Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 21 stycznia 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa VAT — Zwolnienia — Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) — Zwolnienia świadczeń ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym — Pojęcie świadczenia usług i dostaw towarów ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym — Podmioty uznane za mające charakter społeczny — Kompleks mieszkaniowo-usługowy

W sprawie C-335/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lipca 2014 r., w postępowaniu:

**Les Jardins de Jouvence SCRL**

przeciwko

**État belge,**

przy udziale:

**AXA Belgium SA,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 czerwca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Les Jardins de Jouvence SCRL przez adwokatów L. Strepenne'a oraz G. Lardinois,

— w imieniu Axa Belgium SA przez adwokatów P. Meessena oraz C. Goossensa,

* Język postępowania: francuski.

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs, C. Pochet oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Dintilhaca oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 lipca 2015 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym 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 podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Les Jardins de Jouvence SCRL (zwaną dalej „LJJ") a État belge dotyczącego braku zgody, aby spółka ta odliczyła podatek od wartości dodanej (VAT), naliczony w ramach prac budowlanych, jakie przeprowadziła ona w celu prowadzenia kompleksu mieszkaniowo-usługowego.

### 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. L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych spór w postępowaniu głównym regulowany jest przez szóstą dyrektywę.

4 Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy stanowił:

„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 uznane za charytatywne [podmioty o charakterze społecznym] przez zainteresowane państwa członkowskie;

[…]

2. […]

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,

[…]”.

*Prawo belgijskie*

5 Code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeks podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 27 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu obowiązującym do dnia 21 lipca 2005 r., przewidywał w art. 44 § 2:

„Zwolnieniu podlegają również:

[…]

2° świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z pomocą społeczną wykonywane przez podmioty, których zadaniem jest opieka nad osobami w podeszłym wieku i które są uznane za takie przez właściwy organ oraz które, w przypadku podmiotów prawa prywatnego, działają na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków działania podmiotów prawa publicznego […]”.

6 Ustawa programowa z dnia 11 lipca 2005 r. (*Moniteur belge* z dnia 12 lipca 2005 r., s. 32180) znowelizowała kodeks podatku od wartości dodanej, począwszy od dnia 22 lipca 2005 r. Artykuł 44 § 2 tegoż kodeksu w zmienionym brzmieniu (zwanego dalej „znowelizowanym kodeksem VAT”), stanowi:

„Zwolnieniu podlegają również:

[…]

2° dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym oraz opieką nad dziećmi i młodzieżą wykonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez właściwy organ.

Dotyczy to między innymi:

— podmiotów, których zadaniem jest opieka nad osobami w podeszłym wieku;

[…]”.

7 Artykuł 2 pkt 1 décret du Conseil régional wallon du 5 juin 1997 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 walońskiej rady regionalnej z dnia 5 czerwca 1997 r. dotyczącego domów spokojnej starości, kompleksów mieszkaniowo-usługowych oraz dziennych ośrodków pobytu dla osób w podeszłym wieku i powołującego radę trzeciego wieku regionu Walonia, *Moniteur belge* z dnia 26 czerwca 1997 r., s. 17043), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwany dalej „dekretem z dnia 5 czerwca 1997 r.”) definiuje dom spokojnej starości jako „placówkę, która, niezależnie od nazwy, zapewnia zakwaterowanie osobom w wieku co najmniej 60 lat, mającym w niej zwykłe 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 kompleks mieszkaniowo-usługowy jako „jeden lub kilka budynków, niezależnie od ich nazwy, tworzących funkcjonalną całość, zarządzanych przez władze placówki udostępniające odpłatnie indywidualne lokale mieszkalne przeznaczone dla osób w wieku co najmniej 60 lat, pozwalające im na prowadzenie niezależnego życia oraz oferujące usługi, z których mogą one swobodnie korzystać". Przepis ten stanowi także, że rząd precyzuje pojęcie funkcjonalnej całości, a lokale, wyposażenie i zbiorowe usługi kompleksu mieszkaniowo-usługowego mogą być również dostępne dla innych osób w wieku co najmniej 60 lat.

9 Zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit pierwszy dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. prowadzenie domu spokojnej starości lub kompleksu mieszkaniowo-usługowego jest uzależnione od uzyskania zezwolenia, a zgodnie z art. 5 ust. 2 i 5 rzeczonego dekretu placówki te muszą być zgodne z określonymi normami.

10 Zgodnie zatem z art. 5 ust. 2 dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. domy spokojnej starości muszą być zgodne z określonymi normami w zakresie:

„1° usług objętych ceną zakwaterowania lub pobytu;

[…]

6° wyżywienia, higieny oraz opieki zdrowotnej,

[…]

9° regulaminu przestrzegającego następujących zasad:

[…]

c) swobodnego wstępu do domu spokojnej starości członków rodzin i osób bliskich […]".

11 Z art. 5 ust. 5 akapit drugi dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. wynika, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą być zgodne z normami zdefiniowanymi przez rząd Walonii w zakresie, o którym mowa w pkt 10 niniejszego wyroku.

12 Zgodnie z art. 5 ust. 5 akapit pierwszy dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. indywidualne lokale mieszkalne udostępniane mieszkańcom przez kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą obejmować co najmniej pokój dzienny, kąt kuchenny, sypialnię, indywidualną łazienkę oraz toaletę. Ponadto na mocy art. 5 ust. 5 akapit drugi pkt 4° tego dekretu kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą być zgodne z określonymi normami w zakresie „świadczenia dodatkowych usług, które zarządca ma obowiązek zapewnić lub udostępnić na żądanie rezydentów, oraz warunków dostępu do tych usług" (zwanych dalej „wymaganymi usługami dodatkowymi"), których „minimalny zakres definiuje rząd [Walonii]".

13 Z pkt 2.2 rozdziału III załącznika III, zatytułowanego „Zasady dotyczące kompleksów mieszkaniowo-usługowych", do arrêté du gouvernement wallon du 3 décembre 1998 portant exécution du décret du 5 juin 1997 (dekretu rządu Walonii z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r., *Moniteur belge* z dnia 27 stycznia 1999 r., s. 2221), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanego dalej „dekretem z dnia 3 grudnia 1998 r.") wynika, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane zapewnić utrzymanie wspólnych pomieszczeń, zewnętrznych instalacji oraz urządzeń udostępnionych mieszkańcom, czyszczenie okien wewnątrz i na zewnątrz, przekazywanie informacji na temat działalności rekreacyjnej prowadzonej w gminie oraz zorganizować co najmniej dwa razy do roku

spotkanie z przedstawicielem władz placówki. Ponadto zgodnie z pkt 2.3 tego rozdziału załącznika III do dekretu z dnia 3 grudnia 1998 r. kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane udostępnić mieszkańcom następujące usługi dodatkowe, z których mieszkańcy mogą swobodnie korzystać:

— możliwość spożycia trzech posiłków dziennie, w tym jednego pełnego ciepłego posiłku we wspólnym pomieszczeniu kompleksu mieszkaniowo-usługowego przeznaczonym do spożywania posiłków i rekreacji lub w restauracji domu spokojnej starości lub domu opieki powiązanego funkcjonalnie z kompleksem mieszkaniowo-usługowym, lub też w prywatnym lokalu mieszkalnym danej osoby. Prowadzenie dziennego rejestru codziennych posiłków podawanych mieszkańcom ze wskazaniem nazwiska beneficjenta i informacji koniecznych do wystawienia za nie rachunku;

— możliwość zapewnienia sprzątania prywatnych lokali mieszkalnych co najmniej raz w tygodniu;

— możliwość wyprania bielizny osobistej mieszkańca.

14 Z postanowienia odsyłającego wynika ponadto, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe stosują ceny ustalane pod kontrolą ministra gospodarki.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 LJJ, utworzona w 2004 r., jest spółką prawa belgijskiego, której przedmiotem działalności w okresie zaistnienia okoliczności faktycznych leżących u podstawy sporu w postępowaniu głównym było prowadzenie placówek opieki i zarządzanie nimi oraz podejmowanie wszelkich działań związanych bezpośrednio lub pośrednio z opieką zdrowotną i pomocą osobom chorym oraz osobom w podeszłym wieku, niepełnosprawnym lub innym osobom.

16 W październiku 2004 r. LJJ poinformowała belgijski organ podatkowy o rozpoczęciu działalności obejmującej wynajem mieszkań jednopokojowych przeznaczonych dla osób pełnosprawnych. Organ ten zarejestrował w związku z tym LJJ do celów podatku VAT.

17 W dniu 27 października 2006 r. LJJ otrzymała tymczasowe zezwolenie na prowadzenie kompleksu mieszkaniowo-usługowego „Les jardins de Jouvence”.

18 Ten kompleks mieszkaniowo-usługowy oddaje do dyspozycji swych mieszkańców lokale mieszkalne przeznaczone dla jednej lub dwóch osób, składające się z wyposażonej kuchni, pokoju dziennego, sypialni i wyposażonej łazienki. Ponadto oferuje on określone odpłatne usługi, które dostępne są również dla innych osób, to znaczy udostępnia bar i restaurację, salon fryzjerski i kosmetyczny, salę rehabilitacji ruchowej, terapię zajęciową, pralnię, ambulatorium z punktem pobrań krwi oraz gabinet lekarski.

19 W okresie od sierpnia 2004 r. do września 2006 r. LJJ przeprowadziła znaczące prace budowlane i zainstalowała urządzenia niezbędne do wykonywania działalności zgodnej z celem spółki z zamiarem rozpoczęcia prowadzenia kompleksu mieszkaniowo-usługowego.

20 W dniu 5 października i 14 listopada 2006 r. organ podatkowy przeprowadził kontrolę rozliczenia LJJ w celu zweryfikowania stosowania przepisów w zakresie podatku VAT w okresie od dnia 30 sierpnia 2004 r. do dnia 30 września 2006 r. W wyniku tej kontroli organ ten stwierdził, że LJJ nie była uprawniona do odliczenia podatku VAT z tytułu budowy nieruchomości w latach 2004–2006, gdyż spółka ta jest podatnikiem zwolnionym z podatku VAT na mocy art. 44 § 2 kodeksu VAT w odniesieniu do wszystkich transakcji dokonanych w ramach prowadzenia jej kompleksu mieszkaniowo-usługowego. W rezultacie wskazany organ zażądał od LJJ zwrotu błędnie odliczonych kwot podatku.

21 W dniu 25 stycznia 2007 r. organ podatkowy poinformował LJJ o zamknięciu z dniem 30 września 2006 r. jej konta bieżącego VAT.

22 W dniu 13 lutego 2007 r. został doręczony LJJ nakaz zapłaty, od którego wniosła ona w dniu 20 lutego 2007 r. sprzeciw do tribunal de première instance de Mons (sądu pierwszej instancji w Mons).

23 W wyroku wydanym w dniu 19 czerwca 2012 r. sąd ten oddalił skargę LJJ jako bezzasadną, uznając, iż podmioty zajmujące się opieką nad osobami w podeszłym wieku są zwolnione z podatku VAT, zgodnie z art. 44 § 2 znowelizowanego kodeksu VAT, bez konieczności weryfikowania, czy dane usługi były związane w szczególności z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym i czy były świadczone przez podmioty publiczne lub przez podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez właściwy organu.

24 W dniu 19 grudnia 2012 r. LJJ odwołała się od tego wyroku do cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons).

25 LJJ podniosła przed tym sądem, że formalne zezwolenie na prowadzenie kompleksu mieszkaniowo-usługowego nie oznaczało koniecznie, że miał on charakter społeczny, gdyż warunki zezwolenia na kompleks mieszkaniowo-usługowy były zasadniczo różne od warunków dotyczących domów spokojnej starości. Ponadto spółka ta wskazała, że materialny udział jednostki samorządu terytorialnego, będący zasadniczym elementem pojęcia pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, nie występował w odniesieniu do kompleksów mieszkaniowo-usługowych. W niniejszym przypadku LJJ nie otrzymała żadnego publicznego dofinansowania, a mieszkańcy kompleksu nie korzystają z żadnej pomocy czy udziału finansowego pokrywanego ze środków publicznych w celu pokrycia kosztów świadczonych usług.

26 Przed sądem apelacyjnym w Mons État belge wniosło o oddalenie skargi LJJ, podnosząc, że spółka ta, świadcząca usługi wskazane w art. 44 § 2 znowelizowanego kodeksu VAT, była podatnikiem zwolnionym z podatku VAT, któremu w rezultacie nie przysługiwało prawo do odliczenia tego podatku. État belge stwierdziło, że kompleks mieszkaniowo-usługowy prowadzony przez LJJ posiadał zezwolenie wydane przez region Walonii, a jego społeczny charakter został formalnie uznany w celu świadczenia usług ściśle związanych z pomocą społeczną. Ponadto usługi świadczone przez LJJ, bezpośrednio związane z zakwaterowaniem, opieką oraz z zabiegami proponowanymi mieszkańcom w celu poprawy ich samopoczucia fizycznego i psychicznego, są usługami mającymi charakter społeczny.

27 Mając wątpliwości co do prawidłowej wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, sąd apelacyjny w Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy 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 dodatkowe 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 pobrań krwi i gabinet lekarski), jest podmiotem mającym zasadniczo charakter społeczny, który świadczy »usługi i [zapewnia] dostawę dóbr towarów ściśle związanych [z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym]« w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy?

2) Czy odpowiedź na to pytanie będzie inna, jeżeli w celu świadczenia omawianych usług przedmiotowy kompleks mieszkaniowo-usługowy otrzymuje subwencje lub jakąkolwiek formę świadczeń lub finansowego udziału ze strony władz publicznych?".

**W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

28 W swych pytaniach, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zastanawia się w istocie, czy art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, który nie otrzymuje żadnej subwencji lub jakiejkolwiek innej formy świadczeń czy finansowego udziału ze strony władz publicznych, które to usługi świadczone są w celu zarobkowym i polegają na udostępnieniu osobom starszym w wieku co najmniej 60 lat indywidualnych lokali mieszkalnych pozwalających im na prowadzenie w pełni niezależnego życia oraz na odpłatnym świadczeniu usług dodatkowych dostępnych także dla osób niebędących rezydentami tego kompleksu, objęte są zwolnieniem, o którym mowa w tym przepisie.

29 Z treści art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy wynika, że przepis ten znajduje zastosowanie do świadczenia usług i dostawy towarów, które, po pierwsze, są „[dokonywane] przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne [podmioty o charakterze społecznym] przez zainteresowane państwa członkowskie", oraz po drugie, „ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym]" (wyroki: Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34; a także Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21).

30 Zważywszy, że w niniejszym przypadku nie ulega wątpliwości, że LJJ nie jest podmiotem prawa publicznego w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, dokonywane przez nią transakcje mogą być zwolnione z podatku VAT na mocy tego przepisu wyłącznie w zakresie, w jakim jest ona objęta pojęciem „innych podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez zainteresowane państwa członkowskie" w rozumieniu tego przepisu.

31 W rezultacie w pierwszej kolejności należy zbadać, czy LJJ objęta jest pojęciem „innych podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez zainteresowane państwa członkowskie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, a w drugiej kolejności – czy usługi świadczone przez kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego są „ściśle związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym" w rozumieniu tego przepisu.

*W przedmiocie przesłanki dotyczącej uznania za podmiot o charakterze społecznym przez zainteresowane państwo członkowskie*

32 Należy przypomnieć na wstępie, iż art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy nie określa warunków ani też sposobów uznania podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego za podmioty mające charakter społeczny. W związku z tym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów (zob. wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym kontekście art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość uzależnienia przyznania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. g) tego artykułu podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego od spełnienia jednego lub kilku warunków, które zostały wymienione w ust. 2 lit. a) tego przepisu. Państwa członkowskie mogą swobodnie ustanowić dodatkowo owe fakultatywne warunki w celu przyznania określonych zwolnień (zob. wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Wynika stąd, że art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy pozostawia państwom członkowskim swobodę w zakresie uznania charakteru społecznego pewnych podmiotów niebędących instytucjami prawa publicznego (zob. podobnie wyrok Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach uznania charakteru społecznego w stosunku do podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, 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, to, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego (wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym kontekście można będzie również uwzględnić fakt, że w regionie Walonii kompleksy mieszkaniowo-usługowe wraz z domami spokojnej starości oraz dziennymi ośrodkami pobytu są przedmiotem jednego uregulowania, mającego określać ramy działania różnych zinstytucjonalizowanych formy wsparcia i opieki dla osób w podeszłym wieku.

37 W tym względzie, z zastrzeżeniem ustaleń, jakie powinien przeprowadzić sąd odsyłający, z akt sprawy wynika, jak się zdaje, że uregulowanie to nie tylko definiuje, co objęte jest pojęciem „kompleksu mieszkaniowo-usługowego”, ale także uzależnia prowadzenie kompleksu mieszkaniowo-usługowego od uzyskania zezwolenia wydanego przez rząd Walonii, wymagającego spełnienia określonych warunków i norm. Z dokumentów zawartych w aktach sprawy wydaje się wynikać – z zastrzeżeniem konieczności potwierdzenia przez sąd odsyłający – że niektóre z tych warunków i norm dotyczą kwestii wspólnych dla kompleksów mieszkaniowo-usługowych i domów spokojnej starości.

38 W celu dokonania oceny społecznego charakteru danego podmiotu należy również uwzględnić fakt, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe stosują, jak wynika z postanowienia odsyłającego, ceny ustalane pod kontrolą ministra gospodarki.

39 Co się tyczy w szczególności okoliczności, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe mające cel zarobkowy, takie jak kompleks prowadzony przez LJJ, nie otrzymują żadnej pomocy publicznej ani nie korzystają z publicznego dofinansowania, należy zauważyć, po pierwsze, że ponieważ pojęcie „podmiotu” jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć podmioty prywatne prowadzące działalność w celach zarobkowych (wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 57), fakt, że LJJ prowadzi działalność w takim celu, nie wyklucza w żaden sposób uznania tej spółki za „inny podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym przez zainteresowane państwa członkowskie” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Po drugie, o ile z orzecznictwa przypomnianego w pkt 35 niniejszego wyroku wynika, że fakt, iż koszt świadczonych usług jest ewentualnie w znacznej części pokrywana przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego może znajdować się wśród okoliczności, które należy uwzględnić w celu ustalenia, czy dany podmiot ma charakter społeczny, okoliczność ta, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 30 opinii, jest zaledwie jedną z wielu okoliczności podlegających uwzględnieniu. Brak publicznego dofinansowania nie wyklucza zatem sam w sobie uznania za taki podmiot, przy czym takiego uznania powinno się dokonywać z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności danego przypadku.

40 W tej sytuacji to do sądu odsyłającego należeć będzie ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności, a w szczególności okoliczności wymienionych w pkt 35–39 niniejszego wyroku, czy poprzez uznanie LJJ za podmiot mający charakter społeczny władze krajowe nie wykroczyły poza granice swobodnego uznania przyznane im w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

*W przedmiocie przesłanki, zgodnie z którą świadczenie usług musi być ściśle związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym*

41 Jeśli chodzi o cel, któremu służy zwolnienie przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepis ten wyłącza ze stosowania podatku VAT nie wszystkie rodzaje działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie te, które są wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób (zob. podobnie w szczególności wyroki: Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 12; a także Ygeia, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 16). Zapewniając bardziej korzystne traktowanie w zakresie podatku VAT w odniesieniu do świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze społecznym, zwolnienie to służy zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać (wyrok Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 30).

42 Tymczasem należy stwierdzić, że art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy wyraźnie wymienia usługi świadczone przez domy spokojnej starości wśród świadczenia usług i dostaw towarów ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym i w związku z tym są one objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie.

43 Należy zauważyć w tym względzie, że domy spokojnej starości, tak jak kompleksy mieszkaniowo-usługowe, oferują osobom starszym, w wieku co najmniej 60 lat, lokal mieszkalny wraz z różnymi usługami w zakresie wsparcia i opieki. Po pierwsze, należy traktować w taki sam sposób pod względem podatku VAT usługę obejmującą udostępnianie lokali mieszkalnych niezależnie od tego, czy te lokale mieszkalne są proponowane w ramach domu spokojnej starości, czy też w ramach kompleksu mieszkaniowo-usługowego. Po drugie, w zakresie, w jakim rzeczone usługi w zakresie wsparcia i opieki, jakie zobowiązane są oferować kompleksy mieszkaniowo-usługowe na mocy odnośnych krajowych przepisów, odpowiadają usługom, które muszą świadczyć zgodnie z tymi przepisami domy spokojnej starości, usługi te należy traktować w taki sam sposób pod względem podatku VAT.

44 W rezultacie w obrębie usług świadczonych przez kompleksy mieszkaniowo-usługowe takie jak kompleks będący przedmiotem postępowania głównego usługi polegające na udostępnieniu lokali mieszkalnych przystosowanych do potrzeb osób w podeszłym wieku mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Inne usługi również korzystają co do zasady ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, pod warunkiem w szczególności, że usługi te, które ten kompleks mieszkaniowo-usługowy zobowiązany jest oferować zgodnie z przepisami krajowymi, mają zapewnić osobom w podeszłym wieku wsparcie oraz opiekę i odpowiadają usługom, które zgodnie z tymi przepisami zobowiązane są również oferować domy spokojnej starości.

45 Ponadto wbrew temu, co twierdzą LJJ i Axa Belgium SA (zwana dalej „Axa”), wniosku tego nie podważa fakt, że podmiot prowadzący kompleks mieszkaniowo-usługowy nie korzysta z żadnego publicznego dofinansowania, a świadczone przez niego usługi nie dają prawa do żadnego dofinansowania ze strony zabezpieczenia społecznego.

46 W tym względzie należy podkreślić, że art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy nie stawia warunku związanego z publicznym finansowym wsparciem odnośnego podmiotu lub udziałem finansowym ze strony władz publicznych lub organów zabezpieczenia społecznego na rzecz beneficjentów świadczonych usług. Jak podkreślił bowiem rząd belgijski na rozprawie, przepis ten przyznaje znaczenie specyficznym cechom dokonanych transakcji, a także statusowi podmiotu, który świadczy dane usługi lub dostarcza odnośne towary, a nie szczególnemu sposobowi finansowania tego podmiotu lub zapłacie, którą otrzymuje.

47 Ponadto należy przypomnieć, że zwolnienia przewidziane w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowią niezależne pojęcia prawa Unii, a zatem powinny zostać zdefiniowane na szczeblu Unii Europejskiej (wyrok Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 22). Tymczasem zdefiniowanie usług wymienionych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy w zależności od publicznego finansowego udziału na rzecz podmiotu lub finansowania kosztów usług przez organy zabezpieczenia społecznego prowadziłoby do uzależnienia tego pojęcia od szczególnych cech przepisów państw członkowskich w tej dziedzinie, co mogłoby zagrażać niezależnej wykładni, jaką należy przypisać temu pojęciu, i prowadzić do powstania rozbieżności w jego stosowaniu w obrębie Unii.

48 Należy także oddalić zarzut podniesiony przez LJJ i Axa, zgodnie z którym podmioty niekwalifikujące się do uzyskania finansowania ze środków publicznych są w mniej korzystnej pozycji konkurencyjnej niż podmioty korzystające z takiego finansowania, gdyż nie mogąc odliczyć podatku VAT, pierwsi z nich muszą przenieść w pełni ciężar kosztów związanych z pracami budowlanymi, jakie wykonali uprzednio na beneficjentów świadczonych przez nich usług wraz ze związanym z tym podatkiem VAT, która to sytuacja, zdaniem wskazanych spółek, jest w rezultacie sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej.

49 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Tymczasem w niniejszym przypadku brak pomocy finansowej ze strony władz publicznych na rzecz LJJ i brak pokrycia kosztów usług świadczonych przez tę spółkę przez organy zabezpieczenia społecznego nie wpływają na charakter świadczonych przez nią usług, gdyż usługi te są porównywalne do usług świadczonych przez inne podmioty korzystające z pomocy publicznej lub udziału finansowego ze strony władz publicznych. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się zatem temu, aby rzeczone usługi były traktowane w taki sam sposób pod względem podatku VAT.

51 Należy ponadto zauważyć, że zgodnie z treścią pierwszego pytania w ramach usług oferowanych przez LJJ w związku z prowadzoną przez nią działalnością w zakresie kompleksu mieszkaniowo-usługowego niektóre usługi płatne są świadczone fakultatywnie zarówno dla mieszkańców kompleksu mieszkaniowo-usługowego, jak i innych osób. Chodzi w szczególności o możliwość skorzystania z baru i restauracji, salonu fryzjerskiego i kosmetycznego, sali rehabilitacji ruchowej, terapii zajęciową, pralni, ambulatorium z punktem pobrań krwi oraz gabinetu lekarskiego.

52 Należy w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej państwa członkowskie powinny wyłączyć z korzystania ze zwolnienia świadczenie usług przewidzianych w szczególności w art. 13 część A ust. 1 lit. g) tej dyrektywy, jeżeli nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Jak wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału, przepis ten, mający charakter wiążący dla państw członkowskich, zawiera wymogi, które powinny zostać uwzględnione przy interpretacji różnych wymienionych w nim przypadków zwolnienia, które na wzór zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) wskazanej dyrektywy dotyczą usług lub dostaw, które są „ściśle związane” lub które mają „ścisły związek” z działalnością w interesie publicznym (zob. podobnie wyrok Ygeia, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 26).

53 Jeśli chodzi o usługi świadczone fakultatywnie wymienione w pkt 51 niniejszego wyroku, to do sądu krajowego należy ustalenie, które z nich są wymagane na mocy znajdujących zastosowanie krajowych przepisów. Takie usługi, pod warunkiem że odpowiadają usługom oferowanym przez domy spokojnej starości, można uznać za ściśle związane w szczególności z pomocą społeczną i niezbędne do świadczenia zwolnionych z podatku usług.

54 W tym kontekście należy zauważyć, że z uwag LJJ i Axa wynika, iż dekret z dnia 3 grudnia 1998 r. wymienia jako wymagane usługi dodatkowe wyżywienie, sprzątanie indywidualnych lokali mieszkalnych co najmniej raz w tygodniu, a także pranie bielizny osobistej mieszkańców. Wydaje się zatem, iż pod warunkiem że wskazane wymagane dodatkowe usługi odpowiadają usługom oferowanym przez domy spokojnej starości, są one niezbędne do dokonywania przez kompleksy mieszkaniowo-usługowe transakcji zwolnionych z podatku. Natomiast jeśli chodzi o świadczenie innych dodatkowych usług w okolicznościach występujących w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, takich jak usługi fryzjerskie lub kosmetyczne, to nie wydaje się, by odnośne przepisy krajowe wymagały, aby kompleksy mieszkaniowo-usługowe oferowały takie usługi, tak jak przepisy te nie wymagają tego od domów spokojnej starości, gdyż takie usługi nie mogą być uznane za niezbędne do dokonywania przez kompleks mieszkaniowo-usługowy transakcji zwolnionych z podatku. Do sądu krajowego należy jednak dokonanie ustaleń w tej kwestii.

55 W świetle ogółu powyższych uwag na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że:

— art. 13 część A lit. g) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w ramach usług świadczonych przez kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, w odniesieniu do którego sąd odsyłający powinien dokonać oceny dotyczącej jego społecznego charakteru z uwzględnieniem w szczególności okoliczności wskazanych w niniejszym wyroku, usługi obejmujące udostępnienie lokali mieszkalnych przystosowanych dla osób w podeszłym wieku mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Inne usługi świadczone przez ten kompleks mieszkaniowo-usługowy mogą również korzystać z tego zwolnienia, w szczególności pod warunkiem że usługi, które kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane oferować na mocy odnośnych krajowych przepisów, mają zapewnić osobom w podeszłym wieku wsparcie oraz opiekę oraz odpowiadają usługom, które zgodnie z odpowiednimi przepisami krajowymi zobowiązane są oferować również domy spokojnej starości;

— nie ma w tym zakresie znaczenia, czy podmiot prowadzący kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego otrzymuje subwencje lub jakąkolwiek formę świadczeń lub finansowego udziału ze strony władz publicznych.

**W przedmiocie kosztów**

56 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że w ramach usług świadczonych przez kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, w odniesieniu do którego sąd odsyłający powinien dokonać oceny dotyczącej jego społecznego charakteru, z uwzględnieniem w szczególności okoliczności wskazanych w niniejszym wyroku, usługi obejmujące udostępnienie lokali mieszkalnych przystosowanych dla osób w podeszłym wieku mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Inne usługi świadczone przez ten kompleks mieszkaniowo-usługowy mogą również korzystać z tego zwolnienia, w szczególności pod warunkiem że usługi, które kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane oferować na**

**mocy odnośnych krajowych przepisów, mają zapewnić osobom w podeszłym wieku wsparcie oraz opiekę oraz odpowiadają usługom, które zgodnie z odpowiednimi przepisami krajowymi zobowiązane są oferować również domy spokojnej starości.**

**Nie ma w tym zakresie znaczenia, czy podmiot prowadzący kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego otrzymuje subwencje lub jakąkolwiek formę świadczeń lub finansowego udziału ze strony władz publicznych.**

Podpisy