozaszpitalnej opieki nad osobami chorymi i wymagającymi opieki od warunku, by w przypadku podmiotów realizujących te świadczenia w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej.

Jednakże należy stwierdzić, że warunek ten może być stosowany tylko w zakresie, w jakim nie narusza on zasady neutralności podatkowej.

2) Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się stosowaniu tego warunku, jeżeli zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi takie same lub podobne usługi są traktowane jako zwolnione z podatku na odmiennych warunkach, tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Royal & Sun Alliance Insurance Group plc przeciwko Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA) at [54] Sedley LJ. Moim zdaniem należy jednak dodać, że komplikacje związane z jego stosowaniem i wykadni nie wynikają z samego VAT, ale z prób lawirowania tym podatkiem.

3 – 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).

4 – Zwany dalej „warunkiem rozpatrywanym w postępowaniu przed sądem krajowym”.

5 – Paragraf 37 księgi piątej Sozialgesetzbuch (niemieckiego kodeksu socjalnego, zwanej dalej „SBG V”) w obowiązującym wówczas brzmieniu (na dzień 20 grudnia 1988 r., cz. I, s. 2477).

6 – Paragrafy 53–56 SBG V.

7 – Paragraf 38 SGB V.

8 – Decyzje w sprawie podatku obrotowego za lata 1993 i 1994 z dnia 27 kwietnia 1999 r.

9 – Rząd niemiecki powołuje się na wyroki: z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 53, 41 i nast.; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 57 i nast; a także z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 72 i nast.

10 – Zgodnie z którym w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej.

11 – Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies, Zb.Orz. s. I-5215, pkt 29. Zobacz analogicznie w szczególności wyroki: z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. 2655, pkt 17; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. s. I-13989, pkt 54; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 – Obecnie art. 132 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

13 – Zobacz ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 30. Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; a także ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Eulitz, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene A/S, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 25, 26.

14 – Zobacz ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Eulitz, pkt 42. Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 16–20; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 23; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Haderer, pkt 19.

15 – Warto zauważyć, że w angielskiej wersji językowej odpowiednik tego przepisu w dyrektywie 2006/112, tj. art. 132 ust. 1 lit. g), nie stosuje już słowa „charitable”, odwołując się zamiast tego do „[...] bodies recognised by the Member State concerned as *being devoted to social wellbeing*” (podkreślenie własne).

16 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 35 i nast.; ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Gregg, pkt 17 i nast.

17 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki : w sprawie Dornier, pkt 64, 81; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 49; wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 42; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie CopyGene A/S, pkt 63.

18 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Dornier, pkt 65; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 50.

19 – Zobacz między innymi ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 22–24 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121, pkt 26.

20 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Kügler, pkt 54; w sprawie Kingscrest Associates Montecello, pkt 51.

21 – Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Kügler, pkt 56; w sprawie Dornier, pkt 69; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 52; ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 48.

22 – Zobacz między innymi ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Kügler, pkt 30; wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-3369, pkt 22; wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-12691, pkt 20; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 41, 54; wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 47; wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-831, pkt 66.

23 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Kügler, pkt 57, 58; w sprawie Dornier, pkt 72, 73; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 53 [dotyczy art. 13 cz.?? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy]; ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 53 [dotyczy art. 13 cz.?? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy].

24 – W oryginale „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern”. Zobacz Bundestags-Drucksache 12/1506, s. 178 oraz

s. 65.

25 – Odniesienie do wyroku Bundesfinanzhof z dnia 24 stycznia 2008 r., V R 54/06, Bundessteuerblatt 2008, cz??? II, s. 643, zgodnie z II. I.c., nawi?zuj?cego do orzeczenia Bundesverfassungsgericht z dnia 31 maja 2007 r., 1 BvR 1316/04, Neue Juristische Wochenschrift 2007, s. 3628.

26 – Wy?ej wymieniony w przypisie 17, pkt 55.

27 – Na przyk?ad w wyroku z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-124/96 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-2501, w którym Trybuna? zasadniczo uzna?, ?e art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie oznacza, i? pa?stwo cz?onkowskie, które przyznaje zwolnienie zgodnie z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m), pod warunkiem spe?nienia jednego lub wi?cej warunków z ust. 2 lit. a) tego przepisu, mo?e zmieni? zakres tego ostatniego przepisu. Ponadto art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) wyklucza ograniczenie zwolnienia z podatku do prywatnych organizacji sportowych lub instytucji o charakterze spo?ecznym, które pobieraj? sk?adki cz?onkowskie nieprzekraczaj?ce okre?lonej wysoko?ci, nie uwzgl?dniaj?c przy tym rodzaju i konkretnych okoliczno?ci ka?dej dzia?alno?ci sportowej.

28 – Wy?ej wymieniony w przypisie 17.

29 – Ibidem.

30 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie K?ugler, pkt 54; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 51.

31 – Warto przypomnie?, ?e w mi?dzyczasie próg dwóch trzecich zosta? zmniejszony do 40%.

32 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie K?ugler, pkt 57 i nast.; w sprawie Dornier, pkt 72 i nast.; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 53, 41 i nast.

33 – Wy?ej wymieniony w przypisie 17.

34 – Ustanowiony w § 4 pkt 16 lit. c) UStG 1980/1991/1993.

35 – W szczeg?lno?ci pkt 41 i nast.

36 – A tak?e w § 4 pkt 16 lit. b)–d) UStG.

37 – Zobacz ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 50.

38 – Paragraf 4 pkt 18 UStG.

39 – Zobacz w szczeg?lno?ci wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. s. I-3369, pkt 27; ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Gregg, pkt 19.

40 – Zobacz wyrok z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo.

41 – Zobacz mi?dzy innymi wyrok z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 41; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie CopyGene A/S, pkt 64; wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach po??czonych C-259/10 i C-260/10 Rank Group, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 61. Zobacz tak?e wyrok z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. s. I-11479, pkt 55.

- 42 – Zobacz wyrok z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. s. I-1131, pkt 37.
- 43 – Zobacz analogicznie ww. w przypisie 39 wyrok w sprawie Fischer, pkt 27; ww. w przypisie 42 wyrok w sprawie Linneweber i Akritidis, pkt 24.
- 44 – Wyżej wymieniony w przypisie 9, pkt 30. Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Gregg, pkt 20.
- 45 – Zobacz wyrok z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 36; ww. w przypisie 22 wyrok w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, pkt 20.
- 46 – Wyżej wymieniony w przypisie 17, pkt 50.
- 47 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Kügler, pkt 57; w sprawie Dornier, pkt 74; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie CopyGene A/S, pkt 65.
- 48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Porównaj jednak z wyrokiem Bundesfinanzhof z dnia 24 stycznia 2008 r. w sprawie Czukas, V R 54/06.
- 49 – Kurzinformation Umsatzsteuer nr 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).
- 50 – Wyżej wymieniony w przypisie 17.
- 51 – Oraz korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, są ujęte niezależnej opiece socjalnej, które są członkami stowarzyszenia opieki socjalnej.
- 52 – Zobacz między innymi ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 31.
- 53 – Wyżej wymieniony w przypisie 9 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 30. Zobacz także ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Dornier, pkt 43 [dotyczy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy]; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 58 [dotyczy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy]; ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 25 [dotyczy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy].
- 54 – Wyżej wymieniony w przypisie 41, pkt 36.
- 55 – Zobacz ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Dornier, pkt 67.
- 56 – Jest to sytuacja, gdzie państwo członkowskie, stosując zwolnienie na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, dokonuje zwolnienia z podatku świadczeń z zakresu pozaszpitalnej opieki nad osobami chorymi i wymagającymi opieki w zależności od tego, czy w przypadku podmiotów realizujących te świadczenia w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej.