

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2020 r.(1).

Sprawa C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo])

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – System podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienie z opodatkowania – Artykuł 132 ust. 1 lit. f) – Usługi świadczone przez niezależnej grupy wspólnie ponoszącej koszty świadczone na rzecz swoich członków – Terytorialny zakres stosowania – Grupa, która ma siedzibę w państwie trzecim – Pojęcie zakłócenia konkurencji – Stosunek do opodatkowania grupowego (art. 11)

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy powracającej kwestii zwolnienia z opodatkowania tzw. grup wspólnie ponoszących koszty [art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT], która była przedmiotem kilku ostatnich orzeczeń Trybunału(2). Przepis ten zwalnia z opodatkowania usługi świadczone przez grupę na rzecz jej członków, jeżeli grupa ta obciąża ich jedynie kwotą kosztów tych usług (tzw. Cost Sharing Group – zwana dalej przez sąd odsyłający również „CSG”).
2. Specyfika niniejszej sprawy polega na tym, że grupa taka jest zlokalizowana w Hongkongu, a zatem w państwie trzecim, podczas gdy jej członkowie są spółkami zależnymi grupy kapitałowej, mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Prawie wszyscy ci członkowie, wraz z dalszymi spółkami zależnymi tej grupy kapitałowej tworzą w Zjednoczonym Królestwie grupę VAT na mocy art. 11 dyrektywy VAT. Należy zatem w tej sytuacji wyjaśnić, czy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT ma również skutki transgraniczne i obejmuje grupy w państwach trzecich. Gdyby tak było, należy wyjaśnić związek między tym zwolnieniem z opodatkowania, a opodatkowaniem grupy VAT, które również skutkuje tym, że usługi w ramach takiej grupy nie są opodatkowane.
3. W szczególności pierwsza kwestia jest niezwykle istotna z gospodarczego punktu widzenia. Wybrany model, z lokalizacją grupy w państwie trzecim, które, jak w niniejszej sprawie,

nie stosuje VAT, umożliwia grupie nabycie prawie wszystkich usług bez obciążenia VAT, a następnie przekazanie ich bez podatku swoim członkom w Zjednoczonym Królestwie. Jeżeli – jak w niniejszej sprawie – członkowie ci nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego, powstaje przy takim modelu możliwość znacznych oszczędności podatkowych.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii określają art. 11, art. 131 i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „dyrektywą VAT”)(3).

5. Artykuł 11 ust. 1 dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim, co następuje:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej »Komitetem ds. VAT«), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”.

6. Artykuł 131 dyrektywy VAT reguluje ogólne zasady dotyczące zwolnień z opodatkowania:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

7. Zgodnie z przepisem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, zawartym w rozdziale 2 zawierającym zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym, państwa członkowskie zwalniają z VAT następujące transakcje:

„usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do oddania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji”.

B. Prawo Zjednoczonego Królestwa

8. Zwolnienie grup z opodatkowania zostało wprowadzone do przepisów prawa krajowego poprzez przepisy grupy 16, załącznika 9 do VATA 1994. Zgodnie z tymi przepisami zwolnione są:

„Punkt nr 1

Usługi świadczone przez niezależną grupę osób, gdy spełniony jest każdy z poniższych warunków:

a) każda z osób prowadzi działalność (»odpowiednią działalność«), która jest zwolniona z VAT lub w związku z którą osoba ta nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy Rady 2006/112/WE,

b) usługi są świadczone członkom grupy i są bezpośrednio niezbędnymi do wykonywania odpowiedniej działalności,

c) grupa ogranicza się do udania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadających części we wspólnie poniesionych wydatkach, oraz

d) zwolnienie świadczenia nie powinno powodować zakłóceń konkurencji”.

9. Sekcja 43 opiera się na art. 11 ust. 1 dyrektywy VAT i reguluje kwestie związane z grupami VAT. Stanowi ona:

„(1) Gdy [na mocy sekcji od 43A do 43D] wszelkie podmioty posiadające osobowość prawną są traktowane jako członkowie grupy, każda działalność gospodarcza realizowana przez członka grupy będzie traktowana tak jak działalność realizowana przez reprezentującego członka, oraz

a) jakkolwiek dostawa towarów lub jakiegokolwiek świadczenie usług przez jednego członka grupy na rzecz innego członka grupy nie powinny być brane pod uwagę, oraz

b) wszelka dostawa lub wszelkie świadczenie, które nie są dostawą lub świadczeniem opisanym w powyższej lit. a), a są dostawą towarów lub świadczeniem usług przez członka grupy lub na jego rzecz, powinny być traktowane jako dostawa lub świadczenie wykonane przez reprezentującego członka lub na jego rzecz, oraz

c) wszelki VAT zapłacony lub podlegający zapłacie przez członka grupy w związku z nabyciem towarów z innego państwa członkowskiego lub importem towarów spoza państw członkowskich będzie traktowany jako podatek zapłacony lub podlegający zapłacie przez reprezentującego członka, za towary będą traktowane:

i) w przypadku towarów nabytych z innego państwa członkowskiego, do celów sekcji 73 ust. 7 oraz

ii) w przypadku towarów importowanych spoza państw członkowskich, do tych celów oraz celów opisanych w sekcji 38,

jako nabyte, lub w zależności od przypadku, importowane przez reprezentującego członka; wszyscy członkowie grupy są odpowiedzialni solidarnie za wszelki VAT należny od tego reprezentującego członka”.

10. Sekcja 43 ust. 1AA stanowi:

„W przypadku, gdy:

a) do celów któregośkolwiek z przepisów w ramach niniejszej ustawy lub na jej mocy (zwanego dalej »odpowiednim przepisem«) istotne jest to, czy osoba, która zrealizowała lub na rzecz której zrealizowano dostawę lub świadczenie, lub osoba, która nabyła lub importowała towary, jest osobą w szczególny sposób opisaną,

b) lit. b) lub c) powyższego ust. 1 stosuje się do wszelkich dostaw, świadczeń lub wszelkiego nabycia lub importu oraz

c) istnieje istotna dla celów odpowiedniego przepisu różnica pomiędzy

- i) opisem stosowanym w odniesieniu do reprezentującego członek oraz
- ii) opisem w odniesieniu do podmiotu, który (poza niniejszej sekcji) byłby uważany dla celów niniejszej ustawy jako podmiot realizujący dostawę lub świadczenie, nabywający lub importujący, lub w zależności od przypadku, jako osoba, na rzecz której realizowana jest dostawa lub świadczenie,

odpowiedni przepis powinien mieć zastosowanie w odniesieniu do takiej dostawy, takiego świadczenia, nabycia lub importu, tak jakby jedynym opisem mającym zastosowanie do reprezentującego członeka był opis rzeczywiście stosowany do tego podmiotu”.

11. Sekcja 43 ust. 1AB stanowi w takim przypadku, co następuje:

„Powyższy ust. 1AA nie ma zastosowania w zakresie, w jakim istotne do celów odpowiedniego przepisu jest to, czy dana osoba jest podatnikiem”.

III. Stan faktyczny

12. Wnosząca odwołanie w postępowaniu głównym, Kaplan International Colleges UK Limited (zwana dalej „KIC”) działa jako spółka holdingowa innych spółek z grupy kapitałowej Kaplan, świadcząca usługi edukacyjne. Posiada kilka spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie. Te spółki zależne prowadzą w Zjednoczonym Królestwie we współpracy z uniwersytetami Zjednoczonego Królestwa kolegia kształcenia wyższego (zwane dalej „kolegiami międzynarodowymi”).

13. Administracja podatkowa (Her Majesty’s Revenue and Customs –zwana dalej „HMRC”) potwierdziła KIC, że spółki zależne, jako „kolegia należące do uniwersytetu”, mają prawo do traktowania usług edukacyjnych, które świadczą studentom, jako usługi zwolnione z VAT.

14. Wszystkie kolegia międzynarodowe należące do KIC, z wyjątkiem University of York International Pathway College (zwanego dalej „UYIPC”), w którym pakiet większościowy (55%) znajduje się w rękach Uniwersytetu w Yorku.

15. Każde z kolegiów należących do KIC posiada własny zarząd i strukturę zarządczą. Uniwersytet partnerski zatwierdza program nauczania dla każdego kolegium międzynarodowego. Kolegia międzynarodowe rekrutują 85% swoich studentów poprzez sieć 500 agentów rekrutacji edukacyjnej (zwanym dalej „agentami”) w 70 krajach. Żaden z agentów nie ma relacji na wyłączenie z grupą Kaplan. Agenci mogą również pracować na rzecz bezpośrednio konkurencji kolegiów międzynarodowych oraz bezpośrednio dla uniwersytetów. Agenci otrzymują wynagrodzenie w zamian za swoje usługi. KIC wspiera przy tym swoich agentów poprzez szereg biur przedstawicielskich na kilku kluczowych dla niego rynkach, między innymi w Chinach, Hongkongu, Indiach oraz Nigerii. Biura przedstawicielskie świadczą dla agentów wsparcie operacyjne, co obejmuje: materiały marketingowe, szkolenia w przedmiocie instytucji i oferowanych kursów oraz procedur naboru i zgodności itp.

16. Do października 2014 r. agenci zawierali umowy bezpośrednio z KIC w Zjednoczonym Królestwie. Do października 2014 r. usługi świadczone przez agentów i biura przedstawicielskie podlegały również opodatkowaniu VAT w Zjednoczonym Królestwie ze względu na miejsce świadczenia usług w tym państwie. Ze względu na związany z tym mechanizm odwrotnego obciążenia to KIC, jako odbiorca usług, był zobowiązany do zapłaty tego podatku. Jako że KIC nie jest jednak uprawniony do odliczania podatku naliczonego od swoich własnych transakcji zwolnionych z podatku, to obciążenie VAT było ostateczne.

17. W październiku 2014 r. kolegia międzynarodowe (w tym UYIPC) utworzyły spółkę Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (zwaną dalej „KPS”). KPS jest spółką kapitałową z siedzibą w Hongkongu. W efekcie KIC posiada pośrednio prawie 94% udziałów w KPS, natomiast pozostały kapitał zakładowy należy pośrednio do Uniwersytetu w Yorku ze względu na jego wiążący pakiet własnościowy w UYIPC. Sam KIC nie jest członkiem grupy (KPS).

18. Po utworzeniu KPS KIC nadal działa poprzez sieć lokalnych biur przedstawicielskich i zewnętrznych agentów. Stosunki umowne z lokalnymi biurami przedstawicielskimi i zewnętrznymi agentami nadal istnieją, ale ich stroną jest obecnie wyłącznie KPS. Od 2014 r. zarówno sieć biur przedstawicielskich, jak i niezależnych agentów świadczy usługi rekrutacyjne na rzecz KPS.

19. Ma to następujące skutki po stronie podatku naliczonego: Miejscem świadczenia tych usług nie jest już Zjednoczone Królestwo. Gdyby w Hongkongu obowiązywały te same przepisy dotyczące VAT, co w Unii, miejscem tym byłby Hongkong. Oznaczałoby to, że usługi te podlegałyby tam VAT, jeżeli taki by obowiązywał. Tak jednak nie jest. W tym zakresie KPS otrzymuje usługi w Hongkongu bez naliczania VAT.

20. Po stronie podatku należnego KPS nie świadczy praktycznie żadnych usług na rzecz podmiotów niebędących członkami. W rezultacie KPS przejmuje zadania poprzednio wykonywane przez KIC w Londynie (Zjednoczone Królestwo). KPS jest również odpowiedzialny za zarządzanie ogólnowiatową siecią biur przedstawicielskich.

21. Według sądu odsyłającego istnieje trzy rodzaje usług, które są obecnie świadczone przez KPS na rzecz KIC: po pierwsze, usługi świadczone przez agentów na rzecz KPS; po drugie, usługi świadczone przez biura przedstawicielskie na rzecz KPS; i po trzecie, usługi świadczone przez KPS w takich obszarach, jak zapewnienie zgodności, razem z innymi przedstawionymi powyżej czynnościami, takimi jak wspieranie agentów.

22. KIC przedstawił sądowi odsyłającemu dowody na to, że kolegia międzynarodowe nie dążyły do tego, by spółki inne niż KPS świadczyły na ich rzecz usługi rekrutacyjne. Oznacza to innymi słowy, że grupa jest pewna, że jej członkowie nabyli jej usługi.

23. KPS wystawia każdemu z kolegów międzynarodowych oddzielne faktury na kwoty należne agentom za usługi świadczone na rzecz danego kolegium. KPS obciąża każdego z kolegów zarówno za własne usługi (np. tak zwane zapewnianie zgodności), jak i te realizowane przez biura przedstawicielskie, w obu przypadkach na podstawie liczby studentów zrekrutowanych do danego kolegium. Przy obliczeniach KPS podsumowuje koszty, a następnie dzieli je według liczby studiujących osób. Wydatki marketingowe agentów są rozliczane w taki sam sposób. Prowizje agentów można natomiast przypisać bezpośrednio do poszczególnych studentów. Obciążane jest nimi to kolegium, w którym dany student będzie się uczył. W sumie VAT nie jest przy tym uwzględniany na fakturze.

24. W konsekwencji utworzenie grupy w Hongkongu całkowicie wyeliminuje obciążenie VAT

dla członków tej grupy w Zjednoczonym Królestwie w związku z usługami agentów i biur przedstawicielskich świadczonymi wcześniej na rzecz KIC, a obecnie na rzecz KPS.

25. Zdaniem sądu odsyłanego jest bezsporne, że istniały uzasadnione powody gospodarcze dla utworzenia KPS w Hongkongu. Nie podnosi się argumentu, że KPS jest sztucznym tworem, a HMRC nie twierdzi, że utworzenie KPS było nadużyciem prawa. Podobnie jest bezsporne, że KPS świadczy usługi na rzecz swoich członków, kolegów międzynarodowych, w bezpośrednim celu prowadzenia przez nich działalności zwolnionej z opodatkowania oraz że procedura rozliczeń stosowana przez KPS przewiduje zwrot kwoty odpowiadającej dokładnie udziałowi każdego członka w kosztach wspólnych.

26. Każde z kolegów międzynarodowych, z wyjątkiem UYIPC, należy również do grupy VAT, której KIC jest reprezentującym członkiem.

27. HMRC określił w decyzji z dnia 21 kwietnia 2017 r. zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT odnoszące się do okresu od października 2014 r. do lipca 2016 r. w wysokości 5 252 264 funtów szterlingów (GBP), a w decyzji z dnia 22 maja 2017 r. zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT za październik 2016 r. w wysokości 590 000 GBP. HMRC argumentował w uzasadnieniu, że usługi otrzymywane przez KIC od KPS nie są objęte zwolnieniem z VAT przewidzianym dla grup wspólnie ponoszących koszty i w związku z tym podlegają przepisom dotyczącym odwrotnego obciążenia. Ze względu na to, iż znaczna część transakcji KIC jest zwolniona z VAT, to zobowiązanie podatkowe nie podlega odliczeniu jako podatek naliczony.

28. Pismem z dnia 28 września 2017 r. KIC zaskarżył te decyzje.

IV. Procedura prejudycjalna

29. First-Tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) zawiesił postępowanie i przedstawił Trybunałowi w trybie prejudycjalnym, zgodnie z art. 267 TFUE, następujące pytania:

1. Jaki jest zakres terytorialny zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE? W szczególności, (i) czy obejmuje ono CSG zarejestrowane w państwie członkowskim innym niż państwo lub państwa członkowskie siedziby członków CSG? A jeżeli tak, (ii) to czy obejmuje ono CSG zarejestrowane poza Unią Europejską?

2. Jeżeli przewidziane dla CSG zwolnienie ma, co do zasady, zastosowanie do podmiotu zarejestrowanego w państwie członkowskim innym niż państwo lub państwa członkowskie siedziby członków tego CSG, a także do CSG zarejestrowanego poza Unią Europejską, w jaki sposób należy stosować kryterium odnoszące się do tego, że zwolnienie nie powinno zakłócać konkurencji? W szczególności:

a) czy odnosi się to do potencjalnego zakłócenia, które wpływa na innych odbiorców podobnych usług, którzy nie są członkami CSG, czy też odnosi się to tylko do potencjalnego zakłócenia wpływającego na potencjalnych alternatywnych usługodawców świadczących usługi dla członków CSG?

b) jeżeli ma to zastosowanie jedynie do innych odbiorców, czy może zaistnieć rzeczywista możliwość zakłócenia konkurencji, jeżeli inni odbiorcy niebędący członkami tego CSG mogą być ubiegający się o włączenie do tego CSG, bądź utworzyć własne CSG, aby pozyskać podobne usługi lub uzyskać równoważne oszczędności z tytułu VAT przy użyciu innych metod (takich jak ustanowienie oddziału w państwie członkowskim lub w danym kraju trzecim)?

c) jeżeli ma to zastosowanie jedynie do usługodawców, czy rzeczywisty możliwość zakłócenia

konkurencji naleŹy oceniać przez okreœlenie, czy CSG ma pewnoœæ zachowania klienteli swoich cz³onków niezaleŹnie od moŹliwoœci zastosowania zwolnienia z VAT – a zatem czy naleŹy j¹ oceniać poprzez analiz¹ dost¹pu innych alternatywnych us³ugodawców do rynku krajowego, na którym zarejestrowani s¹ cz³onkowie CSG? Jeœli tak, czy ma znaczenie to, Źe CSG ma pewnoœæ zachowania klienteli swoich cz³onków, poniewaŹ s¹ oni cz³¹ci¹ tej samej grupy kapita³owej?

d) czy moŹliwe zak³ócenie konkurencji naleŹy oceniać na poziomie krajowym w odniesieniu do alternatywnych us³ugodawców z kraju trzeciego, gdzie zarejestrowana jest CSG?

e) czy organ podatkowy w Unii Europejskiej, odpowiedzialny za wykonanie dyrektywy VAT, ponosi ci¹Źar udowodnienia prawdopodobieœstwa zak³ócenia?

f) czy konieczne jest, aby organ podatkowy w Unii Europejskiej zleci¹ specjaln¹ ocen¹ eksperck¹ rynku kraju trzeciego, w którym zarejestrowana jest CSG?

g) czy istnienie rzeczywistej moŹliwoœci zak³ócenia konkurencji moŹe byæ stwierdzone poprzez identyfikacj¹ rynku komercyjnego w kraju trzecim?

3. Czy przewidziane dla CSG zwolnienie ma zastosowanie w okolicznoœciach tej sprawy, gdzie cz³onkowie CSG s¹ ze sob¹ powi¹zani relacjami ekonomicznymi, finansowymi i organizacyjnymi?

4. Czy przewidziane dla CSG zwolnienie ma zastosowanie w sytuacji, gdy cz³onkowie stworzyli grup¹ VAT stanowi¹c¹ jednego podatnika? Czy ma znaczenie to, Źe KIC, b¹d¹cy reprezentuj¹cym cz³onkiem, na rzecz którego (zgodnie z prawem krajowym) Źwiadczone s¹ us³ugi, nie jest cz³onkiem CSG? Jeœli stanowi to róŹnic¹, czy ta róŹnica jest usuni¹ta przez prawo krajowe, które stanowi, Źe reprezentuj¹cy cz³onek posiada cechy i status cz³onków CSG do celów ubiegania si¹ o zwolnienie z VAT?

30. W post¹powaniu przed Trybuna³em Kaplan International Colleges UK Limited, Zjednoczone Królestwo i Komisja Europejska przedstawi¹y uwagi na pi¹mie i uczestniczy¹y w rozprawie w dniu 23 stycznia 2020 r.

V. Ocena prawna

31. Źycznie 11 pyta¹ zadanych przez s¹d odsy¹aj¹cy dotyczy zasadniczo trzech grup zagadnie¹. Pytanie pierwsze dotyczy terytorialnego zakresu zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT (zob. poniŹej pkt A). Pytanie drugie, wraz z jego siedmioma pytaniami cz³stkowymi, dotyczy wyk¹adni kryterium braku zak³ócenia konkurencji okreœlonego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT (zob. poniŹej pkt B). Pytania trzecie i czwarte dotycz¹ zwi¹zku mi¹dzy zwolnieniem grupy z opodatkowania przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT a opodatkowaniem grupowym w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT (zob. poniŹej pkt C).

A. Terytorialny zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT (pytanie pierwsze)

32. W pytaniu pierwszym s¹d odsy¹aj¹cy zmierza do ustalenia, czy zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT obejmuje grup¹ zarejestrowan¹ w pa¹stwie cz³onkowskim innym ni¹ pa¹stwo, w którym jej cz³onkowie maj¹ siedzib¹, a jeœli tak, to czy przepis ten ma zastosowanie równieŹ w przypadku, gdy grupa ma siedzib¹ poza Uni¹ Europejsk¹.

33. Z postanowienia odsy¹aj¹cego wyraŹnie wynika, Źe grupa (KPS) ma siedzib¹ w Hongkongu, a zatem nie w pa¹stwie cz³onkowskim. Dlatego pierwsza cz³³³ pytan¹

prejudycjalnego ma charakter hipotetyczny i w związku z tym jest niedopuszczalna(4). Wynika z tego, że należy udzielić odpowiedzi tylko na drugie pytanie prejudycjalnego. Zanim jednak zostanie zbadany terytorialny zakres stosowania przepisu (zob. poniżej pkt 2), należy najpierw ustalić, czy w ogóle speñniona jest przesłanka zakresu podmiotowego (zob. poniżej pkt 1).

1. **Warunek wstępny: usługi grupy na rzecz jej członków**

34. Zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT dotyczy jedynie usług świadczonych przez grupę na rzecz jej członków. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym KPS świadczy na rzecz KIC trzy różne rodzaje usług (zob. pkt 21). KIC nie jest jednak członkiem tej grupy (zob. pkt 17). W tym względzie przepis dotyczący zwolnienia z opodatkowania zawarty w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie miałby zatem w ogóle zastosowania.

35. Z drugiej strony sąd odsyłający podkreśla, że rozliczenia są dokonywane z kolegiami międzynarodowymi. Kolegia te są członkami grupy. A z pytania czwartego wyraźnie wynika, że zgodnie z prawem krajowym to KIC jest w miejsce kolegów – w ramach systemu opodatkowania grupowego opartego na art. 11 dyrektywy VAT – fikcyjnie uznawana za odbiorcę przedmiotowych usług. W związku z tym wydaje się, że usługi te były faktycznie świadczone na rzecz kolegów międzynarodowych. Jedynie na podstawie krajowej regulacji o opodatkowaniu grupowym uznaje się, że do celów VAT usługi te były świadczone reprezentującemu członkowi, tj. KIC.

36. W takim przypadku – wbrew stanowisku Komisji i Zjednoczonego Królestwa – zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 dyrektywy VAT co do zasady ma jednak zastosowanie.

37. Po pierwsze, świadczenie usług na rzecz innego podmiotu prawnego jest procesem faktycznym. Przewidziana w art. 11 dyrektywy VAT możliwość uznania kilku osób za jednego podatnika nie może zmienić tego faktycznego procesu. Podobnie, takie opodatkowanie grupowe na mocy przepisów dotyczących VAT nie może zmienić cywilnoprawnej niezależności osób, które należą do grupy VAT. W związku z tym usługi te mogły być świadczone na rzecz kolegów międzynarodowych a nie na rzecz KIC, nawet gdy te kolegia były wówczas członkami grupy VAT.

38. Po drugie, jest to również zgodne z celem możliwości utworzenia grupy VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy VAT. Celem opodatkowania grupowego przewidzianego w art. 11 dyrektywy VAT jest w rzeczywistości przede wszystkim uproszczenie z korzyścią dla podatnika, a w konsekwencji także dla administracji podatkowej.

39. Po pierwsze, cel ten wynika już z uzasadnienia projektu Komisji szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych z 1973 r. Stwierdzono tam wyraźnie w odniesieniu do art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy (odpowiadającego obecnemu art. 11 dyrektywy VAT): „Ponadto celowe wydaje się zastosowanie elastycznego sformułowania w ust. 4, które pozostawia państwom członkowskim swobodę, tak aby nie były one zobowiązane zachować zawsze statusu podatnika z cechami czysto prawnej niezależności. Ma to na celu uproszczenie procedur administracyjnych lub zwalczanie pewnych nadużyć (takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu)”(5). Po drugie, wynika to również z orzecznictwa Trybunału, który także podkreśla cel uproszczenia, do jakiego zmierza przepis zawarty w art. 11 dyrektywy VAT(6).

40. To uproszczenie administracyjne, w kontekście całego systemu podatkowego z odliczeniem podatku naliczonego, polega zasadniczo na tym, że nie trzeba wystawiać faktur (i wykazywać VAT) w przypadku dostaw wewnątrz grupy. Ponadto poszczególni członkowie grupy

nie muszą składać oddzielnych deklaracji podatkowych (i obliczać zobowiązań podatkowych oraz obliczać podatku naliczonego), tak oddzielne deklaracje musi zrobić jedynie „kierownik” grupy. Oznacza to, że administracja podatkowa nie musi już zarządzać wieloma podatnikami, lecz tylko jednym, który w rezultacie odpowiada za zobowiązania podatkowe członków swojej grupy.

41. Jeżeli jednak celem art. 11 dyrektywy VAT jest przede wszystkim uproszczenie procedur dla podatnika i administracji podatkowej, to wówczas przepisy art. 11 dyrektywy VAT odnoszą się również wyjątkowo do relacji między podatnikiem (i osobami ściśle z nim powiązanymi) a administracją podatkową.

42. Dla administracji podatkowej istnieje wprowadzić tylko jeden podatnik do celów VAT, któremu przypisane są wszystkie transakcje grupy. Ta grupa VAT nie może jednak działać na zewnątrz jako odrębny podmiot prawny, a zatem – wbrew temu, co twierdziło Zjednoczone Królestwo lub Komisja podczas rozprawy – nie może utworzyć ani być członkiem grupy w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Członkami grupy są osoby, które tworzą grupę w oparciu o własną zdolność do czynności prawnych – w tym przypadku poszczególne kolegia międzynarodowe.

43. Dlatego też utrata niezależności do celów VAT (tj. zgodnie z art. 11 dyrektywy VAT) ogranicza się wyjątkowo do relacji ściśle powiązanymi spółkami a administracją podatkową. Nie ma ona żadnych skutków w odniesieniu do osób trzecich. W większości przypadków niepowiązane z odbiorcą przedsiębiorstwo w ogóle nie wie (względnie nie może sprawdzić), czy odbiorca należy do grupy VAT, czy też nie. Z tego powodu dostawca towarów lub usług musi np. wskazać na fakturze, zgodnie z art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT, jako odbiorcę towarów lub usług swojego kontrahenta, a nie nieznaną mu grupę VAT lub jej reprezentującego członka.

44. W związku z tym należy wprowadzić rozróżnienie: jeżeli KPS pierwotnie świadczy na rzecz KIC jakiegokolwiek usługi, z których KIC korzysta sam lub które ewentualnie przekaza osobom trzecim lub poszczególnym kolegom międzynarodowym, to zwolnienie z opodatkowania wynikające z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jest od początku wykluczone, ponieważ KIC nie jest członkiem tej grupy.

45. Inaczej może być jednak w przypadku usług świadczonych na rzecz kolegów międzynarodowych, nawet jeżeli zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi opodatkowania grupowego uznaje się, że kolegia te są reprezentowane przez KIC. Ta okoliczność faktyczna – na czyją rzecz faktycznie świadczono poszczególne usługi – nie może jednak zostać wyjątkiem przez Trybunał, lecz jedynie przez sąd odsyłający.

46. Poniższe rozważania opierają się zatem na założeniu, że w przeciwieństwie do tego, co stwierdza sąd odsyłający w postanowieniu odsyłającym, trzy rodzaje usług, o których mowa w tym postanowieniu (wymienione w pkt 21 powyżej), były świadczone nie na rzecz KIC, lecz za każdym razem faktycznie na rzecz poszczególnych kolegów międzynarodowych bądźcych członkami grupy (KPS). Dopiero po przyjęciu tego założenia pojawia się kwestia zwolnienia z opodatkowania zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

2. Grupa mająca siedzibę w państwie trzecim

47. W tym przypadku należy rozstrzygnąć, czy zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT obejmuje również usługi świadczone przez grupę z siedzibą w państwie trzecim na rzecz jej członków z siedzibą w państwie członkowskim. Na to pytanie – do którego szczegółowo odniosłam się już w mojej opinii w sprawie Aviva i DNB Banka(7) i które Trybunał mógł pozostawić otwarte w swoich poprzednich orzeczeniach(8) - należy odpowiedzieć

przeczyć, zgodnie ze stanowiskiem Komisji i Zjednoczonego Królestwa.

a) **Sformułowanie, historyczna i systemowa wykładnia normy**

48. Jednakże na pierwszy rzut oka brzmienie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie zawiera żadnych ograniczeń co do terytorium. Prawodawca nie ograniczył również wyrażenie, tak jak uczynił to w przypadku innych przepisów (np. art. 11 ust. 1 dyrektywy VAT), zakresu stosowania do terytorium tylko jednego państwa członkowskiego. Istnieją jednak również przepisy, które wyrażenie odnoszą się do działalności transgranicznej podatnika (por. art. 148 lit. e) dyrektywy VAT – „[...] linie lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych”).

49. W tym względzie można co najwyżej stwierdzić, że sformułowanie to ani nie nakazuje jednego, ani nie wyklucza drugiego. Z brzmienia tego przepisu nie można wyprowadzić argumentu, że grupy w państwach trzecich są nim również objęte.

50. Warto przypomnieć poprzednio obowiązujący przepis szóstej dyrektywy(9), aby wyjaśnić, dlaczego brak tu, w odróżnieniu od art. 11 dyrektywy VAT, takiego wyrażonego ograniczenia.

51. Zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT było wcześniej uregulowane w art. 13 szóstej dyrektywy. Przepis ten obejmował, zgodnie z tytułem, wyjącznie „[z]wolnienia na terytorium kraju”. Jednakże nowa wersja nie wprowadziła żadnych zmian merytorycznych w tym względzie(10). Z tego powodu, mając na uwadze szóstą dyrektywę, można uznać, że zwolnienie na terytorium kraju obejmuje wyjącznie świadczenia pochodzące od zlokalizowanych na terenie kraju grup albo ich krajowych członków.

52. Tę wąską interpretację potwierdza również systematyka zwolnień z opodatkowania w tytule IX dyrektywy VAT. Rozdziały 1–3 nie wymagają szczególnych transgranicznych operacji. Jedynie rozdziały 4–8 i 10 zawierają szczególne zwolnienia dotyczące transakcji transgranicznych. Gdyby zwolnienia z opodatkowania miały obejmować grupy transgraniczne, prawodawca uregulowałby je raczej wśród tych ostatnich przepisów.

53. Należy z tego wywnioskować, że prawodawca Unii, wprowadzając art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT [poprzednio art. 13 ust. 1 lit. f)], nie miał na myśli grup transgranicznych – a już na pewno nie takich w państwie trzecim – lecz w kontekście „zwolnienia na terytorium kraju” odpowiednio „grupy krajowe”.

b) **Sprzeczność w ocenie art. 11 dyrektywy VAT**

54. Wykładnia ta – a mianowicie ograniczenie niezależnych grup w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT do tych zlokalizowanych na terytorium państwa członkowskiego – pozwala miłdzy innymi uniknąć sprzeczności w ocenie art. 11 dyrektywy VAT. Przepis ten zezwala państwom członkowskim na uznanie za jednego podatnika „osób mających siedzibę na [ich] terytorium”, które poprzez uczestnictwo w grupie „są ściśle powiązane” ze sobą w określony sposób. W związku z tym tylko przedsiębiorstwa mające siedzibę w tym samym państwie członkowskim mogą tworzyć grupę na mocy art. 11.

55. Zwolnienie z opodatkowania na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nakłada mniej wymogów dotyczących charakteru grupy niż art. 11. Nie wymaga ono bowiem ścisłego powiązania miłdzy przedsiębiorstwami. W związku z tym dopuszczenie na tej podstawie transgranicznego zwolnienia z opodatkowania VAT, którego nie można osiągnąć w ramach bardziej rygorystycznej regulacji, stałoby jedno z drugim w sprzeczności.

56. Widać to szczególnie wyraźnie w niniejszym przypadku. Grupa KPS mogłaby w zasadzie stanowić również część grupy VAT spółki KIC (osoby „ciężkie powiązane”). Jednakże art. 11 dyrektywy VAT wyraźnie ogranicza brak opodatkowania do terytorium Zjednoczonego Królestwa. Dlaczego jednak podobny rezultat (brak opodatkowania świadczenia w ramach grupy usług na rzecz jego członków) miałby być w takim razie możliwy do osiągnięcia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT?

57. Ta sprzeczność może zostać wyeliminowana tylko wtedy, gdy zakres oddziaływania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, tak samo jak w przypadku art. 11 dyrektywy VAT, zostanie ograniczony do jednego państwa członkowskiego. Zakłada to, że grupa i członek, na rzecz którego świadczona jest usługa, mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim.

58. W obu przypadkach podstawą jest to samo założenie: ograniczenie do terytorium kraju oznacza, że państwo członkowskie nie narusza terytorialnej suwerenności podatkowej innego państwa członkowskiego, w którym jest dozwolona grupa kapitałowa, albo w którym dopuszcza się odpowiedni grupę na warunkach, które są trudne do sprawdzenia przez inne państwo członkowskie. Jednocześnie zapewnia się, że nie dojdzie do sprzecznych decyzji różnych organów podatkowych. Jednak główną przyczyną tego ograniczenia jest prawdopodobnie fakt, że zapobiega ono wykorzystywaniu różnych stawek podatkowych lub różnych systemów podatkowych. Widać to całkiem wyraźnie w przypadku państw trzecich (w tym ich specjalnych stref administracyjnych), w których często nie występuje – tak jak i w omawianym przypadku – VAT.

c) ***Istnienie różnych stawek podatkowych (problem stawek podatkowych)***

59. Dopuszczenie grup transgranicznych umożliwia mianowicie stworzenie modelu optymalizacji podatkowej, który jest do tego gotowy do wprowadzenia, w szczególności w przypadku działań na skalę globalną koncernów, które przeprowadzają transakcje zwolnione z podatku (tj. nieuprawniające do odliczenia). Muszą one jedynie utworzyć grupę, w której członkami będą przedsiębiorstwa prowadzące działalność w Europie i której siedziba znajduje się w kraju o najniższej stawce podatkowej lub w którym nie stosuje się VAT (dobrym wyborem są tu Stany Zjednoczone lub, jak w tym przypadku, Hongkong). Grupa ta mogłaby następnie nabywać od osób trzecich wszelkie usługi, które poprzednio były nabywane z VAT.

60. Ze względu na to, że miejsce dostawy znajdowałoby się wówczas zwykle w tym państwie, które nie stosuje VAT lub stosuje go na niskim poziomie, grupa ta nie byłaby obciążona VAT lub byłaby nim obciążona jedynie w niewielkim zakresie. Grupa mogłaby „przekazać” zakupione usługi swoim członkom za pokryciem samych kosztów. Miejsce świadczenia usług znajdowałoby się w danych państwach członkowskich. Świadczenie byłoby jednak zwolnione z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

61. Niezależnie od kwestii, w jaki sposób dane państwo członkowskie miało kontrolować w takim przypadku brak naruszenia konkurencji czy te pozostałe kryteria (zob. pkt 67 i nast. poniżej), obciążenie VAT wewnątrz koncernu mogłoby w prosty sposób zostać zredukowane(11). Natomiast nie można byłoby osiągnąć takiego rezultatu za pośrednictwem grupy VAT, o której mowa w art. 11 dyrektywy VAT (zob. pkt 54 i nast. powyżej).

62. Nawet biorąc pod uwagę przy analizie podstawowe wolności, nie uzyskamy innego rezultatu. Nawet gdyby podstawowe wolności miały zastosowanie w tej konstelacji z państwami trzecimi, ograniczenie terytorialne zwolnienia z opodatkowania z art. 132 ust. 1 lit. f), tak jak i w przypadku grupy VAT w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT, byłoby uzasadnione ze względu na zachowanie podziału kompetencji podatkowej między państwami członkowskimi(12). Podobnie,

potrzeba zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych uzasadnia takie ograniczenie. Z drugiej strony, gdyby przyjąć stanowisko, że ograniczenie zwolnienia z opodatkowania do terytorium jednego państwa członkowskiego jest sprzeczne z prawem Unii, to konsekwentnie powstałaby kwestia, czy art. 11 dyrektywy VAT nie jest również sprzeczny z prawem Unii. Co do tego istnieją jednak poważne wątpliwości(13).

63. Zaskakujące jest stanowisko KIC(14), że ryzyko skorzystania z różnych stawek podatkowych jest znikome, ponieważ zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT obejmuje jedynie działalność w interesie publicznym, o której mowa w art. 132 dyrektywy VAT. Z jednej strony, charakter działalności (zwolniona z podatku działalność w interesie publicznym) w rzeczywistości nie pozwala na wyciągnięcie wniosków co do zakresu danej podstawy opodatkowania. Mające niewątpliwie istotne znaczenie sektory edukacji i zdrowia dowodzą tego wystarczająco wyraźnie.

64. Z drugiej strony, pogląd ten jest sprzeczny z wyraźnie widoczną wolą prawodawcy. Działania wymienione w art. 132 dyrektywy VAT są tylko częściowo zwolnione z opodatkowania (w odniesieniu do wartości dodanej na ostatnim etapie procesu tworzenia tej wartości), a nie w całości.

65. Gdyby prawodawca zamierzał zmniejszyć wszelkie obciążenia VAT spoczywające na odbiorcach działalności dokonywanych w interesie publicznym (takich jak usługi edukacyjne lub leczenie), dodałby do art. 169 dyrektywy VAT także zwolnienie zawarte w art. 132 dyrektywy VAT i zezwolił na odliczenie podatku naliczonego pomimo zwolnienia z opodatkowania w zakresie podatku należnego. Prawodawca wiadomie jednak nie użył tego znanego sobie instrumentu.

66. Wiadoma decyzja prawodawcy o przyznaniu jedynie częściowego zwolnienia z opodatkowania została jednak w rezultacie całkowicie podważona poprzez utworzenie wybranej przez KIC struktury (założenie grupy w państwie trzecim, w którym brak jest systemu VAT).

d) **Ocena braku negatywnych skutków dla konkurencji**

67. Okoliczności, i zgodnie z brzmieniem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT zwolnienie przewidziane w tym przepisie nie może powodować zakłócenia konkurencji, musi być możliwa do sprawdzenia przez krajową administrację podatkową. Przemawia to również za terytorialnym ograniczeniem zwolnienia, a w każdym razie wyklucza założenie grupy w państwie trzecim.

68. Administracje podatkowe nie są praktycznie w stanie dokonać transgranicznej oceny występowania zakłóceń konkurencji w różnych państwach, zwłaszcza w państwach trzecich (tak jak tu w Hongkongu). W tym zakresie można wobec art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT postawić pytanie o teorię Trybunału sformułowaną w wyroku *Isle of Wight Council* w odniesieniu do art. 13 dyrektywy VAT(15).

69. W tym wyroku Trybunał podkreślił trudności związane z ustalaniem występowania zakłóceń konkurencji na rynkach, które nie pokrywają się z właściwościami miejscowymi wadzą lokalnych. Taka sytuacja niesie zatem ryzyko naruszenia zasady neutralności podatkowej i zasady pewności prawa. Dotyczy to tym bardziej konstelacji z grupami w państwach trzecich.

70. Ma na to wpływ również okoliczność, i zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT należy zapewnić prawidłowe i proste stosowanie art. 132 dyrektywy VAT. To ostatnie jest jednak *de facto* wykluczone, jeżeli jeden organ podatkowy musiby oceniać naruszenie zasad konkurencji w skali globalnej lub jeżeli kilka organów podatkowych dokonywałoby różnych – ewentualnie sprzecznych ze sobą - ocen. To ostatnie spowodowałoby w szczególności negatywne skutki dla konkurencji(16). W tym względzie znaczne trudności praktyczne związane ze stosowaniem i

kontrol? równie? przemawiaj? przeciwko uwzgl?dnieniu grup maj?cych siedzib? w pa?stwach trzecich.

3. **Wnioski**

71. W konsekwencji art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi ?wiadczone przez grup? w pa?stwie trzecim nie s? obj?te zwolnieniem. W zwi?zku z tym us?ugi ?wiadczone przez KPS na rzecz kolegów mi?dzynarodowych nie s? zwolnione z podatku, a zatem dalsze pytania s?du odsy?aj?cego s? bezprzedmiotowe.

B. Tytu?em ewentualnym: Interpretacja kryterium braku „zak?óce? konkurencji” (pytanie drugie)

72. Je?eli natomiast Trybuna? uzna, ?e grupy maj?ce siedzib? w pa?stwie trzecim s? równie? obj?te zakresem stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, konieczne jest rozwa?enie dalszych pyta? przedstawionych przez s?d odsy?aj?cy.

73. Odpowied? na wszystkie siedem pyta? cz?stkowych, o których mowa w pytaniu drugim, zale?y od tego, wed?ug jakich kryteriów nale?y dokonywa? oceny, kiedy ma miejsce zak?ócenie konkurencji w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, które wy??cza w rezultacie udzielone co do zasady zwolnienie.

74. W zakresie, w jakim s?d odsy?aj?cy zwraca si? o dokonanie oceny w zwi?zku z grup? istniej?c? w innym pa?stwie cz?onkowskim, pytanie to jest – jak ju? wskazano (pkt 33) - hipotetyczne, a zatem niedopuszczalne. Tylko w zakresie, w jakim pytanie drugie odnosi si? do grupy z siedzib? w pa?stwie trzecim, konieczne jest jego rozwa?enie.

1. Cel przepisu

75. Jak ju? orzek? Trybuna?(17) i jak ju? wskaza?am w innym miejscu(18), celem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jest wyrównanie *niekorzystnej pozycji konkurencyjnej* mniejszych przedsi?biorstw w porównaniu z wi?kszym konkurentem. Konkurent ten mo?e korzysta? – zamiast z us?ug grupy – z takich us?ug ?wiadczonych przez swoich w?asn?ch pracowników lub, w ramach grupy VAT, przez spó?k? ?ci?le z nim powi?zan?. Jak s?uszenie zauwa?a Komisja(19), celem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT jest zapewnienie podobnego traktowania w zakresie VAT du?ych i mniejszych przedsi?biorstw, co jest potrzebne ze wzgl?du na wy??czenie odliczenia podatku naliczonego w przypadku transakcji zwolnionych z podatku.

76. Ilustruje to nast?puj?cy przyk?ad: du?y szpital, który jest w stanie sam zapewni? swoim pacjentom zaopatrzenie w ?ywno?? (za pomoc? w?asnego personelu kuchennego), nie jest obci??any VAT od poniesionych w ten sposób kosztów osobowych. Ma?y szpital, który nie jest w stanie w pe?ni wykorzysta? pracy odpowiedniego personelu, ma tylko dwie mo?liwo?ci.

77. Mo?e on powierzy? zaopatrzenie w ?ywno?? osobie trzeciej. VAT b?dzie jednak naliczany zarówno od kosztów materia?owych, jak i od kosztów osobowych osoby trzeciej za jej personel kuchenny. To obci??enie VAT jest ostateczne na poziomie szpitala (ze wzgl?du na nieobci??enie us?ug ?wiadczonych przez szpital podatkiem nale?nym szpital ten nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego – zob. art. 168 i 169 dyrektywy VAT). Musi on zatem zaakceptowa? wy?sze koszty ni? jego konkurent, aby móc oferowa? te same us?ugi. Jest to niekorzystna pozycja konkurencyjna, wynikaj?ca przede wszystkim z wielko?ci przedsi?biorstwa.

78. Jednak?e art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT pozwala na unikni?cie tego niekorzystnego skutku dla konkurencji. Szpital, o którym mowa, mo?e mianowicie utworzy? grup? z innym

szpitalem. Ta grupa zatrudni personel, który będzie następnie wystarczałco obci??ony prac? przez obu cz?onków grupy i zapewni zaopatrzenie obu szpitali w ?ywno??. Koszty z tym zwi?zane zostan? podzielone pomi?dzy oba szpitale. Ze wzgl?du na to, ?e us?uga ?wiadczona przez grup? na rzecz jej cz?onków jest zwolniona z podatku, koszty osobowe nie s? w tym uk?adzie obci??one VAT (w przypadku kosztów rzeczowych obci??enie VAT pozostaje takie samo). W ten sposób wyeliminowana zostaby niekorzystna pozycja konkurencyjna dwóch mniejszych szpitali w porównaniu z ich (wi?kszym) konkurentem.

79. Je?eli jednak niekorzystna pozycja konkurencyjna ma zosta? wyeliminowana przez to zwolnienie z opodatkowania, przyznanie zwolnienia nie mo?e jednocze?nie co do zasady ponownie prowadzi? do zak?ócenia konkurencji lub stwarza? ryzyko jej zak?ócenia. W tym wzgl?dzie klauzula dotycz?ca konkurencji zawarta w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT wydaje si? nieco osobliwa i ostatecznie nie ma wi?kszego sensu(20).

2. *Konieczno?? restrykcyjnej interpretacji kryterium zak?ócenia konkurencji*

80. Z tego powodu wydaje mi si?, ?e konieczna jest zaw??aj?ca wykadnia, aby nie pozbawi? celowo?ci przepisu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT o zwolnieniu z opodatkowania.

81. Ten sam wniosek mo?na wyci?gn??, je?eli brak zak?ócenia konkurencji rozumie? jako wyj?tek od zasady zwolnienia z opodatkowania przewidzianej w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Trybuna? orzek? bowiem, ?e odst?pstwo lub wyj?tek od zasady ogólnej nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y(21).

82. Je?eli jednak uzna si? brak zak?ócenia konkurencji za wyj?tek od zwolnienia z opodatkowania, a to zwolnienie z kolei za wyj?tek od istniej?cego zasadniczo obowi?zku podatkowego(22), wówczas mo?na by równie? przy??, i? mamy do czynienia z odst?pieniem od wyj?tku. Takie odst?pienie od wyj?tku mo?e by? interpretowane albo szczególnie w?sko (jako podlegaj?cy zaw??aj?cej interpretacji wyj?tek od wyj?tku) albo szczególnie szeroko (jako odst?pienie od wyj?tku podlegaj?cego zaw??aj?cej interpretacji).

83. Niezale?nie od tego w niniejszej sprawie takie „odst?pienie od wyj?tku” musia?oby by? jednak interpretowane w?sko. Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u interpretacja przepisów o zwolnieniach powinna by? bowiem zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz powinna spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej. W szczeg?lno?ci, poj?cia u?yte w celu opisanego zwolnie? z art. 132, nie mog? by? interpretowane w sposób pozbawiaj?cy je skuteczno?ci(23).

84. Taka sytuacja mia?aby jednak miejsce, gdyby cz?sto zak?ada? istnienie zak?ócenia konkurencji. W rezultacie pokrywa si? to z powy?szej? (pkt 80) celowo?ciow?, restrykcyjn? interpretacj? kryterium braku „zak?óce? konkurencji”.

85. Punktem wyj?cia dla takiej restrykcyjnej wyk?adni jest chocia?by orzecznictwo Trybuna?u, zgodnie z którym stwierdzenie zak?ócenia konkurencji wymaga istnienia realnego ryzyka, ?e samo zwolnienie b?dzie prowadzi?o, natychmiast lub w przysz?o?ci, do zak?óce? konkurencji(24). Zak?ócenie konkurencji odnosi si? przy tym do zwolnienia z opodatkowania us?ug ?wiadczonych przez grup?(25). Zwolnienie to uniemo?liwia osobom trzecim ?wiadczenie tych us?ug na rzecz cz?onków grupy po tej samej cenie [odpowie? na pytanie drugie lit. a), która czyni odpowied? na pytanie drugie lit. b) zb?dn?].

86. Ze wzgl?du na konieczn? restrykcyjn? interpretacj? kryterium braku zak?ócenia konkurencji, samo istnienie danego rynku nie mo?e uzasadnia? wyst?powania takiego zak?ócenia. Doprowadzi?oby to zamys? z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT do absurdu. Zgodnie

z tym przepisem powinno być możliwe uniknięcie niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej w stosunku do większych konkurentów (zob. pkt 75 powyżej) właśnie poprzez współpracę z innymi przedsiębiorstwami [odpowiedź na pytanie drugie lit. g)].

87. Gdyby grupa mogła być zlokalizowana w państwie trzecim, zakłócenia konkurencji wywołane usługami świadczonymi przez tę grupę musiałyby w konsekwencji zostać zbadane na poziomie krajowym również w odniesieniu do innych usługodawców z państwa trzeciego, w którym grupa ma siedzibę. Pośrednicy spoza grupy zarówno na terytorium Zjednoczonego Królestwa, jak i poza nim znaleźliby się w niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej i nie byłoby w stanie świadczyć identycznych usług na rzecz kolegów międzynarodowych w Zjednoczonym Królestwie, ponieważ ich usługi są opodatkowane pobieranym w Zjednoczonym Królestwie VAT [odpowiedź na pytanie drugie lit. d)].

88. W celu ustalenia, czy ma miejsce zakłócenie konkurencji, należy zbadać, czy grupa może mieć pewność zachowania klienteli swoich członków, nawet bez zwolnienia z podatku(26). Jeżeli usługi świadczone przez grupę są dostosowane do potrzeb jej członków w taki sposób, że grupa może mieć pewność, iż jej członkowie dokonają zakupu tych usług, to istnieje co do zasady porozumienie o współpracy (zob. w tej kwestii pkt 75 i nast. powyżej), które powinno być zwolnione z podatku na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT [odpowiedź na pytanie drugie lit c)].

89. Co do zasady bowiem członkowie grupy zawsze łączą się ze sobą tylko wtedy, gdy są pewni, że członkowie dokonają zakupu usług grupy („gwarancja zakupu”). Można zatem zasadniczo przyjąć, że utworzenie grupy nie prowadzi do zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

90. Mając na uwadze cel zwolnienia (zapobieganie niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej), uważam, że kryterium zakłócenia konkurencji może służyć jedynie zapobieganiu nadużyciom (zob. art. 131 dyrektywy VAT). W ostatecznym rozrachunku powinno zostać bowiem w ten sposób zagwarantowane jedynie, że zwolnienie z opodatkowania nie jest stosowane niezgodnie z jego celem. Gdy tak się dzieje, można to ustalić jedynie na podstawie poszlak.

91. Ze względu na cel tego kryterium, jakim jest przede wszystkim zapobieganie nadużyciom, to na organach podatkowych spoczywa ciężar dowodu(27) istnienia nadużycia, którego należy unikać, względnie poszlak przemawiających za takim nadużyciem [odpowiedź na pytanie drugie lit. e)]. Nie istnieje żaden przepis prawa Unii zobowiązujący organy podatkowe do uzyskania specjalnej opinii biegłego co do rynków państw trzecich. Sposób, w jaki krajowe organy podatkowe realizują spoczywający na nich ciężar dowodu, nie jest kwestią prawa Unii, lecz krajowego prawa o postępowaniu podatkowym [odpowiedź na pytanie drugie f)].

3. **Poszlaki wskazujące na zakłócenie konkurencji**

92. Poszlaki wskazujące na niezgodne z celem stosowanie przepisu o zwolnieniu z opodatkowania zawartego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT może być na przykład to, że grupa świadczy w znacznym zakresie te same usługi odpłatnie na rzecz podmiotów niebędących członkami grupy i w tym względzie – wykorzystując efekty synergii – działa na rynku przede wszystkim jako konkurent, a nie jako grupa współpracująca. W pewnych okolicznościach może w ten sposób zaistnieć odpowiednio realne ryzyko zakłócenia konkurencji w odniesieniu do wyżej wymienionych usługodawców zewnętrznych.

93. Takie poszlaki może być również to, że grupa nie świadczy usług specjalnie dostosowanych do potrzeb swoich członków, a jedynie przekazuje dalej zakupione usługi. Mogą one być z łatwością oferowane i kupowane przez inne podmioty. Również w tym przypadku

usługodawcy zewnętrzni zostaliby wyparci z właściwego rynku. Taki efekt można w pewnych okolicznościach oczywiście osiągnąć, ponieważ usługi grupy polegałyby ewidentnie w dużej mierze na zwykłym przekazywaniu członkom usług nabytych od osób trzecich (agentów itp.).

94. Taki zakup usług i niezmiennione przekazanie tych zakupionych usług jest również sprzeczne z charakterem zwolnienia z opodatkowania, ustalonym powyżej. Zwolnienie to nie ma na celu optymalizacji samego zakupu i odsprzedaży usług, ale raczej umożliwienie współpracy mniejszych uczestników rynku w celu wyrównania niekorzystnej pozycji konkurencyjnej w stosunku do większych konkurentów, którzy sami świadczą te usługi (patrz wyżej, pkt 75 i nast.).

95. Jednak w przypadku samego zakupu usług i ich niezmiennionego przekazania brak jest właściwych usług grupy. Brak jest wówczas niekorzystnej pozycji konkurencyjnej w porównaniu z konkurentami, którzy sami kupują usługi, ponieważ są oni obciążeni takim samym VAT. Sytuacja wyglądałaby inaczej, gdyby grupa wypracowywała własną wartość dodaną. Miałoby to miejsce, na przykład, gdyby agenci byli zatrudnieni przez samą grupę, tak że grupa sama świadczyłaby usługi pośrednictwa. Wówczas występowałby również element współpracy, który jest podstawą do udzielenia zwolnienia z opodatkowania na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

96. Kolejnym poszlakiem może stanowić sytuacja, w której nacisk położony jest wyłącznie na optymalizację obciążenia VAT, a nie na wzajemną współpracę w celu uniknięcia niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej. Optymalizacja obciążenia VAT może osiągnąć, jeżeli przewaga konkurencyjna powstaje w wyniku przeniesienia zakupów usług zewnętrznych na grupę w kraju o bardzo niskiej lub zerowej stawce VAT. Tak może być zdecydowanie również i w tym przypadku.

97. Ostatecznie jednak ocena tej kwestii należy do sądu odsyłającego.

C. Tytułem ewentualnym: Związek z opodatkowaniem grupy na mocy art. 11 dyrektywy VAT (pytania trzecie i czwarte)

98. Gdyby Trybunał stwierdził, że tak że grupa w państwie trzecim jest objęta zwolnieniem z opodatkowania na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT i gdyby pomimo istniejących poszlaków sąd odsyłający zaprzeczył, iż występuje zakłócenie konkurencji, należy udzielić jeszcze odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

99. Te dwie kwestie dotyczą związku między art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT a możliwością opodatkowania grupowego przewidzianą w art. 11 dyrektywy VAT. Zjednoczone Królestwo skorzystało z tej możliwości. W szczególności chodzi o to, czy i na jakich warunkach członkowie grupy VAT mogą być jednocześnie członkami grupy [wspólnie ponoszącej koszty].

100. Komisja i Zjednoczone Królestwo zgadzają się w tym względzie, że jedynie usługi świadczone przez grupę na rzecz jej niezależnych członków są zwolnione z opodatkowania. Istnienie grupy VAT uniemożliwia realizację usług na rzecz członków grupy [wspólnie ponoszącej koszty], ponieważ na mocy przepisów dotyczących grupy VAT tracą oni swoją niezależność. Jeżeli wszystkie kolegia międzynarodowe, które utworzyły KPS, są członkami grupy VAT, nie ma już żadnych członków tej grupy [wspólnie ponoszącej koszty], ale tylko jeden członek.

101. Jest to bardzo formalne podejście, którego, jak już wyjaśniłam powyżej (pkt 34 i nast.), nie uważam za prawidłowe. Ponadto art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT mówi o grupie „osób”. Osoby, które są niezależne z punktu widzenia prawa cywilnego, pozostają jednak osobami, nawet jeżeli są objęte zakresem stosowania przepisów o grupie VAT. Ponadto w dyrektywie używa się terminu „niezależne grupy”, a nie „grupy niezależnych osób”, jak słusznie zauważył KIC w swoim pisemnym stanowisku.

102. Niezależność musi zatem odnosić się wyłącznie do grupy, a nie do jej członków. W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że fikcja braku niezależności grupy (dla KPS) nie może stosować się opodatkowania grupowego. Artykuł 11 dyrektywy VAT wyraża nie wyłączenie transgraniczne zastosowanie.

103. Zgodnie ze stanowiskiem KIC i wbrew temu, co podniosła Komisja podczas rozprawy, termin „osoba” użyty w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie oznacza „podatnika”, a już z pewnością nie podatnika powstałego na mocy fikcji z art. 11 dyrektywy VAT. Wynika to jasno z samego brzmienia art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Przepis ten odnosi się również do osób prowadzących działalność, ze względu na którą nie są „podatnikami”. W związku z tym również osoby niebędące podatnikami mogą być członkami grupy.

104. W tym względzie utworzenie grupy VAT z wynikającej z zastosowania art. 11 dyrektywy VAT fikcji jednego podatnika (kilka osób mogą „uznać za jednego podatnika”), samo w sobie nie uniemożliwia uznania, iż mamy do czynienia z grupą osób. Nie wyklucza to również świadczona przez taką grupę usług na rzecz swoich członków.

105. Staje się to jasne, gdy powyższy przykład (pkt 76 i nast.) zostanie nieznacznie zmodyfikowany. Inny mniejszy szpital (C) łączy się ze szpitalami A i B, tworząc w ramach jednego państwa członkowskiego grupę (Z), która przejmie dostarczanie głównie dla pacjentów. Jednakże A zostaje półnie wykupiony przez X i staje się członkiem grupy VAT, którą kieruje X (reprezentujący członek w Zjednoczonym Królestwie). Z nadal świadczy usługi na rzecz A, B i C, których niezależność na mocy prawa spółek pozostaje nienaruszona przez regulację art. 11 dyrektywy VAT.

106. Wydaje się wątpliwe, by zwolnienie z opodatkowania usług Z dla A miało być faktycznie uzależnione od tego, że z punktu widzenia VAT usługi te są obecnie traktowane jak usługi na rzecz X, a X formalnie rzecz biorąc nie jest członkiem grupy. Celem opodatkowania grupowego jest – jak wyjaśniono powyżej (pkt 38, 39) – uproszczenie administracji, a nie uzależnianie zwolnienia grupy z opodatkowania od powstałej półniej struktury korporacyjnej jej członków i istnienia systemu opodatkowania grupowego.

107. Potrzeba neutralnej pod względem VAT współpracy między A, B i C nie przestaje istnieć z tego tylko względu, że A stało się obecnie członkiem grupy VAT kierowanej przez X. Niekorzystna pozycja konkurencyjna A, B i C w porównaniu z odpowiednio dużym konkurentem nic się w związku z tym nie zmienia.

108. Zatem w przeciwieństwie do opinii Komisji i Zjednoczonego Królestwa, oba „systemy” (opodatkowania grupowego i zwolnienia z opodatkowania usług świadczonych przez grupę [wspólnie ponosząc koszty]) zasadniczo nie wykluczają się wzajemnie. Po prostu muszą one być ze sobą skoordynowane.

109. Artykuł 11 stanowi *lex specialis* w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT tylko w zakresie, w jakim członkowie grupy składają się z osób, z których wszystkie należą do jednej i tej samej grupy VAT. Opodatkowanie grupy na mocy art. 11 dyrektywy VAT jest dalej idącym przepisem, ponieważ przepis ten nie opodatkowuje żadnych usług w ramach grupy. Natomiast art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT zwalnia z podatku jedynie usługi świadczone przez grupę na rzecz jej członków (a nie na odwrót lub usługi między członkami). Zastosowanie art. 11 wypiera zatem stosowanie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

110. Fakt, iż niektórzy członkowie grupy są również członkami grupy VAT w Zjednoczonym Królestwie, nie wyklucza zatem stosowania zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art.

132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

VI. Wnioski

111. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania zadane przez Tribunal First-Tier (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) w następujący sposób:

1. Zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie obejmuje grupy mającej siedzibę w państwie trzecim.
2. Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z opodatkowania usług świadczonych przez grupę na rzecz jej członków w zamian za zwrot kwoty przypadającej na nich części we wspólnie poniesionych wydatkach nie powoduje co do zasady zakłócenia konkurencji, chyba że jest ono stosowane w sposób nieprawidłowy.

Poszlaki wskazujące na niewłaściwe stosowanie może być np. to, że:

- (1) grupa świadczy w znacznym zakresie te same usługi odpłatnie na rzecz podmiotów niebędących członkami grupy i w tym względzie działa na rynku przede wszystkim jako konkurent, a nie jako grupa współpracująca,
- (2) grupa nie świadczy usług specjalnie dostosowanych do potrzeb swoich członków, a jedynie przekazuje dalej zakupione usługi lub
- (3) nacisk położony jest wyjącznie na optymalizację obciążenia VAT, a nie na wzajemną współpracę w celu uniknięcia niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej.

Na organach podatkowych spoczywa ciężar dowodu występowania tych poszlak. Nie istnieje żaden przepis prawa Unii zobowiązujący te organy do uzyskania specjalnej opinii biegłego lub podobnych dokumentów. Ostatecznie jednak to do sądu odsyłającego należy ocena tych poszlak.

3. Okoliczności, że niektórzy członkowie grupy są również członkami grupy VAT, nie wyklucza stosowania zwolnienia z opodatkowania na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Pierwszeństwo ma jednak dalej idące opodatkowanie grupowe na mocy art. 11 dyrektywy VAT. Zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT nie ma zatem zastosowania, jeżeli wszyscy członkowie grupy [wspólnie ponoszącej koszty] należą do tej samej grupy VAT.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Wyroki: z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); z dnia 21 września 2017 r., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy (C-616/15, EU:C:2017:721); z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

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

4 Zobacz w zakresie tego skutku prawnego w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, pkt 45).

5 Zobacz uzasadnienie do art. 4 ust. 4 na s. 4 projektu Komisji z dnia 20 czerwca 1973 r., COM(73) 950 final.

6 Wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i

C?109/14, EU:C:2015:496, pkt 40); z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja (C?480/10, EU:C:2013:263, pkt 37); z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C?85/11, EU:C:2013:217, pkt 47, 48).

7 Zobacz moj? opini? w sprawach Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, pkt 36 i nast.) i DNB Bank (C?326/15, EU:C:2017:145, pkt 45 i nast.).

8 Wyroki: z dnia 21 wrze?nia 2017 r., Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718) oraz z dnia 21 wrze?nia 2017 r., DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:719).

9 Sz?sta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych – wsp?ólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

10 Zgodnie z motywem trzecim z chwil? przyj?cia dyrektywy tylko struktura i brzmienie zosta?y na nowo sformu?owane, bez wprowadzania jednak merytorycznych zmian w obowi?zuj?cych przepisach. W przypadku wprowadzania takich zmian zostaj? one w szczeg?owy sposób przedstawione w przepisach reguluj?cych transpozycj? dyrektywy i jej wej?cie w ?ycie. Odno?nie do art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT brak jest jakiegokolwiek wzmianki w tym zakresie.

11 Por?wnywalny model optymalizacji podatkowej wynika z sytuacji, gdy na siedzib? grupy zostanie wybrane pa?stwo cz?onkowskie Unii o najni?szej stawce VAT.

12 W kwestii tego uzasadnienia zobacz m.in. wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, pkt 45, 46); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 48); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C?657/13, EU:C:2015:331, pkt 47); z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI (C?311/08, EU:C:2010:26, pkt 60).

13 Inaczej te? T. Ehrke-Rabel, *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, vol. 1, no. 1, July 2012, s. 61 (70 i nast.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, s. 114–120; zobacz te? szczeg?owo H. Stadie w Rau/Dürrwächter, *UStG (ustawa o podatku obrotowym)*, § 2 uwaga 812 i nast. (Stan: wydanie 174 – pa?dziernik 2017 r.).

Odmienny pogl?d: A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. van Norden, *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, Issue 1, s. 34 (41).

14 Zobacz pkt 56 i nast. uwag na pi?mie.

15 Wyrok z dnia 16 wrze?nia 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C?288/07, EU:C:2008:505, pkt 49 i nast.).

16 Wida? to w sytuacji, gdy w jednym pa?stwie grupa dokonuje odliczenia podatku naliczonego, poniewa? odm?wiono jej zwolnienia z opodatkowania ze wzgl?du na fakt, i? przyjt?o wyst?powanie okre?lonych zak?óce? konkurencji. Natomiast w pa?stwie cz?onkowskim odbiorcy za?o?ono, przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obci??enia, ?e us?uga jest zwolniona z podatku u cz?onka grupy, gdy? nie stwierdzono ?adnych zak?óce? konkurencji.

17 Zobacz w tym zakresie wyroki: z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, pkt 36); z dnia 21 wrze?nia 2017 r., Komisja/Niemcy (C?616/15, EU:C:2017:721, pkt 56); z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale

Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37). Zobacz również opinię rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, pkt 118).

18 Moja opinia w sprawie Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, pkt 20 i nast.) oraz w sprawie DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, pkt 51).

19 Zobacz pkt 11 stanowiska.

20 W tym zakresie zostało już podniesione w opinii rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, pkt. 125 i nast.) – „należy zauważyć, że jest to raczej specyficzny [rynek]”. Zobacz również moją opinię w sprawie Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, pkt 67).

21 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 28 września 2006 r., Komisja/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

Zobacz w związku ze zwolnieniami z opodatkowania w dyrektywie VAT również wyroki: z dnia 21 września 2017 r., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 30); z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy (C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 49); z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Tak wyrażenie w kwestii przepisów o zwolnieniach z opodatkowania zawartych w art. 132 dyrektywy VAT wyrok z dnia 21 września 2017 r., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 30).

23 Wyroki: z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 30); z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 50); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 25); z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23); z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:34,3 pkt 16); z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47).

24 Zobacz wyroki: z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 48); z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 64).

25 Wyrok z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 47).

26 Zobacz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 59) oraz opinię rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, pkt 131 i nast.).

27 W kwestii ciżby dowodu stwierdzenia w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowicej nadużycie zobacz przykładowo wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35, 38).