



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 listopada 2012 r.\*

Szósta dyrektywa VAT — Zwolnienia — Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) i ust. 2 — Świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego przez podmioty prawa publicznego i inne organizacje uznane za podmioty o charakterze socjalnym — Uznanie — Warunki niemające zastosowania do podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego — Uprawnienia dyskrecjonalne państw członkowskich — Granice — Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-174/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 2 marca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 kwietnia 2011 r., w postępowaniu:

**Finanzamt Steglitz**

przeciwko

**Ines Zimmermann,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Rosas pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, M. Ilešič, U. Löhmus (sprawozdawca), A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 maja 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu I. Zimmermann przez U. Behra, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzgo oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 lipca 2012 r.,

\* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. g) i ust. 2 lit. a) 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, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy I. Zimmermann a Finanzamt Steglitz (urzędem skarbowym w Steglitz, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) należnego za lata 1993 i 1994.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„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:

[...]

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

[...]

- g) dostawy 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 domy starców], przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne [uznane za podmioty o charakterze socjalnym] przez zainteresowane państwa członkowskie;

[...]”.

- 4 Artykuł 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„a) państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku instytucjom [podmiotom], które nie są instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, według ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) niniejszego artykułu, w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:

- 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,

- muszą być zarządzane i administrowane wyłącznie społecznie przez osoby niemające bezpośredniego czy pośredniego interesu, ani samodzielnie bądź też [ani] przez pośredników[,] w wynikach działalności,
  - pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne [lub] 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 [VAT],
  - zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem [VAT].
- 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 [VAT]”.

*Prawo niemieckie*

- 5 Paragraf 4 Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu obowiązującym w latach 1993 i 1994, których dotyczy spór, stanowił:

Zwolnione z podatku są m.in.:

[...]

16. czynności ściśle związane z korzystaniem z usług [...] placówek realizujących pozaszpitalne świadczenia pielęgnacyjne na rzecz osób chorych i wymagających opieki, w przypadku gdy:

- a) placówki te są prowadzone przez osoby prawne prawa publicznego lub

[...]

- e) w odniesieniu do [...] placówek realizujących pozaszpitalne świadczenia pielęgnacyjne na rzecz osób chorych i wymagających opieki koszty opieki w poprzednim roku kalendarzowym w co najmniej dwóch trzecich przypadków zostały pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej;

[...]

18. świadczenia oficjalnie uznanych stowarzyszeń niezależnej opieki socjalnej oraz służące niezależnej opiece socjalnej korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, które są członkami stowarzyszenia opieki socjalnej, w przypadku gdy:

- a) przedsiębiorcy ci działają wyłącznie lub bezpośrednio w interesie ogólnym, w celach dobroczynnych lub religijnych;

- b) świadczenia są realizowane bezpośrednio na rzecz osób uprzywilejowanych zgodnie ze statutem, aktem założycielskim lub innym aktem organizacyjnym, oraz
  - c) opłaty z tytułu świadczeń są mniejsze niż przeciętne opłaty wymagane przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą z tytułu podobnych świadczeń [...].”
- 6 Próg dwóch trzecich, o którym mowa w § 4 pkt 16 lit. e) UStG (zwany dalej „progiem dwóch trzecich”), z dniem 1 stycznia 1995 r. został obniżony do 40%.
- 7 Pojęcie opieki socjalnej wymienione w § 4 pkt 18 UStG zdefiniowano w § 66 ust. 2 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) (BGBl. 1976 I, s. 613; BGBl. 1977 I, s. 269) następująco:
- „Opieka socjalna stanowi planową ochronę dla osób w potrzebie lub w sytuacji zagrożenia w interesie ogółu, a nie dla zysku. Ochrona ta może obejmować opiekę w dziedzinie zdrowotnej, obyczajowej, wychowawczej lub gospodarczej i mieć na celu prewencję lub pomoc”.
- 8 Paragraf 23 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego z 1993 r., zwanego dalej „UStDV”) wymienia jedenaście zrzeczeń uważanych za oficjalnie uznane stowarzyszenia niezależnej opieki socjalnej w rozumieniu § 4 pkt 18 UStG.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 9 Ines Zimmermann jest dyplomowaną pielęgniarką i od 1992 r. pracowała jako kierowniczka działu pielęgnacyjnego w placówce socjalnej. Równoległe z tą działalnością od początku 1993 r. samodzielnie sprawowała opiekę nad indywidualnymi pacjentami i zgłosiła prowadzenie działalności w zakresie usług pielęgnacyjnych od dnia 1 czerwca 1993 r. Na jej wniosek z dnia 27 sierpnia 1993 r. została zarejestrowana przez kasę chorych z dniem 1 października 1993 r. w zakresie świadczeń domowej pielęgnacji chorych. W deklaracjach podatku obrotowego za lata 1993 i 1994 I. Zimmermann wskazała wykonane przez siebie czynności jako zwolnione z podatku VAT na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG.
- 10 W 1999 r. Finanzamt stwierdził, że I. Zimmermann (wspomagana przez personel) wykonała w 1993 r. świadczenia pielęgnacyjne na rzecz łącznie 76 osób, z których 52 osoby (68%) opłacały te świadczenia poza zakresem ubezpieczenia społecznego. W związku z tym Finanzamt odmówił zwolnienia z podatku VAT świadczeń zrealizowanych przez pozwaną w 1993 r. na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG.
- 11 Wskazał on, że zgodnie z tym przepisem w co najmniej dwóch trzecich przypadków koszty powinny być pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczenia społecznego lub pomocy socjalnej. Finanzamt odmówił również zwolnienia z podatku, na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG, świadczeń zrealizowanych przez pozwaną w 1994 r., ponieważ przepis ten bierze pod uwagę stosunki w minionym roku kalendarzowym. Jednak zdaniem Finanzamt zwolnienie na podstawie § 4 pkt 14 UStG ma zastosowanie w zakresie, w jakim I. Zimmermann zrealizowała świadczenia pielęgnacyjne. Decyzją z dnia 27 kwietnia 1999 r. Finanzamt ocenił udział tych świadczeń na jedną trzecią.
- 12 Po bezskutecznym odwołaniu pozwana wniosła skargę na te decyzje do Finanzgericht. W ramach tej skargi przedłożyła ona zaświadczenie wydane przez Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (izbę administracyjną miasta Berlina ds. zdrowia, spraw socjalnych i ochrony konsumenta) z dnia 19 października 2005 r., zgodnie z którym I. Zimmermann co najmniej od 1988 r. zrealizowała takie same świadczenia i wykonała takie same usługi co placówki opiekuńcze (placówki socjalne) z Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege (Ligi Stowarzyszeń Niezależnej Opieki Socjalnej) w Berlinie, a z drugiej strony I. Zimmermann oraz jej przedsiębiorstwo zostali uznani z punktu widzenia prawa socjalnego za podmiot o charakterze socjalnym.

- 13 Finanzgericht uwzględnił skargę w przeważającej części. Wyjaśnił, że czynności wykonane przez I. Zimmermann w 1993 r. do dnia 1 października, w zakresie w jakim przypadają na świadczenia pielęgnacyjne, są zwolnione z podatku na podstawie § 4 pkt 14 zdanie pierwsze UStG. Ich udział Finanzgericht ocenił na 75%.
- 14 Według Finanzgericht, w odniesieniu do okresu od dnia 1 października 1993 r. do dnia 31 grudnia 1994 r. I. Zimmermann może skorzystać ze zwolnienia z podatku na podstawie § 4 pkt 16 lit. e) UStG. Stwierdził on, że od tego okresu co najmniej dwie trzecie tych czynności przypadło na osoby, w przypadku których koszty opieki zostały pokryte w całości lub głównie przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej. Również według Finanzgericht § 4 pkt 16 lit. e) UStG należy interpretować zgodnie z dyrektywą w ten sposób, że uwzględnić należy dopiero okres po wrześniu 1993 r.
- 15 W rewizji Finanzamt wnosi o uchylenie orzeczenia Finanzgericht i oddalenie skargi w zakresie, w jakim sąd pierwszej instancji uwzględnił skargę w odniesieniu do okresu od dnia 1 października 1993 r. do dnia 31 grudnia 1994 r. na podstawie tego przepisu. Ines Zimmermann wnosi o oddalenie tej skargi.
- 16 Bundesfinanzhof w odróżnieniu od Finanzgericht uznaje, że warunki ustanowione w § 4 pkt 16 lit. e) UStG nie zostały spełnione. Jednak utrzymuje się wątpliwość w kwestii, czy próg dwóch trzecich może opierać się na art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy lub na ust. 2 lit. a) tego artykułu. Co więcej, Trybunał, zdaniem Bundesfinanzhof, w wyroku z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, nie zaaprobował wyraźnie zawartego w § 4 pkt 16 lit. c) UStG warunku, zgodnie z którym próg 40% musi być osiągnięty w poprzednim roku. Ponadto w niniejszej sprawie istnieje wątpliwość co do znaczenia wynikającej z prawa dotyczącego podatku VAT zasady neutralności.
- 17 W celu zastosowania zwolnienia przewidzianego w § 4 pkt 18 UStG, mającego zastosowanie tylko do jedenastu instytucji wymienionych w § 23 UStDV, które realizują świadczenia podobne, a nawet identyczne ze świadczeniami zrealizowanymi przez I. Zimmermann, nie ma większego znaczenia, że koszty opieki zostały pokryte w określonej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej. Nie ma również potrzeby uwzględnienia w tym zakresie sytuacji w poprzednim roku kalendarzowym.
- 18 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy art. 13 część A ust. 1 lit. g) lub ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] zezwala ustawodawcy krajowemu na uzależnienie zwolnienia z podatku świadczeń z zakresu pozaszpitalnej opieki nad osobami chorymi i wymagającymi opieki od warunku, by w przypadku podmiotów realizujących te świadczenia »w poprzednim roku kalendarzowym koszty opieki zostały pokryte w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej« [§ 4 pkt 16 lit. e) (UStG)]?
  - 2) Czy uwzględniając zasadę neutralności podatku [VAT], dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie okoliczność, że ustawodawca krajowy uznaje te same świadczenia na innych warunkach za wolne od podatku, jeżeli są one wykonywane przez oficjalnie uznane stowarzyszenia niezależnej opieki socjalnej oraz służące niezależnej opiece socjalnej korporacje, zrzeszenia osób i masy majątkowe, które są członkami stowarzyszenia opieki socjalnej [§ 4 pkt 18 (UStG)]?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 19 Sąd odsyłający w pytaniach, które należy rozpatrzyć łącznie, zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. g) lub ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, interpretowany w świetle zasady neutralności podatkowej, stoi na przeszkodzie temu, aby zwolnienie z podatku VAT pozaszpitalnej opieki sprawowanej przez komercyjne placówki opieki zdrowotnej było uzależnione od takiego warunku, jaki jest przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którym koszty związane z tą opieką powinny być pokryte w poprzednim roku kalendarzowym w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej (zwanego dalej „warunkiem będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym”), w szczególności jeżeli ten warunek nie ma zastosowania do wszystkich podmiotów świadczących tego rodzaju usługi.
- 20 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z uzasadnieniem UStG, zarówno § 4 pkt 16 lit. e) UStG, jak i jego § 4 pkt 18 mają na celu transpozycję art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.
- 21 Zwolnienie przewidziane w tym ostatnim przepisie ma zastosowanie do świadczenia usług i dostaw towarów, które są z jednej strony „ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej”, a z drugiej strony „[świadczone] przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne [uznane za podmioty o charakterze socjalnym] przez zainteresowane państwa członkowskie”.
- 22 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcia używane do opisu zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisu zwolnień z art. 13 należało interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 26).
- 23 Trybunał przyznał już w sprawie dotyczącej w szczególności dawnego brzmienia § 4 pkt 16 UStG, że świadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagających pomocy pod względem fizycznym i ekonomicznym przez pozaszpitalną placówkę opiekuńczą stanowią usługi ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 8, 17, 44, 61).
- 24 W niniejszej sprawie nie zakwestionowano, że opieka pozaszpitalna świadczona przez I. Zimmermann może być uznana za „ściśle związan[ą] z działaniami na rzecz pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Do sądu krajowego należy ocena tej kwestii, przy uwzględnieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 22, 23 niniejszego wyroku.
- 25 Z akt sprawy, a w szczególności z uwag rządu niemieckiego wynika, że warunek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dotyczy uznania innych podmiotów niż podmioty prawa publicznego za mające „charakter socjalny” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.
- 26 Ten ostatni przepis nie precyzuje warunków ani sposobów wskazanego uznania (wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 49). W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów. Państwa członkowskie

dysponują swobodą uznania w tym zakresie (zob. w szczególności podobnie ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 54; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 49, 51; wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. s. I-1385, pkt 23).

- 27 W tym kontekście art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość uzależnienia przyznania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. g) tego artykułu podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego od spełnienia jednego lub kilku warunków, które zostały wymienione w ust. 2 lit. a) tego przepisu. Państwa członkowskie mogą swobodnie ustanowić dodatkowo owe fakultatywne warunki w celu przyznania określonych zwolnień (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 38, 50; w sprawie L.u.P., pkt 43; wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 45).
- 28 Z powyższego wynika, że w sporze przed sądem krajowym należy zasadniczo ocenić, czy w ramach systemu uznania w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Republika Federalna Niemiec przestrzegала granic przysługującego jej swobodnego uznania (zob. także analogicznie ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 55).
- 29 W tej kwestii rząd niemiecki twierdzi, że Republika Federalna Niemiec była uprawniona do ustanowienia, aby uznanie podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego w ramach zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy było wyczerpująco uregulowane krajowym ustawodawstwem podatkowym, nie przyznając organom administracyjnym swobodnego uznania w tym zakresie.
- 30 Przyjęcie przepisów krajowych dotyczących warunków i sposobów uznania innych podmiotów niż podmioty prawa publicznego za mające charakter socjalny jest niewątpliwie dozwolone przez art. 13 część A szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 50).
- 31 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednakże, iż w celu określenia podmiotów, które powinny być uznane do celów art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy za mające „charakter socjalny” w rozumieniu tego przepisu, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych władze krajowe powinny uwzględnić szereg czynników. Wśród tych czynników można wymienić: istnienie szczególnych przepisów, tak krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, interes publiczny wynikający z działalności danego podatnika, fakt, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz fakt, czy koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 57, 58; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 53; oraz analogicznie wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 72, 73; ww. wyrok w sprawie L.u.P., pkt 53; ww. wyrok w sprawie CopyGene, pkt 65, 71).
- 32 Co więcej, podatnik może powołać się przed sądem krajowym na zwolnienie przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem. W takim przypadku do sądu krajowego należy ustalenie w świetle wszystkich istotnych okoliczności, czy podatnik jest podmiotem uznanym za mający „charakter socjalny” w rozumieniu rzeczzonego przepisu (zob. ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 61).
- 33 Gdy podatnik kwestionuje kwalifikację lub brak kwalifikacji danego podmiotu jako mającego charakter socjalny w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy właściwe organy przestrzegaly granic przyznanego im swobodnego uznania, z poszanowaniem zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasady równego traktowania, której wyrazem w zakresie podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej (zob. w szczególności podobnie ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 56; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 52, 54; w sprawie L.u.P., pkt 48).

- 34 W niniejszej sprawie sąd odsyłający w pierwszej kolejności zastanawia się nad zgodnością z prawem w świetle szóstej dyrektywy dwóch aspektów warunku będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, a mianowicie z jednej strony progu dwóch trzecich, a z drugiej strony faktu, że ocena kwestii, czy warunek ten jest spełniony, zgodnie z interpretacją tego sądu musi koniecznie dotyczyć sytuacji, jaka miała miejsce w poprzednim roku kalendarzowym (zwanej dalej „obowiązkiem uwzględnienia tylko poprzedniego roku kalendarzowego”).
- 35 W pierwszej kolejności w odniesieniu do progu dwóch trzecich należy zaznaczyć, że zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 31 niniejszego wyroku okoliczność, iż koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne podmioty zabezpieczenia społecznego, stanowi element, który można uwzględnić w celu określenia podmiotów, których „charakter socjalny” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy winien być uznany do celów tego przepisu.
- 36 W tych okolicznościach w kontekście zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Trybunał orzekł już, iż przez sam fakt wymagania, aby wykonane przez laboratoria analizy były w co najmniej 40% przeznaczone dla osób ubezpieczonych w instytucji ubezpieczeń społecznych celem uznania za laboratoria będące podmiotami prawa prywatnego dla zastosowania tego przepisu, dane państwo członkowskie nie przekracza swobody uznania, jaka została mu przyznana na mocy tego przepisu (zob. ww. wyrok w sprawie L.u.P., pkt 53, 54).
- 37 W sposób analogiczny należy ocenić wymóg ustalonego na dwie trzecie przypadków progu, jaki jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, celem zastosowania art. 13 część A ust. 1 lit. g) owej dyrektywy. Fakt nałożenia takiego wymogu zaspokaja bowiem w podobny sposób potrzebę uznania podmiotów za mające „charakter socjalny” w zakresie stosowania tego ostatniego przepisu. Podobnie również w kontekście warunku będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nakładając wymóg, że koszty związane z rozpatrywaną opieką pozaszpitalną powinny być pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej, państwo członkowskie zasadniczo nie przekracza swobody uznania przyznanej mu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.
- 38 W drugiej kolejności w odniesieniu do obowiązku uwzględnienia poprzedniego roku kalendarzowego sąd krajowy zastanawia się, czy obowiązek ten może opierać się na zdaniu wprowadzającym art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy, na podstawie którego należałoby w szczególności uwzględnić „proste” zastosowanie takich zwolnień przewidzianych w dalszej części tego ustępu.
- 39 W tym względzie o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie powinny określać warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, o tyle jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. s. 53, pkt 32; ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 24; wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121, pkt 26).
- 40 W związku z powyższym w razie potrzeby do sądu krajowego należałaby ocena, czy w sytuacjach gdy począwszy od podjęcia rozpatrywanej działalności „charakter socjalny” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy powinien być uznany zgodnie z orzecznictwem przedstawionym w pkt 31 niniejszego wyroku, obowiązek uwzględnienia tylko poprzedniego roku kalendarzowego skutkuje tym, że w odniesieniu do pierwszego roku kalendarzowego owej działalności, a nawet jej dwóch pierwszych lat, uznanie, iż dany podmiot świadczący usługi ma „charakter socjalny” w rozumieniu tego przepisu, jest automatycznie i nieuchronnie wyłączone.



- 41 W zakresie w jakim obowiązek uwzględnienia tylko poprzedniego roku kalendarzowego ma taki skutek, nie może być uzasadniony na podstawie zdania wprowadzającego art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 42 W drugiej kolejności sąd krajowy zastanawia się nad wpływem zasady neutralności podatkowej w postępowaniu przed sądem krajowym, ze względu na to, że w ramach § 4 pkt 18 UStG, mającego zastosowanie tylko do jedenastu instytucji wymienionych w § 23 UStDV, zwolnienie usług takich jak świadczone przez I. Zimmermann nie podlega warunkowi będącemu przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.
- 43 Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 22, 33 niniejszego wyroku wynika bowiem, że przy wdrażaniu zwolnienia ustanowionego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy przestrzeganie neutralności podatkowej zasadniczo wymaga, aby wszystkie podmioty inne niż podmioty prawa publicznego były zrównane celem ich uznania do świadczenia podobnych usług [zob. również analogicznie odnośnie do art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy ww. wyroki: w sprawie L.u.P., pkt 50; w sprawie CopyGene, pkt 71].
- 44 Rząd niemiecki uważa, że w szczególnym kontekście art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy chodzi o równe traktowanie w ramach uznawania podmiotów za organizacje o charakterze socjalnym w celu zrównania tych ostatnich z podmiotami prawa publicznego. Z tej perspektywy zdaniem tego rządu zasada neutralności nie musi być rozumiana w tym znaczeniu, że treść takich samych usług powinna podlegać takiemu samemu podatkowi, lecz że tacy sami podatnicy spełniają identyczne warunki, aby uzyskać zwolnienie z podatku.
- 45 Ów rząd twierdzi, iż warunek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w tym w szczególności próg dwóch trzecich, zmierza do zapewnienia, że dany podmiot świadczący usługi jest rzeczywiście organizacją socjalną, i służy zrównaniu go z podmiotami prawa publicznego. Natomiast zdaniem rządu niemieckiego, ponieważ § 4 pkt 18 UStG dotyczy – w przeciwieństwie do pkt 16 tego paragrafu – tylko osób prawnych niemających celu zarobkowego, których charakter socjalny został formalnie stwierdzony, to niemieckie przepisy nie traktują w odmienny sposób takich samych podatników, lecz ustanawiają jedynie inne warunki uznawania za podmioty o charakterze socjalnym dla różnych kategorii podatników podlegających zarówno odmiennym ramom materialnym, jak i prawnym.
- 46 W tych kwestiach należy przypomnieć, że pojęcie neutralności podatkowej wykorzystano w różnych znaczeniach w zakresie podatku VAT.
- 47 Z jednej strony przypominając, że mechanizm odliczenia przewidziany szóstą dyrektywą ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej, Trybunał orzekł, iż wspólny system podatku VAT zmierza do zagwarantowania, w zakresie obciążeń podatkowych, neutralności każdej działalności gospodarczej, pod warunkiem że, co do zasady, podlega ona podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I-13805, pkt 38).
- 48 Z drugiej strony zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. s. I-1131, pkt 24; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Rank Group, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 49 W niniejszej sprawie pojęcie neutralności ma znaczenie w tym ostatnim rozumieniu. Jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 22 niniejszego wyroku, w kontekście wykładni zwolnień ustanowionych w art. 13 szóstej dyrektywy zasadę neutralności podatkowej należy stosować łącznie z zasadą ścisłej wykładni wyjątków (zob. także podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 45).
- 50 Należy przypomnieć z tej perspektywy, że zasada neutralności podatkowej, w odniesieniu do szczególnego wyrazu zasady równości na poziomie wtórnego prawa Unii i w konkretnej dziedzinie podatków (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie NCC Construction Danmark, pkt 44), nie jest normą prawa pierwotnego, od której może zależeć ważność zwolnienia ustanowionego w art. 13 szóstej dyrektywy. Nie może ona również prowadzić do poszerzenia zakresu takiego zwolnienia w braku wyraźnego oparcia w brzmieniu przepisu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie VDP Dental Laboratory, pkt 35–37; w sprawie Deutsche Bank, pkt 45).
- 51 Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy określa bowiem rodzaje działalności wykonywanej w interesie publicznym, które są zwolnione z podatku VAT, które mogą być zwolnione przez państwa członkowskie i które nie mogą podlegać zwolnieniu, oraz warunki, jakim państwa członkowskie mogą poddać rodzaje działalności, które mogą podlegać zwolnieniu (zob. wyroki: z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt 38; z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, pkt 38).
- 52 Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się zatem na przykład okoliczności, że uznanie charakteru socjalnego podmiotów prawa publicznego nie jest konieczne w celu zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, podczas gdy takie uznanie jest wymagane w odniesieniu do organizacji innych niż podmioty prawa publicznego.
- 53 W ramach zwolnienia ustanowionego w art. 13 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, jak wynika z pkt 43 i 52 niniejszego wyroku, zasada neutralności podatkowej nakłada bowiem wymóg równego traktowania w dziedzinie uznawania charakteru socjalnego nie w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego, lecz względem wszystkich innych organizacji między nimi nawzajem.
- 54 Jak zaś potwierdził rząd niemiecki na rozprawie przed Trybunałem, podmioty objęte § 4 pkt 18 UStG, które wymieniono w wyczerpujący sposób w § 23 UStDV, podlegają nie prawu publicznemu, lecz prawu prywatnemu, podobnie jak podatnicy, do których ma zastosowanie warunek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.
- 55 Prawdą jest, jak zasadniczo utrzymuje rząd niemiecki, że zasada neutralności podatkowej nie może sama w sobie sprzeciwiać się odmowie zwolnienia na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. g) tej dyrektywy podmiotom, które, jak skarżąca przed sądem krajowym, systematycznie dążą do osiągnięcia zysków, zgodnie z możliwością ustanowioną w art. 13 część A ust. 2 lit. a) tiret pierwsze tej dyrektywy.
- 56 Jednakże z informacji przekazanych Trybunałowi w żaden sposób nie wynika, by Republika Federalna Niemiec poprzez warunek będący przedmiotem postępowania głównego skorzystała z tej możliwości. Przeciwnie, okazuje się, że ten sam warunek, do celów zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, wyraźnie zmierza do uznania charakteru socjalnego organizacji handlowych mających cel zarobkowy.
- 57 Co więcej, stosując zasady wykładni przedstawione w pkt 22 niniejszego wyroku (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo), Trybunał orzekł już w odniesieniu do wyrażenia „organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter socjalny]” w świetle art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, że jest ono co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć również osoby fizyczne i podmioty prywatne mające cel zarobkowy (zob. wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec.

s. I-4947, pkt 17; ww. wyrok w sprawie Hoffmann, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 35, 47; wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r. w sprawie C-492/08 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-5471, pkt 36, 37).

- 58 W tych okolicznościach przepisy krajowe nie mogą w ramach wdrażania zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy ustanawiać odmiennych materialnie warunków w odniesieniu z jednej strony do podmiotów mających cel zarobkowy, a z drugiej strony do osób prawnych niemających celu zarobkowego objętych § 4 pkt 18 UStG.
- 59 Z powyższego wynika, że art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy interpretowany w świetle zasady neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie progowi takiemu jak próg dwóch trzecich, w zakresie w jakim w kontekście świadczenia usług, które są w istocie takie same, jest stosowany w celu uznania „charakteru socjalnego” w rozumieniu tego przepisu niektórych podatników podlegających prawu prywatnemu, lecz nie innym.
- 60 Aby udzielić wyczerpującej odpowiedzi sądowi krajowemu, należy przypomnieć, że do sądu krajowego należy, w świetle wszystkich okoliczności zawisłego przed nim sporu, uwzględnienie wymogów art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.
- 61 Niezależnie zatem od wykładni wyrażenia „ściśle związane”, występującego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, należy przypomnieć, że art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze 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. ww. wyrok w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 25). Do sądu krajowego należy stwierdzenie, czy wszystkie świadczenia zrealizowane przez I. Zimmermann są konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu z opodatkowania w rozumieniu tego ostatniego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Horizon College, pkt 38–41).
- 62 Ponadto na podstawie art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret drugie szóstej dyrektywy świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. g) tego samego artykułu, jeśli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z transakcjami przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem VAT.
- 63 Mając na uwadze powyższe rozważania, na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, że art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, interpretowany w świetle zasady neutralności podatkowej, stoi na przeszkodzie temu, aby zwolnienie z podatku VAT pozaszpitalnej opieki sprawowanej przez komercyjne placówki opieki zdrowotnej było uzależnione od takiego warunku, jaki jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, zgodnie z którym koszty związane z tą opieką powinny być pokryte w poprzednim roku kalendarzowym w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej, jeżeli warunek ten nie jest tego rodzaju, by zapewnić równość traktowania w ramach uznawania do celów tego przepisu charakteru socjalnego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego.

### **W przedmiocie kosztów**

- 64 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, interpretowany w świetle zasady neutralności podatkowej, stoi na przeszkodzie temu, aby zwolnienie z podatku od wartości dodanej pozaszpitalnej opieki sprawowanej przez komercyjne placówki opieki zdrowotnej było uzależnione od takiego warunku, jaki jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, zgodnie z którym koszty związane z tą opieką powinny być pokryte w poprzednim roku kalendarzowym w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej, jeżeli warunek ten nie jest tego rodzaju, by zapewnić równość traktowania w ramach uznawania do celów tego przepisu charakteru socjalnego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego.**

Podpisy