

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 9 lipca 2015 r.(1)

Sprawa C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

przeciwko

État belge

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Zwolnienia – Artykuł 13
czł. 1 lit. g) – Działalność w interesie publicznym – świadczenie usług i dostawa towarów
związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym przez podmioty prawa
publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym – Kompleks
mieszkaniowo-usługowy

1. Niniejsza sprawa dotyczy wykładni art. 13 cz. 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2). Przepis ten stanowi, że zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) jest świadczenie usług i dostawa towarów i usług związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym, w szczególności z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane przez dane państwo członkowskie za podmioty o charakterze społecznym.

2. Sprawa ta daje Trybunałowi w szczególności sposobność dokonania wykładni pojęcia „pomocy społecznej” w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy celem stwierdzenia, czy usługi świadczone przez kompleks mieszkaniowo-usługowy można uznać za usługi związane z pomocą społeczną w rozumieniu tego przepisu.

3. W niniejszej opinii wyjaśnię racje, dla których uważam, że art. 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak ten, którego dotyczy postępowanie główne, który oferuje osobom w wieku co najmniej sześćdziesięciu lat lokale mieszkalne pozwalające im na prowadzenie w pełni niezależnego życia, a także odpłatne usługi pomocnicze, dostępne także dla osób niebędących rezydentami kompleksu, i który nie korzysta z żadnej pomocy finansowej państwa, można kwalifikować jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” i uważać za podmiot świadczący usługi „związane z pomocą społeczną” w rozumieniu tego przepisu. Do sądu krajowego będzie

należy ustalenie w tym zakresie, czy w świetle przedmiotu działania tego kompleksu mieszkaniowo-usługowego oraz rodzaju oferowanych przez niego usług kwalifikacja ta przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim przez ten przepis do celów jej dokonania i czy działanie tego kompleksu mieszkaniowo-usługowego wchodzi w zakres pomocy społecznej. W tym względzie będzie on zobowiązany uwzględnić zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działanie to ma na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie. Do sądu krajowego będzie należało także ustalenie, czy świadczenie usług oferowanych przez kompleks mieszkaniowo-usługowy jest konieczne do wykonywania takiej działalności.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Artykuł 13 cz. 1 szóstej dyrektywy stanowi, co następuje:

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

[...]

g) dostaw[?] towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomoc[?] społecznej i zabezpieczeniem społecznym], ściśle z usługami świadczonymi na rzecz domów starców [przez domy spokojnej starości], [dokonywane] przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [podmioty o charakterze społecznym] przez zainteresowane państwa członkowskie;

[...]

2. 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 poszczególnych przypadkach] 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 te przez pośredników[,] w wynikach działania,

– pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne [lub] ich nieprzewyższające lub te, w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objętą podatkiem [VAT],

– zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji [na niekorzyść] 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), je?li:

- nie s? one konieczne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu,
- ich g?ównym celem jest osi?gni?cie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotu] poprzez dokonywanie transakcji b?d?cych w bezpo?redniej konkurencji z dzia?alno?ci? przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? gospodarcz?, obj?tych podatkiem [VAT]”.

B – *Prawo belgijskie*

5. Artyku? 44 § 2 pkt 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée(3) (kodeksu podatku od warto?ci dodanej) w brzmieniu obowi?zuj?cym do dnia 21 lipca 2005 r. przewiduje, ?e zwolnione z podatku VAT jest ?wiadczenie us?ug i dostawa towarów ?ci?le zwi?zane z pomoc? spo?eczn?, dokonywane przez podmioty, których zadaniem jest opieka nad osobami starszymi i które s? uznane za takie przez w?a?ciwy organ oraz które – w przypadku podmiotów prawa prywatnego – dzia?aj? na warunkach porównywalnych z warunkami dzia?ania podmiotów prawa publicznego.

6. Przepis ten zmienia?a ustawa programowa z dnia 11 lipca 2005 r.(4), która wesz?a w ?ycie w dniu 22 lipca 2005 r. W rezultacie art. 44 § 2 pkt 2 w nowym brzmieniu stanowi, ?e zwolnione z podatku VAT jest ?wiadczenie us?ug i dostawa towarów ?ci?le zwi?zane z pomoc? spo?eczn? i zabezpieczeniem spo?ecznym oraz opiek? nad dzie?mi i m?odzie??, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane przez w?a?ciwy organ za podmioty o charakterze spo?ecznym. W tym nowym przepisie mowa wprost o „podmiotach, których zadaniem jest opieka nad osobami starszymi”.

7. Artyku? 2 pkt 1 décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge (dekretu dotycz?cego domów spokojnej staro?ci, kompleksów mieszkaniowo-us?ugowych oraz dziennych o?rodków pobytu dla starszych osób i powo?uj?cego rad? trzeciego wieku regionu Walonia) z dnia 5 czerwca 1997 r.(5) definiuje dom spokojnej staro?ci jako „placówk? zapewniaj?c? zakwaterowanie osobom w wieku co najmniej sze??dziesi?ciu lat maj?cym w niej zwyk?e miejsce zamieszkania i korzystaj?cym ze zbiorowych us?ug rodzinnych, us?ug zwi?zanych z wykonywaniem prac domowych, pomocy w ?yciu codziennym i ewentualnie opieki piel?gniarskiej i us?ug paramedycznych”.

8. Artyku? 2 pkt 2 dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. definiuje natomiast kompleks mieszkaniowo-us?ugowy jako „jeden lub kilka budynków, niezale?nie od ich nazwy, tworz?cych funkcjonaln? ca?o?? i obejmuj?cych odr?bne lokale mieszkalne przeznaczone dla osób w wieku co najmniej sze??dziesi?ciu lat pozwalaj?ce im na prowadzenie niezale?nego ?ycia oraz oferuj?cych obowi?zkowo us?ugi, z których mog? one swobodnie korzysta?”. Przepis ten u?ci?la tak?e, ?e „lokalne, wyposa?enie i zbiorowe us?ugi kompleksu mieszkaniowo-us?ugowego mog? by? równie? dost?pne dla innych osób w wieku co najmniej sze??dziesi?ciu lat”.

9. W postanowieniu odsy?aj?cym cour d'appel de Mons (s?d apelacyjny w Mons, Belgia) wyja?nia, ?e kompleks mieszkaniowo-us?ugowy stosuje ceny okre?lone pod nadzorem ministerstwa gospodarki.

II – **Stan faktyczny w post?powaniu g?ównym i pytania prejudycjalne**

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (zwana dalej „spółk? Les Jardins de Jouvence”) jest spółk? prawa belgijskiego za?o?on? w 2004 r. Jej celem jest prowadzenie i zarz?dzanie placówkami opieki oraz podejmowanie wszelkich dzia?a? zwi?zanych bezpo?rednio lub po?rednio z opiek? zdrowotn? i pomoc? m.in. osobom chorym oraz osobom niepe?nosprawnym w

podesz?ym wieku.

11. W dniu 20 pa?dziernika 2004 r. spółka Les Jardins de Jouvence zawiadomi?a organ podatkowy w?a?ciwy w sprawie podatku VAT o rozpocz?ciu przez siebie dzia?alno?ci, wskazuj?c jako jej przedmiot „wynajem mieszka? jednopokojowych przeznaczonych dla osób pe?nosprawnych”. W dniu 27 pa?dziernika 2006 r. otrzyma?a ona od w?a?ciwych w?adz Walonii tymczasowe zezwolenie na dzia?anie w okresie od dnia 28 czerwca 2006 r. do dnia 27 czerwca 2007 r. W dniu 27 marca 2007 r. podczas walnego zgromadzenia wspólników podj?to decyzj? o rozszerzeniu przedmiotu dzia?alno?ci tej spółki o „prowadzenie restauracji, kawiarni-piwiarni, tawern, snack-barów, sal przyj?? i sal konsumpcyjnych lub innych podobnych lokali” oraz „prowadzenie salonów fryzjerskich, gabinetów kosmetycznych i manicure”.

12. W praktyce spółka ta oddaje do dyspozycji najemców lokale mieszkalne przeznaczone dla jednej lub dwóch osób, sk?adaj?ce si? z wyposa?onej kuchni, pokoju dziennego, sypialni i wyposa?onej ?azienki. Ponadto oferuje ona odp?atnie ró?ne us?ugi, tak najemcom, jak i innym osobom nieb?d?cym najemcami, to znaczy udost?pnia bar i restauracj?, salon fryzjerski i kosmetyczny, sal? rehabilitacji ruchowej, terapi? zaj?ciow?, pralni?, ambulatorium z punktem pobra? krwi oraz gabinet lekarski.

13. Spółka Les Jardins de Jouvence przeprowadzi?a znacz?ce prace budowlane i zainstalowa?a urz?dzenia niezb?dne do wykonywania jej dzia?alno?ci w zakresie prowadzenia kompleksu mieszkaniowo-us?ugowego. Prace te, podj?te z pocz?tkiem sierpnia 2004 r. i zako?czone we wrze?niu 2006 r., mia?y na celu przy??czenie nowego budynku – przeznaczonego na kompleks mieszkaniowo-us?ugowy tej spółki – do istniej?cego domu spokojnej staro?ci.

14. Uwa?aj?c si? za podatnika VAT, spółka ta odliczy?a w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2006 podatek naliczony w zwi?zku z budow? owego nowego budynku.

15. W dniach 5 pa?dziernika i 14 listopada 2006 r. administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, section TVA (administracja podatkowa w?a?ciwa dla opodatkowania przedsi?biorstw i opodatkowania dochodów, oddzia? podatku VAT) przeprowadzi?a kontrol? rozliczenia spółki Les Jardins de Jouvence w zakresie stosowania regulacji VAT w okresie od dnia 30 sierpnia 2004 r. do dnia 30 wrze?nia 2006 r. W dniu 25 stycznia 2007 r. sporz?dzi?a ona protokół, w którym wskaza?a, ?e spółka ta jest podatnikiem zwolnionym z podatku VAT i ?e wszystkie czynno?ci dokonane przez kompleks mieszkaniowo-u?ytkowy by?y zwolnione z podatku VAT na mocy art. 44 § 2 pkt 2 kodeksu VAT w brzmieniu obowi?zuj?cym do dnia 21 lipca 2005 r. Administracja ta w konsekwencji stan??a na stanowisku, ?e podatnik zwolniony nie móg? odzyska? kwot podatku naliczonego z tytu?u budowy, nabycia przynale?no?ci nieruchomo?ci oraz wszystkich swoich kosztów. W konsekwencji wskazana spółka by?a jej zdaniem zobowi?zana do zwrotu na rzecz pa?stwa belgijskiego kwoty 663 437,25 EUR odpowiadaj?cej kwotom podatku b??dnie odliczonym w deklaracjach podatkowych.

16. Ponadto administracja ta stwierdzi?a, ?e poniewa? spółka Les Jardins de Jouvence jest podatnikiem zwolnionym, na wystawionych przez siebie fakturach przedsi?biorcy powinni byli wykaza? podatek w wysoko?ci 12% z tytu?u prac budowlanych dotycz?cych nieruchomo?ci sensu stricto oraz podatek w wysoko?ci 21% z tytu?u prac ogrodniczych, a spółka ta nie korzysta?a w ?adnym zakresie z prawa do odliczenia.

17. Wed?ug ww. protoko?u pa?stwo belgijskie ??da zatem kwoty 436 132,69 EUR z tytu?u podatku VAT podlegaj?cego zap?acie, 43 610 EUR z tytu?u proporcjonalnych grzywien podatkowych oraz ustawowych odsetek za zw?ok? naliczanych od zaleg?o?ci podatkowych w podatku VAT wed?ug miesi?cznej stopy oprocentowania 0,80% pocz?wszy od dnia 21

października 2006 r.

18. Pismem z dnia 25 stycznia 2007 r. inspektor VAT z Dour (Belgia) zawiadomił spółkę o zamknięciu z dniem 30 września 2006 r. jej konta biurowego VAT.

19. W następstwie protokołu spółce tej doręczono w dniu 13 lutego 2007 r. nakaz zapłaty. Od nakazu tego spółka wniosła sprzeciw w skardze złożonej w sekretariacie tribunal de première instance de Mons (sądu pierwszej instancji w Mons) w dniu 20 lutego 2007 r. Wyrokiem z dnia 19 czerwca 2012 r. sąd ten oddalił skargę wniesioną przez spółkę, która wobec tego wniosła apelację.

20. Mając wziętości co do wymaganej wykadni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) [C]zy kompleks mieszkaniowo-usługowy w rozumieniu [dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r.,] [który udostępnia] w celach zarobkowych lokale mieszkalne przeznaczone dla jednej lub dwóch osób, skądające się z wyposażonej kuchni, pokoju dziennego, sypialni i wyposażonej łazienki, pozwalające im na prowadzenie niezależnego życia, a także różne fakultatywne usługi świadczone odpłatnie w celach zarobkowych, które są dostępne nie tylko dla pensjonariuszy kompleksu mieszkaniowo-usługowego ([...] bar i restauracja, [...] salon fryzjerski i kosmetyczny, [...] sal rehabilitacji ruchowej, [...] terapia zajęciowa, [...] pralnia, [...] ambulatorium [z punktem pobrania krwi] i [...] gabinet lekarski), jest podmiotem mającym zasadniczo charakter społeczny, który świadczy »usługi i dostawę dóbr [towarów] ściśle związanych z działaniami na rzecz pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego« w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) [szóstej dyrektywy] [...]?

2) [C]zy odpowiedź na to pytanie będzie inna, jeżeli w celu świadczenia omawianych usług przedmiotowy kompleks mieszkaniowo-usługowy otrzymuje subwencje lub jakkolwiek formę świadczeń czy finansowego udziału ze strony władz publicznych?”.

III – Analiza rzecznika generalnego

21. W swoich pytaniach, które moim zdaniem należy badać szczególnie, sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o ustalenie, czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak ten, którego dotyczy postępowanie główne, który oferuje osobom w wieku co najmniej sześćdziesięciu lat lokale mieszkalne pozwalające im na prowadzenie w pełni niezależnego życia, a także odpłatne usługi pomocnicze, które są dostępne także dla osób niebędących rezydentami tego kompleksu, i który nie korzysta z żadnej pomocy finansowej państwa, należy kwalifikować jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” i uważać za podmiot świadczący usługi „ściśle związane z pomocą społeczną” w rozumieniu tego przepisu.

22. Przepis ten przewiduje faktycznie dwie przesłanki, które w celu korzystania ze zwolnienia z podatku VAT muszą być spełnione szczególnie. W pierwszej kolejności podmiot, o którym mowa, musi mieć „charakter społeczny”. Następnie świadczone przez ten podmiot usługi i dostawy towarów muszą być „ściśle związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym”(6). O ile orzecznictwo wyjaśnia pierwszy warunek dostatecznie dobrze, by można było o udzieleniu sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, o tyle drugi warunek wedle mojej wiedzy nie stał się dotychczas przedmiotem wykadni.

A – W przedmiocie pojęcia „podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym”

23. Jak wskazałem w poprzednim punkcie, orzecznictwo odnoszące się do wykładni pojęcia „podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym” w rozumieniu szóstej dyrektywy jest stosunkowo obfite.

24. Trybunał orzekł zatem, że w odniesieniu do tego pojęcia do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie reguł, według których podmiotom, które się o to ubiegają, może zostać przyznany taki status. Państwa członkowskie dysponują w tym zakresie swobodnym uznaniem(7).

25. Jednakże „w celu określenia podmiotów, które do celów art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy powinny być uznane za mające »charakter społeczny« 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 działania danego podatnika, fakt, że inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz fakt, że koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego”(8).

26. Uważam, że w rozpatrywanym przypadku kompleksy mieszkaniowo-usługowe z pewnością stanowi przedmiot szczególnych przepisów belgijskiego prawa lokalnego.

27. Z dowodów znajdujących się w aktach sprawy wynika bowiem, że art. 2 pkt 2 dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. w sposób szczególny określa, co należy rozumieć przez „kompleks mieszkaniowo-usługowy”. Ponadto stosownie do tego dekretu, aby kompleksy mieszkaniowo-usługowe mogły rozpocząć i prowadzić działalność, muszą one uzyskać zezwolenie władz publicznych(9). Kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą w szczególności spełniać określone normy wspólne dla domów spokojnej starości, takie jak odnoszące się do zasad ustalania cen zakwaterowania i pobytu, prowadzenia księgi, maksymalnej i minimalnej liczby osób korzystających z zakwaterowania lub pobytu, warunki w zakresie doświadczenia i kwalifikacji, a także minimalne wymogi w zakresie czynności i obecności na miejscu, wymagane do pełnienia funkcji dyrektora(10). Podobnie w celu uzyskania tego zezwolenia kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą spełniać określone normy dotyczące zasad, według których zapewniona zostaje stała opieka umożliwiająca w razie konieczności interwencję wobec rezydentów, a także zasad świadczenia fakultatywnych usług, które zarządca ma obowiązek zapewnić lub udostępnić na życzenie rezydentów(11).

28. Moim zdaniem nie ulega wątpliwości, że działalność spółki Les Jardins de Jouvence jest prowadzona w interesie publicznym. Przypominam bowiem, że przedmiotem działalności tej spółki jest wynajmowanie lokali mieszkalnych pełnosprawnym osobom w wieku co najmniej sześćdziesięciu lat oraz podejmowanie wszelkich czynności związanych bezpośrednio lub pośrednio z opieką zdrowotną i pomocą m.in. osobom chorym i osobom niepełnosprawnym w sędziwym wieku.

29. Spółka Les Jardins de Jouvence uważa, że okoliczności, iż działalność jej kompleksu mieszkaniowo-usługowego jest prowadzona w celach zarobkowych oraz okoliczności, że ani ten kompleks, ani jego rezydenci nie korzystają z subwencji i żadnej formy pomocy finansowej ze strony władz publicznych (w przeciwieństwie do domów spokojnej starości), wskazują, że nie można jej uważać za „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

30. Stanowiska tego nie podzielam. W pierwszej kolejności przypominam, że w odniesieniu do

uznania podmiotu za posiadajcy taki charakter pastwa czonkowskie dysponuj swobodnym uznaniem. Nastpnie z utrwalonego orzecznictwa wynika, e zawarte w tym przepisie pojcie podmiotu jest wystarczajco szerokie, aby objy podmioty prywatne prowadzce dzalnoci w celach zarobkowych(12). Wreszcie, o ile Trybuna wskaza w adzom krajowym kilka okolicznoci umoliwiajcych im ustalenie, czy podmiot zostaje uznany za podmiot o „charakterze spoecznym” w rozumieniu tego przepisu, czy te nie, ewentualna pomoc finansowa ze strony pastwa czonkowskiego jest zaledwie jedn z okolicznoci, które pastwa te „mog” uwzgldni. Okolicznoci te nie tworzy wyczerpujcej listy, której odpowiada musi rozpatrywany podmiot. To zatem w oparciu o zespół okolicznoci stanowiacych zbiór poszlak pastwa czonkowskie bdy mogy stwierdzi, czy podmiot taki mo na zakwalifikowa jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze spoecznym” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

31. Zwa ywszy na powy sze, uwa am zatem, e spółka Les Jardins de Jouvence mo na zakwalifikowa jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze spoecznym” w rozumieniu tego przepisu. Do sdu krajowego bdy nalee ocena, czy w wietle przedmiotu dzalnoci tej spółki i rodzaju oferowanych przez niego usug kwalifikacja taka przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis pastwom czonkowskim do celów jej dokonania.

B – W przedmiocie pojcia „wiadczenia usug i dostaw towarów ci le zwi zanych z pomoc spoeczn i zabezpieczeniem spoecznym”

32. W mojej ocenie usugi wiadczone przez spółka Les Jardins de Jouvence moemy od razu wykluczy z zakresu usug ci le zwi zanych z zabezpieczeniem spoecznym. Zabezpieczenie spoeczne obejmuje bowiem caokszta systemów zapewniajcych ochron ubezpieczeniowej populacji przed rozmaitymi ryzykami socjalnymi, takimi jak choroba, macierzystwo, staro lub wypadki przy pracy. Jest oczywiste, e przedmiotem dzalnoci tej spółki Les Jardins de Jouvence nie jest wiadczenie takich usug. Podobnie przedmiotem dzalnoci tej spółki nie jest dostawa towarów.

33. W ramach analizy naley zatem rozpatrzyć nastpujce kwestie. Na wstpie trzeba bdy okreli, co obejmuje pojcie „pomocy spoecznej” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Nastpnie wyja ni, co moim zdaniem naley rozumie przez sowa „ci le zwi zane” w rozumieniu tego przepisu. Wreszcie trzeba bdy okreli, czy uycie spójnika „i” mi dzy poj ciami „pomocy spoecznej” i „zabezpieczenia spoecznego” oznacza, e wiadczone usugi musz by ci le zwi zane z oboma tymi poj ciami. Je eli bowiem analiza doprowadzi mnie do wniosku, e wprowadzie usugi wiadczone przez spółka Les Jardins de Jouvence wchodz w zakres pomocy spoecznej, lecz e spójnik ten wymaga jednoczesnej przynale no ci do zakresu tego pojcia oraz do zakresu pojcia zabezpieczenia spoecznego, to kompleksy mieszkaniowo-usugowe takie jak te, których dotyczy post powanie gówne, nie bdy mogy zosta uznane za podatników zwolnionych.

34. W pierwszej kolejnoci, co do pojcia pomocy spoecznej uwa am, e jakkolwiek orzecznictwo w sprawie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy jest stosunkowo obfite, to jednak Trybuna nie poda nigdy definicji tego pojcia w kontek cie szóstej dyrektywy. Co najwy ej w wyroku Kügler(13) Trybuna wskaza, e „wiadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagajcych pomocy pod wzgldem fizycznym i ekonomicznym [...] zasadniczo [s] ci le zwi zane z dzaniami na rzecz opieki i pomocy spoecznej, a w konsekwencji mieszcz si w zakresie pojcia »usug ci le zwi zanych z pomoc spoeczn i zabezpieczeniem spoecznym«, o którym mowa w [lit.] g) tego przepisu”(14).

35. Cz??? A zawarta w art. 13 szóstej dyrektywy jest zatytu owana „Zwolnienia niektórych rodzajów dzalnoci w interesie publicznym”. Naley ona do tytu u X dyrektywy

z tytułu „Zwolnienia”. Jak wyjaśnił Trybunał w wyroku *Kingscrest Associates i Montecello*(15), jeżeli chodzi o cele, którym służy zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, z przepisu tego wynika, że zwolnienia te, zapewniając bardziej korzystne traktowanie w zakresie podatku VAT pewnych usług świadczonych w interesie publicznym w sektorze opieki społecznej, służy zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które mogłyby z nich skorzystać(16).

36. W świetle tego orzecznictwa jest całkiem jasne, że zwolnienie z podatku VAT w ramach art. 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy ma na celu ułatwienie dostępu do usług, które uważa się za świadczone w interesie publicznym, w tym sensie, że mają one na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie, a usługi te należą zwykle do typowych uprawnień państwa publicznej. Pomoc społeczna [„assistance sociale” we francuskiej wersji językowej dyrektywy] zakłada zatem pomoc osobie, co zresztą wydaje się potwierdzać zmiana tego przepisu dokonana dyrektywą 2006/112, w której używane jest określenie pomocy społecznej [„aide sociale” we francuskiej wersji językowej dyrektywy](17).

37. O ile z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wyrażenia użyte do oznaczenia zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy podlegają ścisłej wykładni, o tyle uważam jednak, że dokonywana przez Trybunał wykładnia pojęcia „pomocy społecznej” nie powinna pozbawiać przepisu, w którym pojęcie to występuje, wszelkiej skuteczności (effet utile)(18), tym bardziej że przepis ten ma na celu preferencyjne traktowanie dostępu do usług uznanych za świadczone w interesie publicznym.

38. W przeciwieństwie do usług związanych z zabezpieczeniem społecznym dla pomocy społecznej charakterystyczne jest dokonywanie indywidualnej oceny potrzeb danej osoby(19). Moim zdaniem dlatego właśnie, że potrzeby te nie są zaspokajane w ramach zabezpieczenia społecznego, podjęcie się ich zaspokojenia przez podmiot prawa publicznego lub podmiot uznany przez państwo członkowskie za podmiot o charakterze społecznym staje się konieczne, czy wręcz fundamentalnie ważne dla takiej osoby. Tak jest w przypadku podjęcia opieki nad osobami starszymi lub niepełnosprawnymi, wymagającej zapewnienia im zakwaterowania i troskliwego traktowania ze względu na ich słabość.

39. Potrzeby tych osób niekoniecznie mają wymiar wyłącznie fizyczny. Mogą one odnosić się także do pomocy finansowej udzielanej w celu zniwelowania braku środków gospodarczych, gdy z powodu niedostatku osoby te znajdują się w bardzo trudnym położeniu.

40. Jak się wydaje, w zakresie, w jakim działalność podmiotów prywatnych takich jak spółka *Les Jardins de Jouvence* polega na oferowaniu osobom starszym przystosowanych lokali mieszkalnych, wchodzi ona w zakres pomocy społecznej. W przeciwieństwie do innych podmiotów – takich jak domy spokojnej starości, w których pensjonariuszami są bardzo często osoby starsze niesamodzielne i wymagające opieki medycznej we wszelkich czynnościach dnia codziennego – kompleksy mieszkaniowo-usługowe takie jak spółka *Les Jardins de Jouvence* oferują lokale mieszkalne samodzielnym osobom starszym. Niemniej jednak osoby te wobec zmian, jakie zachodzą w ich życiu, nie mogą prowadzić takiego trybu życia, jaki prowadziły wcześniej. Decydują się zatem na pobyt w zorganizowanej przestrzeni, która w ich ocenie jest dostosowana do ich szczególnych potrzeb, takich jak konieczna obecność windy, mieszkanie mniejsze i urządzone w taki sposób, by łatwiej w nim było uniknąć upadków, czy też przystosowana automatyka domowa. Kompleks mieszkaniowo-usługowy jest przestrzenią, w której osoby te mają pewność otrzymania w razie potrzeby pomocy i która oferuje im wszelkie gwarancje spokoju i dobrego samopoczucia. Wiedzą one także, że w tego rodzaju kompleksach obowiązkowo oferowane są usługi pozwalające im uwolnić się od trosk w zakresie codziennej logistyki (sprzątanie, posiłki) lub ewentualnego przemieszczania się samochodem, gdy na

miejscu oferowane będą określone usługi, takie jak świadczone przez salony fryzjerskie czy manicure.

41. Na rozprawie AXA Belgium SA, interwenient w postępowaniu głównym, wskazała, że jej zdaniem działano?? związana z pomocą społeczną musi być prowadzona przez związek publicznoprawny, co w rozpatrywanym przypadku nie ma miejsca. Stanowiska tego nie podzielam. W szczególności paradoksalne byłoby moim zdaniem przyjąć, że podmiot niebędący podmiotem prawa publicznego, który działa w celach zarobkowych i który nie uzyskuje żadnej pomocy finansowej, można uznać za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, a zarazem stwierdzenie, że jego działano??ci nie można uznać za mieszcząc?? się w zakresie pomocy społecznej w?a?nie dlatego, że nie otrzymuje on żadnej pomocy finansowej ze środków publicznych.

42. W każdym razie uważam, że to do sądu krajowego będzie należało ustalenie, czy podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym prowadzi działano?? związaną z pomocą społeczną w rozumieniu tego przepisu. W tej kwestii sąd ten będzie musiał wziąć pod uwagę zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działano?? ta ma na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie.

43. Następnie, co do pojęcia usług „ściśle związanych” z pomocą społeczną, o których mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie to zakłada, iż usługi są związane z działano??ci w zakresie pomocy społecznej, gdy są rzeczywiście świadczone jako usługi pomocnicze względem tej działano??ci(20).

44. W tym względzie pragnę wskazać, iż art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy stanowi, że świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g), jeżeli nie są konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Trybunał wskazał ponadto, że świadczenie może być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego usługodawcy(21).

45. Moim zdaniem, zważywszy na poprzedzające uwagi, nie ma wątpliwości co do tego, że usługi oferowane przez spółkę Les Jardins de Jouvence są ściśle związane z pomocą społeczną w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

46. Jak bowiem widzieliśmy, kompleksy mieszkaniowo-usługowe mają na celu umożliwienie osobom starszym życia w środowisku przystosowanym do ich stanu. Oferowane przez spółkę Les Jardins de Jouvence usługi obowiązkowe i fakultatywne pozwalają im na korzystanie w najlepszych możliwych warunkach z usługi zasadniczej, to znaczy usługi udostępnienia przystosowanych lokali mieszkalnych znajdujących się w przyjaznym otoczeniu. Działano?? tej spółki stanowi całość, która – jak się wydaje – jest nierozdzielna. Co stałoby się, gdyby spółka ta udostępniła rezydentom jedynie lokale mieszkalne? Czy ci zdecydowałiby się mieszkać w kompleksie? Sądzi, że odpowiedź jest przecząca. Rację bytu kompleksów mieszkaniowo-usługowych – jak zresztą wskazuje ich nazwa – jest oferowanie osobom starszym zakwaterowania z usługami do wyboru, pozwalającymi im na życie samodzielne i w spokoju ducha.

47. Inaczej jest natomiast w odniesieniu do świadczenia usług na rzecz osób niebędących rezydentami kompleksu. Jest jasne, że w takim przypadku usługi takie nie są już pomocnicze, ale są całkowicie oddzielone od usługi głównej. Zatem nie spełniają one moim zdaniem warunku przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, to znaczy warunku ścisłego związku z pomocą społeczną.

48. Wreszcie co do użycia w tym przepisie spójnika „i” nie sódz?, by nalea?o uzna?, e jest on spójnikiem koniunkcji. W tej kwestii pragn? zauwa?y?, e w wyrokach Komisja/Francja(22) i Dornier(23) Trybuna? w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wydaje si? wyklucza? charakter koniunkcyjny tego spójnika. W pierwszym z wymienionych wyroków Trybuna? wskaza? bowiem, e „przepis ten nie zawiera adnej definicji pojcia czynno?ci »ci?le zwi?zanych« z opiek? szpitaln?ub medyczn?”(24).

49. Poza tym uznanie, e zosta? on u?yty jako spójnik koniunkcji, sprzeciwia?oby si? moim zdaniem celowi, któremu s?u?y art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, to znaczy temu, by zwolnienie wiadczenia okre?lonych us?ug le?cych w interesie publicznym wykonanych w sektorze socjalnym mog?o obni?y? koszty tych us?ug i w ten sposób uczyni? je bardziej dostępnymi dla jednostek, które mog?yby z nich skorzystać.

50. W tej kwestii warto zauwa?y?, e wszelkie us?ugi zwi?zane z pomoc? spo?eczn? niekoniecznie wchodz? jednocze?nie w zakres zabezpieczenia spo?ecznego. Jest to zreszt? zdaniem spó?ki Les Jardins de Jouvence przypadek us?ug, w zakresie których rezydenci nie korzystaj? z jakiegokolwiek wsparcia pochodz?cego od Institut national d'assurance maladie invalidité (krajowego zak?adu ubezpieczenia zdrowotnego) – podmiotu finansuj?cego zabezpieczenie spo?eczne.

51. W ?wietle powy?szego uwa?am, e mo?na uzna?, i? kompleks mieszkaniowo-us?ugowy taki jak ten, którego dotyczy postępowanie g?ówne, wiadczy us?ugi „ci?le zwi?zane z pomoc? spo?eczn?” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Do s?du krajowego nale?y ustalenie, czy dzia?alno?? tego kompleksu mieszkaniowo-u?ytkowego wchodzi w zakres pomocy spo?ecznej. W tym wzgl?dzie s?d ten b?dzie zobowi?zany wzi?? pod uwag? zbiór okoliczno?ci umo?liwiaj?cych ustalenie, czy dzia?alno?? ta ma na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie. Do s?du krajowego nale?y równie? ustalenie, czy wiadczenie us?ug oferowanych przez ten kompleks mieszkaniowo-u?ytkowy jest konieczne do wykonywania takiej dzia?alno?ci.

IV – Wnioski

52. W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj? Trybuna?owi, by na pytania cour d'appel de Mons odpowiedzia? w następuj?cy sposób:

Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku nale?y interpretowa? w ten sposób, e kompleks mieszkaniowo-us?ugowy taki jak ten, którego dotyczy postępowanie g?ówne, który oferuje osobom w wieku co najmniej sze??dziesi?ciu lat lokale mieszkalne pozwalaj?ce im prowadzi? w pe?ni niezale?ne ?ycie, a tak?e odp?atne us?ugi pomocnicze, dostępe tak?e dla osób nieb?d?cych rezydentami tego kompleksu, i który nie korzysta z adnej pomocy finansowej pa?stwa, mo?na kwalifikowa? jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze spo?ecznym” i uwa?a? za podmiot wiadcz?cy us?ugi „ci?le zwi?zane z pomoc? spo?eczn?” w rozumieniu tego przepisu.

W tym zakresie do s?du krajowego nale?y ustalenie:

- czy uwzgl?dniaj?c przedmiot dzia?alno?ci tego kompleksu mieszkaniowo-u?ytkowego i rodzaj oferowanych przez ten kompleks us?ug kwalifikacja taka przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego pa?stwom cz?onkowskim do celów jej dokonania;
- czy dzia?alno?? wskazanego kompleksu mieszkaniowo-u?ytkowego wchodzi w zakres

pomocy społecznej; w tym względzie sąd ten powinien wziąć pod uwagę zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działania ta ma na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie; oraz

– czy świadczenie oferowanych przez wspomniany kompleks usług jest konieczne do wykonywania takiej działalności.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1 s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”.

3 – *Moniteur belge* z dnia 3 lipca 1969 r., s. 7046.

4 – *Moniteur belge* z dnia 12 lipca 2005 r., s. 32180.

5 – *Moniteur belge* z dnia 26 czerwca 1997 r., s. 17043, zwanego dalej „dekret z dnia 5 czerwca 1997 r.”.

6 – Wyrok Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34.

7 – Wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 – Ibidem, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo. W sprawie bardziej bieżących wykadni Trybunału, dokonanej pod rządami dyrektywy Rady 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60), zob. wyrok „go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 21, 26, 29.

9 – Zobacz art. 5 ust. 1 akapit pierwszy tego dekretu.

10 – Zobacz art. 5 ust. 5 akapit drugi dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r., który odsyła do ust. 2 pkt 1–8 tego dekretu.

11 – Zobacz art. 5 ust. 5 akapit drugi pkt 3 i 4 tego dekretu.

12 – Wyrok „go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

13 – Wyrok C-141/00, EU:C:2002:473.

14 – Punkt 44.

15 – Wyrok C-498/03, EU:C:2005:322.

16 – Punkt 30.

17 – Zobacz art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy.

18 – Wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 – Zobacz wyroki: Frilli, 1/72, EU:C:1972:56, pkt 14; BIASON, 24/74, EU:C:1974:99, pkt 10; Hosse, C-286/03, EU:C:2006:125, pkt 37.

20 – Zobacz wyrok CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 38, 39 i przytoczone tam

orzecznictwo.

21 – Ibidem, pkt 40.

22 – Wyrok C-76/99, EU:C:2001:12.

23 – Wyrok C-45/01, EU:C:2003:595.

24 – Wyrok Komisja/Francja, C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 22. Wyróżnienie moje.