WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 9 lutego 2006 r.*

W sprawie C-415/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 24 września 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Stichting Kinderopvang Enschede,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: F.G. Jacobs,
sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Stichting Kinderopvang Enschede przez W. Rouwenhorsta, conseiller fiscal,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i C. ten Dam, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. g)–i) 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między Stichting Kinderopvang Enschede (zwaną dalej „fundacją") a Staatssecretaris van Financiën (ministrem finansów) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), który został zapłacony w okresie od 1 stycznia do 31 marca 1998 r.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g)–i) i ust. 2 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„A. *Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym*

1. 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, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

g) dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego], łącznie z usługami świadczonymi na rzecz domów starców, przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

h) dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z opieką nad dziećmi i młodzieżą przez instytucje [podmioty] prawa publicznego lub przez inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

i) edukacja dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmiana kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, dokonywaną przez instytucje [podmioty] prawa publicznego, którym te zadania są powierzone lub przez inne organizacje [podmioty] określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

[...]

2. a) [...]

b) świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeśli:

— nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

— ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotu] poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej".

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 11 ust. 1 lit. f) Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329), w wersji obowiązującej w roku podatkowym będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą z 1968 r.") stanowi:

„Artykuł 11

1. Na warunkach określonych w drodze rozporządzenia organu administracji publicznej zwolnienie z podatku obejmuje:

[...]

f) dostawy towarów i świadczenie usług o charakterze społecznym lub kulturalnym, które mają być określone przez rozporządzenie organu administracji publicznej, o ile przedsiębiorca nie będzie dążył do osiągnięcia zysku i nie spowoduje to poważnego zakłócenia warunków konkurencji w stosunku do przedsiębiorców, których celem jest osiąganie zysków".

5 Artykuł 7 ust. 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia wykonawczego z 1968 r. w sprawie podatku obrotowego) z dnia 12 sierpnia 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 423) w wersji obowiązującej w roku podatkowym będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym") przewiduje, że:

„Za dostawy towaru i świadczenie usług o charakterze społecznym i kulturalnym w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. f) ustawy [z 1968 r.] uznaje się dostawy towarów i świadczenie usług, wymienione w załączniku B niniejszego rozporządzenia".

6 Załącznik B lit. b) pkt 6 rozporządzenia wykonawczego w szczególności nadmienia, że:

„Dostawy towarów i świadczenie usług w rozumieniu art. 7 rozporządzenia, wykonane przez następujące podmioty, których celem nie jest osiąganie zysków:

[...]

6) Podmioty zajmujące się opieką nad dziećmi i szkoły dla dzieci, które zostały dotknięte długotrwałymi chorobami".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Fundacja jest podmiotem niemającym celu zarobkowego, zapewniającym w różnych miejscach opiekę nad dziećmi w wieku przedszkolnym i oferującym dzieciom

w wieku szkolnym opiekę poza godzinami nauki w szkole. Fundacja ta posiada również kartotekę rodziców, którzy w wyniku przeprowadzonego przez nią sprawdzenia, zostali zakwalifikowani do sprawowania w swoich domach opieki nad dziećmi. Rodzice zajmujący się dziećmi poza godzinami nauki w szkole (zwani dalej „rodzicami przyjmującymi") mogą zostać przeszkoleni na koszt fundacji. W przypadku gdy rodzice zadecydują o tym, żeby ich dzieckiem zajął się rodzic przyjmujący, fundacja kontaktuje ich z rodzicami przyjmującymi, których nazwiska przechowywane są w kartotece fundacji i którzy w miarę możliwości odpowiadają ich wymaganiom. Następnie fundacja pośredniczy przy zawieraniu pisemnej umowy między rodzicami dziecka a rodzicami przyjmującymi. Jeżeli po upływie określonego czasu jedna ze stron nie wyrazi zgody na przedłużenie umowy lub jeżeli warunki umowy nie będą przestrzegane, rodzice dziecka mogą ponownie skorzystać z usług fundacji. Fundacja nie ponosi odpowiedzialności za szkody powstałe w wyniku niewykonania tej umowy. Nie gwarantuje ona także rzeczywistego sprawowania opieki we wskazanych godzinach przez rodziców przyjmujących.

8 Za świadczenie przez fundację usług pośrednictwa, w okresie będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, fundacja obciążała rodziców kwotą 3,45 NLG za dziecko, za godzinę korzystania z usług rodzica przyjmującego. Ponadto rodzice płacili tym ostatnim kwotę wynoszącą 5 NLG za dziecko, za godzinę.

9 Jak wynika z deklaracji podatkowej fundacji, w okresie od 1 stycznia do 31 marca 1998 r. za świadczenie tych usług zapłaciła ona kwotę wynoszącą 6 424 NLG tytułem podatku VAT. Wniosła ona jednakże do właściwego organu podatkowego odwołanie celem uzyskania zwrotu tego podatku na podstawie art. 11 ust. 1 lit. f) ustawy z 1968 r. w związku z art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, a także załącznika B lit. b) pkt 6 tego rozporządzenia, twierdząc, że z przepisów tych wynika, iż świadczone usługi są zwolnione z podatku VAT. Odwołanie to zostało oddalone przez ten organ podatkowy.

10 Fundacja wniosła skargę na decyzję odmowną do Gerechtshof te Arnhem, który uwzględnił tę skargę wyrokiem z dnia 9 kwietnia 2001 r. uchylającym zaskarżoną

decyzję. Staatssecretaris van Financiën wniósł do sądu odsyłającego skargę kasacyjną od wyroku.

11 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 część A ust. 1 lit. g), h) oraz i) szóstej dyrektywy powinien być rozumiany w ten sposób, że świadczenie usług opisane [w postanowieniu odsyłającym], polegające na pośrednictwie w zakresie usług opieki nad dziećmi w wieku przedszkolnym i dziećmi w wieku szkolnym poza godzinami nauki w szkole, w domach rodziców przyjmujących, powinno być zakwalifikowane jako świadczenie usług objęte jednym lub kilkoma z powyżej wskazanych przepisów?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

12 Swoim pierwszym pytaniem sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy świadczenie usług pośrednictwa między rodzicami dziecka, nad którym sprawowana jest opieka, a rodzicami przyjmującymi, takich jak te, które świadczy fundacja, podlega zwolnieniu z podatku VAT jako usługi ściśle związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym, z opieką nad dziećmi i młodzieżą i/lub z edukacją dzieci i młodzieży.

13 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane ściśle, jako że stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, według której podatek VAT jest pobierany od wszystkich usług świadczonych odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello Rec. str. I-4427, pkt 29 i z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 15). Wyżej wymienione zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają służyć uniknięciu rozbieżności pomiędzy państwami członkowskimi w stosowaniu systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 21 oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 15).

14 Ponadto art. 13 część A szóstej dyrektywy dotyczy zwolnienia z podatku VAT pewnych rodzajów działalności w interesie ogólnym. Przepis ten nie wyłącza jednak ze stosowania podatku VAT wszystkich rodzajów działalności wykonywanych w interesie ogólnym, lecz jedynie te, które są w nim wymienione i opisane w sposób bardzo szczegółowy (zob. w szczególności wyroki z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 60 oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 16).

15 Aby możliwe było zwolnienie z opodatkowania usług pośrednictwa, wykonanych przez fundację na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. g)–i) szóstej dyrektywy, powinny one być ściśle związane z którymś z rodzajów działalności, określonym w tych przepisach.

16 Po pierwsze, należy zatem zbadać, czy sprawowanie opieki nad dziećmi przez rodziców przyjmujących, z którym związane jest świadczenie przez fundację usług pośrednictwa, może wchodzić w zakres działalności, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g)–i) szóstej dyrektywy, w szczególności odpowiednio: pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego, opieki nad dziećmi i młodzieżą, a także edukacji dzieci i młodzieży.

17 Bezsprzecznie sprawowanie opieki nad dziećmi przez rodziców przyjmujących może być uznane za świadczenie usług w zakresie pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego, a także opieki nad dziećmi i młodzieżą w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

18 Jednakże, zdaniem rządu niderlandzkiego, opieka nad dziećmi nie jest usługą w dziedzinie edukacji dzieci i młodzieży, a w związku z powyższym uważa on, że ust. 1 lit. i) nie może być brany pod uwagę do celów rozstrzygnięcia sporu, takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

19 Należy w tym miejscu stwierdzić, że wiadomości, które posiada Trybunał, nie pozwalają mu na stwierdzenie z całą pewnością, czy edukacja jest częścią składową opieki sprawowanej przez rodziców przyjmujących. Mając na uwadze rozważania zawarte w pkt 17 niniejszego wyroku, rozstrzygnięcie tej kwestii przez Trybunał jest zbędne.

20 W związku z powyższym opieka nad dziećmi, sprawowana przez rodziców przyjmujących może podlegać co najmniej dwóm kategoriom zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

21 Po drugie, należy stwierdzić, iż bezsporne jest, że spośród stron postępowania przed sądem krajowym, fundacja jest organizacją uznaną przez zainteresowane państwo członkowskie w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy. Rząd niderlandzki i Komisja Wspólnot Europejskich są zdania, iż rodzice przyjmujący powinni również spełniać to kryterium. W tej kwestii twierdzą, że świadczenie przez fundację usług pośrednictwa nie może podlegać zwolnieniu, jeżeli sama usługa,

z którą jest ono ściśle związane, nie spełnia również wszystkich przesłanek niezbędnych do skorzystania ze zwolnienia.

22 Mając to na uwadze, rząd niderlandzki słusznie powołuje się na treść art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym „świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeśli [...] nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu". W rzeczywistości z przepisów tych wynika, że transakcja główna, z którą dana dostawa towarów lub świadczenie usług są ściśle związane, powinna być również zwolniona z opodatkowania. W postępowaniu przed sądem krajowym zwolnienie świadczonych usług wykonanych przez fundację świadczącą usługi pośrednictwa między rodzicami dziecka, nad którym sprawowana jest opieka, a rodzicami przyjmującymi zakłada zatem, że usługa opieki nad dziećmi, wykonana przez rodziców przyjmujących podlega zwolnieniu z podatku VAT.

23 Zważywszy na to, że rodzice przyjmujący są niezależnymi osobami, które nie wchodzą w zakres pojęcia podmiotu prawa publicznego, usługi opieki nad dziećmi mogą być zwolnione z podatku VAT z tytułu art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, jedynie w zakresie, w jakim są one wykonywane przez „podmioty uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie". Władze krajowe dysponują w tym względzie swobodą uznania, z której korzystać powinny zgodnie z prawem wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 48–53). Trybunał w szczególności orzekł w tym przedmiocie, że zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy wyrażenie „inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwo członkowskie" nie wyklucza możliwości korzystania ze zwolnienia przez osoby fizyczne prowadzące przedsiębiorstwo, w konkretnym przypadku przez podmiot prywatny mający cel zarobkowy (ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 36). Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy usługi opieki wykonywane przez rodziców przyjmujących spełniają wymienione w tych przepisach przesłanki zwolnienia, w szczególności kryterium „charakteru społecznego", które musi być spełnione przez usługodawcę.

24 Po trzecie, świadczenie przez fundację usług pośrednictwa musi być ściśle związane z usługami opieki nad dziećmi, aby mogło ono podlegać zwolnieniu z podatku VAT na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. g)–i) szóstej dyrektywy. Komisja i rząd niderlandzki zaprzeczają istnieniu takiego związku, powołując się w szczególności na wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, w którym nie dopuszczono możliwości zwolnienia z opodatkowania, na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, badań przeprowadzanych odpłatnie przez państwowe instytucje szkolnictwa wyższego. Trybunał orzekł w pkt 49 tego wyroku, że świadczenie takich usług nie było ściśle związane ze szkolnictwem wyższym, stwierdzając, w szczególności w pkt 48 tego wyroku, że „odpłatna realizacja projektów badawczych, nawet jeśli może być uznana za bardzo użyteczną dla szkolnictwa wyższego, to jednak nie jest konieczna do osiągnięcia jego celu".

25 Niezależnie bowiem od wykładni wyrażenia „ściśle związane" występującego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, art. 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy w każdym wypadku uzależnia zwolnienie z opodatkowania od warunku, aby owe dostawy towarów i świadczenie usług były konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu z opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 26). Jak wynika z powyższego, w postępowaniu przed sądem krajowym usługi pośrednictwa, świadczone przez fundację podlegają zwolnieniu z opodatkowania wyłącznie wtedy, gdy zostanie wykazane, iż są one konieczne do wykonywania usług opieki nad dziećmi.

26 Fundacja utrzymuje w tej kwestii, że rodzice nie mogliby mieć dostępu do świadczonych przez rodziców przyjmujących usług opieki nad dziećmi, bez skorzystania z jej usług pośrednictwa, podczas gdy rząd niderlandzki i Komisja podnoszą, że nawiązanie kontaktu między rodzicami dzieci, nad którymi sprawowana jest opieka, a rodzicami przyjmującymi mogłoby odbywać się w inny sposób, np. przez zamieszczenie ogłoszenia czy też skorzystanie z usług biur pośrednictwa.

27 Jak słusznie zauważył rzecznik generalny w pkt 55–57 opinii, nie można zakwalifikować jako usługi koniecznej samego posiadania listy wszystkich osób trudniących się sprawowaniem opieki nad dziećmi i udostępniania tej listy rodzicom. Jeżeli natomiast działania fundacji, polegające na sprawdzaniu doświadczenia i kwalifikacji rodziców przyjmujących umożliwią wyselekcjonowanie kompetentnych, godnych zaufania rodziców przyjmujących, którzy świadczyliby usługi opieki nad dziećmi o wyższej jakości od tych, jakie mogliby uzyskać rodzice niekorzystający z usług tego podmiotu, to w konsekwencji świadczenia te można by uznać za niezbędne do zapewnienia wysokiej jakości opieki nad dziećmi.

28 Do sądu odsyłającego należy zbadanie, w kontekście okoliczności zawisłego przed nim sporu, czy charakter i jakość usługi opieki nad dziećmi, z której korzystają rodzice dzięki świadczeniu przez fundację usług pośrednictwa między nimi a rodzicami przyjmującymi, jest tego rodzaju, że zapewnienie podobnej jakości usług nie byłoby możliwe bez skorzystania z usługi pośrednictwa, takiej, jaką oferuje fundacja.

29 Ponadto pomocniczo rząd niderlandzki podnosi, że owo świadczenie usług nie powinno podlegać zwolnieniu z tytułu art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, ponieważ służy ono głównie osiągnięciu dodatkowego dochodu dla fundacji poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem VAT. Ponieważ jednak zbadanie takiego argumentu wymagałoby w istocie dokonania oceny stanu faktycznego, co nie należy do kompetencji Trybunału rozpatrującego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, sam sąd odsyłający powinien ocenić jego zasadność, uwzględniając całokształt konkretnych okoliczności postępowania przed sądem krajowym.

30 Na zadane pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy w związku z ust. 2 lit. b) tego artykułu należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług w charakterze pośrednika między osobami poszukującymi a osobami oferującymi usługę opieki nad dziećmi wykonywane przez podmiot prawa publicznego lub podmiot uznany przez zainteresowane państwa członkowskie za mający charakter społeczny, może podlegać zwolnieniu na mocy ww. przepisów wyłącznie w przypadku gdy:

— sama usługa opieki nad dziećmi spełnia przesłanki zwolnienia, przewidziane na mocy tych przepisów;

— charakter i jakość usługi jest tego rodzaju, że rodzice nie mieliby możliwości uzyskania usługi o podobnej wartości bez skorzystania z usług świadczonych przez taki podmiot;

— głównym celem tych ostatnich usług nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej.

W przedmiocie kosztów

31 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) i h) 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 w związku z ust. 2 lit. b) tego artykułu należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług w charakterze pośrednika między osobami poszukującymi a osobami oferującymi usługę opieki nad dziećmi wykonywane przez podmiot prawa publicznego lub podmiot uznany przez zainteresowane państwa członkowskie za mający charakter społeczny, może podlegać zwolnieniu na mocy ww. przepisów wyłącznie w przypadku gdy:

— **sama usługa opieki nad dziećmi spełnia przesłanki zwolnienia przewidziane na mocy tych przepisów;**

— **charakter i jakość usługi jest tego rodzaju, że rodzice nie mieliby możliwości uzyskania usługi o podobnej wartości bez skorzystania z usług świadczonych przez taki podmiot;**

— **głównym celem tych ostatnich usług nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej.**

Podpisy