



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
YVESA BOTA
od 9. srpnja 2015.¹

Predmet C-335/14

**Les Jardins de Jouvence SCRL
protiv
Belgijske države**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Žalbeni sud iz Monsa (Belgija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Izuzeća – Članak 13. slovo A stavak 1. točka (g) – Djelatnosti od općeg interesa – Isporuca usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i zaštitom koju vrše tijela javnog prava ili druga tijela koja se priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti – Pansion za starije osobe“

1. Predmet ovog postupka odnosi se na tumačenje članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive Vijeća br. 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica u odnosu na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza². Ta odredba propisuje da su od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) izuzete isporuke usluga i robe usko povezane sa socijalnom skrbi i zaštitom, uključujući one koje isporučuju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja države članice priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti.

2. U ovom predmetu Sud osobito ima priliku dati tumačenje pojma „socijalne skrbi“ u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive da bi utvrdio može li se isporuka usluga koju vrši pansion za starije osobe smatrati usko povezanom sa socijalnom skrbi u smislu te odredbe.

3. U ovom mišljenju objasnit ću razloge zbog kojih smatram da članak 13. slovo A stavak 1. točku (g) Šeste direktive treba tumačiti na način da se pansion za starije osobe, poput onoga u glavnom postupku koji nudi osobama u dobi od najmanje 60 godina smještaj koji im omogućava samostalan život i s njime povezane usluge uz naplatu, koje su također dostupne i osobama koje nisu stanari, i koji ne prima nikakvu novčanu državnu potporu može smatrati „tijelom koje se priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti“ i smatrati da pruža usluge „usko povezane sa socijalnom skrbi“, u smislu te odredbe. U tu svrhu nacionalni sud mora utvrditi prelazi li, uzimajući u obzir predmet poslovanja tog pansiona za starije osobe i sadržaj usluga koje nudi, ta kvalifikacija ovlast ocjene koja je za nju navedenom odredbom dodijeljena državama članicama i pripadaju li djelatnosti navedenog pansiona za starije osobe u socijalnu skrb. U tom pogledu sud će morati uzeti u obzir sve elemente koji će omogućiti da se utvrdi je li cilj tih djelatnosti pomoć potrebitim osobama. Nacionalni sud će također morati utvrditi jesu li usluge koje nudi pansion za starije osobe nužne za obavljanje takvih djelatnosti.

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – SL L 145, str. 1, u daljnjem tekstu: Šesta direktiva

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Članak 13. slovo A Šeste direktive propisuje kako slijedi:

„1 Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe:

[...]

- (g) isporuke usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti;

[...]

2.

- (a) Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednim od ili više sljedećih uvjeta:

- dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;
- te subjekte moraju voditi i njima upravljati uglavnom na dobrovoljnoj osnovi osobe koje nemaju izravnog ili neizravnog interesa, bilo same ili putem posrednika, u pogledu rezultata dotičnih djelatnosti;
- ti subjekti moraju zaračunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zaračunavaju komercijalna društva koja podliježu [PDV-u];
- mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu [PDV-u].

- (b) Za isporuku robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz stavka 1. točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) u slučaju da:

- kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;
- kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu [PDV-u].“ [neslužbeni prijevod]

B – Belgijsko pravo

5. Članak 44. stavak 2. točka 2. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost³, u verziji koja je bila na snazi do 21. srpnja 2005. propisuje da su od PDV-a izuzete isporuka usluga i dobara usko povezane sa socijalnom skrbi koje vrše tijela kojima je zadaća brinuti se o starijim osobama i koja je kao takva priznalo nadležno tijelo te koja, kada se radi o tijelima privatnog prava, djeluju u društvenim uvjetima koji se mogu usporediti s onima tijela javnog prava.

6. Programski zakon od 11. srpnja 2005.⁴, koji je stupio na snagu 22. srpnja 2005., izmijenio je tu odredbu. Novi članak 44. stavak 2. točka 2. predviđa da su od PDV-a izuzete isporuke usluga i dobara usko povezane sa socijalnom skrbi, socijalnom zaštitom i zaštitom djece i mladih, koje vrše tijela javnog prava ili druga tijela za koja nadležne vlasti priznaju da su posvećena socijalnoj dobrobiti. Ta nova odredba obuhvaća upravo „tijela kojima je zadaća brinuti se o starijim osobama“.

7. Članak 2. točka 1. Zakonodavne uredbe o domovima za starije osobe, pansionima za starije osobe i dnevnim centrima za starije osobe te osnivanju vijeća Valonije za treću dob od 5. lipnja 1997.⁵ definira dom za starije osobe kao „ustanovu namijenjenu smještaju osoba u dobi od najmanje šezdeset godina koje u njoj imaju uobičajeno prebivalište i u kojoj im se pružaju zajedničke usluge obiteljskog karaktera, kućanstva, pomoći u svakodnevnom životu i, kada je potrebno, skrb medicinskih sestara ili paramedicinske usluge“.

8. Pansion za starije osobe definiran je u članku 2. točki 2. Zakonodavne uredbe od 5. lipnja 1997. kao „jedna ili više zgrada koje, bez obzira na svoj naziv, čine funkcionalnu cjelinu i uključuju individualan smještaj namijenjen osobama u dobi od najmanje šezdeset godina, koji im omogućuje da vode samostalan život i stavlja im na obvezno raspolaganje službe koje navedeni mogu slobodno pozvati“. Ta odredba također propisuje da „prostorije, oprema i zajedničke usluge pansiona za starije osobe također mogu biti dostupne drugim osobama u dobi od najmanje šezdeset godina“.

9. U zahtjevu za prethodnu odluku žalbeni sud iz Monsa (Belgija) ističe da pansion za starije osobe zaračunava cijene čije određivanje nadzire Ministarstvo gospodarstva.

II – Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (u daljnjem tekstu: društvo Les Jardins de Jouvence) je društvo belgijskog prava osnovano 2004. Njegova je namjena upravljanje i vođenje ustanova za skrb kao i bavljenje svim aktivnostima koje su izravno ili neizravno povezane sa zdravstvenom skrbi i pomaganjem osobito bolesnim osobama i starijim osobama s invaliditetom.

11. Društvo Les Jardins de Jouvence obavijestilo je Porezno tijelo za PDV da je 20. listopada 2004. započelo s obavljanjem djelatnosti i kao djelatnosti navelo „iznajmljivanje garsonjera osobama bez invaliditeta“. Nadležna valonska tijela izdala su društvu 27. listopada 2006. privremenu dozvolu za rad za razdoblje od 28. lipnja 2006. do 27. lipnja 2007. Glavna skupština članova društva odlučila je 27. ožujka 2007. da se predmet poslovanja tog društva proširuje na „poslovanje restorana, caffè barova-pivnica, gostionica, zalogajnica, prostora za primanje ili konzumaciju i ostalih sličnih objekata“ kao i „poslovanje frizerskih salona, salona za uljepšavanje i manikuru“.

3 — *Moniteur belge* od 3. srpnja 1969., str. 7046.

4 — *Moniteur belge* od 12. srpnja 2005., str. 32180.

5 — *Moniteur belge* od 26. lipnja 1997., str. 17043., u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba od 5. lipnja 1997.

12. Konkretno, navedeno društvo svojim najmoprimcima stavlja na raspolaganje smještaj namijenjen za jednu ili dvije osobe, koji uključuje opremljenu kuhinju, dnevni boravak, spavaću sobu i opremljenu kupaonicu. Najmoprimcima, kao i drugim osobama koje nisu najmoprimci, nude se uz to besplatno različite usluge poput restorana-bara, frizerskog i kozmetičkog salona, prostora za fizioterapiju, radne terapije, samoposlužne praonice, ambulante s mogućnošću vađenja krvi i lječničke ordinacije.

13. Društvo Les Jardins de Jouvence izvršilo je važne građevinske radove i potrebno opremanje svoje socijalne ustanove da bi moglo obavljati svoju djelatnost pansiona za starije osobe. Ti radovi, započeti početkom kolovoza 2004. i završeni u rujnu 2006., izvedeni su u svrhu priključenja nove zgrade – one namijenjene pansionu za starije osobe tog društva – postojećem domu za starije osobe.

14. Društvo Les Jardins de Jouvence je u poreznim prijavama za godine 2004. do 2006. odbilo PDV obračunat za izgradnju te nove zgrade jer je pretpostavilo da podliježe plaćanju PDV-a.

15. Služba za PDV tijela nadležnog za oporezivanje poduzeća i prihode izvršila je 5. listopada i 14. studenoga 2006. računovodstveni nadzor društva Les Jardins de Jouvence s obzirom na primjenu zakonodavstva u području PDV-a za razdoblje od 30. kolovoza 2004. do 30. rujna 2006. Sastavila je izvješće 25. siječnja 2007. u kojem je ocijenila da je to društvo izuzeto od plaćanja PDV-a i da su sve djelatnosti koje je izvršio pansion za starije osobe izuzete od PDV-a na temelju članka 44. stavka 2. točke (2) Zakonika o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 21. srpnja 2005. Služba je zaključila da društvo kao izuzeti obveznik ne može ostvariti povrat poreza na gradnju, na stjecanje vlasništva koje je prema njegovoj svrsi klasificirano kao nekretnina i na sve ostale troškove. Stoga je prema njezinu mišljenju navedeno društvo bilo obvezno vratiti Belgijskoj državi iznos od 663.437,25 eura koji odgovara nezakonito odbijenim porezima iz poreznih prijava.

16. Osim toga, navedeno tijelo je ocijenilo da je, s obzirom na to da je Les Jardins de Jouvence subjekt koji je izuzet od plaćanja poreza, porez od 12% za građevinske radove za zgrade *stricto sensu* i porez od 21% za vrtlarske radove trebao biti zaračunan na računima koje su izdali poduzetnici a da pritom navedeno društvo nije imalo nikakvo pravo na odbitak.

17. Stoga Belgijska država traži prema gore navedenom izvješću iznos od 436.132,69 eura na temelju dugovanog PDV-a, 43.610 eura na ime proporcionalnih poreznih kazni kao i na iznos od 0,80% mjesečno na ime kamate za zakašnjenje izračunane na iznos PDV-a dugovanog od 21. listopada 2006.

18. Inspektor za porez na dodanu vrijednost iz Doura (Belgija) dopisom od 25. siječnja 2007. obavijestio je društvo Les Jardins de Jouvence o svojoj odluci da zatvori njegov tekući račun za PDV s učinkom od 30. rujna 2006.

19. Nakon gore navedenog izvješća nalog za plaćanje dostavljen je predmetnom društvu 13. veljače 2007., koje mu se usprotivilo tužbom podnesenom 20. veljače 2007. tajništvu Prvostupanjskog suda iz Monsa. Taj sud je presudom od 19. lipnja 2012. odbio njegovu tužbu, te je stoga društvo Les Jardins de Jouvence podnijelo žalbu.

20. Gajeći dvojbu u vezi s tumačenjem članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive, Prvostupanjski sud iz Monsa odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li pansion za starije osobe, u smislu [Zakonodavne uredbe od 5. lipnja 1997. koji nudi,] s ciljem stjecanja dobiti, privatni smještaj za jednu ili dvije osobe, koji se sastoji od opremljene kuhinje, dnevnog boravka, namještene spavaće sobe i kupaonice, čime im se omogućuje samostalan život, kao i različite usluge po izboru uz naplatu, s ciljem stjecanja dobiti, koje se ne pružaju isključivo stanarima pansiona za starije osobe (korištenje caffè bar-restorana, frizerskog salona i salona za uljepšavanje, dvorane za fizioterapiju, djelatnosti radne terapije, samoposlužne praonice,

ambulante s mogućnosti [za] davanje krvi, liječničke ordinacije) tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti koje pruža „isporuk[e] usluga i robe usko povezane uz socijalnu skrb i socijalnu zaštitu“ u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive [...]

2. Bi li odgovor na to pitanje bio drukčiji ako pansion za starije osobe o kojem je riječ prima za isporuku usluga o kojima je riječ od javnih tijela poticaje ili koji drugi oblik pogodnosti ili novčane potpore?“

III – Naša analiza

21. Svojim pitanjima, koja prema mom mišljenju treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud treba li se članak 13. slovo A stavak 1. točku (g) Šeste direktive tumačiti na način da pansion za starije osobe, poput onoga u glavnom postupku, koji nudi osobama starima najmanje 60 godina smještaj koji im omogućava samostalan život kao i s njime povezane usluge uz naplatu, koje su jednako dostupne i osobama koje nisu stanari, te koji ne prima nikakvu novčanu državnu potporu smatrati „tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti“ te smatrati da pruža usluge „usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom“, u smislu te odredbe.

22. Navedena odredba u stvarnosti propisuje dva kumulativna uvjeta za dobivanje povlastice izuzeća od PDV-a. Prvo, predviđeno tijelo treba se smatrati tijelom „posvećenim socijalnoj dobrobiti“. Drugo, isporuke usluga i dobara koje pruža to tijelo moraju biti „usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom“⁶. I dok je sudska praksa u vezi s prvim uvjetom dovoljno jasna da bi nam pomogla da na koristan način odgovorimo sudu koji je uputio zahtjev, to ne vrijedi i za drugi uvjet koji, prema našim saznanjima, do sada nije bio predmetom tumačenja.

A – Pojam „tijela prepoznatog kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti“

23. Kako smo naveli u prethodnoj točki, sudska praksa o tumačenju pojma „tijela prepoznatih kao tijela posvećenih socijalnoj dobrobiti“ u smislu Šeste direktive relativno je bogata.

24. Naime Sud je vezano uz taj pojam presudio da je načelno na nacionalnom pravu države članice da propiše pravila u skladu s kojima takvo priznanje može biti odobreno takvim organizacijama. U tom smislu države članice raspolažu ovlašću ocijene⁷.

25. Međutim, „da bi se utvrdilo treba li tijela ‚posvećena socijalnoj dobrobiti‘, u smislu članka 13. slova A stavka točke (g) Šeste direktive, priznati u svrhu ove odredbe, na nacionalnim je tijelima da u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova uzmu u obzir više elemenata. Među njima se mogu nalaziti i posebne odredbe, bilo da su nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, poreznog ili socijalnog karaktera, od općeg interesa u vezi s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika, činjenica da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje kao i činjenica da troškove isporuka u pitanju u velikoj mjeri mogu snositi zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite“⁸.

26. U ovom predmetu smatram da se na pansione za starije osobe uistinu primjenjuju posebne odredbe belgijskog regionalnog zakonodavstva.

6 — Presuda Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 34.)

7 — Presuda Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 26. i navedena sudska praksa)

8 — *Ibid.* (t. 31. i navedena sudska praksa). Za tumačenje Suda novijeg datuma i koje je u dosegu Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1. i ispravak SL 2007., L 335, str. 60.), vidjeti presudu „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 21., 26. i 29.).

27. Naime, iz elemenata u spisu proizlazi da članak 2. točka 2. Zakonodavne uredbe od 5. lipnja 1997. posebno definira značenje „pansiona za starije osobe“. Osim toga, prema toj Zakonodavnoj uredbi, da bi mogli biti otvoreni i raditi, pansioni za starije osobe moraju pribaviti dozvolu od strane javnih vlasti⁹. Ti pansioni za starije osobe osobito moraju udovoljavati normama koje se primjenjuju i na domove za starije osobe, poput onih o načinima prilagodbi cijena smještaja ili prihvata, računovodstva, minimalnih i maksimalnih kapaciteta za smještaj ili boravak, uvjeta u vezi s iskustvom i kvalifikacija te minimalnih zahtjeva u vezi s obavljanjem djelatnosti i prisutnosti nužnih za obavljanje posla direktora¹⁰. Pansioni za starije osobe za stjecanje te dozvole također moraju ispunjavati određene kriterije u vezi s načinima na koji se osigurava stalna prisutnost osoblja, koja omogućava intervenciju kod stanara u slučaju potrebe, kao i uslugama po izboru koje upravitelj mora organizirati ili učiniti dostupnima na zahtjev stanara¹¹.

28. Smatram da nije upitno da su djelatnosti društva Les Jardins de Jouvence od općeg interesa. Treba se naime podsjetiti da navedeno društvo posluje s ciljem iznajmljivanja smještaja starijim osobama bez invaliditeta kao i obavljanja svih djelatnosti koje su izravno ili neizravno vezane osobito uz brigu ili pomoć bolesnim osobama ili starijim osobama s invaliditetom.

29. Društvo Les Jardins de Jouvence smatra da činjenica da se njegov pension za starije osobe bavi djelatnošću s ciljem stjecanja dobiti i da suprotno domovima ni ono niti njegovi stanari ne primaju nikakve subvencije ili financijsku pomoć od strane javnih vlasti dokazuje da se ne može smatrati „tijelom prepoznatim kao tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti“ u smislu članka 13. slova A stavka točke (g) Šeste direktive.

30. Ja ne dijelim to mišljenje. Prije svega podsjećam da države članice imaju ovlast ocjene u vezi s priznavanjem tog karaktera. Nadalje, iz sudske prakse proizlazi da je pojam „tijelo“ koji se nalazi u navedenoj odredbi dovoljno širok da mi mogao uključiti privatne subjekte s ciljem ostvarivanja dobiti¹². Naposlijetku, iako je Sud pružio određene elemente nacionalnim tijelima u svrhu utvrđivanja smatra li se određeno tijelo u smislu navedene odredbe tijelom „posvećenim socijalnoj dobrobiti“, element koji se odnosi na eventualnu financijsku pomoć države članice samo je jedan od elemenata koje „mogu“ uzeti u obzir. Ti elementi ne čine iscrpan popis zahtjeva koje to tijelo mora ispuniti. Stoga svi elementi zajedno čine skup dokaza koji omogućava nacionalnom tijelu da ocijeni može li se takvo tijelo smatrati „tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti“ u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive.

31. Moje mišljenje je da se, uzevši u obzir sve gore navedeno, društvo Les Jardins de Jouvence može smatrati „tijelom prepoznatim kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti“ u smislu te odredbe. Na nacionalnom sudu će biti da provjeri, s obzirom na predmet poslovanja tog društva i sadržaj usluga koje pruža, prelazi li ta kvalifikacija ovlast procjene koja je za nju navedenom odredbom dodijeljena državama članicama.

B – Pojam „isporuka usluga i dobara usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom“

32. Smatram da se usluge koje pruža Les Jardins de Jouvence može odmah isključiti iz usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi. Naime, te usluge podrazumijevaju sve sustave koji uključuju obeštećivanje stanovništva od različitih socijalnih rizika, poput bolesti, majčinstva, starosti ili ozljeda na radu. Društvu Les Jardins de Jouvence očito nije cilj pružanje takvih usluga. To društvo također nema za cilj isporuku dobara.

9 — Vidjeti članak 5. stavak 1. prvi podstavak te zakonodavne uredbe.

10 — Vidjeti članak 5. stavak 5. drugi podstavak Zakonodavne uredbe od 5. lipnja 1997., koji upućuje na sadržaj iz točaka 1. do 8. njegova drugog stavka.

11 — Vidjeti članak 5. stavak 5. drugi podstavak točke 3. i 4. te zakonodavne uredbe.

12 — Presuda „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 27. i navedena sudska praksa)

33. Moje ispitivanje predmeta stoga nalaže da razmotrim pitanja koja slijede u nastavku. Prije svega treba utvrditi što obuhvaća pojam „socijalne skrbi“ u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive. Zatim ću objasniti što prema mom mišljenju treba smatrati „usko povezanim“ u okviru te odredbe. Naposljetku, trebat će utvrditi podrazumijeva li uporaba veznika „i“ između pojmova „socijalna skrb“ i „socijalna zaštita“ to da isporuka usluga treba nužno biti usko povezana s oba pojma. Pansione za starije osobe, poput onih u glavnom postupku, neće se moći smatrati izuzetim poreznim obveznicima ako se razmatranjem dođe do zaključka da isporuke usluga društva Les Jardins de Jouvence pripadaju u socijalnu skrb, ali da veznik „i“ zahtijeva da one istodobno pripadaju i pod pojam socijalne skrbi i pojam socijalne zaštite.

34. U vezi s, prije svega, pojmom socijalne skrbi, mogu utvrditi da, iako je sudska praksa iz članka 13. slova A stavka 1. točka (g) Šeste direktive poprilično bogata, Sud nikada nije definirao taj pojam u okviru te direktive. Štoviše, u presudi Kügler¹³ Sud je naveo da su „opća skrb i pomoć u kući koje pruža služba za ambulantnu skrb za fizički i psihički ovisne osobe [...] načelno usko vezani uz socijalnu pomoć, na način da su obuhvaćeni pojmom „usluge koje su usko povezane sa socijalnom skrbi i zaštitom“ iz točke (g) navedene odredbe“¹⁴.

35. Dio A članka 13. Šeste direktive naslovljen je „Izuzeca koja se odnose na određene djelatnosti od općeg interesa“. Nalazi se u glavi X. navedene direktive naslovljenoj „Izuzeca“. Kako je Sud precizirao u svojoj presudi Kingscrest Associates i Montecello¹⁵, u dijelu na koji se odnose ciljevi izuzeća iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g) i (h) Šeste direktive, iz te odredbe proizlazi da navedeno izuzeće, koje osigurava stavljanje isporuka od općeg interesa u povoljniji položaj u području PDV-a, predviđa olakšanje pristupa tim isporukama izbjegavajući dodatne troškove koji bi mogli proizići iz njihova podvrgavanja PDV-u¹⁶.

36. Uzimajući u obzir tu sudsku praksu, jasno je da je cilj izuzeća od PDV-a u okviru članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive olakšavanje pristupa uslugama za koje se smatra da su od društvene koristi na način da im je cilj pružanje pomoći potrebitim osobama jer te usluge uobičajeno pružaju javna tijela u okviru njihovih uobičajenih ovlasti. Socijalna skrb temelji se na pomoći osobama, što je prema mom mišljenju potvrđeno izmjenom te odredbe uvedenom Direktivom 2006/112 jer ona umjesto pojma *assistance social* koristi pojam *aide social*¹⁷.

37. Iako se prema ustaljenoj sudskoj praksi pojmovi koji se koriste za označavanje izuzeća iz članka 13. Šeste direktive trebaju usko tumačiti, smatram međutim da tumačenje koje Sud daje pojmu „socijalna skrb“ ne smije biti takvo da odredbi u kojoj se nalazi oduzme svaki koristan učinak¹⁸, tim više što je cilj te odredbe olakšati pristup uslugama za koje se smatra da su socijalno korisne.

38. Suprotno uslugama koje su obuhvaćene zdravstvenom skrbi, za socijalnu skrb karakteristična je ocjena individualnih potreba¹⁹. Smatram da upravo zato što te potrebe nisu obuhvaćene socijalnom skrbi postaje nužno – štoviše od životne važnosti – za osobu o kojoj se radi da te usluge pruža javnopravno tijelo ili tijelo koje je država članica priznala kao ono posvećeno socijalnoj dobrobiti. Navedeno je isto za brigu za starije osobe ili osobe s invaliditetom koja zahtijeva osiguravanje smještaja i njege prilagođene njihovu stanju i ranjivosti.

39. Te osobe nemaju nužno samo fizičke potrebe. One se mogu sastojati i u financijskoj pomoći namijenjenoj ublažavanju nedostatka ekonomskih resursa koji ih dovodi do siromaštva.

13 — Presuda Marks & Spencer (C-141/00, EU:C:2002:473).

14 — Točka 44.

15 — Presuda Marks & Spencer (C-498/03, EU:C:2005:322).

16 — Točka 30.

17 — Vidjeti članak 132. stavak 1. točku (g) te direktive.

18 — Presuda Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 22. i navedena sudska praksa)

19 — Vidjeti presude Frilli (1/72, EU:C:1972:56, t. 14.); BIASON (24/74, EU:C:1974:99, t. 10.) i Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, t. 37.)

40. Djelatnosti privatnih tijela poput društva Les Jardins de Jouvence načelno pripadaju u socijalnu skrb jer se sastoje u nuđenju smještaja prilagođenog starijim osobama. Točno je da pansioni za starije osobe poput društva Les Jardins de Jouvence nude smještaj samostalnim starijim osobama nasuprot drugim tijelima, poput domova za umirovljenike, u kojima su umirovljenici najčešće starije osobe koje nisu samostalne i koje zahtijevaju medicinsku njegu pri svojim svakodnevnim aktivnostima. Samostalne starije osobe ne mogu međutim, zbog svih promjena koje se odvijaju u njihovu životu, živjeti na način kako su to činile prije. Stoga se odlučuju na preseljenje u sustav prilagođen svojim potrebama, poput potrebe za dizalom, manjim stanom opremljenim tako da lakše izbjegavaju padove ili potrebe za prilagođenim kućanskim sustavima. Pansion za starije osobe je ustanova u kojoj će tim osobama zasigurno biti pružena pomoć ako im zatreba i koja im jamči skrb za njihovu dobrobit. One također znaju da će se im u takvoj ustanovi ponuditi usluge koje će ih rasteretiti od njihovih svakodnevnih zadaća (pospremanja stana i pripreme obroka) ili potrebe za prevoženje automobilom, jer će im se određene usluge ponuditi na tom mjestu, poput frizerskog salona ili manikure.

41. Na raspravi je AXA Belgium SA, intervenijent u glavnom postupku, tvrdio da se prema njegovu mišljenju djelatnosti koje pripadaju u socijalnu skrb moraju nužno obavljati na teret javnog tijela, što ovdje nije slučaj. Ne slažem se s tim mišljenjem. Smatram da bi bilo, među ostalim, paradoksalno zaključiti da se tijelo koje nije javnopravnog karaktera, koje se bavi djelatnošću s ciljem stjecanja dobiti i koje ne prima nikakvu financijsku pomoć može smatrati tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti, u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive, a pritom ocijeniti da se za njegovu djelatnost ne može smatrati da pripada u socijalnu skrb upravo zato što ne prima nikakvu javnopravno financijsku pomoć.

42. U svakom slučaju smatram da je nacionalni sud taj koji mora utvrditi bavi li se tijelo priznato kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti djelatnostima koje u smislu te odredbe pripadaju u socijalnu skrb. Za to će sud morati uzeti u obzir sve elemente koji omogućavaju da se utvrdi jesu li te djelatnosti namijenjene pomaganju potrebitim osobama.

43. Nadalje, kad je riječ o isporukama usluga „usko povezanih“ s uslugama socijalne skrbi, kao u članku 13. slova A stavka 1. točka (g) Šeste direktive, iz sudske prakse Suda proizlazi da su te usluge vezane uz djelatnost socijalne skrbi kada se stvarno pružaju kao pomoćne usluge uz navedenu djelatnost²⁰.

44. U tom pogledu skrenula bih pozornost na činjenicu da članak 13. slovo A stavak 2. točka (b) prva alineja Šeste direktive propisuje da se isporukama usluga i dobara ne smije dodijeliti oslobođenje od poreza iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g) ako nisu nužne za izvršavanje izuzetih djelatnosti. Štoviše, Sud je presudio da se usluga može smatrati pomoćnom u odnosu na glavnu uslugu kada nije sama po sebi cilj, nego sredstvo koje omogućava pružatelju glavne usluge da je pruži u najboljim mogućim uvjetima²¹.

45. Prema mom mišljenju i uzevši u obzir analizu iz prethodnih točaka, nema dvojbe da su isporuke usluga koje nudi društvo Les Jardins de Jouvence usko povezane sa socijalnom skrbi u smislu članka 13. slova A stavka točke (g) Šeste direktive.

46. Naime, kako smo vidjeli, cilj pansiona za starije osobe jest omogućiti starijim osobama da žive u okolini koja je prilagođena njihovim potrebama. Obvezne i fakultativne usluge koje im nudi društvo Les Jardins de Jouvence omogućavaju im da u najboljim mogućim uvjetima uživaju u osnovnoj usluzi, odnosno stavljanju na raspolaganje prilagođenih smještaja u brižnom okružju. Djelatnosti tog društva čine cjelinu koja mi se čini nerazdvojivom. Kakav bi bio status te usluge ako bi navedeno društvo

20 — Vidjeti presudu CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu).

21 — *Ibid.* (t. 40.).

nudilo samo smještaj svojim stanarima? Bi li se oni odlučili živjeti u prostorijama društva? Mislim da bi odgovor bio negativan. Smisao postojanja pansiona za starije osobe, kako proizlazi iz njihova imena, je pružanje starijim osobama smještaja s izborom usluga, što im omogućava da žive samostalno i spokojno.

47. To nije slučaj s isporukama usluga osobama koje nisu stanari. Jasno je da u tom slučaju navedene usluge nisu više pomoćne, nego su potpuno odvojene od glavne usluge. Stoga prema mom mišljenju ne ispunjavaju uvjet uske povezanosti sa socijalnom skrbi iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive.

48. Naposljetku, u vezi s uporabom veznika „i“ u toj odredbi, ne mislim da treba smatrati da ona ima kumulativni učinak. U tom pogledu uzimam u obzir da je Sud u presudama Komisija/Francuska²² i Dornier²³, u vezi s iznimkom iz članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive, po svemu sudeći isključio kumulativni učinak tog veznika. Naime, u prvoj presudi Sud je naveo da ta presuda „ne sadržava nikakvu definiciju pojma djelatnosti ‚usko povezanih‘ s hospitalizacijom ili medicinskom skrbi“²⁴.

49. Kumulativno korištenje navedenog veznika bi prema mom mišljenju bilo suprotno cilju članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive, koji se sastoji u tome da izuzeće određenih usluga od općeg interesa u socijalnom sektoru snizi cijenu usluge i da ih učini pristupačnijima pojedincima koji se njima mogu koristiti.

50. U tom pogledu važno je napomenuti da sve usluge vezane uz socijalnu skrb ne pripadaju i nužno u socijalnu zaštitu. Takav bi osobito, prema mišljenju društva Les Jardins de Jouvence, bio slučaj usluga za koje stanari ne primaju nikakvu pomoć od Institut national d'assurance maladie invalidité (nacionalni zavod za zdravstveno i invalidsko osiguranje), tijela koje financira socijalnu skrb.

51. S obzirom na naprijed navedeno smatram da se za pansion za starije osobe, poput onoga u glavnom postupku, može smatrati da pruža usluge „usko povezane sa socijalnom skrbi“, u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive. Nacionalni sud mora utvrditi pripadaju li djelatnosti tog pansiona za starije osobe u socijalnu skrb. U tom pogledu morat će uzeti u obzir sve elemente koji omogućavaju da se utvrdi je li cilj tih djelatnosti pomaganje potrebitim osobama. Nacionalni sud će također morati utvrditi jesu li usluge koje pruža navedeni pansion za starije osobe nužne za izvršavanje tih djelatnosti.

IV – Zaključak

52. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da Žalbenom sudu iz Monsa odgovori kako slijedi:

Članak 13. slovo A stavak 1. točku (g) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica u odnosu na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza treba tumačiti na način da se pansion za starije osobe, poput onoga u glavnom postupku, koji nudi osobama starima najmanje šezdeset godina smještaj koji im omogućava samostalan život, kao i s njime povezane usluge uz naplatu, također dostupne osobama koje nisu stanari, i koji ne prima nikakvu novčanu državnu potporu može smatrati „tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti“ i da se može smatrati da isporučuje usluge „usko povezane sa socijalnom skrbi“ u smislu te odredbe.

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Presuda Komisija/Francuska (C-76/99, EU:C:2001:12, t. 22.). Moje isticanje

U tu svrhu nacionalni sud mora utvrditi:

- prelazi li, uzimajući u obzir predmet poslovanja tog pansiona za starije osobe i sadržaj usluga koje pruža, ta kvalifikacija granice ovlasti ocjene koje su za nju tom odredbom dodijeljene državama članicama;
- pripadaju li djelatnosti navedenog pansiona za starije osobe u socijalnu skrb. U tom pogledu, morat će uzeti u obzir sve elemente koji će omogućiti da se utvrdi je li cilj tih djelatnosti pomaganje potrebitim osobama, i
- i jesu li usluge koje pruža nužne za obavljanje tih djelatnosti.