



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 9. júla 2015¹

Vec C-335/14

**Les Jardins de Jouvence SCRL
proti
État belge**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Cour d'appel de Mons (Belgicko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Šiesta smernica 77/388/EHS — Oslobodenia od dane — Článok 13 A ods. 1 písm. g) — Činnosti uskutočňované vo verejnom záujme — Poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou a činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi uznanými za subjekty sociálnej povahy — Zariadenie opatrovateľskej služby“

1. Tento prípad sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia². Podľa tohto ustanovenia je od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) oslobodené poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, vrátane služieb poskytovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy.
2. Táto vec poskytuje Súdnemu dvoru najmä príležitosť poskytnúť výklad pojmu „verejná sociálna práca [sociálna pomoc – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice s cieľom posúdiť, či sa poskytovanie služieb zariadením opatrovateľskej služby môže považovať za úzko spojené so sociálnou pomocou v zmysle uvedeného ustanovenia.
3. V týchto návrhoch vysvetlím dôvody, na základe ktorých sa domnievam, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zariadenie opatrovateľskej služby, akým je to, o aké ide vo veci samej, ktoré ponúka osobám vo veku od 60 rokov ubytovanie umožňujúce im žiť úplne nezávisle, ako aj poskytovanie platených doplnkových služieb, ktoré sú prístupné aj neubytovaným osobám, pričom toto zariadenie nedostáva žiaden finančný príspevok od štátu, možno kvalifikovať ako „charitatívne organizácie [subjekt, ktorý je uznaný za subjekt sociálnej povahy – *neoficiálny preklad*]“ a považovať za zariadenie poskytujúce služby „úzko súvisiace [so sociálnou pomocou]“ v zmysle tohto ustanovenia. Na tento účel bude úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či vzhľadom na predmet činnosti tohto zariadenia opatrovateľskej služby a obsah služieb, ktoré ponúka, táto kvalifikácia presahuje voľnú úvahu, ktorú uvedené ustanovenie priznáva členským štátom na účely takejto kvalifikácie, a či činnosť uvedeného zariadenia opatrovateľskej služby spadá pod pojem

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“.

sociálnej pomoci. V tomto ohľade bude vnútroštátny súd musieť zohľadniť všetky skutočnosti, na základe ktorých bude možné posúdiť, či je cieľom tejto činnosti pomoc osobám v núdzi. Tiež bude úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či je poskytovanie služieb, ktoré toto zariadenie opatrovateľskej služby ponúka, nevyhnutné na výkon takejto činnosti.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Článok 13 A šiestej smernice stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

- g) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou [so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením – *neoficiálny preklad*], vrátane služieb poskytovaných domovmi pre starých ľudí [domovmi dôchodcov – *neoficiálny preklad*], orgánmi podliehajúcimi verejnému právu alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznanými za charitatívne [subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy – *neoficiálny preklad*];

...

2.

- a) Členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnému právu, oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v (1) b), g), h), i), l), m) a n) tohto článku, pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok:
- nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nerozdelí, ale použije sa na ďalšie poskytovanie alebo zdokonalenie služieb,
 - musia byť riadené a spravované na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú priamy alebo nepriamy záujem či už osobne alebo cez sprostredkovateľov na výsledkoch príslušných činností,
 - musia používať ceny schválené verejnými orgánmi alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podnikmi podliehajúcimi [DPH],
 - oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich [DPH].
- b) Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich (1) b), g), h), i), l), m) a n) neposkytne, ak:
- tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane,

- ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich [DPH].“

B – Belgické právo

5. Článok 44 ods. 2 bod 2 zákona o dani z pridanej hodnoty³, v znení účinnom do 21. júla 2005, stanovuje, že od DPH je oslobodené poskytovanie služieb a dodanie tovarov úzko súvisiace so sociálnou pomocou subjektmi, ktorých účelom je starostlivosť o osoby vyššieho veku a ktoré boli za takéto subjekty uznané príslušnými orgánmi a ktoré v prípade, ak ide o subjekty súkromného práva, poskytujú služby v porovnateľných sociálnych podmienkach ako subjekty verejného práva.

6. Programový zákon z 11. júla 2005⁴, ktorý nadobudol účinnosť 22. júla 2005, zmenil toto ustanovenie. Nový článok 44 ods. 2 bod 2 tak stanovuje, že od DPH je oslobodené poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou pomocou, sociálnym zabezpečením a ochranou detí a mládeže subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré príslušný orgán uznáva za subjekty sociálnej povahy. Toto nové ustanovenie sa týka konkrétne „subjektov, ktorých cieľom je starostlivosť o osoby vyššieho veku“.

7. Článok 2 bod 1 dekrétu týkajúceho sa domovov dôchodcov, zariadení opatrovateľských služieb a zariadení dennej starostlivosti pre osoby vyššieho veku a o zriadení valónskej rady tretieho veku z 5. júna 1997⁵ definuje domov dôchodcov ako „zariadenie určené na ubytovanie osôb starších ako šesťdesiat rokov, ktoré v ňom majú obvyklý pobyt a sú prijímateľmi kolektívnych služieb rodinného zázemia, starostlivosti o domácnosť, pomoci v každodennom živote, a ak je to potrebné, ošetrovateľských a rehabilitačných služieb“.

8. Pokiaľ ide o zariadenie opatrovateľskej služby, to je definované v článku 2 bode 2 dekrétu z 5. júna 1997 ako „jedna alebo viacero budov bez ohľadu na ich názov, ktoré predstavujú funkčný celok a v ktorých sa poskytuje špeciálne ubytovanie pre osoby staršie ako šesťdesiat rokov umožňujúce im viesť nezávislý život, pričom sa v nich povinne poskytujú služby, ktoré môžu tieto osoby slobodne využívať.“ V tomto ustanovení sa tiež uvádza, že „priestory, zariadenie a spoločné služby zariadenia opatrovateľskej služby môžu byť tiež prístupné iným osobám starším ako šesťdesiat rokov“.

9. Cour d'appel de Mons (Belgicko) v rozhodnutí, ktorým bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, uvádza, že zariadenie opatrovateľskej služby účtuje ceny stanovené pod dozorom ministerstva hospodárstva.

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (ďalej len „spoločnosť Les Jardins de Jouvence“) je spoločnosť podľa belgického práva, ktorá bola založená v roku 2004. Jej predmetom činnosti je prevádzkovanie a riadenie opatrovateľských ústavov, ako aj vykonávanie všetkých činností týkajúcich sa priamo alebo nepriamo zdravotnej starostlivosti a pomoci najmä chorým osobám a osobám vyššieho veku so zdravotným postihnutím.

11. Spoločnosť Les Jardins de Jouvence oznámila daňovému úradu spravujúcemu DPH ako začiatok svojej činnosti 20. október 2004, pričom túto činnosť charakterizovala ako „prenájom bytových jednotiek určených pre osoby bez zdravotného postihnutia“. Dňa 27. októbra 2006 získala od príslušných valónskych orgánov povolenie na dočasné fungovanie od 28. júna 2006 do 27. júna 2007.

3 — *Moniteur belge* z 3. júla 1969, s. 7046.

4 — *Moniteur belge* z 12. júla 2005, s. 32180.

5 — *Moniteur belge* z 26. júna 1997, s. 17043, ďalej len „dekrét z 5. júna 1997“.

Na valnom zhromaždení spoločníkov 27. marca 2007 bolo rozhodnuté rozšíriť predmet činnosti tejto spoločnosti o „prevádzkovanie reštaurácií, kaviarní, barov, rýchleho občerstvenia, recepcií alebo jedální a ostatných podobných zariadení“, ako aj o „prevádzkovanie kaderníctiev, kozmetických salónov a salónov poskytujúcich manikúru“.

12. Uvedená spoločnosť konkrétne poskytuje svojim nájomcom ubytovanie pre jednu alebo dve osoby spolu so zariadenou kuchyňou, obývačkou, spálňou a zariadenou kúpeľňou. Navyše ponúka rôzne služby za odplatu nájomcom, ako aj iným osobám, ktoré nie sú nájomcami, a to reštauráciu – bar, kaderníctvo a kozmetický salón, fyzioterapeutické priestory, činnosti ergoterapie, pracovňu, ošetrovňu, kde sa môžu vykonávať odbery krvi, a ordináciu.

13. Spoločnosť Les Jardins de Jouvence uskutočnila dôležité stavebné práce a vybudovala zariadenia nevyhnutné na plnenie svojho predmetu činnosti na účel prevádzky činnosti zariadenia opatrovateľskej služby. Tieto práce, ktoré sa začali na začiatku augusta 2004 a boli ukončené v septembri 2006, sa týkali pripojenia novej budovy – z ktorej sa stalo zariadenie opatrovateľskej služby tejto spoločnosti – k existujúcemu domovu dôchodcov.

14. Vzhľadom na to, že sa uvedená spoločnosť domnievala, že podlieha DPH, v daňových priznaniach za roky 2004 až 2006 si odpočítala DPH, ktorú zaplatila v súvislosti s výstavbou tejto novej budovy.

15. V dňoch 5. októbra a 14. novembra 2006 úrad pre zdaňovanie podnikov a príjmov, odbor DPH, vykonal kontrolu účtovníctva spoločnosti Les Jardins de Jouvence, pokiaľ ide o uplatnenie právnej úpravy v oblasti DPH za obdobie od 30. augusta 2004 do 30. septembra 2006. Tento úrad spísal protokol z 25. januára 2007, v ktorom uviedol, že sa domnieva, že táto spoločnosť je zdaniteľnou osobou oslobodenou od DPH a že všetky činnosti zrealizované zariadením opatrovateľskej služby sú oslobodené od DPH v zmysle článku 44 ods. 2 bodu 2 zákona o DPH v znení účinnom do 21. júla 2005. Na základe uvedeného dospel tento úrad k záveru, že oslobodená zdaniteľná osoba si nemôže nárokovať vrátenie daní týkajúcich sa výstavby, ktoré zaplatila v súvislosti s nadobudnutím nehnuteľností podľa určenia, ako aj so všetkými jej nákladmi. Preto je podľa tohto úradu uvedená spoločnosť povinná vrátiť belgickému kráľovstvu sumu 663 437,25 eura predstavujúcu dane, ktoré boli v daňových priznaniach nesprávne odpočítané.

16. Uvedený úrad navyše usúdil, že vzhľadom na to, že spoločnosť Les Jardins de Jouvence je oslobodeným daňovým subjektom, na faktúrach vydaných podnikateľmi mala byť účtovaná 12 %-ná daň za práce súvisiace s výstavbou budovy *stricto sensu* a 21 %-ná daň za záhradnícke práce, a to bez toho, aby si táto spoločnosť mohla uplatniť akýkoľvek nárok na odpočet.

17. Za týchto okolností si belgické kráľovstvo podľa vyššie uvedeného protokolu nárokuje sumu 436 132,69 eura z titulu splatnej DPH, 43 610 eur z titulu primeraných daňových pokút, ako aj zákonné úroky v sadzbe 0,80 % za každý mesiac omeškania, ktoré sa počítajú zo sumy DPH splatnej od 21. októbra 2006.

18. Listom z 25. januára 2007 oznámil kontrolór DPH v Dour (Belgicko) spoločnosti Les Jardins de Jouvence svoje rozhodnutie vymazať jej účet s DPH s účinnosťou od 30. septembra 2006.

19. V nadväznosti na uvedený protokol bol spoločnosti 13. februára 2007 doručený výkaz nedoplatkov. Táto spoločnosť proti nemu 20. februára 2007 podala sťažnosť do kancelárie Tribunal de première instance de Mons. Rozsudkom vydaným 19. júna 2012 tento súdu zamietol sťažnosť podanú uvedenou spoločnosťou, ktorá následne podala odvolanie.

20. Vzhľadom na skutočnosť, že Cour d'appel de Mons má pochybnosti, pokiaľ ide o to, ako sa má vykladať článok 13 bod A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Je zariadenie opatrovateľskej služby v zmysle [dekrétu z 5. júna 1997, ktoré poskytuje] na účel zisku špeciálne ubytovanie pre jednu alebo dve osoby spolu so zariadenou kuchyňou, obývačkou, spálňou a zariadenou kúpeľňou, pričom im tak umožňuje viesť nezávislý život, ako aj rôzne voliteľné služby za odplatu, ktoré sú prístupné aj iným osobám ako obyvateľom zariadenia opatrovateľskej služby (prevádzkovanie reštaurácie – baru, kaderníctva a kozmetického salónu, fyzioterapeutických priestorov, činnosti ergoterapie, práčovne, ošetrovne, [kde sa môžu vykonávať] odbery krvi, ordinácie), v podstate subjektom sociálnej povahy, ktorého činnosť predstavuje ‚poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace [so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením]‘ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice...?
2. Bude sa odpoveď na túto otázku líšiť, ak predmetné zariadenie opatrovateľskej služby získa na poskytovanie služieb dotáciu alebo inú formu finančného zvýhodnenia či pomoci zo strany verejnej moci?“

III – Moja analýza

21. Svojimi otázkami, ktorými sa podľa môjho názoru treba zaoberať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta Súdneho dvora na to, či sa má článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že zariadenie opatrovateľskej služby, akým je to, o aké ide vo veci samej, ktoré ponúka osobám vo veku od 60 rokov ubytovanie umožňujúce im žiť úplne nezávisle, ako aj poskytovanie platených doplnkových služieb, ktoré sú prístupné aj neubytovaným osobám, pričom toto zariadenie nedostáva žiaden finančný príspevok od štátu, sa má kvalifikovať ako „[subjekt, ktorý je uznaný za subjekt sociálnej povahy]“ a považovať za zariadenie poskytujúce služby „úzko súvisiace [so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením]“ v zmysle tohto ustanovenia.

22. V skutočnosti uvedené ustanovenie stanovuje dve kumulatívne podmienky na účely uplatnenia oslobodenia od DPH. V prvom rade musí byť daný subjekt uznaný za subjekt „[sociálnej povahy]“. Ďalej, poskytovanie služieb a dodávky tovaru, ktoré tento subjekt uskutočňuje, musia byť „úzko súvisiace [so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením]“⁶. Aj keď judikatúra k prvej uvedenej podmienke je dostatočne objasňujúca na to, aby mi pomohla dať vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, neplatí to rovnako pre druhú podmienku, ktorá podľa mojich vedomostí dosiaľ nebola predmetom výkladu.

A – O pojme „[subjekty, ktoré sú uznané za subjekty sociálnej povahy]“

23. Ako som uviedol v predchádzajúcom bode, judikatúra týkajúca sa výkladu pojmu „[subjekty, ktoré sú uznané za subjekty sociálnej povahy]“ v zmysle šiestej smernice je relatívne rozsiahla.

24. Súdny dvor tak rozhodol, že pokiaľ ide o tento pojem, je v zásade úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých môže byť priznané uznanie subjektom, ktoré o to požiadajú. Členské štáty v tomto ohľade disponujú voľnou úvahou.⁷

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

7 – Rozsudok Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26 a citovaná judikatúra).

25. Predsa len „na účely určenia organizácií, ktorých ‚charitatívnosť‘ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice musí byť uznaná na účely tohto ustanovenia, vnútroštátnym orgánom podľa práva Únie a pod preskúmaním vnútroštátnymi súdmi prináleží, aby zohľadnili rad faktorov. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, daňových alebo ustanovení sociálneho zabezpečenia, povaha verejného záujmu na činnostiach dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady dotknutých služieb sú prípadne prevažne hradené zdravotnými poisťovňami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia“⁸.

26. Domnievam sa, že v prejednávacom prípade sú zariadenia opatrovateľskej služby predmetom osobitných ustanovení v belgickej regionálnej právnej úprave.

27. Z dokumentov v spise totiž vyplýva, že článok 2 bod 2 dekrétu z 5. júna 1997 osobitne definuje, čo treba rozumieť „zariadeniami opatrovateľskej služby“. Podľa tohto dekrétu navyše na to, aby sa mohli zariadenia opatrovateľskej služby otvoriť a prevádzkovať, musia získať súhlas zo strany verejných orgánov.⁹ Tieto zariadenia opatrovateľskej služby musia najmä spĺňať určité spoločné normy vzťahujúce sa na domovy dôchodcov, akými sú napríklad normy týkajúce sa možnosti prispôsobiť ceny ubytovania alebo starostlivosti, účtovníctva, minimálnej a maximálnej kapacity ubytovania alebo starostlivosti, podmienok skúseností a kvalifikácie, ako aj minimálnych požiadaviek výkonu činnosti a prítomnosti, ktoré sa vyžadujú na výkon funkcie riaditeľa.¹⁰ Na to, aby zariadenia opatrovateľskej služby dostali tento súhlas, musia tiež spĺňať určité normy týkajúce sa podmienok, podľa ktorých je pre ubytované osoby zabezpečená nepretržitá služba umožňujúca zasiahnúť v prípade potreby, ako aj podmienok vzťahujúcich sa na voliteľné služby, ktoré musí správca povinne organizovať alebo prístupniť na žiadosť ubytovaných osôb.¹¹

28. Podľa môjho názoru je nesporné, že činnosti ponúkané spoločnosťou Les Jardins de Jouvence majú povahu verejného záujmu. Pripomínam totiž, že predmetom činnosti tejto spoločnosti je prenajímať bytové jednotky určené pre osoby bez zdravotného postihnutia vo veku od 60 rokov, ako aj vykonávať všetky činnosti týkajúce sa priamo alebo nepriamo zdravotnej starostlivosti a pomoci najmä chorým osobám a osobám vyššieho veku so zdravotným postihnutím.

29. Les Jardins de Jouvence usudzuje, že skutočnosť, že jej zariadenie opatrovateľskej služby sleduje dosiahnutie zisku, a skutočnosť, že ani toto zariadenie, ani v ňom ubytované osoby nedostávajú akékoľvek dotácie alebo finančné príspevky zo strany verejných orgánov, a to na rozdiel od domovov dôchodcov, preukazujú, že toto zariadenie nemožno kvalifikovať ako „[subjekt, ktorý je uznaný za subjekt sociálnej povahy]“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

30. Nestotožňujem sa s týmto názorom. V prvom rade pripomínam, že členské štáty disponujú vo vzťahu k uznaniu takejto povahy voľnou úvahou. Ďalej, z judikatúry vyplýva, že pojem „[subjekt]“ uvedený v tomto ustanovení je dostatočne široký na to, aby zahŕňal súkromné subjekty sledujúce dosiahnutie zisku.¹² Napokon, hoci Súdny dvor označil pre vnútroštátne orgány niekoľko skutočností na to, aby vedeli posúdiť, či je určitý subjekt uznaný za subjekt „[sociálnej povahy]“ v zmysle uvedeného ustanovenia, skutočnosť týkajúca sa prípadného finančného príspevku zo strany členského štátu je iba jednou zo skutočností, ktoré „môžu“ zohľadniť. Tieto skutočnosti nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam,

8 — Tamže (bod 31 a citovaná judikatúra). Pre novší výklad Súdneho dvora, podaný v kontexte smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347, s. 1), pozri rozsudok „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, body 21, 26 a 29).

9 — Pozri článok 5 ods. 1 prvý pododsek uvedeného dekrétu.

10 — Pozri článok 5 ods. 5 druhý pododsek dekrétu z 5. júna 1997, ktorý odkazuje na oblasti uvedené v jeho odseku 2 bodoch 1 až 8.

11 — Pozri článok 5 ods. 5 druhý pododsek, body 3 a 4 tohto dekrétu.

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

ktorého sa musí predmetný subjekt striktnie pridržiavať. Až na základe všetkých skutočností, ktoré vytvoria súbor indícií, tak vnútroštátne orgány budú vedieť posúdiť, či takýto subjekt možno kvalifikovať ako „[subjekt uznaný za subjekt sociálnej povahy]“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

31. Preto sa vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti domnievam, že spoločnosť Les Jardins de Jouvence možno kvalifikovať ako „[subjekt, ktorý je uznaný za subjekt sociálnej povahy]“ v zmysle tohto ustanovenia. Bude úlohou vnútroštátneho súdu, aby vzhľadom na predmet činnosti tejto spoločnosti a obsah služieb, ktoré ponúka, posúdil, či táto kvalifikácia prekračuje mieru voľnej úvahy, ktoré uvedené ustanovenie priznáva členským štátom na účely takejto kvalifikácie.

B – O pojme „poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace [so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením]“

32. Hneď na začiatku môžem podľa môjho názoru vylúčiť služby poskytované spoločnosťou Les Jardins de Jouvence z poskytovania služieb úzko súvisiacich so sociálnym zabezpečením. Toto poskytovanie totiž zahŕňa všetky systémy, ktoré zabezpečujú ochranu obyvateľstva proti rozličným sociálnym rizikám, ako je choroba, materstvo, staroba alebo pracovné úrazy, prostredníctvom dávok. Je zjavné, že predmetom činnosti spoločnosti Les Jardins de Jouvence nie je poskytovanie takýchto služieb. Rovnako nie sú predmetom činnosti tejto spoločnosti dodávky tovaru.

33. Moje preskúmanie ma tak privádza k potrebe zaoberať sa nasledujúcimi otázkami. V prvom rade bude treba posúdiť, čo je obsahom pojmu „sociálna pomoc“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice. Ďalej vysvetlím, čo treba podľa môjho názoru rozumieť pod pojmom „úzko spojené“ v zmysle tohto ustanovenia. Napokon bude treba posúdiť, či z použitia spojky „a“ medzi pojmami „sociálna pomoc“ a „sociálne zabezpečenie“ vyplýva, že poskytovanie služieb musí byť povinne úzko spojené s obidvomi týmito pojmami. Ak ma totiž moje preskúmanie privedie k záveru, že poskytovanie služieb zo strany spoločnosti Les Jardins de Jouvence spadá pod pojem sociálna pomoc, ale že z použitia uvedenej spojky vyplýva, že na poskytovanie služieb sa musí vzťahovať zároveň tento pojem a zároveň aj pojem sociálne zabezpečenie, zariadenia opatrovateľskej služby, ako sú tie, o aké ide vo veci samej, sa nebudú môcť považovať za oslobodené zdaniteľné osoby.

34. Čo sa týka v prvom rade pojmu sociálna pomoc, konštatujem, že hoci je judikatúra k článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice relatívne rozsiahla, Súdny dvor nikdy neposkytol definíciu tohto pojmu v kontexte šiestej smernice. Súdny dvor nanajvýš v rozsudku Kügler¹³ uviedol, že „poskytovanie všeobecnej starostlivosti a pomoci v domácnosti, ktoré uskutočňuje subjekt zabezpečujúci ambulatnú starostlivosť osobám nachádzajúcim sa v stave fyzickej alebo ekonomickej závislosti... je v zásade spojené so sociálnou starostlivosťou, takže spadá pod pojem ‚poskytovanie... úzko súvisiace [so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením]‘, uvedený v bode g) uvedeného ustanovenia“¹⁴.

35. Časť A článku 13 šiestej smernice sa nazýva „Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane“. Patrí do hlavy X tejto smernice, ktorá má názov „Oslobodenia od dane“. Ako Súdny dvor uviedol vo svojom rozsudku Kingscrest Associates a Montecello¹⁵, pokiaľ ide o účel oslobodení upravených v článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice, z tohto ustanovenia vyplýva, že zabezpečením priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH v prípade poskytovania niektorých služieb vo verejnom záujme v sociálnej oblasti sa sleduje zníženie cien týchto služieb a ich dostupnosť pre osoby, ktoré ich môžu využiť.¹⁶

13 — C-141/00, EU:C:2002:473.

14 — Bod 44.

15 — C-498/03, EU:C:2005:322.

16 — Bod 30.

36. So zreteľom na túto judikatúru tomu rozumiem tak, že oslobodenie od DPH v rámci článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice má za cieľ uľahčiť prístup k poskytovaniu služieb, ktoré sa považujú za spoločensky prospešné, v tom zmysle, že ich cieľom je pomoc osobám v núdzi, pričom tieto služby bežne patria do právomoci verejnej moci. Sociálna pomoc teda tvorí základ pomoci určitej osobe, čo napokon podľa môjho názoru potvrdzuje zmena tohto ustanovenia na základe smernice 2006/112, pričom táto smernica už používa pojem sociálna starostlivosť.¹⁷

37. Aj keď sa podľa ustálenej judikatúry výrazy použité na označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 13 šiestej smernice majú vykladať doslovne, myslím si, že výklad pojmu „[sociálna pomoc]“, ku ktorému dospel Súdny dvor, nemôže byť taký, aby ustanoveniu, do ktorého tento pojem patrí, odňal celý jeho potrebný účinok¹⁸, a to tým skôr, že cieľom tohto ustanovenia je podporovať prístup k službám, ktoré sa považujú za spoločensky prospešné.

38. Na rozdiel od poskytovania služieb spadajúceho pod pojem sociálne zabezpečenie, pre sociálnu pomoc je príznačné individuálne posúdenie potrieb.¹⁹ Podľa môjho názoru práve preto, že tieto potreby nie sú pokryté sociálnym zabezpečením, stáva sa zabezpečenie starostlivosti zo strany subjektu, ktorý sa spravuje verejným právom alebo ktorý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy, pre dotknutú osobu potrebným, ba až životne dôležitým. Platí to tak vo vzťahu k zabezpečeniu starostlivosti o osoby vyššieho veku alebo osoby so zdravotným postihnutím, vyžadujúcemu poskytnutie ubytovania a opatery, ktoré sú prispôbené ich stavu zraniteľnosti.

39. Potreby týchto osôb nie sú nevyhnutne iba fyzické. Môžu tiež pozostávať z finančného príspevku určeného na zmiernenie nedostatku ekonomických prostriedkov, ktorý ich uvrháva do veľkej chudoby.

40. Činnosť súkromných subjektov, akým je Les Jardins de Jouvence, *a priori* spadá pod pojem sociálnej pomoci, keďže spočíva v ponuke ubytovania prispôbeného pre osoby vyššieho veku. Je pravda, že na rozdiel od iných subjektov, ako sú napríklad domovy dôchodcov, v ktorých sú obyvateľmi často osoby vyššieho veku, ktoré sú nesamostatné a pre ktoré je potrebné zabezpečiť lekársku starostlivosť pri všetkých činnostiach každodenného života, zariadenia opatrovateľskej služby, ako je Les Jardins de Jouvence, ponúkajú ubytovanie pre osoby vyššieho veku, ktoré sú samostatné. Nič to nemení na skutočnosti, že tieto samostatné osoby vyššieho veku vzhľadom na zmeny, ku ktorým dochádza v živote, už nemôžu viesť taký život ako predtým. Rozhodnú sa teda žiť v zariadení, ktoré je podľa ich názoru prispôbené ich osobitným potrebám, ako je napríklad nevyhnutná prítomnosť výťahu, menší byt, ktorý je vybavený tak, aby sa dalo ľahšie predísť pádu, alebo prispôbené automatizované prístroje v domácnosti. Zariadenie opatrovateľskej služby je zariadenie, v ktorom si tieto osoby budú isté, že v prípade potreby nájdu pomoc, a ktoré im zaručuje, že môžu byť úplne pokojné, že bude o nich dobre postarané. Tieto osoby tiež vedia, že v takýchto zariadeniach sa budú povinne poskytovať služby, ktoré im umožnia nestarať sa o každodennú logistiku (upratovanie, jedlá) alebo prípadné cesty autom, vzhľadom na to, že sa určité služby, ako napríklad kaderníctvo a salón poskytujúci manikúru, budú ponúkať na mieste.

41. Spoločnosť AXA Belgium SA, zúčastnená osoba vo veci samej, na pojednávaní uviedla, že podľa jej názoru má činnosť týkajúcu sa sociálnej pomoci povinne zabezpečovať verejný orgán, čomu tak v prejednávanej príhode nie je. S týmto názorom sa nestotožňujem. Podľa mňa by bolo predovšetkým paradoxné usudzovať, že subjekt, ktorý sa nespravuje verejným právom, pričom vykonáva činnosť na účel zisku a nedostáva žiaden finančný príspevok, môže byť uznaný za subjekt sociálnej povahy v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, a domnievať sa, že jeho činnosť nemôže byť uznaná za činnosť spadajúcu pod pojem sociálnej pomoci práve z dôvodu, že nedostáva žiadny verejný finančný príspevok.

17 — Pozri článok 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice.

18 — Rozsudok Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22 a citovanú judikatúru).

19 — Pozri 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).

42. V každom prípade si myslím, že bude úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či subjekt uznaný za subjekt sociálnej povahy vykonáva činnosti týkajúce sa sociálnej pomoci v zmysle tohto ustanovenia. V tomto ohľade bude musieť zohľadniť všetky skutočnosti, na základe ktorých bude môcť posúdiť, či je cieľom týchto činností pomoc osobám v núdzi.

43. Pokiaľ ide ďalej o pojem poskytovanie služieb „úzko súvisiace“ so sociálnou pomocou, ktorý je uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento pojem naznačuje, že toto poskytovanie služieb je úzko súvisiace s činnosťou sociálnej pomoci v prípade, že ide o služby, ktoré sú vo vzťahu k uvedenej činnosti skutočne vedľajšími službami.²⁰

44. V tejto súvislosti uvádzam, že článok 13 A ods. 2 písm. b) prvá zarážka šiestej smernice stanovuje, že oslobodenie poskytovania služieb a dodania tovaru od daní podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) tejto smernice sa neposkytne, ak tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné na plnenia oslobodené od dane. Súdny dvor navyše uviedol, že určité poskytovanie služieb možno považovať za vedľajšie vo vzťahu k poskytovaniu hlavných služieb, ak nepredstavuje cieľ sám osebe, ale prostriedok na využívanie hlavnej služby poskytovateľa za čo najlepších podmienok.²¹

45. Podľa môjho názoru je vzhľadom na preskúmanie vyššie uvedených otázok nepochybné, že poskytovanie služieb, ktoré ponúka spoločnosť Les Jardins de Jouvence, úzko súvisí so sociálnou pomocou v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

46. Ako je totiž uvedené vyššie, cieľom zariadení opatrovateľskej služby je umožniť osobám vyššieho veku žiť v prostredí prispôsobenom ich stavu. Povinné a voliteľné služby, ktoré spoločnosť Les Jardins de Jouvence ponúka, im umožňujú využívať za čo najlepších podmienok hlavnú službu, to znamená poskytnutie prispôsobeného ubytovania, a to v príjemnom prostredí. Činnosť tejto spoločnosti tvorí jeden celok, ktorý je podľa môjho názoru neoddeliteľný. Ako by to bolo, keby táto spoločnosť ponúkala ubytovaným osobám iba poskytnutie ubytovania? Rozhodli by sa uvedené osoby žiť v tomto zariadení? Podľa môjho názoru je odpoveď na túto otázku záporná. Zmyslom existencie zariadení opatrovateľskej služby je napokon, tak ako naznačuje ich názov, poskytovať osobám vyššieho veku ubytovanie s ponukou služieb, ktoré im umožní žiť samostatne a s úplným pokojom na duši.

47. Na druhej strane to neplatí rovnako o poskytovaní služieb neubytovaným osobám. Je jasné, že v takomto prípade už toto poskytovanie nie je vedľajšie, ale je od poskytovania hlavných služieb úplne oddelené. Preto už podľa môjho názoru nespĺňa podmienku stanovenú v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, to znamená byť v úzkom súvisi so sociálnou pomocou.

48. Čo sa týka napokon použitia spojky „a“ v tomto ustanovení, nemyslím si, že treba usudzovať, že z neho vyplýva kumulatívny účinok. V tejto súvislosti poznamenávam, že Súdny dvor, ako sa zdá, vo svojich rozsudkoch Komisia/Francúzsko²² a Dornier²³, v kontexte oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, vylúčil kumulatívny účinok tejto spojky. V prvom uvedenom rozsudku totiž uviedol, že toto ustanovenie „neobsahuje žiadnu definíciu pojmu plnenie, ktoré je ‚úzko súvisiace‘ s hospitalizáciou *alebo* lekárskou starostlivosťou“²⁴.

49. Napokon, ak by sa použitiu uvedenej spojky prisúdil kumulatívny účinok, podľa môjho názoru by to bolo v rozpore s cieľom sledovaným článkom 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, to znamená zabezpečiť, aby mohlo oslobodenie poskytovania určitých služieb verejného záujmu, týkajúce sa sociálnej oblasti, znížiť cenu týchto služieb, a tým ich viac sprístupniť jednotlivcom, ktorí by ich chceli využívať.

20 — Pozri rozsudok CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru).

21 — Tamže (bod 40).

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Rozsudok Komisia/Francúzsko (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 22). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

50. V tejto súvislosti je dôležité poznamenať, že nie všetky služby súvisiace so sociálnou pomocou nevyhnutne spadajú aj pod pojem sociálne zabezpečenie. Podľa spoločnosti Les Jardins de Jouvence tomu tak napokon je v prípade služieb, na ktoré ubytované osoby nedostávajú žiaden príspevok od Institut national d'assurance maladie invalidité, ktorý je orgánom financujúcim sociálne zabezpečenie.

51. Vzhľadom na vyššie uvedené usudzujem, že zariadenie opatrovateľskej služby, akým je to, o aké ide vo veci samej, možno považovať za zariadenie poskytujúce služby „úzko súvisiace [so sociálnou pomocou]“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice. Bude úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či činnosť uvedeného zariadenia opatrovateľskej služby spadá pod pojem sociálnej pomoci. V tomto ohľade bude vnútroštátny súd musieť zohľadniť všetky skutočnosti, na základe ktorých bude možné posúdiť, či je cieľom tejto činnosti pomoc osobám v núdzi. Rovnako bude úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či je poskytovanie služieb, ktoré toto zariadenie opatrovateľskej služby ponúka, nevyhnutné na výkon takejto činnosti.

IV – Návrh

52. So zreteľom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal Cour d'appel de Mons takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že zariadenie opatrovateľskej služby, akým je to, o aké ide vo veci samej, ktoré ponúka osobám vo veku od 60 rokov ubytovanie umožňujúce im žiť úplne nezávisle, ako aj poskytovanie platených doplnkových služieb, ktoré sú prístupné aj neubytovaným osobám, pričom toto zariadenie nedostáva nijaký finančný príspevok od štátu, možno kvalifikovať ako „[subjekt uznaný za subjekt sociálnej povahy]“ a považovať za zariadenie poskytujúce služby „úzko súvisiace [so sociálnou pomocou]“ v zmysle tohto ustanovenia.

Na tento účel bude úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť:

- či vzhľadom na predmet činnosti tohto zariadenia opatrovateľskej služby a obsah služieb, ktoré ponúka, táto kvalifikácia presahuje voľnú úvahu, ktorú uvedené ustanovenie priznáva členským štátom na účely takejto kvalifikácie,
- či činnosť uvedeného zariadenia opatrovateľskej služby spadá pod pojem sociálnej pomoci. V tomto ohľade bude musieť zohľadniť všetky skutočnosti, na základe ktorých bude možné posúdiť, či je cieľom tejto činnosti pomoc osobám v núdzi, a
- či je poskytovanie služieb, ktoré ponúka, nevyhnutné na výkon takejto činnosti.