

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

GIOVANNIEGO PITRUZZELLI

przedstawiona w dniu 11 lipca 2019 r.(1)

Sprawa C-400/18

Infohos

przeciwko

Belgische Staat

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia)]

Odesłanie prejudycjalne – VAT – Zwolnienia – Niezależne grupy osób – świadczenia udzielane członkom i osobom niebędącym członkami

1. Czy niezależna grupa osób stworzona z reprezentantów szeregu publicznych centrów, na rzecz których świadczy ona usługi w interesie publicznym, traci status podmiotu zwolnionego z podatku VAT w odniesieniu do działalności wykonywanej na rzecz jego członków, jeżeli decyduje się świadczyć usługi również na rzecz osób trzecich?
2. Tak zasadniczo brzmi pytanie postawione przez belgijski sąd krajowy, który zwrócił się do Trybunału o dokonanie oceny zgodności z prawem Unii przepisu krajowego uzależniającego zwolnienie z podatku VAT niezależnych grup osób stworzonych z reprezentantów szeregu publicznych centrów dobrobytu społecznego od tego, czy stowarzyszenia te świadczą usługi wyłącznie na rzecz swoich członków.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Artykuł 13 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(2) stanowi w sprawie zwolnień w obrębie kraju:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z

podatku na warunkach, które okrełaj? w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnie?, jak równie? aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom:

[...]

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

4. Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy odpowiada art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej(3), która uchyla i zast?puje dyrektyw? 77/388/EWG. Niemniej jednak mimo uchylecia, poniewa? data okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu przed s?dem krajowym jest wcze?niejsza ni? data wej?cia w ?ycie powy?szej dyrektywy, do niniejszego post?powania ma zastosowanie szósta dyrektywa.

B. Prawo belgijskie

5. Artyku? 44 § 2 pkt 1 bis Btw?wetboek (belgijskiego kodeksu podatkowego w zakresie VAT), w wersji maj?cej zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych, przewiduje zwolnienie z obowi?zku zap?aty podatku w odniesieniu do:

„[?]wiadczenia us?ug na rzecz swoich cz?onków przez niezale?ne grupy osób prowadz?cych dzia?alno?? zwolnione z podatku na mocy niniejszego artyku?u lub w odniesieniu do której nie s? one podatnikami, w przypadku gdy takie us?ugi s? bezpo?rednio niezb?dne do wykonywania tej dzia?alno?ci i w odniesieniu do których stowarzyszenia zobowi?zuj? si? wymaga? od swoich cz?onków jedynie zwrotu cz??ci wspólnych kosztów ponoszonych przez ka?dego z nich, pod warunkiem ?e takie zwolnienie nie spowoduje zak?ócenia konkurencji; król okre?la warunki zastosowania tego zwolnienia”.

6. Artyku? 2 Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (dekretu królewskiego nr 43 z dnia 5 lipca 1991 r. dotycz?cego zwolnienia z cz??ci podatku od warto?ci dodanej w zakresie us?ug ?wiadczonych przez niezale?ne grupy osób swoim cz?onkom, *Belgisch Staatsblad* z dnia 6 sierpnia 1991 r.) stanowi, ?e:

„[u]s?ugi ?wiadczone przez niezale?ne grupy osób, o których mowa w art. 1, na rzecz w?asnycy cz?onków s? zwolnione z podatku, pod warunkiem ?e:

1. dzia?alno?? stowarzyszenia polega wy??cznie na ?wiadczeniu us?ug bezpo?rednio na rzecz jego cz?onków, a wszyscy jego cz?onkowie prowadz? dzia?alno??, która jest zwolniona na mocy art. 44 kodeksu lub w odniesieniu do której nie s? oni podatnikami”.

II. Okoliczno?ci faktyczne sprawy, post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

7. Infohos, strona skar??ca w post?powaniu g?ównym, jest stowarzyszeniem dzia?aj?cym w zakresie informatyki szpitalnej, zawi?zanym przez ró?ne publiczne centra dobrobytu spo?ecznego, zwane dalej OCMW (niderl. openbare centra voor maatschappelijk welzijn)(4). Infohos ?wiadczy us?ugi w zakresie informatyki szpitalnej dla OCMW nale??cych do

stowarzyszenia oraz, oprócz usług dla swoich członków, usługi dla osób niebędących członkami. W dniu 5 września 2000 r. zawarło ono umowę z NV IHC Group mającą na celu wspólne tworzenie, na zamówienie Infohos, nowych lub unowocześnianie dotychczasowych zastosowań oprogramowania komputerowego na rzecz szpitali będących członkami grupy.

8. Infohos nie zarejestrowało się jako podatnik VAT, w przekonaniu z jednej strony, że nie może być podatnikiem VAT na podstawie art. 6 kodeksu podatkowego w zakresie VAT(5), oraz niezależnie od tego sądzić z drugiej strony, iż jest zwolnione z VAT na podstawie art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu.

9. W dniu 20 kwietnia 2005 r. w wyniku kontroli organy podatkowe uznały, że usługi świadczone wzajemnie przez Infohos i NV IHC Group (jako podmiotem niebędącym członkiem stowarzyszenia) powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Ponadto w opinii organów podatkowych wykonywanie podlegających opodatkowaniu transakcji na rzecz osób niebędących członkami strony skarżącej pociąga za sobą to, iż transakcje wykonywane na rzecz członków Infohos winny także podlegać VAT, a zatem i Infohos nie może już korzystać ze zwolnienia podatkowego z tytułu świadczenia usług na rzecz swoich członków przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu podatkowego w zakresie VAT.

10. Ustalenia dotyczące stanu faktycznego zostały zawarte przez organ podatkowy w protokole z dnia 13 grudnia 2005 r., na podstawie którego został wydany nakaz egzekucyjny wraz z klauzulą wykonalności.

11. W dniu 22 maja 2007 r. Infohos wniosło do Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (sądu pierwszej instancji w Brugii, Belgia), skargę na nakaz egzekucyjny, wnosząc o zawieszenie egzekucji i oświadczając, że kwota określona w nakazie nie była należna. Tytułem podania ewentualnego Infohos wniosło o uchylenie lub przynajmniej znaczne obniżenie należności na nie kar, zwrot wszystkich kwot wyegzekwowanych na podstawie nakazu wraz z odsetkami za zwłokę oraz obciążenie strony pozwanej kosztami postępowania.

12. Wyrokiem z dnia 23 lutego 2009 r. wskazany powyżej sąd orzekł, że nie zostały spełnione warunki stosowania zwolnień określonych w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu podatkowego w zakresie VAT oraz że strona skarżąca w zakresie wszystkich usług świadczonych przez nią członkom, jak i osobom niebędącym członkami, podlegała opodatkowaniu VAT.

13. Infohos odwołało się od tej decyzji do Hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia), który w wyroku z dnia 21 września 2010 r. orzekł, że Infohos nie może skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu podatkowego w zakresie VAT, ponieważ świadczy również usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami, a zatem zastosowanie tego zwolnienia zakłóciłoby konkurencję. Niemniej jednak powyższy sąd orzekł również, iż jako podatnik mieszany może ono wystąpić do państwa belgijskiego z roszczeniem o zwrot kwoty 117 781,03 EUR.

14. W dniu 5 lipca 2012 r. organ podatkowy wniosł kasację od tego wyroku do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego, Belgia). Wyrokiem z dnia 31 października 2014 r. Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) stwierdził nieważność decyzji Hof van Beroep de Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie) na tej podstawie, że sprzeczne jest stwierdzenie z jednej strony, że strona skarżąca nie może powoływać się na art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu podatkowego w zakresie VAT, ponieważ Infohos świadczy usługi nie tylko na rzecz swoich członków, lecz również na rzecz osób niebędących członkami, co oznacza, że Infohos uzyskuje status regularnego podatnika, a z drugiej strony, że Infohos może powoływać się na status podatnika mieszanego w rozumieniu art. 46 kodeksu podatkowego w zakresie VAT, aby móc korzystać ze zwolnienia z podatku od usług świadczonych na rzecz swoich członków w proporcji do świadczenia usług na rzecz osób

nieb?d?cych cz?onkami, z prawem do odliczenia ograniczonym do dostaw podlegaj?cych opodatkowaniu na rzecz osób nieb?d?cych cz?onkami.

15. Hof van Cassatie (s?d kasacyjny) skierowa? spraw? do Hof van Beroep Antwerpen (s?du apelacyjnego w Antwerpii, Belgia). Wyrokiem z dnia 20 wrze?nia 2016 r. s?d ten orzek?, ?e udzielenie zgody na odp?atne wprowadzanie do obrotu oprogramowania komputerowego b?d?cego albo wy??czn? w?asno?ci? strony skar??cej, albo niepodzielnie nale??cego do niej i NV IHC?Group, podlega unormowaniu art. 18 § 1 akapit drugi pkt 7 kodeksu podatkowego w zakresie VAT, a zatem nale?y j? uzna? za us?ug? podlegaj?c? opodatkowaniu. Ponadto s?d orzek?, i? strona skar??ca w post?powaniu przed s?dem krajowym nie mo?e si? ubiega? o zwolnienie przewidziane w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu podatkowego w zakresie VAT w odniesieniu do jej ca?ej dzia?alno?ci ze wzgl?du na to, ?e nie ogranicza?a si? ona do ?wiadczenia us?ug swoim cz?onkom, ale tak?e, za po?rednictwem NV IHC?Group, z któr? zawar?a umow? o współpracy, podejmowa?a si? na rzecz osób nieb?d?cych jej cz?onkami wprowadzania do obrotu oprogramowania komputerowego opracowanego przez ni? lub na jej zlecenie.

16. Nast?pnie Infohos zaskar?y?o decyzj? przed Hof van Cassatie (s?dem kasacyjnym), podnosz?c, ?e przes?anka zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 2 ust. 1 belgijskiego dekretu królewskiego, zgodnie z którym niezale?na grupa osób(6) mo?e ?wiadczy? us?ugi wy??cznie na rzecz swoich cz?onków, nie zosta?a przewidziana w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, a zatem przepis krajowy nie jest zgodny z prawem Unii.

17. S?d odsy?aj?cy, Hof van Cassatie (s?d kasacyjny) podnosi, ?e Hof van Beroep Antwerpen (s?d apelacyjny w Antwerpii) orzek?, ?e ?cis?a wyk?adnia art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, w szczególno?ci ustanowionej w tym przepisie przes?anki, zgodnie z któr? niezale?ne grupy osób musz? wymaga? od swoich cz?onków zwrotu jedynie dok?adnej kwoty poniesionych przez nich wspólnie kosztów, stoi na przeszkodzie temu, aby us?ugi mog?y by? przez nie ?wiadczone równie? na rzecz osób nieb?d?cych ich cz?onkami. Ponadto poniewa? Infohos nie tylko ?wiadczy?o us?ugi na rzecz swoich cz?onków, ale równie? sprzedawa?o oprogramowanie u?ytkowe do celów marketingowych osobom trzecim, nie mog?o ono powo?ywa? si? na zwolnienie w odniesieniu do ca?ej swojej dzia?alno?ci.

18. Zdaniem s?du krajowego tak zdefiniowany spór mo?e zosta? rozstrzygni?ty jedynie na podstawie wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

19. Hof van Cassatie (s?d kasacyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u o udzielenie odpowiedzi na nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) dyrektywy 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., obecnie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, i? pozwala on pa?stwom cz?onkowskim na ustanowienie w odniesieniu do okre?lonego w nim zwolnienia warunku wy??czno?ci, w wyniku czego niezale?na grupa osób ?wiadczy?ca us?ugi tak?e osobom nieb?d?cym cz?onkami tej grupy podlega VAT w pe?nym zakresie, równie? z tytu?u us?ug ?wiadczonych jej cz?onkom?”.

III. Ocena prawna

20. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym s?d krajowy zwróci? si? zasadniczo do Trybuna?u z pytaniem, czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie przepisom takim jak przepisy belgijskie, które zezwalaj? na zwolnienie z podatku VAT w odniesieniu do niezale?nych grup osób jedynie w przypadku, gdy grupy te ?wiadczy? us?ugi wy??cznie na rzecz cz?onków stowarzyszenia.

21. W przeciwnym razie, gdyby taki przepis krajowy zosta? uznany za zgodny z prawem Unii Europejskiej, oznacza?oby to, ?e w ka?dym przypadku, gdy niezale?na grupa osób ?wiadczy?aby równie? us?ugi na rzecz osób nieb?d?cych jej cz?onkami, stawa?aby si? ona podatnikiem VAT równie? w odniesieniu do us?ug ?wiadczonych na rzecz jej cz?onków.

22. Uznanie strony skar??cej w post?powaniu przed s?dem krajowym za niezale?n? grup? osób oraz okoliczno??, ?e prowadzona przez ni? dzia?alno?? – przynajmniej w odniesieniu do jej cz?onków – spe?nia przes?anki przewidziane w art. 13 cz??? Aust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, a zatem przes?anki zwolnienia z podatku VAT ?wiadczonych us?ug, nie s? same w sobie przedmiotem zaskar?enia i w zwi?zku z tym obydwie kwestie mog? by? uznane za ustalone w niniejszej sprawie. Niemniej jednak do s?du krajowego nale?y zweryfikowanie w praktyce, czy spe?nione s? warunki okre?lone w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f)(7).

23. Nale?y ponadto doda?, ?e s?d krajowy musi równie? oceni? spójno?? us?ug ?wiadczonych na rzecz podmiotów nieb?d?cych cz?onkami z celem dzia?alno?ci danej niezale?nej grupy osób. W przypadku gdy dzia?alno?? w odniesieniu do osób nieb?d?cych cz?onkami grupy nie pokrywa si? z celem dzia?alno?ci danej niezale?nej grupy osób, konsekwencje tego faktu nale?y rozpatrzy? na podstawie prawa krajowego.

24. Zasadniczo uczestnicy post?powania, którzy przedstawili uwagi, formu?uj? w odniesieniu do pytania prejudycjalnego dwie opinie.

25. Jedna opinia, popierana przez Komisj? i stron? skar??c? w post?powaniu przed s?dem krajowym, proponuje negatywn? odpowied? na pytanie prejudycjalne, wskazuj?c na niezgodno?? z prawem Unii przepisu takiego jak przepis belgijski, który uzale?nia zwolnienie z podatku VAT od tego, czy us?ugi stowarzyszenia s? oferowane wy??cznie jego cz?onkom.

26. Dok?adniej rzecz ujmuj?c – argument ten opiera si? na za?o?eniu, ?e wy??czenie niezale?nych grup osób, które ?wiadczy? us?ugi równie? na rzecz osób nieb?d?cych ich cz?onkami, z zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) doprowadzi?oby do nadmiernie restrykcyjnej interpretacji tego przepisu, a zatem do z?o?onego, je?li nie niemo?liwego zastosowania zwolnienia.

27. Nale?y tutaj zauwa?y?, ?e ?wiadczenie us?ug na rzecz osób trzecich przez niezale?ne grupy osób by?oby dozwolone tylko wtedy, gdyby podlega?o regularnemu opodatkowaniu (z wyj?tkiem us?ug zwolnionych na mocy innych przepisów) w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, okre?laj?cego zakres zastosowania dyrektywy.

28. Zgodnie z t? argumentacj? mo?liwo?? ?wiadczenia us?ug na rzecz osób spoza stowarzyszenia nie mog?a zatem zosta? zakwestionowana w oparciu o warunek dodatkowej wy??czno?ci, niezwi?zanej z tre?ci? przepisu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

29. Druga opinia, sformuowana przez rządy belgijski i portugalski, przewiduje twierdząc odpowiedź na pytanie prejudycjalne, a zatem opiera się na zgodności z prawem Unii Europejskiej przepisu takiego jak przepis belgijski, który uzależnia zwolnienie z podatku VAT od tego, czy usługi stowarzyszenia są oferowane wyłącznie jego członkom.

30. Obowiązek wyłączenia wynikałby z samego przepisu, który przewiduje między innymi zwolnienie z podatku, chyba że prowadziłoby to do zakłócenia konkurencji, co miałyby miejsce w przypadku usług oferowanych stronom trzecim, ponieważ niezależna grupa osób miałyby być ustanowiona przede wszystkim w wyłącznym celu oferowania usług podmiotom będącym jej członkami.

31. Warunek wyłączenia miałby na celu również zapewnienie prawidłowego wdrożenia zasady neutralności podatkowej.

32. Pierwsza opinia wydaje mi się bardziej przekonująca, z uwzględnieniem poniższych uwag.

33. Konieczne jest, po pierwsze, sprawdzenie, czy wprowadzenie takiego warunku wyłączenia jest zgodne z wykładnią językową, systemową i celowościową art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy(8), a po drugie, czy istnieje margines swobody państw członkowskich w zakresie jego wprowadzenia.

A. Wykładnia art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy w związku z celami dyrektywy i funkcją zwolnień

34. W cytowanym przepisie nie wspomina się w żaden sposób o konieczności wyłączenia świadczenia usług na rzecz swoich członków.

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia z podatku VAT – które, jak zostanie podkreślone w pkt 41, stanowi niezależne pojęcie prawa Unii – należy interpretować w sposób zawężający, ponieważ zwolnienia te stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT musi być pobierany od wszystkich usług świadczonych odpłatnie przez podatnika.

36. Jednakże ta zawężająca interpretacja dokonana przez państwo członkowskie w chwili transpozycji dyrektywy nie może prowadzić do nadmiernych utrudnień we wdrażaniu systemu zwolnień podatkowych, a do spowodowania bezskuteczności autonomicznego charakteru zwolnień podatkowych(9).

37. Dlatego też konieczne jest odniesienie się do uzasadnienia samego przepisu.

38. Celem szóstej dyrektywy w sprawie podatku VAT(10) jest harmonizacja ustawodawstwa krajowego w celu ustanowienia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a zatem jednolitej podstawy wymiaru podatku.

39. Cel ten został określony w motywie 9 w następujący sposób: „podstawa opodatkowania musi być zharmonizowana tak, aby zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich”(11).

40. Konkretnie, jak określa motyw 11 szóstej dyrektywy: „wspólny wykaz zwolnień powinien być sporządzony, tak aby umożliwić pobór środków w państwach Wspólnot w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich”.

41. Wynika z tego, jak już stwierdził Trybunał, że cel porównywalnego poboru zasobów w państwach członkowskich może zostać osiągnięty jedynie poprzez zharmonizowaną interpretację i stosowanie zwolnień, co pociąga za sobą opracowanie autonomicznego pojęcia prawa Unii Europejskiej w odniesieniu do tych zwolnień(12).
42. Dokładniej rzecz ujmując – art. 13 cz. 1 lit. f) przewiduje zwolnienie z VAT dostępne dla niektórych niezależnych grup osób, które opierają się na systemie samopomocy, tj. formie stowarzyszenia, którego celem jest świadczenie swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania ich działalności (które muszą być zwolnione z opodatkowania lub w odniesieniu do których nie są oni podatnikami) i które wymaga od swoich członków jedynie zwrotu dokładnej części wspólnych kosztów, jakie na nich przypadają.
43. Celem takiego zwolnienia jest w istocie „ustanowienie zwolnienia z podatku VAT celem uniknięcia [tego], by osoba oferująca pewne usługi musiała ponosić ten podatek, w sytuacji gdy podjęła współpracę z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług”(13) oraz „zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym w celu ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT”(14).
44. Jak wynika z uwag przedstawionych w aktach sprawy, wobec braku interpretacji przepisu o zwolnieniu ze strony Trybunału Komisja stwierdziła w kilku dokumentach roboczych dotyczących podatku VAT, że ani szczególny charakter zwolnienia, ani potrzeba zawężającej interpretacji takiego zwolnienia nie uzasadniają zakazu prowadzenia przez beneficjentów działalności (pod warunkiem że jest ona opodatkowana) na rzecz osób trzecich(15).
45. Z uzasadnienia powyższego przepisu i przewidzianych zwolnień nie wynika zatem jasno, aby było konieczne wprowadzenie warunku wyłączenia na usługi oferowane przez niezależne grupy osób ich członkom, jak wyjaśniono także w oficjalnych dokumentach Komisji.
46. W podsumowaniu kwestii spójności przepisu takiego jak przepis belgijski z celami zwolnienia należy stwierdzić, że pod względem swojej restrykcyjności jest on nieproporcjonalny do celu.
47. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że zgodnie z zasadą proporcjonalności, która należy do zasad ogólnych prawa Unii, środki zastosowane podczas wdrażania szóstej dyrektywy powinny być właściwe do realizacji celów przewidzianych przez ten dokument i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia(16).
48. Z drugiej strony utrata prawa do skorzystania ze zwolnienia również w odniesieniu do transakcji przeprowadzanych na rzecz członków grozi zachwianiem równowagi w przepisach prawa Unii i zmianą ich charakteru na nastawiony bardziej na sankcje, co nie jest zgodne z duchem dyrektywy.
49. Na potrzeby stosowania zwolnienia właściwsze wydaje się przyjrzenie się działalności prowadzonej przez dany podmiot, a nie charakterowi samego podmiotu.
50. Oznacza to, że przewidziane zwolnienie musi odnosić się wyłącznie do usług świadczonych przez niezależną grupę osób na rzecz tej grupy, ale nie oznacza to tym samym, że niezależna grupa osób może oferować wyłącznie usługi skierowane do swoich członków. W tym względzie Trybunał orzekł już, że do usług świadczonych przez niezależną grupę osób na rzecz tej grupy ma zastosowanie zwolnienie przewidziane w tym przepisie,

nawet jeżeli z usług tych korzysta tylko jeden lub kilku członków(17).

51. To działanie?? prowadzona na rzecz członków, w ramach realizacji celów chronionych przepisami prawa Unii, zasuguje na ochronę, a zatem na możliwość skorzystania ze zwolnienia, a nie sam charakter podmiotu, który może być uznany za usługujący na możliwość skorzystania ze zwolnienia tylko w sytuacji, gdyby oferował usługi wyjącznie członkom samego stowarzyszenia. Powyższe jest oczywiście zależne od warunku, że sąd krajowy stwierdzi, iż wnioskodawca ubiegający się o zwolnienie spełnia warunki określone w szóstej dyrektywie(18).

B. Zakres swobody uznania państw członkowskich

52. Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 stanowi, że państwa członkowskie ustalają warunki „w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom [...]”.

53. W lit. f) tego przepisu dodano, że zwolnienie nie może powodować „zakłócenia konkurencji”.

54. Margines swobody państw członkowskich przy ustalaniu warunków korzystania ze zwolnienia nie może doprowadzić do zmiany definicji treści zwolnień wymienionych w dyrektywie(19).

55. W związku z tym państwo członkowskie nie może wprowadzać przepisów, które utrudniłyby lub uniemożliwiły stosowanie zwolnienia(20).

56. Ma to miejsce w przypadku, gdy państwo członkowskie, wdrażając dyrektywę, przyjmie przepis o charakterze ogólnym, takie jak przepisy przewidziane w art. 2 belgijskiego dekretu królewskiego, które ograniczają zakres zastosowania zwolnienia podatkowego.

57. Wyrażenie „zapewnienie prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień” ma moim zdaniem na celu umożliwienie państwom członkowskim wprowadzenia przepisów krajowych, które sprawi, że stosowanie zwolnień nie będzie nadmiernie skomplikowane dla podmiotów gospodarczych, a w stosownych przypadkach umożliwi również racjonalizowanie metod kontroli.

58. Nie można tego wyrażenia interpretować, jak mogłoby ono być rozumiane na podstawie używanych przez strony argumentów, jako mającego na celu jedynie ułatwienie prowadzenia działań kontrolnych przez właściwe organy.

59. Ponadto z akt sprawy nie wynika, jakie nadmierne trudności władze krajowe miałyby napotkać w stosowaniu i monitorowaniu prawidłowego stosowania zwolnień podatkowych przewidzianych w dyrektywie(21).

60. Do sądu krajowego należy będzie zapewnienie, aby podmioty korzystające ze zwolnień prowadziły uporządkowaną i odrębny księgowość umożliwiającą właściwym organom przeprowadzanie niezbędnych kontroli.

61. Wyrażenie to nie może jednak uzasadniać wprowadzenia restrykcyjnego warunku wyjączności, który, jak stwierdzono powyżej, nie jest spójny z treścią i celami przepisu prawa unijnego.

62. To samo należy stwierdzić odnośnie do pozostałej części cytowanego przepisu, który pozwala państwom członkowskim określić warunki pozwalające „zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”.

63. Również wskazany fragment nie pozwala uznać za konieczne wprowadzenia dodatkowego, nieuwzględnionego w dyrektywie przepisu dotyczącego wyłączenia w zakresie świadczenia usług na rzecz członków.
64. Ewentualnego świadczenia usług na rzecz osób trzecich nie można uznać za sprzyjanie oszustwom, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, o ile świadczenie takie jest należyte wyodrębnione w księgach rachunkowych stowarzyszenia i podlega zapłacie należnego podatku.
65. Wreszcie jeżeli chodzi o ryzyko zakłócenia konkurencji analiza może wydawać się bardziej złożona, ale moim zdaniem w odniesieniu do tego, czy niezależne grupy osób mogą również świadczyć usługi na rzecz stron trzecich niebędących członkami, prowadzi do tego samego wniosku.
66. Trybunał stwierdził już, że „można bowiem odmówić przyznania zwolnienia z VAT, jeżeli zachodzi ryzyko, że samo zwolnienie będzie prowadziło natychmiast lub w przyszłości do zakłóceń konkurencji”(22).
67. Jak już stwierdziła rzecznik generalna J. Kokott, w przypadku niektórych sektorów nie można z góry i teoretycznie stwierdzić zakłócenia konkurencji. W związku z tym szósta dyrektywa nie pozostawia ustawodawcy krajowemu żadnego marginesu swobody w odniesieniu do możliwości wprowadzenia abstrakcyjnego przepisu, który nie jest związany z oceną konkretnego przypadku zakłócenia konkurencji(23).
68. Natomiast, jak wynika z akt sprawy, przepis taki jak przepis belgijski, w którego przypadku rząd belgijski jako główny podstawę do wprowadzenia warunku wyłączenia przytacza ewentualne zakłócenie konkurencji, zakłada w sposób uogólniający i restrykcyjny, nie pozostawiając marginesu na ocenę sądu, że świadczenie usług na rzecz osób trzecich zakłóca konkurencję na tym konkretnym rynku.
69. Trybunał orzekł już, że w celu ustalenia, czy zastosowanie do danej działalności możliwości zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 może spowodować zakłócenie konkurencji, ustawodawca krajowy może z pewnością ustanowić łatwe do wdrażania zasady podlegające nadzorowi właściwych organów. Warunki te nie mogą jednak dotyczyć samej treści zwolnień przewidzianych w tej dyrektywie, należy bowiem doprecyzować, że warunek dotyczący braku zakłóceń konkurencji ustanowiony w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie skutkuje zezwoleniem państwu członkowskiemu na ogólne ograniczenie zakresu tego zwolnienia(24).
70. Zwolnienie mogłoby prowadzić do zakłócenia wolnej konkurencji, gdyby większość usług była świadczona na rzecz osób niebędących członkami i gdyby usługi świadczone na rzecz osób niebędących członkami były również zwolnione z podatku VAT.
71. Żadna z tych dwóch sytuacji nie mieści się w proponowanej interpretacji, a zatem należy uznać, że również w tej kwestii argumenty przemawiające za wymogiem wyłączenia nie są przekonujące, także z powodu braku konkretnych dowodów na ich poparcie.

C. Ograniczenia wobec niezależnych grup osób możliwości świadczenia usług na rzecz stron trzecich niebędących ich członkami

72. Warunki zwolnienia przewidziane w przedmiotowym artykule, jak wskazała również Komisja w uwagach przedstawionych w postępowaniu, można podsumować w następujący sposób: usługi zwolnione z podatku powinny być świadczone przez niezależną grupę osób; ma

ona prowadzi? dzia?alno?? zwolnion? z podatku lub w odniesieniu do której nie jest podatnikiem; celem tych us?ug winno by? ?wiadczenie swoim cz?onkom us?ug bezpo?rednio niezbdnych do wykonywania dzia?alno?ci; stowarzyszenia te mog? ??da? od swoich cz?onków jedynie zwrotu okre?lonej cz??ci wspólnych kosztów, które na nich przypadaj?.

73. Wszystkie te warunki podlegaj? kontroli s?du krajowego.

74. Nale?y jednak wyja?ni?, ?e z punktu widzenia dotychczas proponowanej interpretacji systemowej i celowo?ciowej nale?y okre?li? pewne dodatkowe warunki, aby podmiot móg? kwalifikowa? si? do zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do us?ug ?wiadczonych na rzecz jego cz?onków, w przypadku gdy oferuje on równie? us?ugi na rzecz podmiotów spoza stowarzyszenia (podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT).

75. Po pierwsze, wolumen us?ug ?wiadczonych na rzecz cz?onków powinien by? wi?kszy ni? ilo?? us?ug ?wiadczonych na rzecz osób trzecich, które w zwi?zku z tym mog? mie? jedynie charakter cz?stkowy w dzia?alno?ci stowarzyszenia jako ca?o?ci(25).

76. Ma to na celu unikni?cie zniekszta?cenia funkcji stowarzysze?, co mog?oby prowadzi? do wykorzystywania tego przepisu w celu unikania zobowi?za? podatkowych, a w konsekwencji do zak?ócania konkurencji.

77. Po drugie, równie? aby nie zniekszta?ca? tej funkcji, konieczne jest, aby podmiot korzystaj?cy ze zwolnienia wykaza?, ?e dzia?alno?? prowadzona na rzecz osób trzecich innych ni? jego cz?onkowie jest uzasadniona kwestiami praktycznymi oraz w przysz?o?ci mo?e przynie?? korzy?ci równie? cz?onkom.

78. Ustalenia dotycz?ce obydwu opisanych powy?ej kwestii nale?? do kompetencji s?du krajowego, który musi zastosowa? powy?sze kryteria interpretacyjne w celu ustalenia prawa do zwolnienia w przypadku podmiotu ?wiadczc?cego us?ugi na rzecz swoich cz?onków, ale równie? na rzecz osób trzecich.

79. Przy tych u?ci?leniach, które s? niezbdne w celu zachowania spójno?ci celów dyrektywy i zwolnie? podatkowych, jeszcze mniej prawdopodobne staje si? ryzyko zak?ócenia konkurencji, podkre?lona natomiast zostaje funkcja zwolnie?, która polega na zrekompensowaniu niekorzystnej pozycji konkurencyjnej niezale?nych grup osób w porównaniu z podmiotami, które posiadaj? w?asnych pracowników ?wiadczc?cych us?ugi w imieniu stowarzyszenia lub w ramach grupy VAT(26).

IV. Wnioski

80. W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj?, aby na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Hof van Cassatie (s?d kasacyjny, Belgia) Trybuna? odpowiedzia? nast?puj?co:

Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. f) dyrektywy 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., obecnie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, i? nie pozwala on pa?stwom cz?onkowskim na dodanie do okre?lonego tam zwolnienia warunku wy??czno?ci, w wyniku czego niezale?na grupa osób ?wiadczc?ca us?ugi tak?e osobom niebd?cym cz?onkami tej grupy podlega?aby VAT w ca?o?ci, równie? z tytu?u us?ug ?wiadczonych w?asnym cz?onkom.

Do s?du krajowego nale?y ustalenie, czy przes?anki zwolnienia przewidziane w tym przepisie s? spe?nione, a w przypadku us?ug ?wiadczonych równie? na rzecz osób niebd?cych cz?onkami –

czy wolumen tych usług nie jest większy od wolumenu usług świadczonych na rzecz członków, aby nie zakłócić celu zwolnienia, i czy świadczenie tych usług jest uzasadnione kwestiami praktycznymi i może przynieść korzyści również członkom.

1 Język oryginału: woski.

2 Dz.U. 1977, L 145, s. 1.

3 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4 Z akt sprawy wynika, że Infohos jest stowarzyszeniem utworzonym w dniu 21 lutego 1986 r. w formie organu publicznego przez OCMW z Aalst, Blankenberge, Brugii, Gandawy, Kortrijk, Ostendy i Ronse. Artykuł 3 statutu określa cel stowarzyszenia jako opracowywanie, analizowanie, organizowanie systemów informatycznych wspomagających organizacji szpitali jego członków i związane z tym działania prowadzone przez jego członków oraz zarządzanie nimi.

5 Artykuł ten stanowi, że zakłady publiczne nie są uważane za podatników w odniesieniu do działalności lub transakcji, które wykonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli z tytułu tej działalności lub transakcji przysługują im określone uprawnienia, roszczenia, udziały lub wynagrodzenia.

6 Niezależne grupy osób są to stowarzyszenia osób lub przedsiębiorstw, które w sposób autonomiczny dostarczają towary lub usługi swoim członkom.

7 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 27.

8 Jeśli chodzi o wykładnię tego samego przepisu zob. wyrok z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo, zgodnie z którym dokonując wykładni przepisu prawa Unii, należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, ale także kontekst i cele, do których zmierza uregulowanie, którego przepis ten stanowi część.

9 W tym względzie, również w odniesieniu do interpretacji tego samego przepisu, zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo. Trybunał stwierdził, że chociaż interpretacja zawartych jest konieczna, to nie oznacza to, że pojęcia użyte do określenia zwolnień podatkowych należy interpretować w sposób, który pozbawiłby te zwolnienia ich skutków lub niemalże uniemożliwiłby zastosowanie tych zwolnień.

10 Podobny jest cel obowiązującej dyrektywy 2006/112.

11 Motyw 9 szóstej dyrektywy.

12 W odniesieniu do powyższego zob. wyroki: z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 11; a także z dnia 14 grudnia 2006 r., VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, pkt 26.

13 Wyroki: z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37; a także z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 56.

14 Odnośnie do celu art. 132 ust. 1 lit. f) w kontekście dyrektywy 2006/112 zob. wyroki: z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt

47, 48 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 Jak wynika z akt sprawy, komitet ds. VAT wypowiedział się na ten temat w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. f), ale Komisja uważa, że interpretacja ta powinna zostać rozszerzona na art. 132 ust. 1 lit. f), który obowiązuje wcześniej, ze względu na to samo treści; zob. art. 398 dyrektywy 2006/112, dokument roboczy nr 654 z dnia 3 marca 2010 r., pkt 3.4 lit. a).

16 Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 25 i analogicznie wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., Komisja/Niderlandy, C-508/10, EU:C:2012:243, pkt 75.

17 Wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 43.

18 Wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 27.

19 Zobacz wyroki: z dnia 14 grudnia 2006 r., VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

20 Zobacz ponownie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo.

21 W tym względzie zob. art. 398 dyrektywy 2006/112, dokument roboczy nr 654 z dnia 3 marca 2010 r., pkt 3.4 lit. a), w którym wymienia się możliwe zastrzeżenia i trudności praktyczne, z jakimi mierzą się organy, które to trudności jednak, zgodnie z treścią dokumentu, nie odbiegają od trudności praktycznych pojawiających się w wielu innych sytuacjach, w których konieczne jest skontrolowanie działań podlegających opodatkowaniu i działań zwolnionych z opodatkowania. Komisja wskazała również, że taka analiza została przeprowadzona ponownie i rozwinięta w dokumencie roboczym załączonym do zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT [SEC(2010) 1455 wersja ostateczna z dnia 1 grudnia 2010 r.] oraz w późniejszych pracach komitetu ds. VAT (art. 398 dyrektywy 2006/112, dokument roboczy nr 856 z dnia 6 maja 2015 r., pkt 3.1.10).

22 Wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 64; a także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, pkt 68.

23 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:145, pkt 22.

24 Wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo, pkt 67.

25 Z akt sprawy wynika, że od dnia 1 lipca 2016 r., w następstwie wniosku Komisji o udzielenie wyjątku skierowanego do rządu belgijskiego, w Belgii wszedł w życie nowy system zwolnień podatkowych dla niezależnych grup osób. Dokładniej rzecz ujmując – nowy art. 44 § 2 bis kodeksu w sprawie podatku VAT stanowi, że w przypadku gdy niezależna grupa osób świadczy usługi również na rzecz podmiotów niebędących członkami, usługi świadczone na rzecz jej członków są zwolnione z podatku, jeżeli transakcje te stanowi przeważającą część działalności prowadzonej przez niezależną grupę osób.

26 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, pkt 67.