



Zbiór Orzeczeń

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 część A ust. 1 lit. g) — Działalność w interesie publicznym — Świadczenie usług ściśle 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 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku². Przepis ten stanowi, że zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) jest świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym, łącznie 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 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy celem stwierdzenia, czy usługi świadczone przez kompleks mieszkaniowo-usługowy można uznać za ściśle związane z pomocą społeczną w rozumieniu tego przepisu.
3. W niniejszej opinii wyjaśnię racje, dla których uważam, że art. 13 część A ust. 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 „ściśle związane z pomocą społeczną” w rozumieniu tego przepisu. Do sądu krajowego będzie należeć ustalenie w tym zakresie, czy w świetle przedmiotu działalności 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 działalność tego kompleksu mieszkaniowo-usługowego wchodzi w zakres pomocy społecznej. W tym względzie będzie on

1 — Język oryginału: francuski.

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

zobowiązany uwzględnić zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działalność ta 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 część A 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[ę] towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym], łącznie 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 też przez pośredników[,], w wynikach działalności,
- pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne [lub] ich nieprzewyższające lub też, w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objęte podatkiem [VAT],
- zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji [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), jeśli:
- nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,
 - ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotu] poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem [VAT].”

B – Prawo belgijskie

5. Artykuł 44 § 2 pkt 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée³ (kodeksu podatku od wartości dodanej) w brzmieniu obowiązującym do dnia 21 lipca 2005 r. przewiduje, że zwolnione z podatku VAT jest świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związane z pomocą społeczną, dokonywane przez podmioty, których zadaniem jest opieka nad osobami starszymi i które są uznane za takie przez właściwy organ oraz które – w przypadku podmiotów prawa prywatnego – działają na warunkach porównywalnych z warunkami działania podmiotów prawa publicznego.

6. Przepis ten zmieniła ustawa programowa z dnia 11 lipca 2005 r.⁴, która weszła w życie w dniu 22 lipca 2005 r. W rezultacie art. 44 § 2 pkt 2 w nowym brzmieniu stanowi, że zwolnione z podatku VAT jest świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym oraz opieką nad dziećmi i młodzieżą, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane przez właściwy organ za podmioty o charakterze społecznym. W tym nowym przepisie mowa wprost o „podmiotach, których zadaniem jest opieka nad osobami starszymi”.

7. Artykuł 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 dotyczącego domów spokojnej starości, kompleksów mieszkaniowo-usługowych oraz dziennych ośrodków pobytu dla starszych osób i powołującego radę trzeciego wieku regionu Walonia) z dnia 5 czerwca 1997 r.⁵ definiuje dom spokojnej starości jako „placówkę zapewniającą zakwaterowanie osobom w wieku co najmniej sześćdziesięciu lat mającym w niej zwykle miejsce zamieszkania i korzystającym ze zbiorowych usług rodzinnych, usług związanych z wykonywaniem prac domowych, pomocy w życiu codziennym i ewentualnie opieki pielęgniarskiej i usług paramedycznych”.

8. Artykuł 2 pkt 2 dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. definiuje natomiast kompleks mieszkaniowo-usługowy jako „jeden lub kilka budynków, niezależnie od ich nazwy, tworzących funkcjonalną całość i obejmujących odrębne lokale mieszkalne przeznaczone dla osób w wieku co najmniej sześćdziesięciu lat pozwalające im na prowadzenie niezależnego życia oraz oferujących obowiązkowo usługi, z których mogą one swobodnie korzystać”. Przepis ten uściśla także, że „lokale, wyposażenie i zbiorowe usługi kompleksu mieszkaniowo-usługowego mogą być również dostępne dla innych osób w wieku co najmniej sześćdziesięciu lat”.

9. W postanowieniu odsyłającym cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons, Belgia) wyjaśnia, że kompleks mieszkaniowo-usługowy stosuje ceny określone pod nadzorem ministerstwa gospodarki.

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 „dekretem z dnia 5 czerwca 1997 r.”.

II – Stan faktyczny w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (zwana dalej „spółką Les Jardins de Jouvence”) jest spółką prawa belgijskiego założoną w 2004 r. Jej celem jest prowadzenie i zarządzanie placówkami opieki oraz podejmowanie wszelkich działań związanych bezpośrednio lub pośrednio z opieką zdrowotną i pomocą m.in. osobom chorym oraz osobom niepełnosprawnym w podeszłym wieku.

11. W dniu 20 października 2004 r. spółka Les Jardins de Jouvence zawiadomiła organ podatkowy właściwy w sprawie podatku VAT o rozpoczęciu przez siebie działalności, wskazując jako jej przedmiot „wynajem mieszkań jednopokojowych przeznaczonych dla osób pełnosprawnych”. W dniu 27 października 2006 r. otrzymała ona od właściwych władz Walonii tymczasowe zezwolenie na działanie w okresie od dnia 28 czerwca 2006 r. do dnia 27 czerwca 2007 r. W dniu 27 marca 2007 r. podczas walnego zgromadzenia wspólników podjęto decyzję o rozszerzeniu przedmiotu działalności tej spółki o „prowadzenie restauracji, kawiarni-piwiarni, tawern, snack-barów, sal przyjęć 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, składające się z wyposażonej kuchni, pokoju dziennego, sypialni i wyposażonej łazienki. Ponadto oferuje ona odpłatnie różne usługi, tak najemcom, jak i innym osobom niebędącym najemcami, to znaczy udostępnia bar i restaurację, salon fryzjerski i kosmetyczny, salę rehabilitacji ruchowej, terapię zajęciową, pralnię, ambulatorium z punktem pobrania krwi oraz gabinet lekarski.

13. Spółka Les Jardins de Jouvence przeprowadziła znaczące prace budowlane i zainstalowała urządzenia niezbędne do wykonywania jej działalności w zakresie prowadzenia kompleksu mieszkaniowo-usługowego. Prace te, podjęte z początkiem sierpnia 2004 r. i zakończone we wrześniu 2006 r., miały na celu przyłączenie nowego budynku – przeznaczonego na kompleks mieszkaniowo-usługowy tej spółki – do istniejącego domu spokojnej starości.

14. Uważając się za podatnika VAT, spółka ta odliczyła w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2006 podatek naliczony w związku z budową owego nowego budynku.

15. W dniach 5 października i 14 listopada 2006 r. administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, section TVA (administracja podatkowa właściwa dla opodatkowania przedsiębiorstw i opodatkowania dochodów, oddział podatku VAT) przeprowadziła kontrolę rozliczenia spółki Les Jardins de Jouvence w zakresie stosowania regulacji VAT w okresie od dnia 30 sierpnia 2004 r. do dnia 30 września 2006 r. W dniu 25 stycznia 2007 r. sporządziła ona protokół, w którym wskazała, że spółka ta jest podatnikiem zwolnionym z podatku VAT i że wszystkie czynności dokonane przez kompleks mieszkaniowo-użytkowy były zwolnione z podatku VAT na mocy art. 44 § 2 pkt 2 kodeksu VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 21 lipca 2005 r. Administracja ta w konsekwencji stanęła na stanowisku, że podatnik zwolniony nie mógł odzyskać kwot podatku naliczonego z tytułu budowy, nabycia przynależności nieruchomości oraz wszystkich swoich kosztów. W konsekwencji wskazana spółka była jej zdaniem zobowiązana do zwrotu na rzecz państwa belgijskiego kwoty 663 437,25 EUR odpowiadającej kwotom podatku błędnie odliczonym w deklaracjach podatkowych.

16. Ponadto administracja ta stwierdziła, że ponieważ spółka Les Jardins de Jouvence jest podatnikiem zwolnionym, na wystawionych przez siebie fakturach przedsiębiorcy powinni byli wykazać podatek w wysokości 12% z tytułu prac budowlanych dotyczących nieruchomości sensu stricto oraz podatek w wysokości 21% z tytułu prac ogrodniczych, a spółka ta nie korzystała w żadnym zakresie z prawa do odliczenia.

17. Według ww. protokołu państwo belgijskie żąda zatem kwoty 436 132,69 EUR z tytułu podatku VAT podlegającego zapłacie, 43 610 EUR z tytułu proporcjonalnych grzywien podatkowych oraz ustawowych odsetek za zwłokę naliczanych od zaległości podatkowych w podatku VAT według miesięcznej stopy oprocentowania 0,80% począwszy 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 bieżącego 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 wątpliwości co do wymaganej wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić 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, składające 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 restaurację, [...] salon fryzjerski i kosmetyczny, [...] salę rehabilitacji ruchowej, [...] terapię zajęciową, [...] pralnię, [...] 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 część A 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 jakąkolwiek formę świadczeń czy finansowego udziału ze strony władz publicznych?”

III – Analiza rzecznika generalnego

21. W swoich pytaniach, które moim zdaniem należy badać łącznie, sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o ustalenie, czy art. 13 część A 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 łącznie. 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 udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, o tyle drugi warunek wedle mojej wiedzy nie stał się dotychczas przedmiotem wykładni.

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

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 uznaniem⁷.

25. Jednakże „w celu określenia podmiotów, które do celów art. 13 część A 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 działalności 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-użytkowe z pewnością stanowią 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-użytkowy”. Ponadto stosownie do tego dekretu, aby kompleksy mieszkaniowo-użytkowe mogły rozpocząć i prowadzić działalność, muszą one uzyskać zezwolenie władz publicznych⁹. Kompleksy mieszkaniowo-użytkowe muszą w szczególności spełniać określone normy wspólne dla domów spokojnej starości, takie jak odnoszące się do zasad ustalania cen zakwaterowania i pobytu, prowadzenia ksiąg, 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 dyrektora¹⁰. 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 żądanie rezydentów¹¹.

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.

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 bieżącej wykładni 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.

29. Spółka Les Jardins de Jouvence uważa, że okoliczność, iż działalność jej kompleksu mieszkaniowo-użytkowego jest prowadzona w celach zarobkowych oraz okoliczność, 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 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

30. Stanowiska tego nie podzielam. W pierwszej kolejności przypominam, że w odniesieniu do uznania podmiotu za posiadający taki charakter państwa członkowskie dysponują swobodnym uznaniem. Następnie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zawarte w tym przepisie pojęcie podmiotu jest wystarczająco szerokie, aby objąć podmioty prywatne prowadzące działalność w celach zarobkowych¹². Wreszcie, o ile Trybunał wskazał władzom krajowym kilka okoliczności umożliwiających im ustalenie, czy podmiot zostaje uznany za podmiot o „charakterze społecznym” w rozumieniu tego przepisu, czy też nie, ewentualna pomoc finansowa ze strony państwa członkowskiego jest zaledwie jedną z okoliczności, które państwa te „mogą” uwzględnić. Okoliczności te nie tworzą wyczerpującej listy, której odpowiadać musi rozpatrywany podmiot. To zatem w oparciu o zespół okoliczności stanowiących zbiór poszlak państwa członkowskie będą mogły stwierdzić, czy podmiot taki można zakwalifikować jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

31. Zważywszy na powyższe, uważam zatem, że spółkę Les Jardins de Jouvence można zakwalifikować jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” w rozumieniu tego przepisu. Do sądu krajowego będzie należeć ocena, czy w świetle przedmiotu działalności tej spółki i rodzaju oferowanych przez niego usług kwalifikacja taka przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwom członkowskim do celów jej dokonania.

B – W przedmiocie pojęcia „świadczenia usług i dostaw towarów ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym”

32. W mojej ocenie usługi świadczone przez spółkę Les Jardins de Jouvence możemy od razu wykluczyć z zakresu usług ściśle związanych z zabezpieczeniem społecznym. Zabezpieczenie społeczne obejmuje bowiem całokształt systemów zapewniających ochronę ubezpieczeniową populacji przed różnymi ryzykami socjalnymi, takimi jak choroba, macierzyństwo, starość lub wypadki przy pracy. Jest oczywiste, że przedmiotem działalności spółki Les Jardins de Jouvence nie jest świadczenie takich usług. Podobnie przedmiotem działalności tej spółki nie jest dostawa towarów.

33. W ramach analizy należy zatem rozpatrzyć następujące kwestie. Na wstępie trzeba będzie określić, co obejmuje pojęcie „pomocy społecznej” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Następnie wyjaśnię, co moim zdaniem należy rozumieć przez słowa „ściśle związane” w rozumieniu tego przepisu. Wreszcie trzeba będzie określić, czy użycie spójnika „i” między pojęciami „pomocy społecznej” i „zabezpieczenia społecznego” oznacza, że świadczone usługi muszą być ściśle związane z oboma tymi pojęciami. Jeżeli bowiem analiza doprowadzi mnie do wniosku, że wprawdzie usługi świadczone przez spółkę Les Jardins de Jouvence wchodzą w zakres pomocy społecznej, lecz że spójnik ten wymaga jednoczesnej przynależności do zakresu tego pojęcia oraz do zakresu pojęcia zabezpieczenia społecznego, to kompleksy mieszkaniowo-usługowe takie jak te, których dotyczy postępowanie główne, nie będą mogły zostać uznane za podatników zwolnionych.

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

34. W pierwszej kolejności, co do pojęcia pomocy społecznej uważam, że jakkolwiek orzecznictwo w sprawie art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy jest stosunkowo obfite, to jednak Trybunał nie podał nigdy definicji tego pojęcia w kontekście szóstej dyrektywy. Co najwyżej w wyroku Kügler¹³ Trybunał wskazał, że „świadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagających pomocy pod względem fizycznym i ekonomicznym [...] zasadniczo [są] ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, a w konsekwencji mieszczą się w zakresie pojęcia »usług ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym«, o którym mowa w [lit.] g) tego przepisu”¹⁴.

35. Część A zawarta w art. 13 szóstej dyrektywy jest zatytułowana „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”. Należy ona do tytułu X dyrektywy zatytułowanego „Zwolnienia”. Jak wyjaśnił Trybunał w wyroku Kingscrest Associates i Montecello¹⁵, jeśli chodzi o cele, którym służą zwolnienia przewidziane w art. 13 część A ust. 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, służą zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które mogłyby z nich skorzystać¹⁶.

36. W świetle tego orzecznictwa jest całkowicie jasne, że zwolnienie z podatku VAT w ramach art. 13 część A ust. 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 władzy 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 odtąd pojęcie 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 osoby¹⁹. 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 złagodzenia braku środków gospodarczych, gdy z powodu niedostatku osoby te znajdują się w bardzo trudnym położeniu.

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.

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-użytkowe takie jak spółka Les Jardins de Jouvence oferują lokale mieszkalne samodzielny 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-użytkowy 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 (sprząatanie, posiłki) lub ewentualnego przemieszczania się samochodem, gdyż 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 działalność 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 przyjęcie, 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 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, a zarazem stwierdzenie, że jego działalności nie można uznać za mieszczącą się w zakresie pomocy społecznej właśnie dlatego, że nie otrzymuje on żadnej pomocy finansowej ze środków publicznych.

42. W każdym razie uważam, że to do sądu krajowego będzie należeć ustalenie, czy podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym prowadzi działalność związaną z pomocą społeczną w rozumieniu tego przepisu. W tej kwestii sąd ten będzie musiał wziąć pod uwagę zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działalność 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 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie to zakłada, iż usługi są związane z działalnością w zakresie pomocy społecznej, gdy są rzeczywiście świadczone jako usługi pomocnicze względem tej działalności²⁰.

44. W tym względzie pragnę wskazać, iż art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy stanowi, że świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g), jeśli 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 usługodawcy²¹.

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 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

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

21 — Ibidem, pkt 40.

46. Jak bowiem widzieliśmy, kompleksy mieszkaniowo-użytkowe 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. Działalność tej spółki stanowi całość, która – jak się wydaje – jest nierozdzielna. Co stałoby się, gdyby spółka ta udostępniała rezydentom jedynie lokale mieszkalne? Czy ci zdecydowaliby się mieszkać w kompleksie? Sądzę, że odpowiedź jest przecząca. Racją 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 część 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 sądzą, by należało uznać, że jest on spójnikiem koniunkcji. W tej kwestii pragnę zauważyć, że w wyrokach Komisja/Francja²² i Dornier²³ Trybunał w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wydaje się wykluczać charakter koniunkcyjny tego spójnika. W pierwszym z wymienionych wyroków Trybunał wskazał bowiem, że „przepis ten nie zawiera żadnej definicji pojęcia czynności »ściśle związanych« z opieką szpitalną *lub* medyczną”²⁴.

49. Poza tym uznanie, że został on użyty jako spójnik koniunkcji, sprzeciwiałoby się moim zdaniem celowi, któremu służy art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, to znaczy temu, by zwolnienie świadczenia określonych usług leżących w interesie publicznym wykonanych w sektorze socjalnym mogło obniżyć koszty tych usług i w ten sposób uczynić je bardziej dostępnymi dla jednostek, które mogłyby z nich skorzystać.

50. W tej kwestii warto zauważyć, że wszelkie usługi związane z pomocą społeczną niekoniecznie wchodzi jednocześnie w zakres zabezpieczenia społecznego. Jest to zresztą zdaniem spółki Les Jardins de Jouvence przypadek usług, w zakresie których rezydenci nie korzystają z jakiegokolwiek wsparcia pochodzącego od Institut national d'assurance maladie invalidité (krajowego zakładu ubezpieczenia zdrowotnego) – podmiotu finansującego zabezpieczenie społeczne.

51. W świetle powyższego uważam, że można uznać, iż kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak ten, którego dotyczy postępowanie główne, świadczy usługi „ściśle związane z pomocą społeczną” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy działalność tego kompleksu mieszkaniowo-użytkowego wchodzi w zakres pomocy społecznej. W tym względzie sąd ten będzie zobowiązany wziąć pod uwagę zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działalność ta ma na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie. Do sądu krajowego należy również ustalenie, czy świadczenie usług oferowanych przez ten kompleks mieszkaniowo-użytkowy jest konieczne do wykonywania takiej działalności.

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.

IV – Wnioski

52. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytania cour d'appel de Mons odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku 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 prowadzić w pełni niezależne życie, a także odpłatne usługi pomocnicze, dostępne także dla osób niebędących rezydentami tego 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 „ściśle związane z pomocą społeczną” w rozumieniu tego przepisu.

W tym zakresie do sądu krajowego należy ustalenie:

- czy uwzględniając przedmiot działalności tego kompleksu mieszkaniowo-użytkowego i rodzaj oferowanych przez ten kompleks usług kwalifikacja taka przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim do celów jej dokonania;
- czy działalność wskazanego kompleksu mieszkaniowo-użytkowego wchodzi w zakres pomocy społecznej; w tym względzie sąd ten powinien wziąć pod uwagę zbiór okoliczności umożliwiających ustalenie, czy działalność ta ma na celu niesienie pomocy osobom w potrzebie; oraz
- czy świadczenie oferowanych przez wspomniany kompleks usług jest konieczne do wykonywania takiej działalności.