Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVES BOTA
přednesené dne 9. července 2015 [1]

Věc C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL
proti
Belgickému státu

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná cour d'appel de Mons (Belgie)]

„Řízení o předběžné otázce — Zdanění — Šestá směrnice 77/388/EHS — Osvobození od daně — Článek 13 část A odst. 1 písm. g) — Činnosti ve veřejném zájmu — Poskytování služeb úzce související se sociální pomocí nebo sociálním zabezpečením uskutečňované veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, uznanými za subjekty sociální povahy — Ubytovací zařízení s pečovatelskou službou"

1. Projednávaný případ se týká výkladu čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [2]. Toto ustanovení stanoví, že od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy.

2. Tato věc poskytuje Soudnímu dvoru mimo jiné příležitost poskytnout výklad pojmu „sociální péče" ve smyslu čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice s cílem určit, zda se poskytování služeb ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou může považovat za úzce související se sociální péčí ve smyslu tohoto ustanovení.

3. V tomto stanovisku vysvětlím důvody, na jejichž základě se domnívám, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je zařízení dotčené v původním řízení, které nabízí osobám majícím nejméně 60 let byty umožňující žít zcela nezávisle, jakož i poskytování placených doplňkových služeb, které jsou přístupné i nerezidentům, přičemž toto zařízení nedostává žádnou finanční podporu od státu, může být označeno za „subjekt uznaný za subjekt sociální povahy" a považováno za zařízení poskytující služby „úzce související se sociální péčí" ve smyslu tohoto ustanovení. Za tímto účelem bude na vnitrostátním soudu určit, zda vzhledem k předmětu činnosti tohoto ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou a obsahu služeb, které nabízí, toto označení překračuje posuzovací pravomoc poskytnutou členským státům uvedeným ustanovením pro takové označení, a zda činnosti uvedeného ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou spadají do sociální péče. V tomto ohledu bude

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice".

vnitrostátní soud muset zohlednit všechny skutečnosti, na základě kterých bude možné posoudit, zda cílem těchto činností je pomoc osobám v nouzi. Vnitrostátní soud také bude muset určit, zda je poskytování služeb, které toto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou nabízí, nezbytné k výkonu takových činností.

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Článek 13 část A šesté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

g) poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]

2.

a) Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku na jednu či více z těchto podmínek:

— dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,

— musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotyčné činnosti,

— musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k [DPH],

— osvobození od daně nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k [DPH].

b) Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

— není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

— jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k [DPH].“

B – *Belgické právo*

5. Článek 44 odst. 2 bod 2 zákona o dani z přidané hodnoty [3], ve znění platném do 21. července 2005, stanoví, že od DPH je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí subjekty, jejichž posláním je péče o seniory, které jsou za takové uznány příslušným orgánem a které, jsou-li soukromoprávními subjekty, jednají v sociálních podmínkách srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů.

6. Programový zákon ze dne 11. července 2005 [4], který vstoupil v platnost dne 22. července 2005, toto ustanovení změnil. Nový článek 44 odst. 2 bod 2 stanoví, že od DPH je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí, sociálním zabezpečením a ochranou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které příslušný orgán uznává za subjekty sociální povahy. Toto nové ustanovení konkrétně uvádí „subjekty, jejichž posláním je péče o seniory“.

7. Článek 2 bod 1 nařízení o zotavovnách, ubytovacích zařízeních s pečovatelskou službou a centrech denní péče pro seniory a o zřízení valonské rady třetího věku (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) ze dne 5. června 1997 [5] definuje zotavovnu jako „zařízení určené k ubytování seniorů ve věku nejméně šedesáti let, kteří zde mají obvyklé bydliště a využívají kolektivní rodinné, domácí, denní asistenční služby a případně ošetřovatelskou nebo zdravotnickou péči“.

8. Pokud jde o ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, je definováno v čl. 2 bodu 2 nařízení ze dne 5. června 1997 jako „jedna nebo více budov bez ohledu na jejich název tvořících funkční celek, který zahrnuje samostatné byty poskytované za úplatu seniorům ve věku nejméně šedesáti let, jež jim umožňují vést nezávislý život, jakož i služby, jichž mohou volně využívat“. Toto ustanovení rovněž stanoví, že „prostory, zařízení a společné služby ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou mohou být přístupné také jiným osobám ve věku nejméně šedesáti let“.

9. V předkládacím rozhodnutí cour d'appel de Mons (odvolací soud v Mons, Belgie) uvádí, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou uplatňuje ceny regulované ministère des affaires économiques (ministerstvo hospodářských věcí).

II – **Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky**

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (dále jen „společnost Les Jardins de Jouvence“) je společností belgického práva, která byla založena v roce 2004. Jejím účelem je provozování a řízení pečovatelských zařízení, jakož i výkon veškerých činností, které se přímo nebo nepřímo týkají zdravotní péče a pomoci nemocným a zdravotně postiženým seniorům.

11. Společnost Les Jardins de Jouvence dne 20. října 2004 oznámila zahájení činnosti správci DPH a jako činnost uvedla „pronájem garsoniér osobám bez zdravotního postižení“. Dne 27. října 2006 obdržela ze strany příslušných valonských úřadů prozatímní povolení k činnosti od 28. června 2006 do 27. června 2007. Dne 27. března 2007 bylo na valné hromadě společníků rozhodnuto o rozšíření předmětu činnosti této společnosti o „provozování restaurací, kaváren-pivnic, vináren, snack barů, recepčních a restauračních zařízení nebo veškerých dalších obdobných zařízení“, jakož i o „provozování kadeřnických salonů, kosmetických salonů a manikúr”.

3 — *Moniteur belge* ze dne 3. července 1969, s. 7046.

4 — *Moniteur belge* ze dne 12. července 2005, s. 32180.

5 — *Moniteur belge* ze dne 26. června 1997, s. 17043, dále jen „nařízení ze dne 5. června 1997“.

12. Konkrétně uvedená společnost svým nájemcům poskytla samostatné byty pro jednu nebo dvě osoby, jejichž součástí je vybavená kuchyně, obývací pokoj, ložnice a vybavená koupelna. Kromě toho byly nájemcům, jakož i jiným osobám, jež nejsou nájemci, za úplatu nabízeny různé služby, totiž restaurace s barem, kadeřnický a estetický salón, kinezioterapeutický sál, ergoterapeutické aktivity, prádelna, zdravotnické středisko, místo pro odběr krve a lékařská ordinace.

13. Společnost Les Jardins de Jouvence uskutečnila rozsáhlé stavební práce a instalovala vybavení nezbytná z hlediska svého předmětu činnosti, aby provozovala činnost ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou. Tyto práce, které byly zahájeny počátkem srpna 2004 a ukončeny v září 2006, směřovaly k připojení nové budovy – té, která se stala ubytovacím zařízením této společnosti s pečovatelskou službou – k existující zotavovně.

14. Jelikož se uvedená společnost domnívala, že má povinnost uhradit DPH, odpočetla ve svých daňových přiznáních za roky 2004 až 2006 DPH odvedenou za stavbu této nové budovy.

15. Ve dnech 5. října a 14. listopadu 2006 daňová správa pro daň z příjmu podniků, sekce DPH, provedla kontrolu účetnictví společnosti Les Jardins de Jouvence, týkající se uplatnění právních předpisů v oblasti DPH za období od 30. srpna 2004 do 30. září 2006. Dne 25. ledna 2007 sepsala protokol, ve kterém uvedla, že se domnívá, že tato společnost je osobou povinnou k dani osvobozenou od uplatňování daně a že veškerá plnění uskutečňovaná ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou jsou osvobozena od DPH podle čl. 44 odst. 2 bodu 2 zákona o DPH, ve znění platném do 21. července 2005. Tato správa na základě toho došla k závěru, že osobě povinné k dani osvobozené od daně nemohla být vrácena daň týkající se stavby, z nabytí nemovitostí podle účelu, jakož i z veškerých jejích nákladů. Proto podle ní měla uvedená společnost povinnost vrátit belgickému státu částku činící 663 437,25 eura a odpovídající daním chybně odpočteným v daňových přiznáních.

16. Kromě toho se uvedená správa domnívala, že jelikož je společnost Les Jardins de Jouvence osvobozeným daňovým subjektem, měla být na fakturách vystavených ze strany podnikatelů účtována daň ve výši 12 % za práce související s výstavbou budovy *stricto sensu* a daň ve výši 21 % za zahradnické práce, a to aniž by si tato společnost mohla uplatnit jakýkoliv nárok na odpočet.

17. Belgický stát proto podle výše uvedeného protokolu požaduje částku 436 132,69 eura z důvodu dlužné DPH, 43 610 eur z titulu odpovídajících daňových pokut, jakož i zákonné úroky z prodlení ve výši 0,80 % měsíčně počítané z dlužné DPH od 21. října 2006.

18. Dopisem ze dne 25. ledna 2007 oznámil kontrolor DPH v Dour (Belgie) společnosti Les Jardins de Jouvence své rozhodnutí vymazat její běžný účet s DPH s účinností od 30. září 2006.

19. V návaznosti na tento protokol byl této společnosti dne 13. února 2007 zaslán exekuční příkaz. Návrhem došlým dne 20. února 2007 uvedená společnost podala námitky kanceláři tribunal de première instance de Mons (soud prvního stupně v Mons). Rozsudkem vydaným po kontradiktorním řízení dne 19. června 2012 tento soud zamítl návrh uvedené společnosti, která poté podala odvolání.

20. Jelikož má cour d'appel de Mons pochyby ohledně toho, jak je třeba vykládat čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je ubytovací zařízení s pečovatelskou službou ve smyslu [nařízení ze dne 5. června 1997], které s cílem dosáhnout zisku poskytuje samostatné byty pro jednu nebo dvě osoby, jejichž součástí je vybavená kuchyně, obývací pokoj, ložnice a vybavená koupelna, jež jim umožňují vést nezávislý život, jakož i různé volitelné služby poskytované za úplatu s cílem dosáhnout zisku, které nejsou vyhrazeny jen uživatelům ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou (restauraci s barem, kadeřnický a estetický salón, kinezioterapeutický sál, ergoterapeutické aktivity, prádelnu vybavenou pračkou, zdravotnické středisko a místo [‚kde lze provádět] odběr krve, lékařskou

ordinaci), subjektem v podstatě sociální povahy, který zajišťuje ‚poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením' ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice [...]?

2) Je odpověď na tuto otázku odlišná, jestliže dotyčné ubytovací zařízení s pečovatelskou službou obdrží na poskytování dotyčných služeb dotace nebo jakoukoli jinou formu zvýhodnění nebo finančního příspěvku ze strany veřejných orgánů?"

III – **Analýza**

21. Svými otázkami, kterými je podle mého názoru třeba se zabývat společně, se předkládající soud v podstatě táže Soudního dvora na to, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je zařízení dotčené v původním řízení, které poskytuje osobám majícím nejméně 60 let byty umožňující žít zcela nezávisle, jakož i placené doplňkové služby, které jsou přístupné i nerezidentům, přičemž toto zařízení nedostává žádnou finanční podporu od státu, má být označeno za „subjekt uznaný za subjekt sociální povahy" a považováno za zařízení poskytující služby „úzce související se sociální péčí" ve smyslu tohoto ustanovení.

22. Ve skutečnosti uvedené ustanovení stanoví dvě kumulativní podmínky pro účely uplatnění osvobození od DPH. V první řadě musí být daný subjekt uznán za subjekt „sociální povahy". Dále poskytování služeb a dodání zboží, které tento subjekt poskytuje, musí být „úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením" [6]. I když judikatura k první uvedené podmínce je dostatečně objasňující k tomu, aby mi pomohla dát předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, neplatí to stejně pro druhou podmínku, která, pokud vím, doposud nebyla předmětem výkladu.

A – *K pojmu „subjekty uznané za subjekty sociální povahy"*

23. Jak jsem uvedl v předchozím bodě, judikatura týkající se výkladu pojmu „subjekty uznané za subjekty sociální povahy" ve smyslu šesté směrnice, je relativně rozsáhlá.

24. Soudní dvůr tak rozhodl, že pokud jde o tento pojem, v zásadě přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých mohou být uznány subjekty, které o to požádají. Členské státy nemají v tomto ohledu žádný prostor pro uvážení [7].

25. Avšak „za účelem určení subjektů, jejichž ‚sociální povaha' ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být pro účely tohoto ustanovení uznána, vnitrostátním orgánům v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů. Mezi tyto faktory může patřit existence zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních nebo regionálních, právních nebo správních, daňových nebo ustanovení sociálního zabezpečení, povaha veřejného zájmu na činnostech dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti již podobné uznání mají, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení" [8].

26. Domnívám se, že v projednávaném případě jsou ubytovací zařízení s pečovatelskou službou předmětem zvláštních ustanovení v belgické regionální právní úpravě.

6 — Rozsudek Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34).

7 — Rozsudek Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26 a citovaná judikatura).

8 — Tamtéž (bod 31 a citovaná judikatura). Pro novější výklad Soudního dvora, podaný za platnosti směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1 a oprava Úř. věst. L 335, s. 60), viz rozsudek „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, body 21, 26 a 29).

27. Z písemností ve spisu totiž vyplývá, že čl. 2 bod 2 nařízení ze dne 5. června 1997 konkrétně definuje, co je třeba rozumět „ubytovacími zařízení s pečovatelskou službou“. Mimoto podle tohoto nařízení k tomu, aby ubytovací zařízení s pečovatelskou službou mohla být otevřena a provozována, musí získat souhlas ze strany veřejných orgánů [9]. Tato ubytovací zařízení musí zejména splňovat určité společné normy vztahující se na zotavovny, jakými jsou například normy týkající se možností přizpůsobit ceny ubytování nebo přijetí, účetnictví, minimální a maximální kapacity ubytování nebo přijetí, podmínek zkušeností a kvalifikace, jakož i minimálních požadavků výkonu činnosti a přítomnosti, které se vyžadují pro výkon funkce ředitele [10]. K tomu, aby ubytovací zařízení s pečovatelskou službou dostala tento souhlas, musí rovněž splňovat určité normy týkající se podmínek, podle kterých je zajištěna nepřetržitá služba umožňující uskutečnit zásah u rezidentů v případě nutnosti, jakož i podmínek ohledně volitelných služeb, které musí správce povinně organizovat nebo zpřístupnit na žádost rezidentů [11].

28. Podle mého názoru je nesporné, že činnosti nabízené společností Les Jardins de Jouvence mají povahu veřejného zájmu. Připomínám, že předmětem činnosti této společnosti je pronajímat bytové jednotky určené pro osoby bez zdravotního postižení mající alespoň 60 let, jakož i vykonávat všechny činnosti týkající se přímo nebo nepřímo zdravotní péče a pomoci zejména nemocným osobám a starším osobám se zdravotním postižením.

29. Společnost Les Jardins de Jouvence se domnívá, že skutečnost, že její ubytovací zařízení s pečovatelskou službou sleduje dosažení zisku, a skutečnost, že ani toto zařízení, ani její rezidenti, nedostávají žádné dotace nebo finanční podpory ze strany veřejných orgánů, a to na rozdíl od zotavoven, prokazují, že toto zařízení nemůže být uznáno za „subjekt sociální povahy“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

30. Tento názor nesdílím. V první řadě připomínám, že členské státy mají ve vztahu k uznávání takové povahy posuzovací pravomoc. Dále z judikatury vyplývá, že pojem „subjekt“ uvedený v tomto ustanovení je dostatečně široký na to, aby zahrnoval soukromé entity, které mají za cíl dosahování zisku [12]. Konečně, ačkoli Soudní dvůr vnitrostátním orgánům poskytl několik znaků, aby mohly posoudit, zda určitý subjekt je či není uznán za subjekt „sociální povahy“ ve smyslu uvedeného ustanovení, znak týkající se případných finančních podpor ze strany členského státu je pouze jedním ze znaků, které „mohou“ zohlednit. Tyto znaky nepředstavují vyčerpávající seznam, podle kterého musí dotčený subjekt striktně postupovat. Teprve na základě všech znaků, které vytvoří soubor indicií, tak vnitrostátní orgány budou moci určit, zda takový subjekt může být označen za „subjekt uznaný za subjekt sociální povahy“ ve smyslu článku 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

31. Proto se vzhledem k předcházejícím skutečnostem domnívám, že společnost Les Jardins de Jouvence může být označena za „subjekt uznaný za subjekt sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení. Bude na vnitrostátním soudu, aby vzhledem k předmětu činnosti této společnosti a obsahu služeb, které nabízí, určil, zda toto označení překračuje posuzovací pravomoc, kterou uvedené ustanovení členským státům poskytuje pro takové označení.

9 — Viz čl. 5 odst. 1 první pododstavec uvedeného nařízení.

10 — Viz čl. 5 odst. 5 druhý pododstavec nařízení ze dne 5. června 1997, který odkazuje na věci uvedené v bodech 1 až 8 svého odst. 2.

11 — Viz čl. 5 odst. 5 druhý pododstavec body 3 a 4 tohoto nařízení.

12 — Rozsudek „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 27 a citovaná judikatura).

B – *K pojmu „poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“*

32. Podle mého názoru můžeme služby poskytované společností Les Jardins de Jouvence rovnou vyloučit z poskytování služeb úzce souvisejících se sociálním zabezpečením. Sociální zabezpečení totiž obsahuje všechny režimy, které zajišťují ochranu prostřednictvím náhrad poskytovaným obyvatelstvu proti různým sociálním rizikům, jako jsou nemoci, mateřství, stáří nebo pracovní úrazy. Společnost Les Jardins de Jouvence takové služby zjevně neposkytovala. Stejně tak tato společnost ani nedodávala zboží.

33. Mé zkoumání mě tedy vede k posouzení následujících bodů. Nejprve bude třeba určit, co pokrývá pojem „sociální péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Poté vysvětlím, jak je podle mého názoru třeba rozumět pojmu „úzce související“ ve smyslu tohoto ustanovení. Konečně bude třeba určit, zda používání spojky „a“ mezi pojmy „sociální péče“ a „sociální zabezpečení“ znamená, že poskytování služeb musí povinně úzce souviset s oběma těmito pojmy. Pokud mé zkoumání totiž povede k závěru, že poskytování služeb společnosti Les Jardins de Jouvence spadá do sociální péče, avšak že toto spojení znamená simultánní příslušnost i k pojmu sociálního zabezpečení, pak ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je ubytovací zařízení dotčené ve věci v původním řízení, nemůže být považováno za subjekt osvobozený od daně.

34. Pokud jde nejprve o pojem sociální péče, konstatuji, že ačkoli je judikatura k čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice relativně obsáhlá, Soudní dvůr nikdy tento pojem nedefinoval v kontextu šesté směrnice. Nanejvýše v rozsudku Kügler [13] Soudní dvůr uvedl, že „služby všeobecné péče a zaopatření v domácnosti poskytované službou ambulantní péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti […] v zásadě představují služby související se sociální pomocí, aby spadaly do pojmu ‚poskytování služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením’ stanoveného v písm. g) uvedeného ustanovení“ [14].

35. Část A článku 13 šesté směrnice je nazvána „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“. Spadá do její hlavy X nazvané „Osvobození od daně“. Jak Soudní dvůr uvedl ve svém rozsudku Kingscrest Associates a Montecello [15], v případě cílů sledovaných osvobozeními stanovenými v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice je z tohoto ustanovení zřejmé, že tato osvobození tím, že určitým plněním v oblasti poskytování služeb veřejného zájmu v sociální oblasti přiznává příznivější zacházení v oblasti DPH, směřují ke snížení ceny těchto služeb, a tak k jejich většímu zpřístupnění jednotlivcům, kteří z nich mohou mít prospěch [16].

36. Vzhledem k této judikatuře mám za to, že osvobození od DPH v rámci čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice směřuje k ulehčení přístupu ke službám, které jsou považovány za sociálně užitečné služby, ve smyslu, v němž mají za cíl pomáhat lidem v jejich potřebách, přičemž tyto služby obvykle patří k výsadám veřejné moci. Sociální péče tak tvoří základ pomoci osobě, což se mi ostatně zdá být potvrzeno změnou tohoto ustanovení provedenou směrnicí 2006/112, která napříště používá pojem sociální pomoci [17].

13 — C-141/00, EU:C:2002:473.

14 — Bod 44.

15 — C-498/03, EU:C:2005:322.

16 — Bod 30.

17 — Viz čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice.

37. I když je ustálenou judikaturou, že výrazy použité pro označení daňových osvobození obsažených v článku 13 šesté směrnice mají být vykládány restriktivně, přesto si myslím, že výklad, který má Soudní dvůr podat ohledně pojmu „sociální péče“, nesmí být takové povahy, jež by zbavovala ustanovení, do něhož je vložen, veškerého užitečného účinku [18], a to tím spíše, že toto ustanovení má za cíl usnadnit přístup ke službám považovaným za sociálně užitečné.

38. Na rozdíl od poskytování služeb spadajících do sociálního zabezpečení, se sociální péče vyznačuje individuálním posouzením potřeb [19]. Podle mého názoru právě proto, že tyto potřeby nejsou kryty sociálním zabezpečením, se jejich převzetí veřejnoprávním subjektem nebo subjektem uznaným členským státem za subjekt sociální povahy stává pro dotyčnou osobu nezbytným, ba životně důležitým. Tak tomu je při péči o seniory nebo postižené osoby, která vyžaduje poskytnutí bytů a péči uzpůsobené jejich stavu tělesného omezení.

39. Potřeby těchto osob nejsou nezbytně pouze fyzické. Rovněž mohou spočívat ve finanční pomoci určené ke zmírnění takového nedostatku hospodářských zdrojů, který jim způsobuje velkou nouzi.

40. A priori spadají činnosti soukromých subjektů, jakou je společnost Les Jardins de Jouvence, do sociální péče, pokud spočívají v nabízení bytů přizpůsobených seniorům. Je pravdou, že na rozdíl od jiných subjektů, jako jsou domovy důchodců, v nichž jsou důchodci často nesamostatnými seniory a potřebují zdravotní péči pro veškeré úkony každodenního života, ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je společnost Les Jardins de Jouvence, nabízejí byty samostatným seniorům. Nic to nemění na tom, že samostatní senioři vzhledem ke změnám, k nimž došlo v jejich životě, už nemohou vést takový život, jaký vedli předtím. Učiní tedy rozhodnutí zůstat uvnitř struktury, která se jim zdá být přizpůsobena jejich specifickým potřebám, jako je nezbytná přítomnost výtahu, menší byt, který je upraven tak, že se lze lépe vyhnout pádům, nebo i upravený „inteligentní“ byt. Ubytovací zařízení s pečovatelskou službou je strukturou, ve které tyto osoby určitě naleznou pomoc v případě potřeby a která jim nabízí veškeré záruky nerušeného spokojeného života. Tyto osoby rovněž vědí, že v takových strukturách budou povinně nabízeny služby, jež jim umožňují nestarat se o každodenní logistiku (úklid, stravu) nebo případné přesuny autem, jelikož některé služby budou nabízeny na místě, například kadeřnictví nebo manikúra.

41. Na jednání AXA Belgium SA, vedlejší účastnice v původním řízení, uvedla, že podle ní činnosti týkající se sociální péče, musí být nutně prováděny veřejnoprávním orgánem, což není v projednávaném případě splněno. Nesdílím tento názor. Podle mého názoru by zejména bylo paradoxní mít za to, že by subjekt, který není veřejnoprávním orgánem, který podniká za účelem dosažení zisku a který není příjemcem žádné finanční podpory, mohl být uznán za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, a domnívat se, že jeho činnost nemůže být uznána za činnost spadající do sociální péče, protože právem není příjemcem žádné veřejné finanční odpory.

42. Každopádně si myslím, že přísluší vnitrostátním soudům, aby určily, zda subjekt uznaný za subjekt sociální povahy vykonává činnosti týkající se sociální péče ve smyslu tohoto ustanovení. V tomto ohledu bude třeba zohlednit všechny skutečnosti, které umožní určit, zda tyto činnosti mají za cíl pomoci osobám v jejich potřebách.

43. Co se dále týče pojmu poskytování služeb „úzce souvisejících“ se sociální péčí, uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento pojem přepokládá, že tyto služby jsou spojeny s činností sociální péče, pokud jsou skutečně poskytovány jakožto služby doplňující sociální péči [20].

18 — Rozsudek Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22 a citovaná judikatura).

19 — Viz rozsudky Frilli (1/72, EU:C:1972:56, bod 14); Biason (24/74, EU:C:1974:99, bod 10), a Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, bod 37).

20 — Viz rozsudek CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

44. V tomto ohledu uvádím, že čl. 13 část A odst. 2 písm. b) první odrážka šesté směrnice stanoví, že poskytování služeb a dodání zboží podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) této směrnice nebude osvobozeno od daně, pokud není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně. Kromě toho Soudní dvůr uvedl, že určité poskytování služeb lze považovat za doplňující ve vztahu k poskytování hlavních služeb, pokud nepředstavuje cíl sám o sobě, ale prostředek k využívání hlavní služby poskytovatele za co nejlepších podmínek [21].

45. Podle mého názoru a vzhledem k výše zkoumaným bodům je nepochybné, že poskytování služeb, které nabízí společnost Les Jardins de Jouvence, je úzce související se sociální péčí ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

46. Jak je totiž uvedeno výše, cílem ubytovacích zařízení s pečovatelskou službou je umožnit starším osobám žít v prostředí uzpůsobeném jejich stavu. Povinné a volitelné služby, které společnost Les Jardins de Jouvence nabízí, jim umožňují využívat za co nejlepších možných podmínek hlavní službu, to znamená poskytnutí přizpůsobených bytů, a to v příjemném prostředí. Činnost této společnosti tvoří jeden celek, který je podle mého názoru neoddělitelný. Jaké by to bylo, kdyby tato společnost nabízela svým rezidentům pouze poskytnutí bytů? Rozhodly by se uvedené osoby žít v tomto zařízení? Podle mého názoru je odpověď na tuto otázku jasně záporná. Smyslem existence ubytovacích zařízení s pečovatelskou službou je ostatně, tak jak naznačuje jejich název, poskytovat starším osobám ubytování s nabídkou služeb, které jim umožní žít samostatně a s naprostým duševním klidem.

47. Na druhé straně totéž neplatí o poskytování služeb nerezidentům. Je jasné, že v takovém případě již toto poskytování není doplňující, ale jde o poskytování zcela oddělených od hlavního poskytování. Proto už podle mého názoru nesplňuje podmínku stanovenou v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, totiž podmínku být úzce související se sociální péčí.

48. Co se týče konečně použití spojky „a“ v tomto ustanovení, nemyslím si, že je třeba mít za to, že z něj vyplývá kumulativní účinek. V tomto ohledu poznamenávám, že Soudní dvůr, jak se zdá, ve svých rozsudcích Komise v. Francie [22] a Dornier [23], v rámci osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, vyloučil kumulativní účinek této spojky. V prvním uvedeném rozsudku totiž uvedl, že toto ustanovení „neobsahuje žádnou definici pojmu činností ‚úzce souvisejících’ s nemocniční *nebo* lékařskou péčí“ [24].

49. Mimoto kdyby se použití uvedené spojky přisoudil kumulativní účinek, bylo by to podle mého názoru v rozporu s cílem sledovaným čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, to znamená zajistit, aby mohlo osvobození poskytování některých služeb veřejného zájmu, prováděných v sociální oblasti, snížit od daně cenu těchto služeb, a tím je více zpřístupnit jednotlivcům, kteří by je mohli využívat.

50. V této souvislosti je důležité poznamenat, že ne všechny služby související se sociální péčí nezbytně spadají i pod pojem sociální zabezpečení. Podle společnosti Les Jardins de Jouvence tomu tak ostatně je v případě služeb, na které rezidenti nedostávají žádný příspěvek od Institut national d’assurance maladie invalidité, který je orgánem financujícím sociální zabezpečení.

51. Vzhledem k předcházejícím úvahám se domnívám, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je zařízení dotčené v původním řízení, může být považováno za zařízení poskytující služby „úzce související se sociální péčí“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Bude na vnitrostátním soudu, aby určil, zda činnosti uvedeného ubytovací zařízení s pečovatelskou službou

21 — Tamtéž (bod 40).

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Rozsudek Komise v. Francie (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 22). Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

spadají do sociální péče. V tomto ohledu bude vnitrostátní soud muset zohlednit všechny skutečnosti, na jejichž základě bude možné určit, zda cílem těchto činností je pomoc osobám v nouzi. Vnitrostátní soud bude rovněž muset určit, zda je poskytování služeb, které toto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou nabízí, nezbytné pro výkon těchto činností.

IV – **Závěry**

52. S ohledem na všechny předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl cour d'appel de Mons takto:

„Článek 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládán v tom smyslu, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je ubytovací zařízení dotčené v původním řízení, které poskytuje osobám majícím nejméně 60 let byty umožňující žít zcela nezávisle, jakož i placené doplňkové služby, které jsou přístupné i nerezidentům, přičemž toto zařízení nedostává žádnou finanční podporu od státu, může být označeno za ‚subjekt uznaný za subjekt sociální povahy' a považováno za zařízení poskytující služby ‚úzce související se sociální péčí' ve smyslu tohoto ustanovení.

Za tímto účelem je úkolem vnitrostátního soudu určit:

— zda vzhledem k předmětu činnosti tohoto ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou a obsahu služeb, které nabízí, toto označení překračuje posuzovací pravomoc poskytnutou členským státům uvedeným ustanovením pro takové označení,

— zda činnosti uvedeného ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou spadají do sociální péče. V tomto ohledu bude vnitrostátní soud muset zohlednit všechny skutečnosti, na základě kterých bude možné posoudit, zda cílem těchto činností je pomoc osobám v nouzi a

— zda je poskytování služeb, které toto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou nabízí, nezbytné k výkonu takových činností."