

STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

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 osiągnięcie zysków”.

- 5 Artykuł 7 ust. 1 Uivoeringsbesluit 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 osiągnięcie 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 Bezspornie 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 skorzystania 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 wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, sam sąd odsyłający powinien ocenić jego zasadność, uwzględniając całokształt konkretnych okoliczności postępowania przed sądem krajowym.

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