OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 9 października 2008 r. [1]

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

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

1 — Język oryginału: angielski.

Właściwe przepisy

3. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy usług świadczonych w latach 1994–1998, zatem właściwą regulacją wspólnotową jest szósta dyrektywa VAT [2].

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

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również,

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, wielokrotnie zmieniana, zwana dalej „szóstą dyrektywą"). Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. została zastąpiona przez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), której celem jest jasne i racjonalne przedstawienie przepisów, w przekształconej strukturze i brzmieniu dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie (zob. motyw 3).

aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[…]

b) opiek[ę] szpitaln[ą] i medyczn[ą], jak również działalność jej towarzysząca [ściśle z nią związaną], wykonywan[ą] przez instytucje zarządzane według prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub[,] na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

[…]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji;

[…]"[3].

Stan faktyczny, postępowanie i pytanie prejudycjalne

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (zwana dalej „Stichting") jest fundacją, której członkami są różne instytucje medyczne i opieki zdrowotnej oraz w niektórych przypadkach indywidualni członkowie tych instytucji, tacy jak poszczególne szpitale. Działalność członków Stichting jest zwolniona z podatku VAT. Jej celem ogólnym jest wspieranie jakości opieki medycznej. W tym celu świadczy ona różne usługi swoim członkom. Większość tych usług (w szczególności związanych z określeniem i utrzymaniem standardów zawodowych dla personelu medycznego i pielęgniarskiego) jest świadczona na rzecz szpitali, a koszty są dzielone pomiędzy nich w zależności od liczby

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

łóżek. Usługi takie (które ostatecznie finansowane są z funduszy państwowych) zostały uznane przez organy podatkowe za zwolnione na podstawie przepisów krajowych transponujących art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

6. Stichting okazjonalnie świadczy także inne usługi na rzecz poszczególnych członków, takie jak zapewnienie pracownika w celu kierowania grupą roboczą ds. projektu odpowiedniej opieki medycznej dla jednej ze stowarzyszonych instytucji oraz delegowanie pracowników do przemawiania na seminarium dotyczącym leków przeciwwirusowych i niewydolności serca zorganizowanym przez inną instytucję stowarzyszoną. Usługi takie są rozliczane indywidualnie z daną organizacją członkowską. Według postanowienia odsyłającego bezsporne jest, że usługi te są bezpośrednio konieczne w celu wykonywania przez członków czynności zwolnionych oraz że nie dochodzi do zakłócenia konkurencji. Organy podatkowe są jednak zdania, że nie jest spełniona przesłanka „zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków".

7. Spór jest obecnie zawisły przed Hoge Raad, która wnosi o udzielenie odpowiedzi w trybie prejudycjalnym na następujące pytanie:

„Czy art. 13 część A ust. 1 lit. f) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on również usługi grup wskazanych w tym przepisie, świadczone na rzecz ich członków, które są bezpośrednio konieczne do wykonywania przez nich działalności zwolnionej od podatku lub działalności niepodlegającej opodatkowaniu, za które to usługi grupy te żądają wynagrodzenia jedynie w wysokości poniesionych kosztów, jeśli usługi te są świadczone tylko na rzecz jednego lub kilku członków?".

8. Stichting, rząd niderlandzki i Komisja przedstawiły uwagi na piśmie oraz wyjaśnienia ustne.

Ocena

Zakłócenie konkurencji

9. Rząd niderlandzki kwestionuje założenie sądu krajowego, że sporne usługi nie powodują żadnego zakłócenia konkurencji. Wska-

zuje w szczególności, że krajowe przepisy transponujące określające zakres zwolnienia w prawie niderlandzkim wyraźnie wyłączają zapewnienie pracowników właśnie na tej podstawie, że jest to usługa mogąca powodować poważne zakłócenia konkurencji.

10. To, czy ma miejsce faktyczne lub ewentualne zakłócenie konkurencji, jest oczywiście kwestią do rozstrzygnięcia przez właściwy sąd krajowy, jak też wykładnia i stosowanie właściwych krajowych reguł transpozycji. W odniesieniu do prawdopodobieństwa zakłócenia można tylko zauważyć, że należy odmówić zwolnienia, jeżeli ono samo w sobie, bezpośrednio lub w przyszłości, może powodować zakłócenia konkurencji [4].

11. Chciałabym jednak wskazać na jeden dalszy aspekt. Pytanie sądu krajowego dotyczy usług, „za które to usługi [grupy te] żądają wynagrodzenia jedynie w wysokości poniesionych kosztów". To sformułowanie mogłoby obejmować usługi rozliczane za kwotę niższą niż koszty, w przeciwieństwie do całkowitego zwrotu określonego w szóstej dyrektywie [5]. Oczywiście wszelkie świadczenie usług za wynagrodzeniem niższym od kosztów będzie mieć konsekwencje w zakresie konkurencji wobec przedsięwzięć komercyjnych, które właściwy sąd krajowy musi wziąć pod uwagę w swej ocenie stanu faktycznego.

Ścisła wykładnia

12. Jak wskazały rząd niderlandzki i Komisja, Trybunał konsekwentnie twierdził, że jako wyjątek od ogólnej zasady, iż podatek VAT jest pobierany od wszystkich dostaw dokonywanych za wynagrodzeniem przez podatnika, pojęcia wykorzystane do określenia wyjątków, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, muszą być interpretowane ściśle [6].

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

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

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

13. Jednakże Trybunał stwierdził ponadto, że celem tego orzecznictwa nie jest wydanie wykładni, która uczyniłaby zwolnienia ustanowione w tym przepisie niemal niemożliwymi do zastosowania w praktyce [7].

Pytanie prejudycjalne

15. Stichting i Komisja twierdzą, iż na pytanie Hoge Raad należy odpowiedzieć w ten sposób, że pod warunkiem iż spełnione są inne kryteria z art. 13 część A ust. 1 lit. f), przepis ten obejmuje usługi świadczone przez grupy w nim wskazane, nawet jeśli usługi te są świadczone tylko na rzecz jednego lub kilku członków.

14. Ja także proponowałabym złagodzenie rygorystyczności tej wykładni — a nie można mylić ścisłej wykładni z wykładnią zawężającą [8] — zgodnie z charakterem danego zwolnienia. Opieka szpitalna i medyczna jest zwolniona w interesie społeczeństwa jako całości, w celu zmniejszenia jej kosztów dla pacjentów. Uzasadnienie tego zwolnienia obejmuje niezbędne usługi towarzyszące, które z powodu korzyści skali są delegowane na podmioty zarządzane łącznie [9]. Jeżeli „opieka szpitalna i medyczna" sama w sobie jest przedmiotem ścisłej wykładni, to czy właściwe jest poddanie koniecznych usług towarzyszących pod dodatkowy stopień ścisłej wykładni, jeszcze mocniej zaciskając pętlę [10]?

16. Rząd niderlandzki jest zdania, że przepis ten nie może obejmować usług świadczonych i rozliczanych indywidualnie na rzecz członków. Na rozprawie przedstawił on szczegółowo swoje stanowisko, twierdząc, że istnieje kluczowe rozróżnienie pomiędzy usługami świadczonymi w interesie zbiorowym, które są nim objęte, a usługami świadczonymi w indywidualnym interesie członka, które nie są nim objęte.

17. Zasadniczo zgadzam się ze Stichting i z Komisją. Gdy wszystkie inne warunki w art. 13 część A ust. 1 lit. f) są spełnione — jeżeli usługi te są bezpośrednio konieczne dla wykonywania działalności zwolnionej lub nieopodatkowanej, jeżeli ma miejsce całkowity zwrot poniesionych wydatków i jeżeli nie

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

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

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

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

ma prawdopodobieństwa zakłócenia konkurencji — wydaje mi się, że przesadnie dosłowna wykładnia słów „część" i „ogólnie" nakładałaby bezpodstawne i sztuczne ograniczenie na zakres zwolnienia.

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

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

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

21. Na rozprawie rząd niderlandzki położył większy akcent na zapotrzebowanie na usługi, w celu zakwalifikowania się do zwolnienia, świadczone raczej w zbiorowym interesie wszystkich członków grupy niż w indywidualnym interesie poszczególnych członków. Zilustrował to rozróżnienie poprzez odwołanie się do szkolnej komisji odwoławczej, która świadczy pomoc na rzecz wszystkich

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

szkół w Niderlandach w zakresie rozstrzygania skarg. Usługa ta jest świadczona w zbiorowym interesie wszystkich szkół, nawet jeśli niektóre szkoły jej nie potrzebują w danym okresie, a nawet w ogóle, i dlatego powinna być zwolniona na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. f). Z kolei gdyby szkoła miała uzyskać poradę prawną na przykład w kwestii podatku VAT od prawników komisji, byłaby to usługa w indywidualnym interesie szkoły i nie powinna podlegać zwolnieniu.

22. Podczas gdy zgodziłabym się z rezultatem, do jakiego doszedł rząd niderlandzki, analizując ten przykład, nie zgadzam się z metodą, której używa. W opisanych okolicznościach doradztwo w zakresie podatku VAT nie kwalifikowałoby się do zwolnienia, ponieważ nie jest to usługa bezpośrednio konieczna do umożliwienia szkole wykonywania zwolnionej z podatku działalności polegającej na zapewnianiu edukacji, i prawdopodobnie dlatego że nie jest to jedna z usług, dla której celów została utworzona komisja. Z drugiej strony, usługa, która wchodziła w zakres celów komisji i która była bezpośrednio konieczna dla wykonywania zwolnionej z podatku działalności polegającej na zapewnianiu edukacji, powinna kwalifikować się do zwolnienia niezależnie od faktycznej liczby szkół, które ją otrzymują.

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

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

Wnioski

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

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