



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 7 listopada 2019 r.¹

Sprawa C-488/18

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
przeciwko
Golfclub Schloss Igling e.V.**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. m) – Świadczenie usług ściśle związanych ze sportem – Skutek bezpośredni – Zakres swobodnego uznania państw członkowskich – Zasada neutralności podatkowej – Zasada równego traktowania – Pojęcie organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).

2. Został on złożony w toku postępowania, którego stronami są Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (urząd skarbowy w Kaufbeuren, delegatura w Füssen, Niemcy, zwany dalej „urzędem skarbowym”) i Golfclub Schloss Igling e.V. (zwany dalej „Golfclub”), a którego przedmiotem jest odmowa zwolnienia przez urząd skarbowy z podatku od wartości dodanej (VAT) niektórych świadczonych przez Golfclub usług ściśle związanych z uprawianiem golfa.

3. W niniejszej sprawie należy zasadniczo rozstrzygnąć, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 można uznać za wystarczająco precyzyjny i bezwarunkowy, a przez to za wywołujący skutek bezpośredni, mimo że w jego treści odwołano się po prostu do „niektórych usług ściśle związanych ze sportem”.

I. Prawo Unii

A. Dyrektywa 2006/112

4. Artykuł 132 dyrektywy 2006/112/WE stanowi, co następuje:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

¹ Język oryginału: angielski.

- m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym;
- n) świadczenie niektórych usług kulturalnych, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie”.

B. Prawo niemieckie

5. Zgodnie z § 4 ust. 22 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w brzmieniu ustalonym na dzień 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), z podatku zwalnia się następujące transakcje:

- „a) konferencje, kursy i inne wydarzenia o charakterze naukowym lub edukacyjnym organizowane przez osoby prawne prawa publicznego, wyższe szkoły administracji i ekonomii, uniwersytety powszechne lub organy realizujące cele użyteczności publicznej lub cele organizacji zawodowych, jeżeli główna część przychodów służy pokryciu kosztów;
- b) pozostałe wydarzenia kulturalne i sportowe organizowane przez podmioty wskazane w lit. a), jeżeli uzyskiwane wynagrodzenie pochodzi z opłat za udział”.

6. Przepisy §§ 51, 52, 55, 58, 59, 60 i 61 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”) stanowiły:

„§ 51

Przepisy ogólne

1. Jeżeli ordynacja przyznaje osobie prawnej przywileje podatkowe z tej przyczyny, że osoba prawna realizuje, w sposób bezpośredni i wyłączny, cele pożytku publicznego, cele charytatywne lub religijne (cele uprzywilejowane pod względem podatkowym), stosuje się poniższe przepisy. Za osobę prawną uważa się osobę prawną, stowarzyszenie lub masę majątkową zgodnie z definicjami zawartymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Wyodrębnionych pod względem funkcjonalnym jednostek osób prawnych (działów) nie uważa się za samodzielne podmioty podlegające opodatkowaniu.

[...]

§ 52

Cele pożytku publicznego

1. Osoba prawna realizuje cele pożytku publicznego, jeżeli jej działalność polega na dążeniu w sposób altruistyczny do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa pod względem materialnym, duchowym lub moralnym. Dążenie do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa nie występuje wówczas, gdy krąg osób czerpiących z niego korzyści jest ograniczony, na przykład do członków rodziny lub pracowników przedsiębiorstwa, lub wówczas, gdy jest on określony w taki sposób, że może być jedynie wąski, w szczególności wskutek zastosowania kryteriów geograficznych lub zawodowych. Sama okoliczność, że osoba prawna przekazuje swoje środki podmiotowi prawa publicznego, nie wystarcza do uznania, iż występuje dążenie do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa.

2. Bez uszczerbku dla przepisów ust. 1 następujące działania uznaje się za dążenie do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa:

[...]

21) propagowanie sportu (przy czym za sport uznaje się również szachy);

[...]

§ 55

Działalność realizowana w sposób altruistyczny

1. Dążenie do poprawy sytuacji lub wsparcie ma charakter altruistyczny, jeżeli nie służy głównie realizacji własnych celów gospodarczych osoby prawnej, na przykład celów handlowych lub innych celów zarobkowych, i spełnione są wymienione poniżej przesłanki.

- 1) Środki należące do osoby prawnej mogą być wykorzystywane wyłącznie w jej celach statutowych. Członkowie lub wspólnicy (członkowie na potrzeby stosowania niniejszych przepisów) nie mogą uczestniczyć w zyskach ani jako członkowie otrzymywać jakichkolwiek przydziałów ze środków należących do osoby prawnej. Osoba prawna nie może wykorzystywać swoich środków w celach związanych bezpośrednio lub pośrednio z popieraniem lub wspieraniem partii politycznych.
- 2) Z chwilą ustania członkostwa albo rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej członkom można wypłacić środki jedynie w kwocie nieprzewyższającej wysokości opłaconych przez nich wkładów kapitałowych i godziwej wartości rynkowej dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.
- 3) Osoba prawna nie może przysparzać korzyści żadnej osobie poprzez wydatkowanie środków na cele niezwiązane z przedmiotem swojej działalności ani wypłacanie nieproporcjonalnie wysokiego wynagrodzenia.
- 4) Z chwilą rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej lub z chwilą zaprzestania prowadzenia działalności w realizowanym dotychczas celu składniki majątku osoby prawnej, których wartość przewyższa wartość opłaconych przez członków wkładów kapitałowych i godziwą wartość rynkową dokonanych przez nich wkładów rzeczowych, mogą być przeznaczone wyłącznie na cele uprzywilejowane pod względem podatkowym (zasada zaangażowania składników majątku). Wymóg ten uważa się za spełniony również wówczas, gdy składniki majątku mają zostać przekazane innej osobie prawnej, której przyznano przywileje podatkowe, lub osobie prawnej prawa publicznego na cele uprzywilejowane pod względem podatkowym.
- 5) Bez uszczerbku dla przepisów § 62 osoba prawna co do zasady niezwłocznie wykorzystuje swoje środki na potrzeby realizacji uprzywilejowanych pod względem podatkowym celów statutowych. Zaangażowanie środków w celu nabycia lub utworzenia składników majątku służących realizacji celów statutowych również uważa się za należyty sposób ich wykorzystania. Środki uważa się za wykorzystane niezwłocznie, jeżeli są one wykorzystane na potrzeby realizacji uprzywilejowanych pod względem podatkowym celów statutowych nie później niż w ciągu dwóch lat kalendarzowych lub obrotowych następujących po ich uzyskaniu.

[...]

§ 58

Rodzaje działalności, które mogą być prowadzone bez uszczerbku dla przywileju podatkowego

Możliwości korzystania z przywileju podatkowego nie wyklucza okoliczność, że:

[...]

- 8) osoba prawna organizuje wydarzenia towarzyskie, które mają charakter drugorzędny względem jej działalności uprzywilejowanej pod względem podatkowym,
- 9) stowarzyszenie sportowe propaguje, oprócz nieodpłatnej działalności sportowej, także odpłatną działalność sportową,

[...]

§ 59

Warunki wstępne przyznania przywilejów podatkowych

Przywileje podatkowe są przyznawane wówczas, gdy w statucie, akcie założycielskim lub innym dokumencie założycielskim (statucie na potrzeby stosowania niniejszych przepisów) określającym cel działalności osoby prawnej wskazano, że taki cel spełnia wymogi określone w §§ 52–55 i że jest on realizowany w sposób bezpośredni i wyłączny, przy czym faktycznie wykonywane czynności zarządu mają być zgodne z tymi zapisami statutu.

§ 60

Wymogi, którym ma odpowiadać statut

1. Cele statutowe i środki służące ich osiągnięciu określa się w sposób na tyle precyzyjny, aby w oparciu o statut można było ustalić, czy spełnione są warunki wstępne przyznania przywilejów podatkowych. Statut spełnia kryteria określone w załączniku 1.
2. Statut ma być zgodny z obowiązującymi wymogami w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od działalności gospodarczej przez cały okres rozliczeniowy, a w odniesieniu do innych podatków – w chwili powstania zobowiązania podatkowego.

§ 61

Statutowe określenie sposobu zaangażowania składników majątku

1. Składniki majątku uważa się za odpowiednio zaangażowane pod względem podatkowym (§ 55 ust. 1 pkt 4), jeżeli cel, w jakim mają one zostać wykorzystane z chwilą rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej lub z chwilą zaprzestania prowadzenia działalności w realizowanym dotychczas celu, jest określony w statucie w sposób na tyle precyzyjny, że w oparciu o statut można ustalić, czy taki cel jest uprzywilejowany pod względem podatkowym.

2. (uchylony)

3. W razie takiej następczej zmiany zapisu dotyczącego sposobu zaangażowania składników majątku, która powoduje, że ów zapis przestaje odpowiadać wymogom określonym w § 55 ust. 1 pkt 4, uważa się, iż ów zapis był od samego początku nieodpowiedni do celów podatkowych. Przepisy § 175 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 2 stosuje się z zastrzeżeniem, że decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego mogą być wydawane, uchylane lub zmieniane w zakresie, w jakim odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych w ciągu dziesięciu lat kalendarzowych poprzedzających zmianę zapisu dotyczącego sposobu zaangażowania składników majątku”.

II. Okoliczności powstania sporu

7. Golfclub jest zarejestrowanym stowarzyszeniem, które w roku mającym znaczenie dla sprawy (2011) nie było uznane za organizację pożytku publicznego w rozumieniu §§ 51 i nast. AO. Zgodnie ze statutem stowarzyszenia jego celem jest kultywowanie i promowanie golfa jako dyscypliny sportu. W tym celu Golfclub utrzymuje pole golfowe i przynależne do niego obiekty, które są dzierżawione spółce Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (zwanej dalej „Golfplatz”). Zgodnie z art. 13 ust. 3 statutu stowarzyszenia w przypadku dobrowolnej lub przymusowej likwidacji składniki jego majątku są przekazywane osobie lub instytucji wskazanej przez walne zgromadzenie.

8. W dniu 25 stycznia 2011 r. Golfplatz został przejęty przez Golfclub za kwotę 380 000 EUR. W celu sfinansowania tej transakcji Golfclub zaciągnął u swoich członków pożyczki oprocentowane według stopy 4% w stosunku rocznym i spłacane przy zastosowaniu stawki 5% w skali roku.

9. W tym samym roku Golfclub uzyskał z tytułu wymienionych poniżej rodzajów działalności dochód w wysokości 78 615,02 EUR:

- (i) przyznawanie prawa do korzystania z pola golfowego;
- (ii) wypożyczanie piłek golfowych;
- (iii) wynajem caddies;
- (iv) sprzedaż kijów golfowych;
- (v) organizowanie i przeprowadzanie turniejów golfowych i imprez, w ramach których Golfclub pobierał opłaty startowe za udział.

10. Urząd skarbowy odmawia zwolnienia owych rodzajów działalności z VAT z tej przyczyny, że zgodnie z § 4 ust. 22 UStG zwolnione są jedynie opłaty za udział, przy czym zwolnienie nie może zostać zastosowane nawet w odniesieniu do organizowania i przeprowadzania turniejów golfowych, ponieważ Golfclub nie stanowi organizacji pożytku publicznego w rozumieniu §§ 51 i nast. AO. W istocie w statucie stowarzyszenia nie wskazano wystarczająco precyzyjnie, w jaki sposób składniki jego majątku mają zostać zaangażowane w razie likwidacji, zaś z faktu przejęcia Golfplatz wynika, że stowarzyszenie nie realizuje wyłącznie celów, które nie służą osiągnięciu zysku.

11. Wydana przez urząd skarbowy decyzja w sprawie Golfclub została uchylona przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy) z tej przyczyny, że Golfclub jest organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, a ów przepis, który wywołuje skutek bezpośredni, nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia wszystkich prowadzonych przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku rodzajów działalności ściśle związanych z uprawianiem sportu.

III. Okoliczności faktyczne i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

12. Urząd skarbowy wniósł do sądu odsyłającego o rewizję wyroku wydanego przez Finanzgericht (sąd ds. finansowych). Sąd odsyłający uważa, że rozstrzygnięcie sporu zależy, z jednej strony, od ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wywołuje skutek bezpośredni, co oznacza, iż organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mogą bezpośrednio się powoływać na ten przepis w razie nieprawidłowej transpozycji dyrektywy. Z drugiej strony spór dotyczy samego znaczenia pojęcia „organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku”, którym posłużono się w rzeczonym przepisie.

13. Co się tyczy pierwszej z tych kwestii, sąd krajowy wyjaśnia, że powziął wątpliwości co do tego, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wywołuje skutek bezpośredni, ponieważ w wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 23, 24), Trybunał orzekł, iż art. 13 część A ust. 1 lit. n) 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 (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) nie wywołuje skutku bezpośredniego. Przy formułowaniu tego wniosku Trybunał wziął pod uwagę w szczególności fakt, że ów przepis, tak samo zresztą jak jest to w przypadku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, odnosi się do „niektórych usług”, w związku z czym przynajmniej państwom członkowskim margines uznania w związku z określaniem, które świadczenia mają podlegać zwolnieniu. Trybunał stwierdził więc, że przepis ten nie spełnia wymogów dotyczących możliwości bezpośredniego powoływania się na niego przed sądami krajowymi.

14. Jeśli chodzi natomiast o drugą z tych kwestii, to sąd krajowy zastanawia się, czy pojęcie „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku”, którym posłużono się w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, należy traktować jako autonomiczne pojęcie właściwe dla prawa Unii, a jeśli tak jest, to czy należy je interpretować w ten sposób, że ustanawia ono wymóg, zgodnie z którym, aby organizację można było uznać za organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, musi ona zawrzeć w swoim statucie zapis przewidujący, iż w razie podjęcia decyzji o przekazaniu jej majątku na rzecz innej organizacji owa inna organizacja również ma realizować cel, który nie służy osiągnięciu zysku.

15. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1. Czy art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112], zgodnie z którym »świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym«, ma bezpośrednią skuteczność, wobec czego organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mogą się w braku transpozycji bezpośrednio powoływać na ten przepis?
2. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy w wypadku »organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] chodzi o
 - pojęcie, które należy interpretować w sposób autonomiczny na podstawie prawa Unii,
 - czy też państwa członkowskie mogą uzależnić istnienie tego rodzaju organizacji od spełnienia wymogów takich jak określone w § 52 w związku z § 55 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej) (albo w §§ 51 i nast. Abgabenordnung ujętych całościowo)?
3. Jeżeli jest to pojęcie, które należy interpretować w sposób autonomiczny na podstawie prawa Unii: czy organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] musi dysponować regulacjami na wypadek jej likwidacji, na podstawie których jest zobowiązana przekazać wtedy swój istniejący majątek innej nienastawionej na osiągnięcie zysku organizacji wspierania sportu i wychowania fizycznego?».

IV. Analiza

16. Zgodnie z wnioskiem Trybunału ograniczę zakres swojej opinii do pytania pierwszego.

17. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wywołuje skutek bezpośredni, wobec czego jednostki mogą się na niego powoływać przed sądami krajowymi.

18. Na wstępie należy przypomnieć, że jednostki mogą się powoływać na dany przepis przed sądami krajowymi przeciwko państwu członkowskiemu, w szczególności w przypadku, gdy takie państwo nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub gdy dokonało niewłaściwej transpozycji, o ile ów przepis jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny².

19. Przepis prawa Unii uważa się za bezwarunkowy, jeżeli ustanawia on zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu³. Aby przepis można było uznać za wystarczająco precyzyjny, musi on formułować zobowiązanie w sposób niedwuznaczny i bezwarunkowy⁴.

20. W przypadku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wskazówki w przedmiocie tego, jakiej odpowiedzi należy udzielić na pytanie skierowane przez sąd odsyłający, można znaleźć w dotychczasowym orzecznictwie.

A. Analiza w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału

21. Na pierwszy rzut oka wczesne orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 – do którego można zaliczyć takie wyroki jak wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), i wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – może skłaniać do przyjęcia tezy, że państwa członkowskie są zobowiązane do zwolnienia wszelkich usług ściśle związanych z uprawianiem sportu, które są świadczone przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku. Uważam jednak, że dokładniejsza analiza owych wyroków prowadzi do wniosku, iż w rzeczywistości wcale tak nie jest.

22. W wyroku z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 27), Trybunał orzekł, że „[...] intencją art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy nie jest przyznanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie jedynie niektórym dziedzinom sportu, lecz dotyczy on uprawiania sportu w ogóle [...]”. W ramach tej sprawy kluczowe znaczenie miało ustalenie, czy składki uiszczane przez drużyny hokejowe na rzecz England Hockey w zamian za świadczenie usług przez ową organizację są objęte VAT.

23. Przy formułowaniu odpowiedzi na pierwsze pytanie sądu odsyłającego Trybunał stwierdził w pierwszej kolejności, że świadczenie usług w rozumieniu (obecnie obowiązującego) art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 obejmuje usługi świadczone formalnie nie tylko na rzecz osób fizycznych, ale także na rzecz osób prawnych i stowarzyszeń niemających osobowości prawnej, jeżeli,

² Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 33; z dnia 12 grudnia 2013 r., Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, pkt 18; z dnia 15 stycznia 2014 r., Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 31; z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 31; z dnia 7 lipca 2016 r., Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, pkt 16.

³ Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 32; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 49; z dnia 13 lutego 2019 r., Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, pkt 38.

⁴ Wyroki: z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall, 152/84, EU:C:1986:84, pkt 52; z dnia 26 października 2006 r., Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, pkt 41.

w szczególności, ich faktycznymi beneficjentami są osoby uprawiające sport. W istocie, w przeciwnym wypadku oznaczałoby to, iż „zwolnienie przewidziane w tym przepisie zależałoby od istnienia stosunku prawnego pomiędzy usługodawcą a osobami uprawiającymi sport w ramach takiej struktury”. Taki rezultat byłby sprzeczny z samym celem owego zwolnienia.

24. Następnie Trybunał poddał analizie pytanie drugie, które dotyczyło tego, czy państwa członkowskie są uprawnione do ograniczenia systemu zwolnień przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 jedynie do usług świadczonych jednostkom uprawiającym sport. W pkt 39 stwierdził on, że dyrektywa nie uprawnia państw członkowskich „do wyłączenia określonej grupy tych usługobiorców z omawianego zwolnienia”, ponieważ państwa członkowskie nie dysponują w tym zakresie swobodą uznania.

25. Podobnie w wyroku z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), Trybunał uznał – w pkt 21 – że „intencją [art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112] nie jest przyznanie zwolnienia jedynie niektórym dziedzinom sportu”. W związku z tym Trybunał orzekł, w pkt 25, że „niezorganizowana, niesystematyczna i niemająca na celu udziału w zawodach aktywność sportowa może być uznana za uprawianie sportu w rozumieniu tego przepisu”⁵. W każdym razie użycie przez Trybunał w tym punkcie czasownika wyrażającego fakultatywność („może”) pozwala przyjąć założenie, że państwu członkowskiemu przysługuje w tym zakresie swoboda uznania. Można by przypuszczać, że gdyby Trybunał uznał analizowany przepis za bezwarunkowy, to posłużyłby się czasownikiem wyrażającym konieczność (na przykład „musi”).

26. Jeśli się zatrzymać w tym miejscu, to można by uznać, że w owych dwóch sprawach Trybunał w sposób milczący założył, iż art. 132 ust. 1 lit. m) wywołuje skutek bezpośredni. Należy jednak również zauważyć, że kwestia bezpośredniej skuteczności nie została w sposób wyraźny podniesiona przed Trybunałem, który w żadnym z tych postępowań nie musiał kierować swojej uwagi w tę stronę.

27. W związku z powyższym, z uwagi na fakt, że w pytaniach analizowanych w wyrokach Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), oraz Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), nie odniesiono się w sposób jednoznaczny ani do istnienia po stronie państw członkowskich pewnej swobody decydowania o tym, które usługi podlegają zwolnieniu, ani do bezwarunkowego charakteru art. 132 ust. 1 lit. m), uważam, iż z owych wyroków nie da się wyprowadzić żadnych wniosków w odniesieniu do rozpatrywanej tutaj kwestii bezpośredniej skuteczności tego przepisu. Sądzę, że owe orzeczenia należy rozumieć w ten sposób, iż nie wyłączają one ex ante pewnych rodzajów działalności sportowej z zakresu stosowania tego przepisu jedynie z tego względu, że nie spełniają one pewnego konkretnego kryterium będącego przedmiotem rozważań w każdej z tych spraw.

28. W wyroku z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 32), Trybunał orzekł, udzielając odpowiedzi na skierowane przez sąd odsyłający pytania od pierwszego do piątego, że „art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegającego na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola golfowego graczom niebędącym członkami tej organizacji”. Wyrok Bridport and West Dorset Golf Club dotyczył jednak *nie* art. 132 ust. 1 lit. m), lecz art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112⁶. Ponieważ art. 134 lit. b) ogranicza państwa członkowskie w zakresie zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, Trybunał w sposób dorozumiany, lecz konieczny oparł swoje rozumowanie na założeniu, że zostały spełnione przesłanki zastosowania tego przepisu.

⁵ Wyróżnienie własne.

⁶ To samo dotyczy się wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 36, który dotyczył wykładni art. 13 część B lit. b) i art. 13 część C szóstej dyrektywy, a nie art. 13 część A ust. 1 lit. m) tej dyrektywy.

29. Zatem nie można uznać, że Trybunał faktycznie zajął się dość odrębną kwestią bezpośredniej skuteczności art. 132 ust. 1 lit. m). Dlatego też z owego wyroku tak samo nie da się wyprowadzić żadnych wniosków, przynajmniej w odniesieniu do zagadnienia o zasadniczym znaczeniu dla niniejszego postępowania.

30. W każdym razie taka indywidualna analiza wcześniejszych orzeczeń ma obecnie niewielkie znaczenie, ponieważ od czasu ich wydania Trybunał – przynajmniej w dwóch wyrokach, tj. w wyroku z dnia 13 lipca 2017 r., *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), i w wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) – w sposób wyraźny wskazał, że art. 132 ust. 1 lit. m) przyznaje państwom członkowskim pewną swobodę uznania w odniesieniu do zwalniania niektórych usług ściśle związanych ze sportem. Sam fakt istnienia takiej swobody oznacza, że norm zawartych w art. 132 ust. 1 lit. m) nie można uznać za mające bezwarunkowy charakter. Skoro natomiast wymóg bezwarunkowości stanowi konieczną przesłankę zastosowania doktryny skutku bezpośredniego, art. 132 ust. 1 lit. m) nie można uznać za bezpośrednio skuteczny. Punkt ten można zilustrować rozważaniami na temat owych dwóch orzeczeń.

31. Po pierwsze, w wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), Trybunał orzekł, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, który zastąpiono ekwiwalentnym brzmieniowo art. 132 ust. 1 lit. n) dyrektywy 2006/112, „należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on skutku bezpośredniego w takim sensie, że w braku transpozycji przepis ten nie może zostać bezpośrednio powołany przez instytucję prawa publicznego lub inną [...] instytucję kulturalną”.

32. Trybunał zauważył w szczególności, że wyrażenie „niektórych usług kulturalnych”, którym posłużono się w tym przepisie, „nie wymaga objęcia zwolnieniem wszystkich usług kulturalnych, tak że państwa członkowskie mogą zwolnić »niektóre« z nich, jednocześnie opodatkowując VAT pozostałe”⁷. Trybunał zajął takie stanowisko po pierwsze z tego względu, że „wykładnia taka nie wchodzi w zakres zwykłego znaczenia wyrazu »niektóre« użytego w art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy i pozbawia skuteczności (effet utile) użycie tego wyrazu w ramach rzeczzonego przepisu”⁸. Po drugie, co się tyczy art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, prawodawca Unii w sposób wyraźny odrzucił pierwotny wniosek Komisji Europejskiej, która proponowała, aby w sposób ujednoczony wskazać usługi podlegające zwolnieniu⁹. Po trzecie, podjętą przez prawodawcę Unii decyzję o pozostawieniu państwom członkowskim marginesu uznania w odniesieniu do określenia zwolnionych usług można wytłumaczyć dużą różnorodnością tradycji kulturowych i dziedzictwa regionalnego w Unii, niekiedy nawet w ramach jednego państwa członkowskiego¹⁰.

33. Co jednak najistotniejsze, Trybunał stwierdził, że przyznanie marginesu uznania w odniesieniu do zwalniania „niektórych” usług oznacza, iż rzeczony przepis nie spełnia wymogów dotyczących możliwości zastosowania doktryny skutku bezpośredniego¹¹.

34. Po drugie, w wyroku z dnia 13 lipca 2017 r., *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, pkt 19), Trybunał odrzucił argument, zgodnie z którym dla zapewnienia bezpośredniej skuteczności art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 państwo członkowskie musi poddać VAT świadczenie wszystkich usług ściśle związanych ze sportem na tej podstawie, że byłoby to „sprzecz[n]e z brzmieniem art. 132 ust. 1 lit. m) [...], któr[y] dotycz[y] »niektórych« usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym”.

7 Punkt 23 wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 Punkt 16 tego wyroku.

9 Punkty 19–21 tego wyroku.

10 Punkt 22 tego wyroku.

11 Punkty 23, 24 tego wyroku.

35. Wszystkie te rozważania mają w pełni zastosowanie do art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, ponieważ ów przepis również odnosi się do możliwości zwalniania „niektórych” usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym. Fakt przyznania państwom członkowskim swobody uznania w tej kwestii stoi w sprzeczności z wymogiem bezwarunkowości, który z kolei stanowi konieczną przesłankę zastosowania doktryny skutku bezpośredniego. W związku z powyższym uważam, że – mając na uwadze argumenty przytoczone przez Trybunał zarówno w wyroku *British Film Institute*, jak i w wyroku *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) – art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nie można uznać za precyzyjny i bezwarunkowy w takim stopniu, iż wywołuje on skutek bezpośredni.

B. Analiza w świetle powszechnie przyjętych metod wykładni

36. Do takiego samego wniosku prowadzi również analiza art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 dokonana w świetle metod wykładni stosowanych zazwyczaj przez Trybunał i odnoszących się do brzmienia, kontekstu i celu omawianego przepisu.

1. Brzmienie art. 132 ust. 1 lit. m)

37. Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z VAT „świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

38. Skoro z brzmienia owego przepisu wynika, że państwa członkowskie zwalniają *niektóre* – a nie, podkreślmy to wyraźnie, *wszystkie* – usługi ściśle związane ze sportem, to jasne jest, iż w tym zakresie państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobodnego uznania. Mogą one więc określić, które spośród usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym i świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku zamierzają zwolnić.

39. W swoich uwagach na piśmie rząd niderlandzki twierdzi jednak, że słowa „niektórych” nie należy rozumieć w ten sposób, iż oznacza ono „pewnych, ale nie wszystkich”, lecz w ten sposób, że uwypukla ono fakt, iż przedmiotowe zwolnienie dotyczy jedynie usług ściśle związanych ze sportem świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku.

40. Nie mogę się zgodzić z tym stanowiskiem. Trzeba przypomnieć, że skoro pojęcia używane do określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 ustanawiają wyjątki od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika, to należy je interpretować w sposób ścisły.

41. Ta zasada ścisłej wykładni nie oznacza oczywiście, że terminy użyte do zdefiniowania rzeczzonego zwolnienia mają być interpretowane w sposób, który pozbawiłby je skuteczności¹². Wynika z niej natomiast, że w przypadku, gdy brzmienie zwolnienia, takiego jak to przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, jest jasne, to pierwszeństwo należy nadać jego wykładni językowej.

42. Moim zdaniem stanowisko zaprezentowane przez rząd niderlandzki dałoby się obronić wówczas, gdyby końcowa część zdania była sformułowana w inny sposób; w szczególności zaś gdyby wyrażenie „świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku” było wymienione oddzielnie. Jeżeli zamiarem prawodawcy Unii byłoby nadanie owemu przepisowi takiego znaczenia, za jakim opowiada

¹² Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 18 listopada 2004 r., *Temco Europe*, C-284/03, EU:C:2004:730, pkt 17; z dnia 21 lutego 2013 r., *Zamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 19.

się rząd niderlandzki, to prawodawca Unii zreagowałby go na przykład w następujący sposób: „niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, *mianowicie tych* świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”¹³.

43. W związku z tym, mając na uwadze przedstawioną powyżej regułę wykładni, nie można się zgodzić z argumentem przytoczonym przez rząd niderlandzki.

44. Trzeba również zauważyć, że – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału – wykładni przepisów prawa Unii należy dokonywać nie tylko w świetle ich brzmienia, ale także ich kontekstu oraz celów¹⁴. Analiza celów, jakim służy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 i jego kontekstu także prowadzi do takiego samego wniosku.

2. Cele art. 132 ust. 1 lit. m)

45. Prawdą jest, że w motywach dyrektywy 2006/112 zawarto niewiele wskazówek na temat celów art. 132 ust. 1 lit. m)¹⁵. Z uwagi na fakt, że na mocy owego przepisu zwalnia się niektóre usługi związane ze sportem, można jednak przyjąć, iż przedmiotowe zwolnienie służy zachęcaniu społeczeństwa do podejmowania aktywności fizycznej, w szczególności z tego względu, że przyczynia się ona do osiągnięcia celów w dziedzinie zdrowia publicznego¹⁶.

46. Taki cel nie oznacza jednak, że zamiarem prawodawcy Unii było zwolnienie *wszystkich* usług ściśle związanych ze sportem, świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku. Prawdą jest, że Trybunał uznał, iż pojęcie „sportu” odnosi się do aktywności cechującej się „niepozabawionym znaczenia elementem fizycznym”¹⁷. Nie wszystkie aktywności fizyczne przyczyniają się jednak w tym samym stopniu do osiągnięcia leżącego w ogólnym interesie publicznym celu polegającego na utrzymaniu wśród członków populacji sprawności fizycznej. Podobnie urzeczywistnianiu tego celu nie służą najpewniej wszystkie usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym. W związku z powyższym, mając na uwadze ów cel, prawodawca Unii mógł zatem uznać – kierując się zasadą pomocniczości zapisaną w art. 5 ust. 1 TUE – że to państwa członkowskie są najlepiej predysponowane do powzięcia, w drodze przepisów transponujących, decyzji o tym, które usługi ściśle związane ze sportem powinny być zwolnione.

47. Prawodawca Unii mógł dojść do takiego wniosku z kilku względów.

13 Ponadto z przebiegu prac przygotowawczych wynika, że użycie słowa „niektórych” jest konsekwencją istnienia po stronie prawodawcy wyraźnego zamiaru przyznania państwom członkowskim pewnego zakresu swobodnego uznania. W istocie w swoim wniosku dotyczącym szóstej dyrektywy Komisja pierwotnie proponowała, aby państwa członkowskie zwalniały „świadczanie usług przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, prowadzące działalność w zakresie sportu lub wychowania fizycznego, i dokonywane przez nie pomocnicze względem tych usług dostawy towarów; przedmiotowe zwolnienie dotyczy jedynie transakcji bezpośrednio związanych z uprawianiem sportu i uczestnictwem w wychowaniu fizycznym przez amatorów”. Ten wniosek został jednak wyraźnie odrzucony przez Radę, która zastąpiła go tekstem odpowiadającym art. 132 ust. 1 lit. m) w jego obecnym brzmieniu. W dniu 5 grudnia 1984 r., gdy Komisja zaproponowała Radzie wykreślenie słowa „niektóre” [„określone”], Rada ponownie odrzuciła wniosek Komisji; brzmienie owego przepisu pozostało więc niezmienione względem jego pierwotnej wersji z dnia 17 maja 1977 r.

14 Zobacz na przykład wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände, C-649/17, EU:C:2019:576, pkt 37.

15 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału „zasady pewności i jasności prawa wymagają, aby wykładnia, której ma dokonać Trybunał, była oparta na brzmieniu i wyraźnych celach odpowiednich przepisów”. Zobacz wyrok z dnia 5 maja 1988 r., Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei, 91/87, EU:C:1988:235, pkt 8.

16 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 23; z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 20; z dnia 26 października 2017 r., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 23. W szczególności w wyroku Žamberk Trybunał odrzucił argument, zgodnie z którym zwolnienie nie ma zastosowania do „niezorganizowanej i niesystematycznej aktywności sportowej”, takiej jak na przykład (będące przedmiotem analizy w owej sprawie) pływanie rekreacyjne w kompleksie basenów.

17 Zobacz wyrok z dnia 26 października 2017 r., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 22.

48. Po pierwsze, podobnie jak ma to miejsce w przypadku usług kulturalnych, w państwach członkowskich występuje duże zróżnicowanie zarówno w odniesieniu do uprawianych sportów, jak i w odniesieniu do podejścia do poszczególnych dyscyplin sportowych. Na przykład walki byków są przez pewne osoby postrzegane jako jeden z powodów do wielkiej chluby Hiszpanii; z kolei w niektórych państwach członkowskich ten sport jest w najlepszym razie tolerowany¹⁸, a w innych – traktowany z dezaprobatą. Sporty walki i sporty kontaktowe niosą natomiast za sobą pewne zagrożenia dla bezpieczeństwa i kondycji fizycznej zawodników. Mniej więcej to samo można powiedzieć o niektórych sportach ekstremalnych. Uprawianie jeszcze innych dyscyplin sportowych może wzbudzać wątpliwości z punktu widzenia dobrostanu zwierząt, na który to problem poszczególne państwa członkowskie również mogą zapatrywać się w różny sposób. W dalszej kolejności warto zauważyć, że o ile pewne dyscypliny są głęboko zakorzenione w życiu kulturalnym i tradycji sportowej poszczególnych państw członkowskich (w tym miejscu można wymienić na przykład walki byków w Hiszpanii, grę w bule we Francji, krykieta w Zjednoczonym Królestwie czy futbol gaelicki i hurling w Irlandii), to na szczeblu całej Unii pozostają one w dużym stopniu nieznane i rzadko uprawiane poza państwami, z których się wywodzą.

49. Wszystko to oznacza, że państwa członkowskie mogą mieć różne poglądy na temat użyteczności tych dyscyplin i stopnia, w jakim należy zachęcać społeczeństwo do uprawiania danego sportu czy też wspierać go finansowo.

50. Po drugie, już na poziomie konkretnego sportu kwestia tego, jakie niektóre usługi ściśle z nim związane powinny zostać zwolnione, może być dość złożona. Na przykład żeglarstwo można traktować jako sport w kontekście regat, ale w przypadku, gdy jest ono uprawiane w inny sposób, można je uznawać po prostu za formę spędzania wolnego czasu czy też nawet za sposób przemieszczania się. Podobnie, chociaż przejażdżki na kucykach lub przejażdżki konne z przewodnikiem należą do zakresu jazdy konnej – na przykład takie jak te, w których niekiedy w czasie wakacji uczestniczą dzieci – to jednak mogą nie spełniać przesłanek pozwalających na uznanie ich za uczestniczenie w uprawianiu sportu w świetle wymogów ustanowionych w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112. W określonych okolicznościach i pod pewnymi warunkami można je kwalifikować po prostu jako aktywność rekreacyjną, a nie jako sport w ścisłym tego słowa znaczeniu.

51. Po trzecie, zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 może powodować poważne reperkusje gospodarcze mające wpływ na świadczenie usług sportowych na poszczególnych rynkach krajowych, skoro można je przyznawać wyłącznie organizacjom nienastawionym na osiągnięcie zysku¹⁹. Dlatego też z uwagi na fakt, że prawodawca Unii przyznał państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do określania, które usługi mają być zwolnione, mógł on uważać, iż państwa członkowskie są lepiej predysponowane do określenia wpływu zakresu owych zwolnień na konkurencję na rynku lokalnym.

52. Wynika z tego, że prawodawca Unii mógł uznać za stosowne pozostawienie tych spraw do rozstrzygnięcia przez państwa członkowskie, co z kolei może wyjaśniać, dlaczego w owym przepisie nie nałożono na państwa członkowskie bezwarunkowego obowiązku zwolnienia wszelkiej działalności sportowej.

18 Na przykład w świetle prawa francuskiego na organizowanie walk byków zezwala się jedynie na tych terenach, na których istnieje nieprzerwana tradycja lokalna. Zobacz art. 521-1 francuskiego kodeksu karnego.

19 O ile okoliczność, że art. 132 dyrektywy 2006/112 przewiduje określone zwolnienia, w sposób nieodłączny wiąże się z zakłóceniem konkurencji (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 37), to nie wynika z tego, iż prawodawca Unii zamierzał w pewien sposób uniemożliwić państwom członkowskim określenie zakresu takiego zakłócenia, gdy przyznał im, w art. 132 ust. 1 lit. m), swobodę uznania.

3. Kontekst stosowania art. 132 ust. 1 lit. m)

53. Podobnie kontekst stosowania art. 132 ust. 1 lit. m) zdaje się nie pozostawiać wątpliwości co do wykładni, jaką należy nadać temu uregulowaniu. Większość konkretnych zwolnień przewidzianych w art. 132 ma zastosowanie nie tylko do pewnych rodzajów działalności, lecz również – w przeciwieństwie do zwolnień, o których mowa w art. 135 – do rodzajów działalności wykonywanych przez określone kategorie usługodawców²⁰. Jeżeli więc art. 132 ust. 1 lit. m) miałby mieć znaczenie, za którym opowiada się rząd niderlandzki, prawodawca Unii powinien był posłużyć się słowem „niektórych” w odniesieniu do każdego z tych zwolnień. Ów kwalifikator został jednak użyty jedynie w przypadku dwóch spośród owych zwolnień, mianowicie w przypadku art. 132 ust. 1 lit. n), który dotyczy świadczenia usług kulturalnych, i art. 132 ust. 1 lit. m).

54. W konsekwencji zarówno z brzmienia, jak i z kontekstu, w jakim przyjęto art. 132 ust. 1 lit. m), wynika, że owo uregulowanie należy interpretować w ten sposób, iż przyznaje ono państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania przejawiający się w możliwości wybrania przez państwa członkowskie, spośród usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, takich usług, które zamierzają one zwolnić.

C. Oddziaływanie zasady równego traktowania na wykładnię art. 132 ust. 1 lit. m)

55. Istnieniu pewnego zakresu swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim nie sprzeciwia się też zasada równego traktowania, która w kontekście VAT jest niekiedy określana mianem zasady neutralności podatkowej²¹.

56. Zasada równego traktowania wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione określoną przyczyną²².

57. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem porównywalny charakter konkretnych sytuacji, który jest wymagany, aby różnica traktowania wchodziła w zakres zasady równego traktowania, należy oceniać w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, a także zasad i celów dziedziny prawa, do której należy analizowany akt²³. Przy stosowaniu zasady równego traktowania należy wziąć pod uwagę również zakres uprawnień przysługujących danemu podmiotowi²⁴.

20 Zobacz wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, pkt 28.

21 Posługiwanie się w tym kontekście wyrażeniem „zasada neutralności podatkowej” wprowadza w błąd, ponieważ można je pomylić z przewidzianym w szóstej dyrektywie mechanizmem odliczenia służącym całkowitemu uwolnieniu przedsiębiorcy od ciężaru VAT naliczonego czy też zapłaconego w odniesieniu do jego działalności gospodarczej, która sama podlega opodatkowaniu VAT. W tym względzie orzecznictwo nie zawsze było wspólne. Jak bowiem podkreśliłem już w opinii w sprawie Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), w świetle niektórych wyroków zasada neutralności jest „przeniesieniem” zasady równego traktowania na grunt VAT (postanowienie z dnia 18 listopada 2014 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, pkt 38). W niektórych innych orzeczeniach natomiast Trybunał uznał ją za szczególnie wyraz zasady równego traktowania (wyrok z dnia 7 marca 2013 r., Efir, C-19/12, niepublikowany, EU:C:2013:148, pkt 35), który się z nią nie pokrywa (wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 18). W niedawnym wyroku z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), wielka izba przyjęła natomiast bardziej rygorystyczne podejście, które polega na uznaniu, że – w swoim drugim znaczeniu – pojęcie neutralności podatkowej jest tożsame z zasadą równego traktowania, ale w odniesieniu do środków podatkowych prawodawcy Unii należy mimo to przyznać szeroki zakres uznania.

22 Zobacz na przykład wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 41.

23 Wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 26. W związku z tym dla zastosowania zasady równego traktowania nie wystarcza, że określone towary lub usługi są względem siebie konkurencyjne. Muszą być one do siebie podobne w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, przy czym należy uwzględnić także zasady i cele danej dziedziny. Zobacz wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 42, w którym zrezygnowano z podejścia zaprezentowanego w wyroku z dnia 10 listopada 2011 r., Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36. W związku z tym w prawie Unii stosowanie zasady równego traktowania pokrywa się z przeprowadzaniem badania spójności.

24 Zobacz analogicznie, w odniesieniu do istnienia selektywnej korzyści w dziedzinie pomocy państwa, wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-236/16, EU:C:2018:291, pkt 29.

58. Dlatego też w sytuacji, w której przepis prawa Unii pozostawia państwom członkowskim pewną swobodę w odniesieniu do określenia przesłanek jego stosowania, zasada równego traktowania może ograniczyć swobodne uznanie, jakim dysponują te państwa członkowskie tylko wówczas, gdy zgodnie z celem owego przepisu wymagane jest traktowanie owych towarów lub usług w ten sam sposób²⁵. W innym przypadku zasady równego traktowania nie można powoływać na poparcie tezy, że taki przepis należy interpretować – wbrew jego brzmieniu – jako niepozostawiający państwom członkowskim żadnego zakresu swobodnego uznania. W istocie w przeciwnym razie oznaczałoby to, że harmonizacja dokonywana na podstawie dowolnego aktu prawa Unii miałaby zawsze charakter całkowity.

59. Z uwagi na fakt, że zgodnie z celem art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nie zachodzi konieczność stosowania tego samego podejścia w odniesieniu do wszystkich usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, z zasady równego traktowania nie wynika wymóg identycznego traktowania wszystkich takich usług. Jedynie wówczas, gdy państwo członkowskie skorzystało z przyznanego mu na mocy dyrektywy swobodnego uznania, można argumentować – w świetle celów, które owo państwo zamierzało osiągnąć w drodze skorzystania z takiego swobodnego uznania – że sposób skorzystania z tego uznania faktycznie narusza zasadę równego traktowania²⁶.

60. W związku z tym, jeśli chodzi o postępowanie główne, to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy – mając na uwadze cele, które prawodawca niemiecki zamierzał osiągnąć w drodze skorzystania z zakresu swobodnego uznania przyznanego mu na mocy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 – odmowa zwolnienia działalności analizowanej w postępowaniu głównym jest zgodna z zasadą równego traktowania.

D. Wyjątkowe okoliczności, w których można się powołać na art. 132 ust. 1 lit. m)

61. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku, gdy przepis przyznaje państwom członkowskim pewną swobodę uznania, podmioty mogą mimo to powoływać się na ten przepis w pewnych wyjątkowych okolicznościach na potrzeby zastosowania doktryny skutku bezpośredniego²⁷. Jest to jednak możliwe jedynie w zakresie, w jakim dane państwo członkowskie wykroczyło poza zakres swobodnego uznania²⁸ lub w sposób wyraźny zrzekło się kompetencji do skorzystania z zakresu przyznanego mu w ten sposób swobodnego uznania²⁹.

62. W przypadku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 zakres swobodnego uznania zostanie przekroczony na przykład, jeżeli państwo członkowskie odmówi zwolnienia usługi, powołując się na niedozwoloną podstawę, jak choćby w sytuacji, w której usługa nie jest świadczona przez organizacje nienastawione na osiąganie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym lub w której beneficjentami usługi nie są członkowie organizacji nienastawionej na osiąganie zysku³⁰; w sytuacji, w której usługodawca świadczący daną usługę jest

25 Innymi słowy, zasada równego traktowania nie przesądza o istnieniu swobodnego uznania pozostawionego państwom członkowskim, lecz ogranicza sposób, w jaki należy korzystać z takiego swobodnego uznania.

26 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akritidis, C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 37; z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 50.

27 Wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, pkt 61.

28 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 38.

29 Zobacz w tym temacie wyrok z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akritidis, C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 35.

30 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 32, 39.

organizacją nienastawioną na zysk, ale nie jest podmiotem prawa publicznego³¹; w sytuacji, w której usługa jest świadczona na rzecz osoby prawnej, a nie osoby fizycznej³²; czy też – jak już wyjaśniono – jeżeli w świetle celów zamierzonych przez krajowe przepisy stosujące to swobodne uznanie konkretna podstawa jest niezgodna z zasadą równego traktowania.

63. W niniejszej sprawie organ podatkowy odmówił zwolnienia analizowanych usług – z wyjątkiem usług polegających na organizowaniu turniejów golfowych – na tej podstawie, że nie stanowią one usług, które Niemcy zdecydowały się objąć zwolnieniem. Nie można uznać, że taka podstawa wykracza poza zakres swobody uznania przyznanej państwom członkowskim w art. 132 ust. 1 lit. m), ponieważ – jak starałem się już wyjaśnić – państwa członkowskie są co do zasady uprawnione do podjęcia decyzji o tym, jakie poszczególne usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym zamierzają zwolnić. W związku z tym Golfclub nie może bezpośrednio powoływać się na ów przepis, chyba że – jak wyjaśniono powyżej – wydaje się, iż, w świetle celów, które zamierzała osiągnąć Republika Federalna Niemiec, korzystając z przyznanego jej zakresu swobodnego uznania, rzeczony usługi należało uznać za znajdujące się w tej samej sytuacji co usługi sportowe faktycznie zwolnione na mocy prawa niemieckiego. W ostatecznym rozrachunku jest to jednak zagadnienie, które musi rozstrzygnąć sąd krajowy.

64. W tym miejscu pragnę jedynie zauważyć, że owa kwestia nie została jednak bezpośrednio podniesiona w niniejszym postępowaniu, a Trybunał nie dysponuje informacjami, które pozwoliłyby mu na udzielenie w tym zakresie użytecznych wskazówek sądowi odsyłającemu.

65. W związku z tym proponuję, aby na pytanie pierwsze udzielić następującej odpowiedzi: art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on bezpośredniej skuteczności, wobec czego jednostki nie mogą się bezpośrednio powoływać na ten przepis przed sądami krajowymi, chyba że dane państwo członkowskie wykroczyło poza zakres swobodnego uznania przyznanego mu na mocy owego przepisu tej dyrektywy³³.

V. Wnioski

66. W świetle powyższych rozważań proponuję, by na pierwsze pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, który zwalnia „świadczanie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym” należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on bezpośredniej skuteczności, wobec czego jednostki nie mogą się bezpośrednio powoływać na ten przepis przed sądami krajowymi, chyba że dane państwo członkowskie wykroczyło poza zakres swobodnego uznania przyznanego mu na mocy owego przepisu tej dyrektywy.

31 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 13 lipca 2017 r., London Borough of Ealing, C-633/15, EU:C:2017:544, pkt 33.

32 Zobacz wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 35.

33 Artykuł 132 ust. 1 lit. m) powierza wprawdzie państwom członkowskim zadanie dokładnego określenia, jakie usługi mają być objęte zwolnieniem, ale ogranicza zakres tej swobody w ten sposób, że uzależnia możliwość przyznania zwolnienia od tego, czy usługa jest świadczona przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku. W związku z powyższym sugeruję, aby Trybunał zajął stanowisko w przedmiocie tego, czy państwo członkowskie *może*, czy też *musi* odmówić zwolnienia usługi w przypadku, gdy jest ona świadczona przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, w której statucie nie wykluczono, że w razie jej rozwiązania zyski mogą być przekazane jej członkom lub organizacji nastawionej na osiągnięcie zysku.