

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 20 czerwca 2013 r.(1)

Sprawa C-319/12

Minister Finansów

przeciwko

MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp.k.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Naczelną Sąd Administracyjny (Polska)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112/WE – Zwolnienie od podatku usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty komercyjne – Bezpośrednia skuteczność

I – Wprowadzenie

1. Prawo z dziedziny podatku VAT nie zawsze jest od razu zrozumiałe. I tak zrazu zaskakuje także spór między u podstaw niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Podatnik dąży w nim bowiem do stwierdzenia, że jego działalność *nie* jest zwolniona od podatku. Podstawą jest raz jeszcze prawo do odliczenia, które zasadniczo dotyczy tylko czynności opodatkowanych. Z tego względu może ono być korzystne dla podatnika w szczególności wtedy, gdy jego działalność zostanie opodatkowana, jeżeli jego odbiorcy sami są uprawnieni do odliczenia(2).

2. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma więc w pierwszej kolejności zgłosić zwolnienie usług edukacyjnych od podatku. Chodzi przy tym o zakres uznania przysługujący państwom członkowskim przy określaniu prywatnych instytucji edukacyjnych, które są zwolnione od podatku VAT. Ze względu na to, że podlegające w tym celu wykadni przepisy prawa Unii znajdują zastosowanie nie tylko w edukacji, lecz w podobnej formie m.in. także w dziedzinie zdrowia, opieki społecznej oraz kultury, odpowiedź Trybunału może mieć szersze znaczenie.

3. Jeszcze szerszy zakres ma przedstawione w drugiej kolejności pytanie o skutki braku wykonania uznania przez państwo członkowskie przy określaniu podmiotów zwolnionych od podatku. Należy tu w szczególności wyjaśnić, czy podatnik może się później powołać na wymagany prawem Unii obowiązek podatkowy od swoich transakcji, aby móc skorzystać z odliczenia, lecz przy tym nie podlegać zobowiązaniu do późniejszego opodatkowania swoich transakcji, które zgodnie z przepisami prawa krajowego poprzednio traktował jako zwolnione od podatku.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Pobór podatku VAT w Unii reguluje dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3) (zwana dalej „dyrektywą VAT”). Rozdział 2 tytułu IX zawiera „[z]wolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Członek tego rozdziału jest art. 132 ust. 1 lit. i), zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają od podatku VAT następujące transakcje:

„kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostaw towarów ściśle z takimi działalnościami związanymi, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie”.

5. Na podstawie art. 133 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie „podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego” m.in. tego zwolnienia od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, [...] [...]”.

6. Artykuł 134 dyrektywy VAT reguluje ograniczenie m.in. zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i):

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia [...] w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu, poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

7. Powyższym uregulowaniom odpowiadają przepisy art. 13 ustawy A ust. 1 lit. i) oraz ust. 2 lit. a) i b) mającej zastosowanie do dnia 31 grudnia 2006 r. 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(4) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

8. Prawo do odliczenia na podstawie art. 168 dyrektywy VAT zakłada, że podatnik wykorzystuje towary i usługi „na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika,

podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, który jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

B – Prawo krajowe

9. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „polską ustawą VAT”) w związku z poz. 7 załącznika nr 4 do tej ustawy usługi edukacyjne za mający tu znaczenie rok 2010 są zwolnione z podatku niezależnie od osoby, która je świadczy.

III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

10. Prywatna spółka MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp.k. (zwana dalej „MDDP”) oferuje w Polsce szkolenia m.in. w zakresie podatków i kadr. Jej działalność jest ukierunkowana na regularne osiągnięcie zysku.

11. MDDP złożyła do ministra finansów wniosek o wiążącą interpretację w przedmiocie zakwalifikowania jej działalności pod względem podatku VAT. Jej zdaniem polska ustawa VAT niezgodnie z prawem Unii uniemożliwia skorzystanie z prawa do odliczenia. Przewidziane bowiem w prawie polskim dla jej szkoleń zwolnienie z podatku nie jest zgodne z dyrektywą VAT. Dyrektywa nie zezwala na zwolnienie od podatku usług edukacyjnych w wypadku podmiotów, których jedynym celem jest systematyczne osiągnięcie zysku. Gdyby jednak świadczenia MDDP były opodatkowane, przysługiwałoby jej też prawo do odliczenia.

12. Minister finansów odrzucił ten punkt widzenia. Skierowana przeciw temu skarga MDDP została uznana w pierwszej instancji. Zgodnie z tym MDDP przysuguje nawet prawo do odliczenia w takim zakresie, w jakim w przeszłości korzystała ze zwolnienia od podatku w prawie polskim.

13. Rozpatrujący obecnie sprawę Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwości co do wyroku wydanego w niniejszej instancji i w związku z tym skierował do Trybunału następujące pytania w trybie art. 267 TFUE:

„1) Czy przepisy art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku od wartości dodanej usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych, które wynika z art. 43 ust. 1 pkt 1 polskiej ustawy VAT w związku z poz. 7 załącznika nr 4 do tej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym w 2010 r.?”

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy ze względu na niezgodność zwolnienia z przepisami dyrektywy VAT podatnik na podstawie art. 168 tej dyrektywy będzie uprawniony jednocześnie do stosowania zwolnienia od podatku oraz korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego?”.

14. W pisemnym etapie postępowania wyjaśnienia przed Trybunałem złożyły: MDDP, Republika Grecka, Rzeczpospolita Polska, Republika Portugalska oraz Komisja. W rozprawie w dniu 15 maja 2013 r. uczestniczyli: minister finansów, MDDP, Rzeczpospolita Polska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja.

IV – Ocena prawna

A – Zwolnienie usług edukacyjnych od podatku

15. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy dyrektywa VAT zakazuje państwowym czy państwowym przyznania zwolnienia usług edukacyjnych od podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) tak?e podmiotom prywatnym, które działają wy?cznie w celach komercyjnych. Z braku bli?szego wyja?nienia tego poj?cia przez sąd odsyłający w dalszym ci?gu przyjm? za?o?enie, ?e jest ono równoznaczne z d?eniem do osi?gania zysków.

16. Pytanie to powstaje w kontek?cie prawa polskiego, w którym ka?dy podmiot ?wiadczy?cy usługi edukacyjne podlega zwolnieniu od podatku.

1. Swobodne uznanie państw czy państwowych

17. Na pytanie prejudycjalne nale?a?oby bez w?tpienia udzieli? odpowiedzi przecz?cej, gdyby państwa czy państwowe mog?y swobodnie okre?la? prywatne podmioty zwolnione na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT.

18. Usługi edukacyjne wymienione w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT zgodnie z brzmieniem tego przepisu s? jednak zwolnione od podatku tylko wtedy, gdy albo s? ?wiadczone przez podmioty prawa publicznego, którym powierzono zadania edukacyjne, albo przez inne instytucje działaj?ce w tej dziedzinie, których cele uznane s? za podobne przez dane państwo czy państwowe. Wed?ug tego „inne”, czyli prywatne, podmioty musz? spe?nia? przes?ank? podobnego celu jak cel wskazanych podmiotów prawa publicznego.

19. Ze wzgl?du na to, ?e art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT nie reguluje przes?anek uznania takiego podobnego celu, ustalenie zasad, na jakich nast?puje takie uznanie, jest zasadniczo domen? prawa krajowego ka?dego państwa czy państwowego(5). W tym zakresie państwa czy państwowe – podobnie jak przy uznaniu zwolnionych z podatku podmiotów na innych podstawach z art. 132 dyrektywy VAT(6) – dysponuj? swobod? uznania w tym zakresie. To legislacyjne ukszta?towanie zwolnienia podatkowego mog?oby by? uzasadnione tym, ?e systemy edukacyjne państw czy państwowych s? ca?kowicie odmiennie zorganizowane. Zwolnienia usług edukacyjnych od podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy VAT powinny by? jednak – mimo tych ró?nych systemów edukacyjnych państw czy państwowych – ostatecznie stosowane mo?liwie jednolicie(7).

20. Jednak?e nie jest mo?liwe przyj?cie stanowiska Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym państwa czy państwowe mog? swobodnie uzna? wszystkie podmioty ?wiadczy?ce usługi edukacyjne za instytucje o podobnych celach. Taki pogl?d ignoruje wymogi stawiane przez art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT osobie ?wiadczy?cej usługi edukacyjne. Gdyby państwowym czy państwowym przys?ugiwa?a mo?liwo?? zwolnienia usług edukacyjnych ?wiadczonych przez wszystkie osoby, wówczas wyra?nie ustanowiona w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT cecha podobnego celu wbrew jawnej woli prawodawcy Unii straci?aby ca?kowicie na znaczeniu.

21. Tak?e Trybuna? wskaza? ju?, ?e nie wszystkie podmioty mog? korzysta? ze zwolnienia usług edukacyjnych od podatku. I tak wykluczy? on w jednym z orzecze?, aby spó?ka organizuj?ca pobyty szkolne i uniwersyteckie za granic?, mog?a by? instytucj? o podobnych celach w rozumieniu zwolnienia od podatku obecnego art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT(8).

22. Tym samym nale?y zgodzi? si? z pogl?dem s?du odsyłającego, zgodnie z którym państwa czy państwowe nie mog? swobodnie okre?la? prywatnych podmiotów zwolnionych na mocy art.

132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT.

2. Granice swobodnego uznania

23. Powstaje więc obecnie pytanie, czy granice swobodnego uznania są przekroczone, gdy prywatne podmioty świadczą usługi edukacyjne w celach komercyjnych podlegają zwolnieniu od podatku z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT.

24. Sąd odsyłający wyraził wątpliwość w tym zakresie, ponieważ zwolnienia z art. 132 dyrektywy VAT zgodnie z jego tytułem dotyczą tylko czynności w interesie publicznym. Jednakże Trybunał stwierdził już w ogólnej formie, że komercyjny charakter danej działalności zasadniczo nie wyklucza, aby miała ona charakter czynności w interesie publicznym w rozumieniu tego artykułu(9).

25. To samo dotyczy szczególnie zwolnienia od podatku usług edukacyjnych na podstawie lit. i) tego przepisu.

26. Pojęcie „podmiotu/institucji” z jednej strony jest dostatecznie szerokie, by obejmować tak te osoby fizyczne i prywatne spółki nastawione na osiągnięcie zysku(10). Z drugiej strony ograniczenie do prywatnych instytucji mających podobne cele, jak podmioty prawa publicznego, jakie przewiduje art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, w każdym razie nie wyklucza żadnych czynności o charakterze komercyjnym.

27. Rzeczpospolita Polska i Republika Portugalska sąsownie wskazały, że art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w przeciwieństwie do innych zwolnień podatkowych w tym samym artykule nie zawiera żadnego ograniczenia w odniesieniu do komercyjnego charakteru lub dążenia do osiągnięcia zysku przez podmiot. Ma to jednak miejsce w wypadku zwolnień z lit. l), m) i q), które wyłącza z ich zakresu stosowania organizacje nastawione na osiągnięcie zysku lub działalność komercyjną. A contrario należy zatem wnioskować, że ze zwolnienia usług edukacyjnych na podstawie lit. i) zasadniczo mogą także korzystać podmioty o charakterze komercyjnym, których działalność jest nastawiona wyłączenie na osiągnięcie zysku(11).

28. Wskazaniu przedsięwzięciom komercyjnym do zwolnienia usług edukacyjnych nie sprzeciwia się też cel tego zwolnienia(12). Przyjmując wypowiedź Trybunału w odniesieniu do edukacji uniwersyteckiej, można mianowicie widzieć ten cel w tym, aby nie zamykać dostępu do usług edukacyjnych poprzez wyższe koszty, które powstawałyby względem odpowiednich świadczeń wraz z podatkiem VAT(13). Nawet gdyby z tego celu nie wynikało bezpośrednio, według jakich kryteriów należy ustalać zwolnione z podatku prywatne podmioty, to jednak osiągnięcie tego celu zasadniczo wydaje mi się niezależne od pytania, czy tego rodzaju usługi edukacyjne są świadczące w celach komercyjnych, czy też nie.

29. W zakresie, w jakim Komisja w swoich uwagach na piśmie argumentowała przeciwko wskazaniu podmiotów komercyjnych do zwolnienia od podatku na podstawie art. 133 i 134 dyrektywy VAT, należy wskazać na dwie kwestie.

30. Z jednej strony Trybunał wyjaśnił już, że art. 133 dla wymienionych w nim zwolnień umożliwia państwom członkowskim dodatkowo obok sposobów i warunków uznania podmiotów prywatnych według kryterium zwolnienia od podatku ustanowienie innych warunków, mianowicie tych wymienionych w art. 133(14). I odwrotnie – państwa członkowskie mogą zatem też swobodnie zaniechać ustanowienia dla podmiotów prywatnych warunków wymienionych w art. 133(15). Dlatego właśnie z warunku z art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT Trybunał wywnioskował, że dążenie do osiągnięcia zysku nie może być warunkiem korzystania z odliczenia. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą mianowicie m.in. uzależnić

zwolnienie od podatku usług edukacyjnych od warunku, że prywatny podmiot nie może dążyć do systematycznego osiągnięcia zysku. Ta możliwość byłaby jednak bezprzedmiotowa, gdyby była wymagana jako przesłanka uznania prywatnych podmiotów według kryterium zwolnienia od podatku(16).

31. Z drugiej strony art. 134 dyrektywy VAT nie przemawia też przeciwko możliwości włączenia do zwolnienia od podatku prywatnych podmiotów świadczących usługi edukacyjne w celach komercyjnych. Wprowadzie przepis ten w przeciwieństwie do art. 133 bezwzględnie wyłącza określone transakcje m.in. ze zwolnienia dla usług edukacyjnych(17); jednakże według swojej wewnętrznej logiki ma on zastosowanie – w szczególności na podstawie warunku wymienionego w lit. a) – tylko do transakcji, które są „ściśle związane” ze zwolnionymi usługami edukacyjnymi w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT(18), a zatem nie do zasadniczo zwolnionych transakcji. Tym samym z wyłączenia zwolnienia transakcji dokonywanych w konkurencji z opodatkowanymi transakcjami przedsiębiorstw komercyjnych, które przewiduje art. 134 lit. b) dyrektywy VAT, nie można wysnuwać żadnych wniosków w odniesieniu do zasadniczej możliwości zwolnienia przedsiębiorstw komercyjnych.

32. W rezultacie należy więc stwierdzić, że istniejące w ramach art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT granice swobodnego uznania państw członkowskich nie są przekroczone, gdy prawo krajowe zwalnia od podatku także prywatne instytucje, które świadczą usługi edukacyjne w celach komercyjnych.

3. Odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne

33. Tym samym na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

34. Aby jednak udzielić sądowi odsyłającemu uytecznej odpowiedzi w odniesieniu do postępowania głównego, stwierdzenie to nie jest wystarczające. Sądowi odsyłającemu chodzi bowiem ostatecznie o to, jak w szczególności wskazuje sformułowanie drugiego pytania prejudycjalnego, czy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on ustanowionemu w prawie polskim zwolnieniu usług edukacyjnych.

35. Wprowadzie w pkt 1 i 2 powyżej zostało stwierdzone, że Rzeczypospolitej Polskiej nie uniemożliwia się zwolnienia od podatku usług edukacyjnych świadczonych przez prywatne podmioty w celach komercyjnych na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. Nie może ona też jednak uczynić tego w ten sposób, że nie ustanowi żadnych wymogów dla zakwalifikowania podmiotów. Prawo polskie znajdujące zastosowanie w postępowaniu głównym nie dokonało zatem prawidłowej transpozycji zwolnienia od podatku z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT.

36. Tym samym na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one włączeniu do zwolnienia od podatku usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty prywatne w celach komercyjnych. Sprzeciwia się one jednak transpozycji tych przepisów w taki sposób, że nie zostają ustanowione żadne wymogi dla uznania podobnego celu podmiotów prywatnych.

B – Skutek bezpośredni dyrektywy VAT

37. W tym kontekście należy także odpowiedzieć na drugie pytanie prejudycjalne. Poprzez nie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy ze względu na niezgodność krajowego zwolnienia z przepisami dyrektywy VAT podatnik na podstawie art. 168 tej dyrektywy będzie uprawniony jednocześnie do stosowania zwolnienia od podatku oraz korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego(19).

38. W sprawie VDP Dental Laboratory przyjął w tym zakresie pogląd, że wyłączone jest „niesymetryczne powołanie się” na szóstą dyrektywę. Podatnik nie może jednocześnie powoływać się bezpośrednio na dyrektywę, która dla określonych transakcji nie przewiduje zwolnienia od podatku, by uzyskać prawo do odliczenia, jak również korzystać ze sprzecznego z prawem Unii zwolnienia od podatku w prawie krajowym. Byłoby to mianowicie sprzeczne z górnymi zasadami systemu podatku VAT, według której prawo do odliczenia zasadniczo jest zagwarantowane tylko dla transakcji objętych podatkiem należnym(20).

39. Wydaje się, że Trybunał w swoim wyroku przychylił się do tego stanowiska, ponieważ stwierdził, że podatnik może bezpośrednio powołać się na szóstą dyrektywę celem opodatkowania podatkiem VAT jego działalności, a w konsekwencji uzyskania prawa do odliczenia. Jednakże orzeczenie to nie zajmuje się bezpośrednio możliwością „niesymetrycznego powołania się”(21).

40. MDDP argumentuje przeciw temu, że w sytuacji, w której podatnik powołuje się na swoje wynikające z dyrektywy VAT prawo do odliczenia, opodatkowanie transakcji objętych podatkiem należnym w ogóle nie jest możliwe na podstawie prawa krajowego. Prawo krajowe przewiduje bowiem w tym celu właśnie zwolnienie. Dlatego też usugobiorcy nie zaakceptowaliby wynagrodzenia podwyższonego później ze względu na opodatkowanie. Opodatkowanie jest wprawdzie zgodne z dyrektywą VAT, jednakże zgodnie z art. 288 TFUE wiódłaby ona tylko państwa członkowskie i w tym zakresie nie może mieć skutku bezpośredniego wobec podatnika. Także Komisja w toku postępowania przed Trybunałem przyłączyła się do tego stanowiska.

41. W kontekście tych argumentów poniżej zbadam moje stanowisko w odniesieniu do niniejszej sprawy. Analiza ta nastąpi na podstawie utrwalonego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeżeli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli dokonało niewłaściwej transpozycji(22).

42. Odpowiednio należy najpierw wyjaśnić, który z przepisów dyrektywy VAT został niewłaściwie transponowany do prawa krajowego (pkt 1), a następnie, czy i w jakim zakresie przepis ten jest z punktu widzenia treści bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny (pkt 2), i wreszcie, jakie skutki prawne występują w niniejszej sprawie, gdy podatnik powoła się na ten przepis (pkt 3).

1. Niewłaściwie transponowany przepis

43. Najpierw należy wyjaśnić, który z przepisów dyrektywy VAT został niewłaściwie transponowany.

44. W tym kontekście należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie wykluczone jest powołanie się na art. 168 dyrektywy VAT, który reguluje prawo do odliczenia i do którego odnosi się pytanie prejudycjalne. Nie jest bowiem oczywiste, że przepis ten został niewłaściwie transponowany do prawa polskiego. Prawo polskie powinno raczej przewidywać zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT, że prawo do odliczenia co do zasady przysuguje od transakcji objętych podatkiem należnym.

45. Nieprawidłowa transpozycja dyrektywy VAT ma miejsce wyłącznie w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. Prawo polskie zbyt szeroko zakreśliło bowiem krąg osób, które korzystają z tego zwolnienia w ten sposób, że włączyło wszystkie osoby do zwolnienia usług edukacyjnych od podatku.

46. Polskie uregulowanie może na wprowadzić postrzegać tak?e jako nieprawidłow? transpozycj? art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który stanowi, ?e co do zasady każda us?uga jest obj?ta podatkiem VAT. Trybuna? wyraża?nie ju? jednak stwierdzi?, ?e art. 132 dyrektywy VAT nie tylko reguluje, jakie czynno?ci nale?y zwolnić od podatku, lecz tak?e, jakie czynno?ci *nie* mog? by? zwolnione(23).

47. Wynika z tego, ?e w razie niezgodno?ci krajowego zwolnienia z dyrektyw? VAT podatnik ewentualnie może powo?a? si? tylko na obowi?zek podatkowy swoich ?wiadcze?, ale nie na samodzielne, wynikaj?ce bezpo?rednio z dyrektywy VAT prawo do odliczenia. Takie prawo do odliczenia jest tylko wynikiem powo?ania si? na obowi?zek podatkowy. Je?li bowiem podatnik wzgl?dem swojego prawa krajowego może powo?a? si? na obowi?zek podatkowy jego ?wiadcze?, korzysta on w ten sposób z prawa do odliczenia transponowanego do prawa krajowego zgodnie z dyrektyw?, które zak?ada opodatkowanie transakcji obj?tych podatkiem nale?nym.

48. Owo zróżnicowanie mi?dzy podlegaj?cym transpozycji zwolnieniem z podatku a podlegaj?cym transpozycji prawem do odliczenia nie jest sprzeczne z dotychczasowym orzecznictwem. W podobnych wypadkach Trybuna? dotychczas jeszcze nie ustala?, który z wymienionych przepisów powoduje skutki bezpo?rednie. Wywodzi? on z ich po??czenia prawa jednostki wobec pa?stwa cz?onkowskiego(24).

49. Komisja nie może powy?szym wywodom skutecznie przeciwstawi? twierdzenia, ?e zgodnie z orzecznictwem dyrektywa nie może uzasadnia? ?adnych zobowi?za? dla jednostki(25). Nie jest tak bowiem w niniejszej sprawie. Z niew?a?ciwie transponowanego zwolnienia dla podatnika nie wynika obowi?zek opodatkowania swoich us?ug. W danych okoliczno?ciach ma on tylko prawo powo?a? si? na obowi?zek podatkowy.

50. W zakresie, w jakim Komisja na poparcie swojego stanowiska dodatkowo powo?uje si? na wyrok w sprawie RBS Deutschland Holding, wystarczy wskaza?, ?e to orzeczenie dotyczy wyk?adni obecnego art. 169 lit. a) dyrektywy VAT. Ten szczególny przypadek odliczenia w przeciwie?stwie do maj?cego zastosowanie w niniejszej sprawie art. 168 w?a?nie nie zak?ada korzystania do celów opodatkowanych transakcji. Poza tym sprawa RBS Deutschland Holding dotyczy?a przypadku faktycznego braku opodatkowania transakcji na podstawie ró?nych pogl?dów prawnych dwóch pa?stw cz?onkowskich co do miejsca ?wiadczenia, ale nie ?wiadczenia zwolnionego z mocy prawa(26).

51. Poniewa? skutek bezpo?redni dyrektywy może mie? miejsce tylko w odniesieniu do niew?a?ciwie transponowanego przepisu, nale?y wi?c stwierdzi?, ?e w odniesieniu do niezgodno?ci zwolnienia krajowego z dyrektyw? VAT na podstawie art. 168 tej dyrektywy podatnik nie jest uprawniony zarówno do skorzystania ze zwolnienia od podatku, jak i do skorzystania z prawa do odliczenia.

52. W ten sposób zosta?a ju? udzielona odpowied? na drugie pytanie s?du odsy?aj?cego. Aby jednak udzieli? s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi w kontek?cie post?powania g?ównego, nale?y jeszcze zbada?, czy podatnik taki jak MDDP w niniejszym wypadku w ogóle może powo?a? si? na niew?a?ciwie transponowany art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, aby uzyska? obowi?zek podatkowy wobec swoich us?ug edukacyjnych i wynikaj?ce z tego prawo do odliczenia.

2. Przepis z punktu widzenia tre?ci bezwarunkowy i wystarczaj?co precyzyjny

53. Dlatego obecnie powstaje pytanie, czy niew?a?ciwie transponowany art. 132 ust. 1 lit. i)

dyrektywy VAT w odniesieniu do zwolnienia od podatku usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty prywatne jest z punktu widzenia treści bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny.

54. Pierwsza z tych przesłanek jest spełniona. Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest z punktu widzenia treści bezwarunkowy, ponieważ nie ustanawia on żadnej opcji dla państw członkowskich, lecz zobowiązuje każde z nich do przestrzegania unormowanego w nim zwolnienia.

55. Trudniejsza jest jednak odpowiedź na pytanie, czy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w odniesieniu do osób podlegających zwolnieniu jest też wystarczająco precyzyjny. Jak widać bowiem, zwolnienie to wymaga jeszcze określenia przez dane państwo członkowskie tych podmiotów prywatnych, które mają cel podobny do celów podmiotów prawa publicznego(27).

56. Co do zasady bezpośredni skutek przepisu dyrektywy zakłada jednak, że nie wymaga on żadnego działania instytucji unijnych lub państw członkowskich(28). O ile istnieje swoboda uznania państw członkowskich, powoływanie się jednostki na przepis dyrektywy jest w zasadzie wykluczone(29).

57. Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT dopuszcza jednak, aby w zależności od wykonywania uznania przez państwo członkowskie przy określonym kręgu podmiotów z wymogami tego przepisu było do pogodzenia zarówno zwolnienie, jak i opodatkowanie usług edukacyjnych(30). W tym kontekście art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w odniesieniu do podmiotów prywatnych zwolnionych z podatku jest wystarczająco precyzyjny tylko w zakresie, w jakim ustanawia on granice swobodnego uznania państw członkowskich. Innymi słowy, istnieją podmioty prywatne, których podobne cele muszą być uznane przez państwa członkowskie, istnieją również inne podmioty, u których jest to wykluczone. O ile jednak chodzi o podmioty prywatne, których zakwalifikowanie zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w żadnym razie nie należy do swobodnego uznania państw członkowskich, przepis ten nie jest wystarczająco precyzyjny dla skutku bezpośredniego.

58. Na pierwszy rzut oka wydaje się sprzeczne z powyższym to, że Trybunał w innych wypadkach swobodnego uznania państw członkowskich przy określaniu zakresu stosowania zwolnień podatkowych wyszedł z założenia, że odpowiedni przepis prawa Unii jest wystarczająco precyzyjny dla skutku bezpośredniego także w ramach swobodnego uznania państw członkowskich.

59. I tak stwierdził on na przykład, że co do zasady podatnik może bezpośrednio powołać się na zwolnienie podatkowe opieki medycznej na podstawie obecnego art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, jeżeli państwa członkowskie uregulowały zakwalifikowanie podmiotów zwolnionych od podatku w sposób, który mimo przysługującego im w tym zakresie uznania nie jest zgodny z prawem Unii(31). Również podobnie orzekł Trybunał w odniesieniu do obecnego art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, który zwalnia od podatku zarządanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. Mimo że przepis ten pozostawia państwom członkowskim swobodę uznania przy określaniu zwolnionych specjalnych funduszy inwestycyjnych, wywiera on skutek bezpośredni, o ile państwa członkowskie definiują uprzywilejowane specjalne fundusze inwestycyjne niezgodnie z prawem Unii(32). Także dla art. 135 lit. i) dyrektywy VAT, który zezwala państwom członkowskim na wprowadzanie ograniczeń zwolnienia od podatku gier losowych, Trybunał przyznał skutek bezpośredni w wypadku krajowego ograniczenia, które nie jest zgodne z prawem Unii(33).

60. Wszystkie te wypadki dotyczą jednak ograniczenia zakresu stosowania zwolnienia podatkowego; w wypadkach tych państwa członkowskie wprawdzie skorzystały ze swobodnego uznania, jednakże uczyniły to niezgodnie z zasadą neutralności podatkowej. Wyższy czy one

bowiem ze zwolnienia podatników, których należało traktować tak samo jak ich konkurentów(34). W tych wypadkach skutek bezpośredni wymaga zatem zwolnienia podmiotów uprzednio wyłączonej niezgodnie z zasadą równości.

61. Jednakże w niniejszej sprawie sytuacja jest inna. Prawo polskie nie przewiduje sprzecznego z prawem Unii ograniczenia zwolnienia usług edukacyjnych, które mogłyby zostać usunięte poprzez bezpośredni skutek art. 135 lit. i) dyrektywy VAT. Zwolnienie w polskiej ustawie VAT jest – przeciwnie – nie do pogodzenia z prawem Unii, dlatego że nie przewiduje żadnego ograniczenia. Granice swobodnego uznania zagwarantowane przez art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT są zatem w takim wypadku naruszane przez państwo członkowskie tylko w zakresie, w jakim zwalnia ono podatników, których w wykonaniu swobodnego uznania nie mogłyby zwolnić. Dotyczy to podatników, którzy w żadnych okolicznościach nie mogliby zostać uznani za podmioty o podobnych celach.

62. Należy zatem stwierdzić, że art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w odniesieniu do zwolnienia podatkowego usług edukacyjnych świadczonych przez prywatne podmioty jest wprowadzicie z punktu widzenia treści bezwarunkowy, jednak w kontekście niniejszej sprawy wystarczająco precyzyjny tylko o tyle, o ile nie zezwala on na zwolnienie od podatku wszystkich podmiotów prywatnych przez prawo krajowe.

3. Skutki prawne powożenia się na przepis

63. Skutki prawne powożenia się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w niniejszej sprawie zależą więc od odpowiedzi na pytanie, czy podatnik, który dąży do uzyskania bezpośredniego skutku tego przepisu, *mógłby* być uważany przez państwo członkowskie przy wykonywaniu swobodnego uznania za podmiot o podobnym celu. Jeżeli ma to miejsce, powożenie się na ten przepis nie prowadzi do odstąpienia od prawa krajowego. Tylko gdyby w ramach swobodnego uznania państwo członkowskie nie mogło uznać podatnika za podmiot o podobnym celu, podatnik mógłby się wówczas powołać wobec prawa krajowego na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT i w ten sposób uzyskać obowiązek podatkowy dla swoich świadczeń.

64. Jednakże w niektórych sprawach dotyczących obecnego art. 132 ust. 1 lit. b) lub g) dyrektywy VAT Trybunał wprowadzicie stwierdził niezgodność z prawem Unii uregulowanego przez państwo członkowskie zakwalifikowania podmiotów prywatnych i ponadto także bezpośredni skutek przepisów, nie wywiódł jednak z tego bezpośredniego skutku prawa Unii. Zalecił on raczej kańdorazowo sądowni krajowemu, w świetle wszystkich istotnych okoliczności, a w szczególności faktycznych okoliczności postępowania głównego zbadać w konkretnym wypadku, czy podatnik spełnia przesłanki podmiotu podlegającego zakwalifikowaniu(35). Tym samym w rezultacie brzdne ustawodawcze wykonanie swobodnego uznania przez państwo członkowskie w konkretnym wypadku zostanie zastąpione uznaniem rozpatrującego sprawę sądu krajowego.

65. Przy przeniesieniu na niniejszą sprawę to nastawienie oznaczałoby, że w wypadku powożenia się przez MDDP na bezpośredni skutek art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT sąd krajowy musiałby zbadać, czy *według uznania sądu* MDDP należy zakwalifikować jako podmiot o podobnym celu. Gdyby sąd krajowy udzielił odpowiedzi przeczącej, MDDP mogłaby powołać się na obowiązek podatkowy jej usług edukacyjnych.

66. Źródło tego nastawienia mogłoby wynikać stąd, że dla zakwalifikowania podatników przez państwa członkowskie w ramach zwolnień podatkowych z art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT Trybunał dotychczas nie stwierdził wyraźnie, w jakiej formie państwa członkowskie mają wykonywać swobodne uznanie w tym zakresie: poprzez abstrakcyjną regulację ustawową czy też poprzez wykonanie uznania w konkretnym wypadku. I tak Trybunał z jednej strony mówi o tym, że sprawę sądu krajowego kańdego państwa członkowskiego jest ustanowienie zasad, na jakich

następuje takie uznanie(36). W innym miejscu jednak Trybunał przekazuje wrażenie, że do organów krajowych należy wykonywanie w konkretnym wypadku uznania przy ustalaniu podmiotów podlegających zakwalifikowaniu(37).

67. Według mojego przekonania wykonywanie swobodnego uznania przez państwa członkowskie w odniesieniu do zakwalifikowania podmiotów prywatnych do zwolnień podatkowych z art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT nie może być pozostawione ani organom, ani sądom krajowym. Ich rozważania odnoszące się do rzeczy do konkretnego wypadku nie mogą zastąpić wykonania uznania przez ustawodawcę krajowego wobec abstrakcyjnej zasady kwalifikującej. Jak już zostało stwierdzone przez rzecznika generalnego D. Ruiz-Jarabo Colomer, tego rodzaju kryteria kwalifikacji powinny być neutralne, abstrakcyjne i z góry ustalone(38).

68. Ponadto dopiero niedawno Trybunał wskazał, że sposób postępowania organów podatkowych przy badaniu podejścia przyjętego przez władze podatkowe przy badaniu porównywalnych i konkurencyjnych podmiotów powinno być spójne(39). Spójność ta nie jest osiągalna, gdy kiedyś organ krajowy lub kiedyś sąd krajowy w konkretnej sprawie podejmuje decyzję uznaniową, która niemal nieuchronnie musi prowadzić do odmiennego traktowania porównywalnych podatników.

69. Jeżeli zatem państwo członkowskie wykonało swobodne uznanie przysługujące mu w ramach regulacji ustawowej na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w odniesieniu do zakwalifikowania prywatnych podmiotów sprzecznie z prawem Unii, bądź ten może zostać usunięty tylko poprzez abstrakcyjną regulację ustawową, a nie przez wykonanie uznania przez sąd krajowy.

70. Sąd odsyłający musi zatem w postępowaniu głównym zbadać jedynie, czy poza zakresem uznania polskiego ustawodawcy pozostaje zwolnienie od podatku podmiotu takiego jak MDDP na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. Do sądu krajowego należy analiza w tej kwestii celu i warunków działania MDDP w porównaniu do polskich podmiotów prawa publicznego, którym powierzono zadania edukacyjne. Należy jednak wskazać, że zwolnienie podmiotu takiego jak MDDP nie leżałoby poza zakresem swobodnego zakresu uznania polskiego ustawodawcy, gdyby jedynym powodem przemawiającym za zaprzeczeniem porównywalności byłaby działalność w celach komercyjnych. Jak już bowiem wyjaśniono, nie stanowi ona przeszkody w zakwalifikowaniu na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT(40).

71. Gdyby sąd odsyłający miał również stwierdzić, że porównywalność celu podmiotu takiego jak MDDP w każdym razie nie mogłaby zostać zakwalifikowana przez polskiego ustawodawcę, w niniejszej sprawie MDDP mogłaby powołać się na to, że zwolnienie z podatku w prawie krajowym nie ma do niej zastosowania, ponieważ jest niezgodne z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. W tym wypadku jej usługi edukacyjne byłyby objęte podatkiem VAT i w tym zakresie MDDP mogłaby na podstawie polskich przepisów skorzystać z prawa do odliczenia.

72. Ponadto MDDP w danych okolicznościach dodatkowo miałaby prawo domagać się odszkodowania, na co wskazał Trybunał w wyroku w podobnej sprawie Stockholm Lindöpark(41). Podlegający naprawieniu szkoda mogłaby mianowicie polegać dla MDDP na tym, że jej świadczeniobiorcy nie akceptują wynagrodzenia podwyższonego później na podstawie opodatkowania.

4. Odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne

73. W rezultacie na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że w odniesieniu do niezgodności zwolnienia krajowego z dyrektywą VAT podatnik nie jest uprawniony, zarówno do skorzystania ze zwolnienia od podatku, jak i do skorzystania z prawa do odliczenia. Bezpośrednie

powołanie się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w sprawie takiej jak niniejsza prowadzi ponadto do obowiązku podatkowego dla usług edukacyjnych tylko wtedy, gdyby zakwalifikowanie danego podatnika jako podmiotu o podobnych celach przekraczało granice swobodnego uznania państw członkowskich.

V – Wnioski

74. W świetle powyższych rozważań proponuję odpowiedzieć w następujący sposób na pytania prejudycjalne postawione przez Naczelny Sąd Administracyjny:

1) Artykuł 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one wyczerpieniu do zwolnienia podatkowego usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty prywatne w celach komercyjnych. Sprzeciwiają się one jednak transpozycji zwolnienia podatkowego, które nie ustanawia żadnych wymogów dla uznania podobnych celów podmiotów prywatnych.

2) W odniesieniu do niezgodności krajowego zwolnienia z dyrektywą VAT podatnik nie jest uprawniony zarówno do skorzystania ze zwolnienia, jak i do skorzystania z prawa do odliczenia. Bezpośrednie powołanie się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w wypadku takim jak niniejszy prowadzi do obowiązku podatkowego dla usług edukacyjnych tylko wtedy, gdyby zakwalifikowanie danego podatnika jako podmiotu o podobnych celach przekraczało granice swobodnego uznania państw członkowskich.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – W przedmiocie korzyści opodatkowania zob. szczegółową prezentację w opinii rzecznik generalnej E. Sharpston z dnia 8 marca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College i w sprawie C-445/05 Haderer (wyroki z dnia 14 czerwca 2007 r.), Zb.Orz. s. I-4793, pkt 20 i nast.

3 – Dz.U. L 347, s. 1.

4 – Dz.U. L 145, s. 1.

5 – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 64; z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 42, w przedmiocie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 49; z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 Zimmermann, pkt 26, w przedmiocie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. g) lub h) szóstej dyrektywy.

6 – Zobacz ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 42; wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 63, w przedmiocie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 54 ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 51; w sprawie Zimmermann, pkt 26, w przedmiocie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. g) lub h) szóstej dyrektywy.

7 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 36, w przedmiocie wykładni pojęcia „edukacji szkolnej i uniwersyteckiej” w art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

8 – Wyrok z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 iSt, Zb.Orz. s. I-8691, pkt 45–47, w przedmiocie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

9 – Zobacz wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt

38; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 31, w przedmiocie art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy.

10 – Zobacz wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C?216/97 Gregg, Rec. s. I?4947, pkt 15 i nast.; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 35.

11 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 37.

12 – W odniesieniu do tej przes?anki dla wykonywania swobodnego uznania przez pa?stwa cz?onkowskie zob. opinia rzecznika generalnego L. Geelhoeda z dnia 14 listopada 2002 r. w sprawie C?144/00 Hoffmann, Rec. s. I?2921, pkt 66, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy.

13 – Zobacz wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C?287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I?5811, pkt 47, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

14 – Zobacz ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Dornier, pkt 64–66; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 38; w sprawie L.u.P., pkt 41–43; w sprawie Zimmermann, pkt 27, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

15 – Zobacz opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura z dnia 7 marca 2006 r. w sprawie C?106/05 L.u.P. (wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r.), Zb.Orz. s. I?5123, pkt 39, w odniesieniu do art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

16 – Zobacz ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 40, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) oraz art. 13 ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

17 – Zobacz to systematyczne rozró?nienie w opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C?174/00 Kennemer Golf (wyrok z dnia 21 marca 2002 r.), Rec. s. I?3293, pkt 38, oraz w opinii rzecznika generalnego P. Légera z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C?394/04 Ygeia (wyrok z dnia 1 grudnia 2005 r.), Zb.Orz. s. I?10373, pkt 31, w odniesieniu do art. 13 cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy.

18 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Ygeia, pkt 26; z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C?415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. s. I?1385, pkt 22, 25, w odniesieniu do art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

19 – Zobacz w tym wzgl?dzie tak?e pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C?144/13 VDP Dental Laboratory.

20 – Opinia z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C?401/05 VDP Dental Laboratory (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r.), Zb.Orz. s. I?12123, pkt 95–97; zob. tak?e opinia rzecznika generalnego N. Fennelly’ego z dnia 18 czerwca 1998 r. w sprawie C?134/97 Victoria Film, Rec. s. I?7023, pkt 46.

21 – Zobacz wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C?401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I?12121, pkt 41.

22 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. s. 53, pkt 25; z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Costanzo, Rec. s. 1839, pkt 29; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Kügler, pkt 51; ostatnio z dnia 8 maja 2013 r. w sprawie C?142/12 Marinow, pkt 37; zobacz wyrok z dnia 4 grudnia 1974 r. w sprawie 41/74 van Duyn, Rec. s. 1337, pkt 12.

- 23 – Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Zimmermann, pkt 51, w przedmiocie art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy.
- 24 – Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C?150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I?493, pkt 35; ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie VDP Dental Laboratory, pkt 40.
- 25 – Zobacz wyrok z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84 Marshall, Rec. s. 723, pkt 48.
- 26 – Zobacz wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C?277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I?13805, pkt 37, 41.
- 27 – Zobacz pkt 19 powyżej.
- 28 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C?203/10 Auto Niko?owi, Zb.Orz. s. I?1083, pkt 62.
- 29 – Zobacz wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Rec. s. 113, pkt 25–29.
- 30 – Zobacz podobnie tak?e ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie CopyGene, pkt 77 i nast., w odniesieniu do art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.
- 31 – Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Dornier, pkt 81 i nast.
- 32 – Wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C?363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, Zb.Orz. s. I?5517, pkt 59–62.
- 33 – Wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach po??czonych C?453/02 i C?462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. s. I?1131, pkt 37; 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 68.
- 34 – Zobacz ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Dornier, pkt 69 i nast., ww. w przypisie 33 wyrok w sprawach po??czonych Linneweber i Akritidis, pkt 37; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, pkt 48.
- 35 – Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie K?gler, pkt 55–61, ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Dornier, pkt 81 i nast.; w sprawie Zimmermann, pkt 32.
- 36 – Zobacz ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Dornier, pkt 64; w sprawie L.u.P., pkt 42; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie CopyGene, pkt 63, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy; ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 49; w sprawie Zimmermann, pkt 26, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) lub h) szóstej dyrektywy.
- 37 – Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie CopyGene, pkt 64 i nast., w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie K?gler, pkt 56 i nast.; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Zimmermann, pkt 31, 33, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.
- 38 – Opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera z dnia 22 lutego 2005 r. w sprawie C?498/03 Kingscrest Associates i Montecello (wyrok z dnia 26 maja 2005 r.), Zb.Orz. s. I?4427, pkt 36, w przedmiocie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.
- 39 – Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie CopyGene, pkt 73, w przedmiocie art.

13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

40 – Zobacz pkt 23 i nast. niniejszej opinii.

41 – Zobacz ww. w przypisie 24 wyrok w sprawie Stockholm Lindöpark, pkt 34 i nast.