WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 26 maja 2005 r.*

W sprawie C-498/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, London (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 10 czerwca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 listopada 2003 r., w postępowaniu:

Kingscrest Associates Ltd,

Montecello Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 stycznia 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Kingscrest Associates Ltd i Montecello Ltd przez A. Hitchmougha, barrister, umocowanego przez C. Mainprice, solicitor,

— w imieniu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego i C. White, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez N. Painesa, QC oraz P. Mantle'a, barrister,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 lutego 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) 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, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został przedstawiony w postępowaniu toczącym się między Kingscrest Associates Ltd oraz Montecello Ltd a Commissioners of Customs & Excise (zwanym dalej „Commissioners"), organem właściwym w Zjednoczonym Królestwie w sprawach podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), mającym za przedmiot zwolnienie od podatku VAT usług świadczonych przez Kingscrest Residential Care Homes (zwanej dalej „Kingscrest"), spółkę osobową („partnership") utworzoną przez skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym celem prowadzenia ośrodków opieki długoterminowej w Zjednoczonym Królestwie, gdy tymczasem ich zdaniem świadczenia te powinny podlegać podatkowi VAT.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„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) dostawę towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz [...] opieki i pomocy społecznej [pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego], łącznie z usługami świadczonymi na rzecz domów starców, przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

h) dostawę towarów i świadczenie usług ściśle związanych z opieką nad dziećmi i młodzieżą przez instytucje [podmioty] prawa publicznego lub przez inne instytucje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

[...]".

4 Artykuł 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje, że:

„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 oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:

— instytucje [podmioty], których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysków, ewentualnie zyski, które pomimo to osiągną, nie mogą być rozdzielane, ale muszą być przeznaczone na kontynuację i doskonalenie świadczonych usług;

— [...]".

Uregulowanie krajowe

Uregulowanie dotyczące rejestracji osób prowadzących ośrodki opieki długoterminowej

5 Przed dniem 1 kwietnia 2002 r. rejestracja ośrodków opieki długoterminowej dla dorosłych przez właściwe władze lokalne regulowana była Registered Homes Act 1984 (ustawą z 1984 r. w sprawie zatwierdzonych domów opieki), natomiast rejestracja ośrodków dla dzieci przez Children Act 1989 (ustawę z 1989 r. o ochronie dzieci). Od dnia 1 kwietnia 2002 r. rejestracja osób lub jednostek prowadzących takie ośrodki dokonywana przez National Care Standards Commission (komisję narodową do spraw standardów opieki) regulowana jest Care Standards Act 2000 (ustawą z 2000 r. w sprawie standardów opieki).

6 Care Standards Act 2000 definiuje „ośrodki dla dzieci" jako zakłady, które świadczą usługi w zakresie opieki i zakwaterowania wyłącznie lub głównie dla dzieci. „Ośrodki opieki" zostały określone jako zakłady zapewniające zakwaterowanie oraz opiekę pielęgniarską lub indywidualną osobom, które jej wymagają ze względu na ich przebytą lub obecną chorobę, zaburzenia umysłowe, kalectwo lub inwalidztwo oraz ze względu na ich dawne lub obecne uzależnienie od alkoholu lub narkotyków.

7 Zgodnie z Care Standards Act 2000 osoby lub jednostki prowadzące ośrodki dla dzieci lub ośrodki opieki podlegają rejestracji przez National Care Standards Commission. Może ona uwzględnić wniosek o rejestrację jedynie wtedy, gdy uzna, że zostały spełnione wszystkie przesłanki wymienione w ustawie. Wpis do rejestru

może być następnie wykreślony w szczególności wtedy, gdy stwierdzono, iż wnioskodawca naruszył Care Standards Act 2000, Registered Homes Act 1984 lub Children Act 1989, lub gdy zakład nie był prowadzony zgodnie z wymogami Care Standards Act 2000 lub innymi właściwymi przepisami.

8 National Care Standards Commission w każdej chwili może zażądać informacji dotyczących danego zakładu lub wkraczać na jego teren i kontrolować go, badać lub wynosić dokumenty oraz przeprowadzać rozmowy z personelem i pacjentami, z zastrzeżeniem uzyskania zgody tych ostatnich.

9 Care Standards Act 2000 stanowi dla krajowych organów niezbędną podstawę prawną przyjmowania przepisów określających ewentualne stosowne dodatkowe wymogi lub wydawania oświadczeń dotyczących minimalnych standardów krajowych znajdujących zastosowanie do tych zakładów.

Uregulowania w zakresie podatku VAT

10 W myśl Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. w sprawie podatku VAT, zwanej dalej „VAT Act") świadczenie usług z zakresu opieki społecznej zwolnione jest od podatku VAT.

11 Przed dniem 21 marca 2002 r. pkt 9 grupy 7 załącznika 9 do VAT Act zwalniał jedynie usługi z zakresu opieki społecznej świadczone w innym celu niż zarobkowy

przez „charity" lub podmiot prawa publicznego, a także dostawy towarów związane z takimi usługami.

12 W prawie krajowym „charity" może być utworzona wyłącznie w celach charytatywnych i nie może ona w związku z tym mieć celu zarobkowego.

13 Punkt 9 grupy 7 załącznika 9 do VAT Act, zmienionego przez Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (rozporządzenie dotyczące podatku od wartości dodanej znajdujące zastosowanie w sprawach pomocy społecznej i zdrowia), (zwanego dalej „zmienionym VAT Act"), zwalniał „świadczenie usług z zakresu opieki społecznej i zdrowia oraz dostawy towarów związanych z takimi usługami przez:

a) »charity«,

b) regulowany przez państwo prywatny zakład opieki społecznej;

c) podmiot prawa publicznego".

14 Zgodnie z przypisem 6 dotyczącym grupy 7 zmienionego VAT Act usługi z zakresu opieki społecznej objęte zwolnieniem określone zostały jako usługi, bezpośrednio

związane z opieką, leczeniem i szkoleniem, mające na celu polepszenie stanu psychicznego lub umysłowego osób starszych, chorych, żyjących w niedostatku lub niepełnosprawnych, a także z opieką nad dziećmi lub młodzieżą.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym założyli spółkę osobową Kingscrest w celu prowadzenia ośrodków opieki długoterminowej w Zjednoczonym Królestwie. Kingscrest prowadzona była w celach zarobkowych, a zatem nie była „charity" w rozumieniu uregulowań krajowych. Dysponowała ona czterema ośrodkami; wszystkie zostały uprzednio zarejestrowane przez właściwe władze lokalne na podstawie Registered Homes Act 1984 lub Children Act 1989, a następnie zarejestrowane na podstawie Care Standards Act 2000.

16 Według postanowienia sądu krajowego nie jest kwestionowane, że usługi świadczone przez Kingscrest są „usługami z zakresu opieki społecznej", w rozumieniu pkt 9 grupy 7 załącznika 9 do zmienionego VAT Act, oraz że owa spółka jest „regulowanym przez państwo prywatnym zakładem opieki społecznej" w rozumieniu tego przepisu.

17 Do dnia 21 marca 2002 r. usługi świadczone przez Kingscrest podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT. Począwszy od tej daty usługi te zostały decyzją Commissioners zwolnione z tego podatku z tego powodu, iż spółka ta zgodnie z ww. pkt 9 zaprzestała od tej daty świadczenia usług podlegających opodatkowaniu.

18 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wnieśli odwołanie od tej decyzji, twierdząc, iż pkt 9 grupy 7 załącznika 9 do zmienionego VAT Act nie jest zgodny z art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy. Wprowadzając pojęcie „regulowany przez państwo prywatny zakład opieki społecznej", uregulowania krajowe wykroczyły poza to, co było dozwolone przez szóstą dyrektywę.

19 Commissioners odpowiedział, że termin „charitable" użyty w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy odsyła do pojęcia prawa wspólnotowego, które nie ma tego samego znaczenia, co pojęcie „charitable" w prawie krajowym. „[p]odmioty uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] [„recognized as charitable"] przez zainteresowane państwa członkowskie" w rozumieniu tego przepisu mogłyby obejmować podmioty zarejestrowane na podstawie Registered Homes Act 1984, Children Act 1989 lub Care Standards Act 2000.

20 W takich to okolicznościach VAT and Duties Tribunal, London postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dopuszczalne jest odwołanie się do innych wersji językowych szóstej dyrektywy [...] w celu określenia znaczenia pojęcia »charitable« występującego w [angielskiej wersji językowej] art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h), czy też terminowi temu należy nadać takie samo znaczenie jak w prawie krajowym?

2) Jeżeli art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do podmiotu uznanego za mający charakter społeczny, to czy należy go interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do takiego jak »partnership« [Kingscrest] podmiotu mającego cel zarobkowy?

3) Czy art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) [szóstej] dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, iż przyznaje on państwom członkowskim dyskrecjonalne uprawnienie do zakwalifikowania dla celów tego przepisu podmiotu zarejestrowanego na podstawie Care Standards Act 2000 (lub Registered Homes Act 1984, czy Children Act 1989), który nie jest jednak podmiotem prawa publicznego ani też nie ma statusu »charity« na podstawie prawa krajowego zainteresowanego państwa członkowskiego?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Pytaniem pierwszym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy pojęcie „charitable" użyte w angielskiej wersji art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy powinno zostać zdefiniowane przez odniesienie do definicji przyjętej w prawie krajowym, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy wykładnia tego pojęcia powinna uwzględniać wszystkie wersje językowe szóstej dyrektywy.

22 W tym zakresie należy przypomnieć, iż zgodnie z ustalonym orzecznictwem zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a zatem powinny zostać zdefiniowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego (zob. wyroki: z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51, z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22, oraz z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 16).

23 Podobnie jest w przypadku szczególnych warunków wymaganych dla skorzystania z takich zwolnień, a zwłaszcza tych zwolnień, które dotyczą statusu lub tożsamości podmiotu gospodarczego świadczącego usługi objęte takim zwolnieniem (wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis-Griffioen, Rec. str. I-2341, pkt 18).

24 W istocie, jak już orzekł Trybunał, o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie określają warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, o tyle jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień (wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, pkt 50).

25 Z tego punktu widzenia podleganie określonej czynności podatkowi VAT lub jej zwolnienie od niego nie zależy od klasyfikacji tej czynności w prawie krajowym (zob. wyroki: z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 26 oraz z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 26).

26 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że konieczność jednolitej wykładni dyrektyw wspólnotowych wyklucza rozpatrywanie, w razie wątpliwości, danego przepisu w sposób oderwany, lecz przeciwnie, wymaga, aby był on interpretowany i stosowany w świetle jego wersji istniejących w innych językach urzędowych (wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 EMU Tabac i in., Rec. str. I-1605, pkt 36, oraz z dnia 17 czerwca 1998 r. w sprawie C-321/96 Mecklenburg, Rec. str. I-3809, pkt 29).

27 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż pojęcie „charitable" znajdujące się w angielskiej wersji językowej art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy stanowi autonomiczne pojęcie prawa wspólnotowego, które należy interpretować z uwzględnieniem wszystkich wersji językowych tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

28 Przez pytanie drugie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy pojęcie „podmioty uznane za mające charakter społeczny przez zainteresowane państwo członkowskie" może być stosowane do podmiotów prywatnych mających cel zarobkowy.

29 Należy przypomnieć, iż zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 43, wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 36, ww. wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 17). Niemniej wykładnia pojęć zawartych w tym przepisie powinna być zgodna z celami, którym służą te zwolnienia, a także winna pozostawać w zgodzie z wymogami zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 42).

30 W tej kwestii, jeśli chodzi, po pierwsze, o cele, którym służą zwolnienia przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, iż z przepisu tego wynika, że owe zwolnienia, zapewniając bardziej korzystne traktowanie

w zakresie podatku VAT świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze opieki społecznej, służą zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które mogłyby z nich skorzystać.

31 Uwzględniając ten cel, należy, po pierwsze, przypomnieć, że komercyjny charakter danej działalności nie wyklucza, aby miała ona charakter działalności użyteczności publicznej (wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. str. I-2921, pkt 38).

32 Po drugie, należy wziąć pod uwagę, iż zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy pojęcie „podmiot uznany za mający charakter społeczny" nie wymaga stosowania szczególnie wąskiej wykładni (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 48).

33 Należy zatem zauważyć, że poza niniejszym przypadkiem oraz wersjami duńską i szwedzką tego przepisu, które zasadniczo odwołują się do realizacji celu użyteczności publicznej, żadna inna wersja językowa tego przepisu nie ogranicza przewidzianego w nim zwolnienia jedynie do podmiotów, które nie służą celowi zarobkowemu.

34 Zgodnie z wykładnią literalną innych wersji językowych art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy dla skorzystania ze zwolnienia wystarczy w istocie spełnienie dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, aby były to świadczenia związane z pomocą społeczną lub zabezpieczeniem społecznym, bądź z opieką nad dziećmi i młodzieżą oraz, po drugie, by były one świadczone przez podmioty prawa publicznego lub przez inne podmioty uznane za mające zasadniczo społeczny charakter przez zainteresowane państwa członkowskie.

35 Pojecie „podmiot" jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć także podmioty prywatne mające cel zarobkowy (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 17, oraz ww. wyrok w sprawie Hoffmann, pkt 24).

36 Podobnie należy stwierdzić, jak orzekł Trybunał odnośnie do podmiotu prywatnego zmierzającego do osiągania zysku, iż znajdujący się w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy termin „inne podmioty uznane za mające charakter społeczny przez zainteresowane państwo członkowskie" nie wyłącza możliwości skorzystania ze zwolnienia przez osoby fizyczne prowadzące „przedsiębiorstwo" (ww. wyrok w sprawie Gregg, pkt 21).

37 Ponadto należy stwierdzić, tak jak słusznie podnoszą Komisja i Zjednoczone Królestwo, iż tam, gdzie prawodawca wspólnotowy chciał przyznać zwolnienia przewidziane w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy jedynie jednostkom, które nie mają celu zarobkowego lub nie mają charakteru komercyjnego, wskazał na to w sposób wyraźny, jak to ma miejsce w lit. l), m) oraz q) tego przepisu.

38 Wreszcie należy podkreślić, że art. 13 część A ust. 2 lit. a) tiret pierwsze szóstej dyrektywy stanowiący fakultatywny warunek, który państwa członkowskie mogą ustanowić dodatkowo do celów przyznania określonych zwolnień z art. 13 część A ust. 1 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-267/00 Zoological Society, Rec. str. I-3353, pkt 16), upoważnia, ale nie zobowiązuje państw członkowskich do ograniczenia możliwości skorzystania ze zwolnień, przewidzianych w szczególności w lit. g) i h) tego przepisu, do podmiotów, które nie są podmiotami prawa publicznego i nie dążą systematycznie do osiągnięcia zysków (ww. wyrok w sprawie Hoffmann, pkt 38).

39 Jak bowiem orzekł Trybunał, warunek ustanowiony w art. 13 część A ust. 2 lit. a) tiret pierwsze szóstej dyrektywy dotyczący braku systematycznego dążenia do osiągnięcia zysku mylony jest, co do zasady, z kryterium podmiotu niemającego celu zarobkowego, które znajduje się w szczególności w art. 13 część A ust. 1 lit. m) tej dyrektywy (wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. str. I-3293, pkt 33).

40 W tych okolicznościach, aby nie uczynić art. 13 część A ust. 2 lit. a) tiret pierwsze szóstej dyrektywy całkowicie bezprzedmiotowym, należy przyznać, że skoro prawodawca wspólnotowy nie uzależnił w sposób wyraźny, tak jak w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h), korzystania z omawianych zwolnień od braku celu zarobkowego, to dążenie do takiego celu nie wyłącza korzystania z nich (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kennemer Golf, pkt 34 oraz w sprawie Hoffmann, pkt 38).

41 Po drugie, odnośnie do zasady neutralności podatkowej należy przypomnieć, że zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które są zatem względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (zob. podobnie wyroki z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 30 oraz z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20).

42 Należy bowiem stwierdzić, na co dokładnie wskazał rzecznik generalny w pkt 29 opinii, że zasada ta zostałaby naruszona, w sytuacji gdy ustawodawca krajowy nie uzależnił zwolnień od warunku przewidzianego w art. 13 część A ust. 2 lit. a) tiret pierwsze, gdyby usługi przewidziane w ust. 1 lit. g) i h) tego przepisu były traktowane w różny sposób w zakresie podatku VAT w zależności od tego, czy jednostki je świadczące dążą do osiągnięcia zysku, czy nie.

43 Ze wszystkich powyższych rozważań wynika, że dążenie do takiego celu nie wyklucza korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

44 Wniosku tego nie podważa okoliczność, iż skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wobec tego, że mają cel zarobkowy, nie mają w świetle prawa krajowego statusu „charity", mimo że angielska wersja art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy przyznaje zwolnienia w nim przewidziane podmiotom uznanym za „charitable". Jak bowiem wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, pojęcia użyte w szóstej dyrektywie są pojęciami autonomicznymi prawa wspólnotowego, a nie pojęciami prawa krajowego.

45 W związku z powyższym, z uwagi na to, że skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym mają status podmiotu uznanego za mający społeczny charakter w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, to mimo iż mają cel zarobkowy, a w konsekwencji nie mają w świetle prawa krajowego statusu „charity", przysługują im zwolnienia przewidziane w tym przepisie.

46 W tym miejscu należy wskazać, że na rozprawie sami skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym przyznali, iż o ile cel zarobkowy stanowi odpowiednie kryterium brane pod uwagę przy określaniu, czy dany podmiot ma charakter społeczny w rozumieniu tego przepisu, o tyle w każdym razie w żaden sposób nie wyklucza on takiego charakteru.

47 W związku z powyższym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż pojęcie „podmiot uznany za mający społeczny charakter przez zainteresowane państwo członkowskie", o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, nie wyłącza podmiotów prywatnych mających cel zarobkowy.

W przedmiocie pytania trzeciego

48 Pytaniem trzecim sad krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy państwom członkowskim przysługuje dyskrecjonalne uprawnienie do uznania za mające społeczny charakter do celów art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) dyrektywy takich podmiotów prywatnych, które mają cel zarobkowy i nie mają statusu „charity" na podstawie prawa krajowego.

49 Należy tu stwierdzić w pierwszej kolejności, iż art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy nie określa warunków ani też sposobów uznania innych podmiotów niż podmioty prawa publicznego za mające charakter społeczny. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 64).

50 Przyjęcie przepisów krajowych w tej dziedzinie jest ponadto przewidziane w art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym „państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku innym podmiotom, które nie są podmiotami prawa publicznego, według ust. 1 lit. [...] g), h), [...] w oparciu o jeden lub więcej [...]

warunków" wymienionych w dalszej części tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 65).

51 Zatem art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy pozostawia państwom członkowskim, jak już orzekł Trybunał w odniesieniu do pierwszego z wymienionych przepisów (zob. ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 54), swobodne uznanie w zakresie uznania społecznego charakteru pewnych podmiotów niebędących instytucjami prawa publicznego.

52 Jednakże również z orzecznictwa wynika, iż gdy podatnik kwestionuje kwalifikację danego podmiotu jako mającego charakter społeczny, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy właściwe organy przestrzegały granic przyznanego im w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy swobodnego uznania, stosując zasady wspólnotowe, a w szczególności zasadę równego traktowania (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 56 oraz w sprawie Dornier, pkt 69).

53 W tym zakresie z orzecznictwa wynika, że do organów krajowych należy uwzględnienie w szczególności, zgodnie z prawem wspólnotowym i pod kontrolą sądów krajowych: istnienia szczególnych przepisów, tak krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, charakteru użyteczności publicznej działalności danego podatnika, okoliczności, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność uzyskali podobną kwalifikację, a także okoliczności, czy koszty danych świadczeń nie są ewentualnie pokryte w znacznej części przez kasy chorych lub inne podmioty zabezpieczenia społecznego (zob. ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 57 i 58, oraz w sprawie Dornier, pkt 72).

54 Ponadto należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które są zatem względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 30 oraz ww. wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 20).

55 W postępowaniu przed sądem krajowym do tego właśnie sądu należy zatem określenie, z uwzględnieniem wszystkich tych elementów, czy uznanie Kingscrest za podmiot mający społeczny charakter dla celów zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy nie stanowi naruszenia zasady równego traktowania w stosunku do innych podmiotów świadczących te same usługi w podobnych okolicznościach.

56 W tym miejscu należy przypomnieć, że z odpowiedzi na pytanie drugie wynika, iż warunek, zgodnie z którym podmioty prywatne mające cel zarobkowy mogą być uznane za mające społeczny charakter, nie przekracza granic swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim przez art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

57 Aby ustalić, czy w niniejszej sprawie nie zostały przekroczone granice swobodnego uznania, sąd krajowy będzie mógł natomiast wziąć pod uwagę okoliczność, iż na podstawie zmienionego VAT Act korzystanie ze zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy obejmuje wszystkie podmioty zarejestrowane na podstawie Care Standards Act 2000, podobnie jak i okoliczność, iż zarówno ten akt, jak i zmieniony VAT Act zawierają przepisy szczególne, które nie tylko zastrzegają korzystanie z tych zwolnień na rzecz

podmiotów świadczących usługi z zakresu opieki społecznej, której treść została określona w tych ustawach, ale także zawierają warunki świadczenia tych usług, poddając podmioty je świadczące ograniczeniom oraz kontroli dokonywanej przez organy krajowe poprzez rejestrację, inspekcje oraz zasady dotyczące zarówno wyposażenia, jak i kwalifikacji osób zarządzających nimi.

58 W związku z powyższym na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż do sądu krajowego należy określenie, z uwzględnieniem w szczególności zasady równego traktowania oraz zasady neutralności podatkowej, biorąc pod uwagę treść świadczonych usług, a także warunki ich wykonywania, czy uznanie danego podmiotu prywatnego mającego cel zarobkowy, a w związku z tym niemającego w świetle prawa krajowego statusu „charity", za podmiot mający społeczny charakter do celów zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy, przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego tymi przepisami państwom członkowskim na potrzeby takiej kwalifikacji.

W przedmiocie kosztów

59 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem Trybunałowi uwag, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Pojęcie „charitable" występujące w angielskiej wersji językowej art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) 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 stanowi autonomiczne pojęcie prawa wspólnotowego, które należy interpretować z uwzględnieniem wszystkich wersji językowych tej dyrektywy.**

2) **Pojęcie „podmiot uznany za mający społeczny charakter przez zainteresowane państwo członkowskie", o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy 77/388, nie wyłącza podmiotów prywatnych mających cel zarobkowy.**

3) **Do sądu krajowego należy określenie, z uwzględnieniem w szczególności zasady równego traktowania oraz zasady neutralności podatkowej, biorąc pod uwagę treść świadczonych usług, a także warunki ich wykonywania, czy uznanie danego podmiotu prywatnego mającego cel zarobkowy, a w związku z tym niemającego w świetle prawa krajowego statusu „charity", za podmiot mający społeczny charakter do celów zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy 77/388, przekracza zakres swobodnego uznania przyznanego tymi przepisami państwom członkowskim na potrzeby takiej kwalifikacji.**

Podpisy