



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 20 listopada 2019 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 13 część A ust. 1 lit. f) – Zwolnienia – Usługi świadczone przez niezależne grupy osób – Usługi świadczone członkom i osobom niebędącym członkami

W sprawie C-400/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 19 kwietnia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 czerwca 2018 r., w postępowaniu:

### **Infohos**

przeciwko

**Belgische Staat,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca), T. von Danwitz, C. Vajda i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Infohos – F. Soetaert, advocaat,
- w imieniu rządu belgijskiego – J.C. Halleux, P. Cottin i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa i M.J. Marques, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 lipca 2019 r.,

wydaje następujący

\* Język postępowania: niderlandzki.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. f) 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. 1977, L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między stowarzyszeniem Infohos a Belgische Staat (państwem belgijskim) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) za lata 2002–2004.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym spór ten regulowany jest przez szóstą dyrektywę.
- 4 Motywy dziewiąty i jedenasty szóstej dyrektywy stanowią:

„podstawa opodatkowania musi być zharmonizowana tak, aby zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich;

[...]

wspólny wykaz zwolnień powinien być sporządzony, tak aby umożliwić pobór środków własnych Wspólnot w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich”.

- 5 Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewidywał:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

- 1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”.

- 6 Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, stanowił:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji;

[...]”.

- 7 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy odpowiada art. 131 i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

### ***Prawo belgijskie***

- 8 Artykuł 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym stanowił, że zwolnione z VAT jest „świadczenie usług na rzecz swoich członków przez niezależne grupy osób prowadzących działalność zwolnioną z podatku na mocy niniejszego artykułu lub niepodlegającą opodatkowaniu, w przypadku gdy takie usługi są bezpośrednio niezbędne do wykonywania tej działalności i w odniesieniu do których grupy ograniczają się do żądania od swoich członków zwrotu przypadającej każdemu z nich części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że to zwolnienie nie spowoduje zakłóceń konkurencji; król określa warunki zastosowania tego zwolnienia”.
- 9 Artykuł 2 koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (dekretu królewskiego nr 43 w sprawie zwolnienia z podatku od wartości dodanej w zakresie usług świadczonych na rzecz swoich członków przez niezależne grupy osób) z dnia 5 lipca 1991 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 6 sierpnia 1991 r., s. 17215, zwanego dalej „dekretem królewskim nr 43”) przewidywał:

„Usługi świadczone przez niezależne grupy osób, o których mowa w art. 1, na rzecz swoich członków są zwolnione z podatku, pod warunkiem że:

1) działalność grupy polega wyłącznie na świadczeniu usług bezpośrednio w interesie swoich członków i na ich rzecz, a wszyscy ci członkowie prowadzą działalność, która jest zwolniona na mocy art. 44 kodeksu lub nie podlega opodatkowaniu”.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

- 10 Infohos jest stowarzyszeniem specjalizującym się w zakresie informatyki szpitalnej. Świadczy ono, z jednej strony, usługi w zakresie informatyki szpitalnej na rzecz szpitali należących do niego w charakterze członków oraz, z drugiej strony, usługi na rzecz osób niebędących członkami.
- 11 W dniu 5 września 2000 r. zawarło ono ze spółką IHC-Group NV umowę o współpracy mającą na celu wspólne, lecz na zamówienie Infohosu, tworzenie nowego lub innowacyjnego oprogramowania komputerowego na rzecz szpitali należących do niego w charakterze członków.
- 12 Infohos nie zarejestrował się jako podatnik VAT w przekonaniu, że nie można go za takiego uznać na podstawie art. 6 kodeksu VAT lub że może przynajmniej korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis tego kodeksu.

- 13 Organy podatkowe, w wyniku kontroli przeprowadzonej w dniu 20 kwietnia 2005 r., uznały, że usługi świadczone sobie wzajemnie przez Infohos i IHC-Group powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Ponadto w opinii organów podatkowych dokonywanie podlegających opodatkowaniu transakcji na rzecz osób niebędących członkami skutkowało tym, że opodatkowaniu VAT powinny podlegać także transakcje dokonywane na rzecz członków Infohos, które nie mogło dłużej korzystać ze zwolnienia z tytułu usług świadczonych na rzecz swoich członków na podstawie art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT.
- 14 W dniu 13 grudnia 2005 r. organy podatkowe sporządziły protokół, w którym odnotowały te naruszenia, a następnie wydały nakaz egzekucyjny, który został opatrzony klauzulą wykonalności.
- 15 W dniu 22 maja 2007 r. Infohos wniósł do rechtbank van eerste aanleg Brugge (sądu pierwszej instancji w Brugii, Belgia) skargę, żądając od tego sądu stwierdzenia jej dopuszczalności i zasadności, a tym samym żądając zawieszenia wykonania nakazu egzekucyjnego wydanego przez organy podatkowe, orzeczenia, że żądane kwoty nie były należne, oraz, tytułem żądania ewentualnego, umorzenia nałożonych grzywnien lub przynajmniej znacznego ich obniżenia, zasądzenia zwrotu wszystkich kwot wyegzekwowanych na podstawie tego nakazu wraz z odsetkami za zwłokę, oraz obciążenia państwa belgijskiego kosztami postępowania.
- 16 Wyrokiem z dnia 23 lutego 2009 r. rechtbank van eerste aanleg Brugge (sąd pierwszej instancji w Brugii) orzekł, że warunki stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT nie zostały spełnione i że Infohos podlega opodatkowaniu VAT w zakresie wszystkich usług, zarówno tych świadczonych na rzecz swoich członków, jak i tych świadczonych na rzecz osób niebędących członkami.
- 17 Infohos wniósł apelację od tego wyroku do hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia).
- 18 Wyrokiem z dnia 21 września 2010 r. sąd ten orzekł, że Infohos nie może powoływać się na zwolnienie przewidziane w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT, ponieważ mogłoby to zakłócać konkurencję. Sąd ten orzekł jednak, że Infohos, jako podatnik mieszany w rozumieniu art. 46 kodeksu VAT, może wystąpić przeciwko państwu belgijskiemu z roszczeniem o zwrot.
- 19 Organy podatkowe wniosły następnie skargę kasacyjną do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego, Belgia).
- 20 Wyrokiem z dnia 31 października 2014 r. sąd ten uchylił wyrok hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie) na tej podstawie, że za sprzeczne uznał orzeczenie, z jednej strony, że Infohos nie może powoływać się na art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT i że w związku z tym stowarzyszenie to powinno podlegać w pełni obowiązkowi podatkowemu, a z drugiej strony, że Infohos może słusznie powoływać się na status podatnika mieszanego.
- 21 Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) przekazał sprawę do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii, Belgia).
- 22 Wyrokiem z dnia 20 września 2016 r. ten ostatni sąd orzekł, że Infohos nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT, ponieważ świadczy usługi również na rzecz osób niebędących członkami tego stowarzyszenia.
- 23 Infohos wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego), między innymi na tej podstawie, że przesłanka zastosowania zwolnienia z VAT, zawarta w art. 2 ust. 1 dekretu królewskiego nr 43, zgodnie z którą niezależna grupa osób może świadczyć usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, nie została przewidziana przez art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, a zatem była z tym przepisem sprzeczna.

- 24 Sąd odsyłający przypomina, że hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii) orzekł, że ze ścisłej wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, a w szczególności przewidzianej przez ten przepis przesłanki, zgodnie z którą niezależne grupy osób żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, wynika, że wyłącza ona możliwość świadczenia przez te grupy usług również na rzecz osób niebędących ich członkami. Hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii) uznał również, iż ze względu na to, że Infohos nie ograniczał się do świadczenia usług na rzecz swoich członków, sprzedając oprogramowanie komputerowe także osobom trzecim, stowarzyszenie to nie może korzystać ze zwolnienia w odniesieniu do całej swojej działalności.
- 25 Zdaniem sądu odsyłającego tak zarysowany spór może zostać rozstrzygnięty jedynie w drodze wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.
- 26 W tych okolicznościach Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 część A ust. 1 lit. f) [szóstej dyrektywy], obecnie art. 132 ust. 1 lit. f) [dyrektywy 2006/112], należy interpretować w ten sposób, iż pozwala on państwowym członkowskim na ustanowienie w odniesieniu do określonego w nim zwolnienia warunku wyłączności, w wyniku czego niezależna grupa osób świadcząca usługi także osobom niebędącym członkami tej grupy podlega opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również z tytułu usług świadczonych swoim członkom?”.

#### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 27 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależnia przyznanie zwolnienia z VAT od warunku, aby niezależne grupy osób świadczyły usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, co ma ten skutek, że te grupy, które świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podlegają opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również w odniesieniu do usług świadczonych swoim członkom.
- 28 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy 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, usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadzić do zakłóceń konkurencji.
- 29 W tym względzie z motywów dziewiątego i jedenastego szóstej dyrektywy wynika, że ma ona na celu harmonizację podstawy opodatkowania VAT, a zwolnienia od tego podatku stanowią samodzielne pojęcia prawa Unii, które, jak Trybunał już wskazał, należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez tę dyrektywę (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa pojęcia używane do oznaczenia zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT jest objęta każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza zatem, że

pojęcia użyte w celu opisanie zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków. Orzecznictwo Trybunału nie ma na celu narzucenia wykładni, która czyniłaby wskazane zwolnienia niemal niemożliwymi do zastosowania w praktyce (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 W odniesieniu do brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, jak przypomniano w pkt 28 niniejszego wyroku, zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych przez niezależne grupy osób w interesie ich członków. Jednakże z brzmienia tego nie wynika, że usługi świadczone przez takie grupy na rzecz swoich członków są z owego zwolnienia wyłączone, w przypadku gdy grupy te świadczą ponadto usługi również na rzecz osób niebędących członkami.
- 32 Zatem, mimo że zgodnie z tym przepisem owo zwolnienie może dotyczyć jedynie usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, z jego brzmienia nie można wywnioskować, że może ono znajdować zastosowanie jedynie w przypadku, gdy grupy te świadczą usługi wyłącznie na rzecz swoich członków.
- 33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (wyrok z dnia 3 października 2019 r., Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland i in., C-197/18, EU:C:2019:824, pkt 48).
- 34 W odniesieniu do kontekstu, w który wpisuje się art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, należy podkreślić, iż art. 13 część A tej dyrektywy jest zatytułowany „Zwolnienia dotyczące niektórych czynności wykonywanych w interesie publicznym” i znajduje się w tytule X tej dyrektywy, poświęconym zwolnieniom. Tytuł ten wskazuje, że przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) tej dyrektywy zwolnienie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują działalność w interesie publicznym (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 44).
- 35 Jednakże z kontekstu tego nie wynika, aby omawiane zwolnienie było ograniczone jedynie do niezależnych grup osób świadczących usługi wyłącznie w interesie swoich członków.
- 36 W odniesieniu do celu art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy przypomnieć, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż jest nim ustanowienie zwolnienia z VAT celem uniknięcia, by osoba oferująca pewne usługi musiała ponosić ten podatek, w sytuacji gdy podjęła współpracę z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37).
- 37 Należy zatem uznać, że celem przepisów art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy razem wziętych jest zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym w celu ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30; z dnia 21 września 2017 r., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 28).
- 38 Zgodnie z uregulowaniem krajowym mającym zastosowanie w postępowaniu głównym systematycznie odmawia się przyznania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy zwolnienia z VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, gdy grupy te świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami; opodatkowaniu VAT podlegają wówczas wszystkie usługi.

- 39 Tymczasem, nawet jeżeli niezależna grupa osób, taka jak Infohos, świadczy usługi również na rzecz osób niebędących członkami, to usługi świadczone przez nią na rzecz jej członków bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności w interesie publicznym, o której mowa w omawianym przepisie. Usługi świadczone przez niezależną grupę osób podlegają natomiast zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, jeżeli bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności w interesie publicznym, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 40 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że odmówienie niezależnej grupie osób, która spełnia wszystkie warunki przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, przyznania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie z tego tylko powodu, że świadczy ona usługi również na rzecz osób niebędących członkami, skutkowałoby ograniczeniem zakresu zastosowania tego przepisu przez wyłączenie ze zwolnienia z VAT usług świadczonych przez tę grupę na rzecz jej członków, zaś tego rodzaju ograniczenie zakresu zastosowania nie znajduje potwierdzenia w celu tej dyrektywy, jak przypomniano w pkt 36 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 36, 37).
- 41 Wobec tego zastosowanie tego przepisu do usług świadczonych przez niezależną grupę osób bezpośrednio w interesie jej własnych członków, którzy muszą prowadzić działalność zwolnioną z podatku lub niepodlegającą opodatkowaniu, jest zgodne z celem art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, ponieważ cel ten nie wyklucza świadczenia przez taką grupę usług na rzecz osób niebędących członkami.
- 42 Niemniej jednak, zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, zwolnieniem objęte są jedynie usługi świadczone na rzecz członków niezależnej grupy osób, o ile usługi te mieszczą się w celach, dla których taka grupa została powołana, i są zatem oferowane zgodnie z tymi celami (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 39). W tym względzie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy usługi świadczone przez Infohos spełniają wszystkie warunki przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.
- 43 Natomiast usługi świadczone na rzecz osób niebędących członkami nie mogą korzystać z tego zwolnienia i pozostają opodatkowane VAT. Otóż, ze względu na to, że takie usługi nie wchodzą w zakres zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, art. 2 ust. 1 tej dyrektywy wymaga, aby usługi te, świadczone odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze, podlegały opodatkowaniu VAT.
- 44 W związku z tym, w świetle brzmienia oraz celu art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, przewidziane w tym przepisie zwolnienie z VAT nie jest uzależnione od warunku, aby dane usługi były oferowane wyłącznie członkom przedmiotowej niezależnej grupy osób.
- 45 Rząd belgijski podnosi, że art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu będącemu przedmiotem postępowania głównego w zakresie, w jakim uregulowanie to ma na celu zapobieżenie wszelkim zakłóceniom konkurencji zgodnie z warunkiem przewidzianym w tymże przepisie.
- 46 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie, pod warunkiem że nie spowoduje ono zakłóceń konkurencji.
- 47 W tym względzie Trybunał stwierdził już, że to zwolnienie z VAT samo w sobie nie ma moc prowadzić do zakłóceń konkurencji na rynku, na którym konkurencja będzie w każdym razie naruszona ze względu na obecność podmiotu, który będzie świadczył usługi na rzecz swoich członków i który nie

- może dążyć do czerpania zysków. To zatem fakt, że usługi świadczone przez grupę są zwolnione, a nie fakt, że grupa ta spełnia pozostałe warunki rozpatrywanego przepisu, ma móc prowadzić do zakłóceń konkurencji, aby można było odmówić przyznania tego zwolnienia (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 58).
- 48 Trybunał orzekł już bowiem, że można odmówić przyznania zwolnienia z VAT, jeżeli istnieje realne ryzyko, że samo zwolnienie będzie prowadziło natychmiast lub w przyszłości do zakłóceń konkurencji (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 64).
- 49 W celu ustalenia, czy zastosowanie do danej działalności możliwości zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy może prowadzić do zakłóceń konkurencji, ustawodawca krajowy może z pewnością ustanowić łatwe do wdrażania zasady podlegające nadzorowi właściwych organów (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 65).
- 50 Jednakże warunek dotyczący braku zakłócenia konkurencji, o którym mowa w tym przepisie, nie pozwala na ograniczenie w sposób ogólny zakresu zastosowania przewidzianego w nim zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 67).
- 51 Taki jest jednak właśnie skutek uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym, które ustanawia ogólne domniemanie istnienia zakłócenia konkurencji i w sposób ogólny ogranicza zakres zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, wyłączając ze zwolnienia z VAT usługi świadczone przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, gdy świadczą one usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podczas gdy, jak wynika to z pkt 43 niniejszego wyroku, te ostatnie usługi nie są objęte zakresem zastosowania tego zwolnienia i w związku z tym muszą podlegać opodatkowaniu VAT.
- 52 Ponadto rząd belgijski utrzymuje, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym pozwala zapobiec wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom.
- 53 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie określają 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 (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 39). Taki jest jednak właśnie skutek przesłanek określonych w uregulowaniu krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym, które ustanawiają w odniesieniu do niezależnych grup osób świadczących usługi również na rzecz osób niebędących członkami, ogólne i niewzruszalne domniemanie oszustwa podatkowego, nadużycia lub unikania opodatkowania, bez dokładnego określenia rodzaju nadużycia, oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, którym uregulowanie to ma zapobiegać.
- 54 Mając na uwadze powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależnia przyznanie zwolnienia z VAT od warunku, aby niezależne grupy osób świadczyły usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, co ma ten skutek, że te grupy, które świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podlegają opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również w odniesieniu do usług świadczonych swoim członkom.



## W przedmiocie kosztów

- 55 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. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależnia przyznanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) od warunku, aby niezależne grupy osób świadczyły usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, co ma ten skutek, że te grupy, które świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podlegają opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również w odniesieniu do usług świadczonych swoim członkom.**

Podpisy