

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA  
przedstawiona w dniu 22 lutego 2005 r.<sup>1</sup>

1. W niniejszym postępowaniu w trybie prejudycjalnym Trybunał stawia czoło pojęciu „podmioty uznane za mające charakter społeczny”, które art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”)<sup>2</sup> stosuje w celu określenia zakresu zastosowania zwolnień, które uprzywilejowują dostawy towarów i świadczenie usług bezpośrednio związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym oraz z opieką nad dziećmi i młodzieżą<sup>3</sup>.

2. Przed VAT and Duties Tribunal (sądem brytyjskim właściwym w dziedzinie podatku VAT oraz akcyzowego) toczy się postępowanie, w którym przedmiotem sporu jest to, czy prowadzenie ośrodków opieki długoterminowej przez „partnership” (spółkę osobową) podlega podatkowi. Sąd ten kieruje trzy pytania, z których tylko jedno uzasadnia przeprowadzenie fazy ustnej postępowania, ponieważ na pytanie pierwsze i ostatnie

można odpowiedzieć w szybszym trybie art. 104 § 3 regulaminu, gdyż odpowiedzi na nie w oczywisty sposób wynikają z orzecznictwa.

**I — Przepisy wspólnotowe będące przedmiotem wykładni w niniejszej sprawie**

3. Tytuł X szóstej dyrektywy reguluje zwolnienia. W art. 13 wymienia się pośród zwolnień, które dotyczą czynności dokonanych w obrębie jednego państwa, te zwolnienia, które uprzywilejowują określone rodzaje działalności leżące w interesie publicznym (część A ust. 1); obejmują one:

„[...]”

g) dostawę towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz [...] opieki i pomocy społecznej [pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego], łącznie z usługami świad-

1 — Język oryginału: hiszpański.

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, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 — W niniejszej opinii posługuję się wyrażeniami takimi jak „opieka społeczna”, „pomoc społeczna”, „działalność z zakresu opieki” i innymi podobnymi, obejmującymi czynności prawne opisane w powołanych przepisach.

czonymi na rzecz domów starców<sup>[4]</sup>, przez instytucje [podmioty] prawa publicznego lub inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

— muszą być zarządzane i administrowane wyłącznie społecznie przez osoby niemające bezpośredniego czy pośredniego interesu, ani samodzielnie bądź też przez pośredników w wynikach działalności,

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

— pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne ich nie przewyższające lub też, w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objęte podatkiem od wartości dodanej,

[...]”.

4. Artykuł 13 część A ust. 2 lit. a) tej samej części powołanego przepisu umożliwia państwu członkowskim uzależnienie przyznania zwolnienia w przypadku podmiotów prawa prywatnego od spełnienia jednego lub kilku poniżej wymienionych warunków:

— zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem od wartości dodanej”.

— „— instytucje [podmioty], których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysków, ewentualne zyski, które pomimo to osiągną, nie mogą być rozdzielane, ale muszą być przeznaczone na kontynuację i doskonalenie świadczonych usług,

## II — Okoliczności faktyczne i prawo krajowe

5. W dniu 22 kwietnia 1997 r. spółki Kingscrest Associates Limited i Montecello Limited założyły „partnership” pod nazwą „Kingscrest Residential Care Homes” (zwaną dalej „Kingscrest”) z zamiarem prowadzenia

<sup>4</sup> — W niektórych wersjach językowych nie wymienia się tytułem przykładu domów starców.

w celach zarobkowych domów opieki długoterminowej, czterech dla osób starszych oraz dwóch dla dzieci, które zostały wpisane do odpowiednich rejestrów na podstawie Registered Homes Act 1984 (ustawy o zarejestrowanych domach opieki) oraz na podstawie Children Act 1989 (ustawy o ochronie dzieci). Od dnia 1 kwietnia 2002 r., daty wejścia w życie Care Standards Act 2000 (ustawy w sprawie standardów opieki, która uchyliła dwie wcześniej wymienione ustawy), sześć ośrodków zostało zarejestrowanych we właściwej w tej dziedzinie National Care Standards Commission.

6. Charities Act 1993 odnosi się do podmiotów dobroczynnych, definiując je w art. 96 jako podmioty posiadające lub nieposiadające osobowości prawnej, utworzone w celach charytatywnych („charitable purposes”) i podlegające kontroli High Court. Zgodnie z art. 97 cele te są określane zgodnie z prawem Anglii i Walii<sup>5</sup>.

7. Przed dniem 21 marca 2002 r. pkt 9 grupy 7 załącznika 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT) zwalniał czynności z zakresu pomocy społecznej, niemające celu zarobkowego, wykonywane przez jeden z wymienionych tam rodzajów podmiotów lub przez podmiot prawa publicznego, z takim skutkiem, że działalność Kingscrest podlegała wówczas opodatkowaniu, ponieważ zawsze zmierzała do osiągnięcia zysku.

5 — Postanowienie odsyłające (pkt 17) zawiera informację, że w decyzji z 1891 r. [Income Tax Commissioners przeciwko Pemsel (1891) AC 531] Izba Lordów potwierdziła, że prawne znaczenie terminu „charitable” nie zbiega się z jego kolokwialnym znaczeniem, oznaczając pomoc na rzecz ubogich, wspieranie edukacji i religii, jak również innych pozytywnych dla wspólnoty celów, czyli główne zadania altruistyczne z prawnego punktu widzenia.

8. Niemniej wraz z wyżej wskazaną datą Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (rozporządzenie dotyczące podatku VAT znajdujące zastosowanie w sprawach pomocy społecznej i zdrowia) nadało nowe brzmienie ww. pkt 9 w taki sposób, że przyznanie zwolnienia nie pozostawało dłużej uzależnione od bezinteresownego charakteru działalności, nawet wówczas, gdy była ona dokonywana przez podmiot prywatny „regulowany przez państwo”.

9. W zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy przypis 6 dotyczący grupy 7 przez „usługi z zakresu opieki społecznej” rozumie usługi bezpośrednio związane z „opieką, leczeniem i szkoleniem, mające na celu promocję zdrowia i kondycji fizycznej i psychicznej osób starszych, chorych, osób żyjących w niedostatku i niepełnosprawnych”, jak również z „opieką nad dziećmi lub młodzieżą”. W przypadku gdy usługi te świadczone są przez podmiot prawa prywatnego „regulowany przez państwo”, bierze się pod uwagę jedynie działalność, dla której wykonywania podmiot ten został utworzony.

10. Z kolei przypis 8 definiuje podmiot „regulowany przez państwo” jako podmiot zatwierdzony, zarejestrowany lub zwolniony z tego obowiązku przez ministra lub inny organ działający na podstawie ustawy powszechnej parlamentu<sup>6</sup>.

6 — Wyłączone zostały przepisy, które weszły w życie w różnym czasie na terytorium różnych jednostek terytorialnych.

11. Nikt nie kwestionuje tego, iż Kingscrest posiada taki charakter, świadcząc usługi z zakresu opieki społecznej zwolnione od podatku VAT od dnia 21 marca 2002 r., z którego to powodu Commissioners of Customs and Excise (organ właściwy z zakresu podatków pośrednich) wykreślił ją ze skutkiem na ten dzień z rejestru podatników podatku VAT.

zastosowanie do podmiotu uznanego za mający charakter społeczny, to czy należy go interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do takiego jak »partnership« Kingscrest Residential Care Homes podmiotu mającego cel zarobkowy?

### III — Pytania prejudycjalne

12. Kingscrest odwołał się od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal, podnosząc, że zwolnienie dokonywanych przez niego czynności narusza art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy. Przed rozstrzygnięciem sprawy ww. sąd skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- 3) Czy art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) [szóstej] dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, iż przyznaje on państwom członkowskim dyskrecjonalne uprawnienie do zakwalifikowania dla celów tego przepisu podmiotu zarejestrowanego na podstawie Care Standards Act 2000 (lub Registered Homes Act 1984, czy Children Act 1989), który nie jest jednak podmiotem prawa publicznego ani też nie ma statusu »charity« na podstawie prawa krajowego zainteresowanego państwa członkowskiego?"

- „1) Czy dopuszczalne jest odwołanie się do innych wersji językowych szóstej dyrektywy 77/388/EWG w celu określenia znaczenia pojęcia »charitable« występującego w [angielskiej wersji językowej] art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h), czy też terminowi temu należy nadać takie samo znaczenie jak w prawie krajowym?

- 2) Jeżeli art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że znajduje on

### IV — Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

13. W terminie wyznaczonym w art. 20 Statutu WE Trybunału Sprawiedliwości pisemne uwagi przedstawili: rząd Zjednoczonego Królestwa, Kingscrest i Komisja, których przedstawiciele wzięli udział w rozprawie w dniu 27 stycznia 2005 r. w celu wygłoszenia swoich uwag.

## V — Ocena pytań prejudycjalnych

### A — Uwagi wstępne: grzech pierwородny wspólnotowego podatku VAT<sup>7</sup>

14. Dziwi, że spółka, której działalność zostaje zwolniona z podatku, nie zgadza się na to i zmierza do poddania jej podatkowi, niemniej zwolnienie przynosi jej szkodę, ponieważ nie może ona odliczyć kwot podatku poniesionych przy nabyciu towarów i usług niezbędnych dla prowadzenia przez nią działalności, ponieważ została przesunięta na pozycję konsumenta końcowego.

15. Sytuacja taka wywołuje odwrotne skutki w systemie podatku VAT, ponieważ podatnik zobowiązany do zastosowania zwolnienia będzie próbował odzwierciedlić owe negatywne konsekwencje w cenach w ten sposób, że w przypadku zwolnień przedmiotowych, których celem jest wspieranie określonych typów działalności lub pobudzanie pewnych sektorów przemysłowych, osiąga się przeciwny rezultat od zamierzonego, ponieważ „korzyść podatkowa” podraża koszt czynności gospodarczej.

16. Nie bez powodu niektórzy przedstawiciele doktryny uważają, że zwolnienia we wspólnym systemie VAT naruszają zasadę

powszechności podatku i łamią zasadę neutralności<sup>8</sup>, uznając, że bardziej zgodne z naturą tego podatku jest ustanowienie zmniejszonych stawek podatku, nawet minimalnych, co miałyby podobne konsekwencje w końcowym opodatkowaniu, bez zakłócania funkcjonowania systemu<sup>9</sup>.

### B — Kryteria interpretacyjne, w szczególności „kryterium językowe” (pytanie pierwsze)

17. Sąd brytyjski rozpoczyna dialog z Trybunałem Sprawiedliwości poprzez pytanie, w którym zawarte zostały dwie wątpliwości, obie wyjaśnione już przez orzecznictwo. Pierwsza wątpliwość dotyczy tego, czy wyrażenie „charakter społeczny” zastosowane w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy należy odczytywać w świetle prawa krajowego, czy też zgodnie ze szczególnymi potrzebami wspólnotowego porządku prawnego; gdyby odpowiedź wskazywała drugą z tych możliwości, pytanie drugie dotyczy możliwości posłużenia się przy dokonywaniu wykładni innymi wersjami językowymi tego przepisu.

7 — Wyrażenie to zapożyczyłem od I. Ibáñez Garcíi, „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, praca opublikowana w *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr 226, str. 103–115.

8 — Zobacz L.M. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva Comunitaria del IVA”, wyd. Cedecs, Barcelona 1997, str. 201. I. Ibáñez García wyjaśnia za pomocą przykładu w ww. pracy (str. 103 i 104), że zasada neutralności nie jest zgodna z zasadą proporcjonalności, o której mowa w art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy, pomimo iż w orzecznictwie wspólnotowym twierdzi się inaczej; w wyroku z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie dauphinoise, Rec. str. I-3695, Trybunał stwierdza, że celem tych przepisów jest „zapewnienie przestrzegania gwarantowanego przez wspólny system podatku VAT celu całkowitej neutralności”.

9 — W ten sposób wyraża się I. Ibáñez García, op. cit., str. 105.

18. W celu naszkicowania rozwiązania przydatne jest, zgodnie z tym, na co wskazałem w opinii z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie CSC Financial Services oraz w opinii z dnia 25 marca 2004 r. w sprawie Cimber Air<sup>10</sup>, przypomnienie kryteriów przyjętych przy wykładni przepisów zwalniających z podatku VAT określone czynności prawne.

19. W związku z tym podkreśliłem, że ponieważ opodatkowanie podatkiem VAT jest zasadą ogólną, ustanowioną w art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, zwolnienia stanowią wyjątek i powinny być interpretowane, tak jak każde zwolnienie z obowiązku podatkowego, zgodnie z orzecznictwem<sup>11</sup> w sposób ścisły, przy czym wymóg ten nie może pozbawiać skutku owych zwolnień poprzez takie ich odczytywanie, które przeszkodziłoby w osiągnięciu zamierzonego celu<sup>12</sup>.

20. Położyłem również akcent na obowiązującą we wspólnym systemie VAT zasadę neutralności, która zostaje naruszona przez system zwolnień, w zakresie w jakim zmniejsza

ona on powszechność podatku będącą instrumentem służącym konkurencji na jednolitym rynku, w związku z czym, w celu zapewnienia zgodności i spójności systemów podatkowych we wszystkich państwach członkowskich, należy przyjąć, iż tytuł X szóstej dyrektywy posługuje się autonomicznymi pojęciami prawa wspólnotowego.

21. W interesującym nas zakresie art. 13 szóstej dyrektywy, zgodnie z tym, na co wskazuje się w jej motywie jedenastym, zawiera wspólny wykaz zwolnień, tak aby umożliwić pobór środków własnych Wspólnot w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich; wynika z tego, że owe instrumenty podatkowe stanowią pojęcia szczególne, których znaczenie powinno być określone z punktu widzenia porządku prawnego Unii Europejskiej ze względu na potrzeby wynikające z ich struktury, zgodnie z tym, co ostatnio przypomniano w wyroku w sprawie Temco Europe (pkt 16)<sup>13</sup>.

22. Tym samym terminy z art. 13 jedynie wówczas mogą być rozpatrywane w kontekście poszczególnych dziedzin prawa krajowego, gdy w ten sposób osiągnięcie się definicji gwarantującej ten sam zakres tych terminów we wszystkich miejscach Wspólnoty, w przeciwnym razie konieczne jest

10 — Wyroki: z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 CSC Financial Services, Rec. str. I-10237; oraz z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-12173.

11 — Wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 19; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 20; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355, pkt 64; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 32. Do wyroków tych należy dodać trzy wyroki z dnia 20 listopada 2003 r.: w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711; w sprawie C-212/01 Unterpertinger, Rec. str. I-13859; oraz w sprawie C-307/01 d'Ambrumenil, Rec. str. I-13989, odpowiednio pkt 36, 34 i 52. Ostatnio Trybunał Sprawiedliwości powtórzył zasadę ścisłej interpretacji zwolnień w wyroku z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-281/03 Temco Europe, dotychczas nieopublikowanym w Zbiorze, pkt 17.

12 — Na co zwróciłem uwagę w pkt 37 ww. opinii w sprawie Temco Europe; stanowisko to zostało przejęte w pkt 17 wyroku.

13 — W wyroku tym powołane zostały wyroki: z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 25; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22. W podobny sposób Trybunał wypowiedział się w wyrokach: z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji, Rec. str. I-6355, pkt 63; z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. str. I-6831, pkt 47; oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101, pkt 46.

sięgnięcie do innego źródła niezależnego od systemów krajowych, w celu zapewnienia skuteczności prawa wspólnotowego. W owym poszukiwaniu tak zwane kryterium językowe stanowi narzędzie stosowane w pierwszej kolejności, ponieważ badając istotę danej instytucji oraz powody uzasadniające jej uznanie, z należyтым uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT, wydaje się nieodzowne odwołanie się do różnych wersji językowych<sup>14</sup> celem wyjaśnienia znaczenia słów użytych w szóstej dyrektywie.

23. W związku z tym proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, że aby wyjaśnić znaczenie pojęcia „mający charakter społeczny” („charitable” w języku angielskim), zawartego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, można posłużyć się innymi wersjami w oficjalnych językach Wspólnoty, w celu uzyskania zharmonizowanej wykładni, i nie można przyznawać temu pojęciu znaczenia wynikającego z prawa krajowego, gdyby miało to prowadzić do rozbieżnych wykładni.

24. Ostatnia z wymienionych kwestii zmusza mnie do wykroczenia poza to, co sugeruje sformułowanie pytania, ponieważ jeśli chodzi

o zagwarantowanie jednorodności w pojmowaniu prawa wspólnotowego, to do Trybunału Sprawiedliwości należy, po całościowej ocenie różnych tłumaczeń, przy udzielaniu sądowni krajowemu wskazówek i skoro przepis stanowi o podmiotach „mających społeczny charakter”, odniesienie się, na co wskazuje Komisja w pisemnych uwagach, do podmiotów świadczących usługi z zakresu opieki.

25. Rozwiązanie takie nasuwa się nie tylko dlatego, że większość wersji dyrektywy<sup>15</sup> posługuje się wyrażeniem bliskim hiszpańskiemu wyrażeniu „carácter social” (w języku angielskim „social nature”)<sup>16</sup>, lecz również dlatego, że jest ono bardziej zgodne z jej celem. Przy dokonywaniu analizy art. 13 część A ust. 1 ujawnia się intencja zwolnienia czynności, które ze względu na swój ścisły związek z celami właściwymi demokratycznemu i socjalnemu państwu prawa<sup>17</sup>, mają charakter czynności leżących w interesie publicznym i czerpią swoje korzenie z działalności, która tradycyjnie była wspierana lub zarządzana, bezpośrednio lub za pomocą osoby pośredniczącej, przez organy władzy publicznej (usługi pocztowe i radiotelewizyjne, zdrowie, nauka, zabezpieczenie społeczne, ochrona dzieci i młodzieży, korzystanie ze swobody wyznania, kultura fizyczna i sport, promocja kultury). W tych okolicznościach wydaje się bezsporne, że

14 — Różnorodność terminologiczna i związane z tym problemy dość wcześnie znajdują swoje odzwierciedlenie w literaturze, albowiem już w 1605 r. M. de Cervantes w „Przedziwnym szlachcicu Don Kichocie z Manchy”, wyd. Polskie Media AMER.COM SA, Warszawa 2002, str. 32 napisał, że „traf chciał, że był to akurat piątek; w całej oberży można było dostać tylko garść małych dorszy, które w Kastylji zowią abadexo, w Andaluzji, w innych miejscowościach curdillo, a jeszcze w innych truchuela”.

15 — Odnoszę się do języków urzędowych Wspólnoty na dzień przedstawienia pytań prejudycjalnych (26 listopada 2003 r.).

16 — We wersjach językowych francuskiej („caractère social”), portugalskiej („carácter social”), włoskiej („carattere sociale”), niemieckiej („sozialem Charakter”), niderlandzkiej („sociale aard”), greckiej („κοινωνικού χαρακτήρος”) i fińskiej („luonteeltaan yhteiskunnalliseksi”) użyto pojęcia podobnego do wyrażenia w wersji hiszpańskiej „carácter social”. Niemniej w wersji szwedzkiej („välgörenhetsorganisationer”) i duńskiej („almennyttigt carácter”) posłużono się wyrażeniem bardziej zbliżonym do sformułowania angielskiego.

17 — W doktrynie jest mowa o świadczeniach „państwa opiekuńczego” (zob. L.M. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva comunitaria del IVA”, Cedecs, wyd. S.L., Barcelona 1997, str. 204).

angielskie wyrażenie „charitable” nie odwołuje się do pojęcia dobroczynności lub filantropii, które przywodzą na myśl bezinteresowne działanie osoby prywatnej na rzecz pomocy osobom potrzebującym<sup>18</sup>, lecz do pojęcia szerszego, które może obejmować działalność altruistyczną, ale które obejmuje również całą politykę wsparcia dla grup znajdujących się w najmniej korzystnym położeniu.

26. Wcześniejsze rozważania doprowadzają nas do pozostałych pytań sądu brytyjskiego.

C — „Spółeczny charakter” przeciwstawiony celowi zarobkowemu? (pytanie drugie)

27. Kolejne pytanie zmierza do ustalenia, czy w ramach art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy należy uznać za „społeczny” podmiot prywatny, który zmierza do osiągnięcia zysków.

18 — Ch. Dickens, w „The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit”, Penguin Books, 1968, str. 515, wobec problemów finansowych postaci imieniem Tigg, każe jej stwierdzić, że „charity begins at home, and justice begins next door.”.

28. Dwa argumenty przemawiają za twierdzącą odpowiedzią na to pytanie: pierwszy z nich ma charakter teleologiczny, a drugi — systemowy.

29. Nie można zapominać, że — tak jak stwierdziłem w ww. opinii w sprawie CSC Financial Services (pkt 18) — zwolnienia stanowią korzyści podatkowe, które stanowią środki wsparcia finansowego o charakterze negatywnym. Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy posługuje się kryteriami przedmiotowymi, zwalniając z podatku pewne zdarzenia, które w przeciwnym razie podlegałyby podatkowi, z zamiarem wsparcia danych sektorów. Zwolnienie dotyczy zatem czynności prawnych, a nie dokonujących ich podmiotów, pomimo iż to właśnie owe podmioty z nich korzystają<sup>19</sup>. W związku z tym, gdy zmierza się do promowania

19 — Kingscrest usiłuje wykazać zamiar osiągnięcia zysku w celu uniknięcia zastosowania wobec niego przepisu dotyczącego zwolnienia, jednakże popełnia przy tym poważny błąd, ponieważ nie jest to zwolnienie podmiotowe. Trybunał w wyroku z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. str. I-3293, wydaje się kwalifikować owo zwolnienie w ten sposób, przyznając, że celem zwolnień z art. 13 części A ust. 1 lit. h)–p) szóstej dyrektywy jest korzystniejsze traktowanie pewnych podmiotów, których działalność jest skierowana na inny cel niż cel handlowy (pkt 19); ale jeżeli potraktuje się to twierdzenie jako zwykłe obiter dictum, dojdzie się do przeciwnej tezy, ponieważ ostateczną przyczyną zwolnienia tkwi w charakterze wykonywanej działalności. Zdaniem J.F. Ponta Clemente’a w „La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)”, EDESA, 1986, str. 26 i 27, gdy ustawa różnicuje określone czynności i — chociaż podlegają one opodatkowaniu, gdyż ustawa tak stanowi — zwalnia je z podatku, można mówić jedynie o zwolnieniu przedmiotowym. Z kolei, gdy ustawodawca zwalnia z podatku podmiot lub pewną kategorię podmiotów — które to podmioty w braku takiego zwolnienia zobowiązane byłyby do zapłaty podatku — tworzy w ten sposób zwolnienie podmiotowe. Pierwsze zwolnienia uniemożliwiają powstanie stosunku prawnopodatkowego, podczas gdy drugie likwidują jedynie obowiązek osoby (zwolnionej), co nie przeszkadza powstaniu tego obowiązku po stronie innych osób.

i wspierania zadań z zakresu pomocy społecznej organów publicznych i podmiotów „mających charakter społeczny”, bez znaczenia jest to, czy te ostatnie występują z zamiarem osiągnięcia zysku, czy bez niego. Przeciwnie rozwiązanie mogłoby stanowić wyłom we wspólnym systemie podatku VAT i naruszać zasadę neutralności, jako że pozostawiałoby ono otwartą furtkę dla odmiennego traktowania tej samej działalności na gruncie systemu prawnego stosowanego w poszczególnych państwach członkowskich.

30. Przedstawione przez Komisję wyjaśnienie oparte na systematyce aktu umacnia powyższe stanowisko, opierając się na dwóch argumentach. Zgodnie z pierwszym, gdy art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy wyklucza ze zwolnienia czynności dokonywane przez podmioty mające cel zarobkowy, czyni to w bezpośredni sposób, tak jak w lit. l) i m)<sup>20</sup>. Drugi argument opiera się na tym, że w przeciwnym razie art. 13 część A ust. 2 byłby pozbawiony znaczenia, ponieważ zezwalając państwow- skim na uzależnienie przyznania prywatnym przedsiębiorcom zwolnień, o których mowa w ust. 1 lit. g) i h), od warunku, iż nie będą one systematycznie dążące do osiągania zysków, potwierdza, że pierwszy przepis obejmuje sytuacje, w których dąży się do osiągnięcia zysku.

20 — W literze l) wymieniono „organizacje [podmioty] niemające celu zarobkowego, mające cele natury politycznej, związkowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej i filantropijnej lub obywatelskiej”, podczas gdy w lit. m) mowa jest o usługach świadczonych przez organizacje niemające celu zarobkowego osobom uczestniczącym w sporcie lub wychowaniu fizycznym.

31. Proponowane przeze mnie rozwiązanie zostało w sposób dorozumiany przyjęte w orzecznictwie. W rzeczywistości bowiem, po tym jak w orzeczeniu w sprawie *Bulthuis-Griffioen*<sup>21</sup> Trybunał nie wypowiedział się w tej kwestii i wykluczył zwolnienie czynności dokonywanych przez osoby fizyczne, podkreślając, iż w takich okolicznościach brak było konieczności wypowiedziania się w przedmiocie istnienia celu zarobkowego, następnie w wyroku w sprawie *Gregg*<sup>22</sup> skorygował tę pierwotną tendencję, przyznając, iż lit. g) obejmuje również jednostki, które prowadzą przedsiębiorstwa z tym skutkiem, iż zwolnienie obejmuje działalność z zakresu pomocy społecznej wykonywaną przez podmioty mające cel zarobkowy, ponieważ okoliczność „prowadzenia przedsiębiorstwa” wiąże się z zamiarem uzyskania rentowności<sup>23</sup>. Po drugie, w wyroku w sprawie *Hoffmann*<sup>24</sup> Trybunał stwierdził, że w kontekście art. 13 część A szóstej dyrektywy handlowy charakter danej czynności nie wyklucza możliwości posiadania przez nią charakteru działalności w interesie publicznym (pkt 38 in fine), ponieważ celem jest wspieranie działalności, która przynosi korzyść całemu społeczeństwu, niezależnie od reżimu finansowego i prawnego danego świadczenia.

32. Podsumowując, okoliczność, że podmioty działające w dziedzinach objętych zakresem art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy mają cel zarobkowy, nie stanowi przeszkody dla przyznania im sta-

21 — Wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 *Bulthuis-Griffioen*, Rec. str. I-2341.

22 — Wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 *Gregg*, Rec. str. I-4947.

23 — Dla niniejszej sprawy znaczenie mają rozważania rzecznika generalnego Cosmasa zawarte w pkt 24 i nast. opinii w sprawie *Gregg*.

24 — Wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 *Hoffmann*, Rec. str. I-2921.

tusu „podmiotów mających charakter społeczny”, a co za tym idzie, nic nie stoi na przeszkodzie, aby w ten sposób zakwalifikować przedsiębiorstwo takie jak Kingscrest.

*D — Dyskrecjonalne uprawnienie państw członkowskich do uznania danego podmiotu prywatnego za mający „charakter społeczny”*

33. Poprzez ostatnie pytanie sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy organom krajowym przysługuje margines swobodnego uznania przy przyznawaniu takiego charakteru podmiotom, które nie są regulowane przez prawo publiczne. W dwóch stosunkowo niedawnych wyrokach orzecznictwo wspólnotowe udzieliło pozytywnej odpowiedzi na to pytanie: pierwszy wyrok zapadł w sprawie Kügler,<sup>25</sup> a drugi w sprawie Dornier.<sup>26</sup> Dla rozstrzygnięcia tego aspektu pytania prejudycjalnego wystarczyłoby samo odesłanie do tych wyroków, jednakże sformułowanie pytania prejudycjalnego, co prawda w sposób dorozumiany, nasuwa wątpliwość, czy wpis na podstawie Care Standards Act 2000 (wcześniej Registered Homes Act 1984 oraz Children Act 1989) stanowi prawidłową realizację dyskrecjonalnego uprawnienia. Rozwianie tej wątpliwości wymaga kilku wyjaśnień.

34. Powołane wyroki nie przyznają państwu członkowskim całkowitej swobody w wykonywaniu tego uprawnienia, do którego znajdują przecież zastosowanie zasady wspólnotowe, w szczególności zaś zasada równego traktowania (pkt 56 wyroku w sprawie Kügler), i wymieniają następnie szereg kryteriów, takich jak interes publiczny działalności prowadzonej przez podatnika, okoliczność, iż pozostali podatnicy świadczący te same usługi korzystają z podobnego uznania oraz okoliczność, iż kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego pokrywają w znacznej części koszty tych usług (pkt 58 wyroku w sprawie Kügler oraz pkt 72 wyroku w sprawie Dornier).

35. W związku z powyższym należy określić znaczenie tego pojęcia i zaproponować stałe kryteria, aby w jak najbardziej dokładny sposób określić granice swobodnego uznania i przedstawić sądowi odsyłającemu wyraźnie ograniczone pole, w którego ramach będzie mógł dokonać rozstrzygnięcia w przedmiocie przepisu krajowego, co należy do jego wyłącznej właściwości.

36. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w zakresie podatku VAT, dokładniej w zakresie zwolnień przedmiotowych, organy podatkowe nie mogą wykonywać swoich kompetencji w sposób, który naruszałby neutralność podatku oraz związany z tym podatkiem nakaz równego traktowania, nie wolno im zapominać o wyjątkowym charakterze tych zwolnień. W związku z tym istnieją „zasadniczo” dwa wskazane już przez

<sup>25</sup> — Wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 54.

<sup>26</sup> — Wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 69.

Trybunał ograniczenia: jedno wynikające z charakteru działalności, ukierunkowanej na interes publiczny, oraz drugie wymagające równego traktowania w odniesieniu do podatku VAT podmiotów gospodarczych znajdujących się w podobnej sytuacji<sup>27</sup>, z czego z kolei wynika, że kryteria kwalifikacji powinny być neutralne, abstrakcyjne i z góry ustalone.

37. Do tego samego wniosku prowadzi przyjrzenie się granicom zakreślonym przez samą strukturę art. 13 część A szóstej dyrektywy, który to artykuł w ust. 1 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia czynności bezpośrednio związanych z pomocą i opieką społeczną, ochroną dzieci i młodzieży, dokonywanych przez podmioty prawa publicznego oraz podmioty, w stosunku do których uznano, iż mają „charakter społeczny”, a w ust. 2 lit. a) przewiduje, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnienia tym ostatnim podmiotom od spełnienia wymienionych tam warunków, wśród których znajdują się: brak systematycznego dążenia do osiągnięcia zysków, filantropijny charakter lub pobieranie ustalonych opłat bądź opłat, które są niższe od opłat rynkowych.

38. Wspomniałem już, że przepis ten nie zabrania przyznania „społecznego charakteru” podmiotowi, który dąży do osiągnięcia zysków, przy czym należy w tym miejscu

podkreślić, na co zwraca uwagę Komisja, że przepis ten nie zobowiązuje również do przyznania takiego charakteru każdemu przedsiębiorcy świadczącemu usługi związane ze zwolnioną działalnością, ponieważ postępując w ten sposób, nie dość, że pozbawiono by znaczenia obydwaj przepisy, to ponadto przekształcono by wyjątek w zasadę ogólną. W związku z tym państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę nie tylko rodzaj czynności, ale również strukturę organizacyjną podmiotu, który jej dokonuje, oraz sposób, w jaki jest ona dokonywana<sup>28</sup>.

39. W tych okolicznościach system, taki jak Care Standards Act 2000, który poprzez wpis dokonany w National Care Standards Commission przyznaje charakter „społeczny” podmiotom prowadzącym działalność z zakresu opieki spełniającym przesłanki przewidziane w ustawodawstwie brytyjskim, w drodze stałej kontroli organu ad hoc, który może zażądać spełnienia dodatkowych warunków w ramach ścisłych granic określonych przez ustawodawcę, wydaje się być zgodny z ww. wymogami, aczkolwiek, na co wskazano w wyrokach w sprawie Kügler i Dornier (odpowiednio pkt 57 i 74), ocena ta należy do sądu krajowego.

27 — Nie bez powodu art. 13 część A ust. 2 lit. a) ostatnie tiret szóstej dyrektywy zakazuje państwom członkowskim powodowania, przy korzystaniu z przysługującego im dyskrecjonalnego uznania, zakłóceń konkurencji przynoszących szkodę przedsiębiorcom podlegającym podatkowi VAT.

28 — Wniosek ten nie zaprzecza obiektywnemu charakterowi zwolnienia, które nadal dokonywane jest z uwzględnieniem charakteru działalności, bez względu na jej ograniczenia podmiotowe, polegające na tym, że wymaga się, dla skorzystania ze zwolnienia, spełnienia pewnych warunków od podmiotów świadczących zwolnione usługi.

## VI — Wnioski

40. Uwzględniając powyższe rozważania, sugeruję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytania skierowane przez VAT and Duties Tribunal w następujący sposób:

- 1) W celu wyjaśnienia znaczenia pojęcia „charakter społeczny ” („charitable” w języku angielskim), zawartego w art. 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 należy odwołać się do innych wersji językowych tego przepisu i nie można nadać temu pojęciu znaczenia wynikającego z prawa krajowego, gdyby miało to prowadzić do rozbieżnych wykładni.
- 2) Okoliczność, iż podmiot gospodarczy dokonujący czynności uznanych za zwolnione na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy dąży do osiągnięcia zysku, co do zasady, nie stanowi przeszkody dla przyznania mu „charakteru społecznego”.
- 3) Państwa członkowskie dysponują dyskrecyjnym uprawnieniem przy nadaniu danemu prywatnemu podmiotowi statusu podmiotu mającego „ charakter społeczny”, przy czym powinny je wykonywać, po pierwsze, z poszanowaniem zasady neutralności podatku VAT i równego traktowania podatników, oraz, po drugie, z uwzględnieniem treści danej czynności oraz celu, w jakim jest ona dokonywana, w taki sposób, aby czynność ta została określona według ustalonych wcześniej kryteriów, celów i założeń, które biorą pod uwagę charakter usługi, strukturę organizacyjną podmiotu, który ją świadczy, oraz sposób, w jaki jest ona świadczona. Do sądu krajowego należy ocena w każdym przypadku przestrzegania tych granic.