

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

21. ledna 2016(*)

„řízení o předložené otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice o DPH – Osvobození – Článek 13 část A odst. 1 písm. g) – Osvobození od daně služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, poskytovaných veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty uznanými za subjekty sociální povahy – Pojem ‚poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením‘ – Subjekty uznané za subjekty sociální povahy – Ubytovací zařízení s pečovatelskou službou“

Ve věci C-335/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předložené otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Mons (Belgie) ze dne 18. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 11. července 2014, v řízení

Les Jardins de Jouvence SCRL

proti

État belge,

za přítomnosti:

AXA Belgium SA,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda čtvrtého senátu vykonávající funkci předsedy pátého senátu, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. června 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Les Jardins de Jouvence SCRL L. Strepennem a G. Lardinois, avocats,
- za Axa Belgium SA P. Meessenem a C. Goossensem, avocats,
- za belgickou vládu M. Jacobs a C. Pochet, jakož i J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi F. Dintilhacem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. července 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 13 části 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Les Jardins de Jouvence SCRL (dále jen „LJJ“) État belge (Belgickým státem) ve věci zamítnutí, aby si tato společnost odečetla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacenou na vstupu v rámci stavebních prací uskutečněných s cílem provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). Avšak vzhledem k datu skutkových okolností původního sporu se na tento spor i nadále použije šestá směrnice.

4 Článek 13 část A šesté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 dotčené členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]

2. [...]

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

– není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daní,

[...]

Belgické právo

5 Zákon o dani z přidané hodnoty (*Moniteur belge* ze dne 27. července 1969, s. 7046), ve znění platném do 21. července 2005, ve svém čl. 44 odst. 2 stanovil:

„Od daní je osvobozeno rovněž:

[...]

2. 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 (*Moniteur belge* ze dne 12. července 2005, s. 32180), změnil zákon o dani z přidané hodnoty od 22. července 2005. Článek 44 odst. 2 bod 2 tohoto zákona, v platném znění (dále jen „změněný zákon o DPH“) stanoví:

„Od daně je osvobozeno rovněž:

[...]

2. 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.

Mezi ně patří zejména:

– subjekty, jejichž posláním je péče o seniory,

[...]"

7 Podle čl. 2 bodu 1 nařízení Conseil régional wallon (Valonská regionální rada) ze dne 5. června 1997 o domovech pro seniory, ubytovacích zařízeních s pečovatelskou službou a centrech denní péče pro seniory a o zřízení valonské rady této věci (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) (*Moniteur belge* ze dne 26. června 1997, s. 17043), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „nařízení ze dne 5. června 1997“), je zotavovna „zařízení, bez ohledu na název, 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 Článek 2 bod 2 nařízení ze dne 5. června 1997 definuje ubytovací zařízení s pečovatelskou službou jako „jedin[u] nebo více budov bez ohledu na jejich název tvořících funkční celek řízený jedním zřizovatelem, který poskytuje za úplaty seniorům ve věku nejméně šedesáti let samostatné byty, jež jim umožňují vést nezávislý život, jakož i služby, jichž mohou volně využívat“. V tomto posledně uvedeném ustanovení se uvádí, že vláda upřesní pojem „funkční celek“ a že prostory, zařízení a společné služby ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou mohou být poskytnuté také jiným osobám ve věku nejméně šedesáti let.

9 Podle čl. 5 odst. 1 prvního pododstavce nařízení ze dne 5. června 1997 provozování zotavovny nebo ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou podléhá získání souhlasu a podle čl. 5 odst. 2 a 5 uvedeného nařízení tato zařízení musejí odpovídat určitým normám.

10 Proto v souladu s čl. 5 odst. 2 nařízení ze dne 5. června 1997 musejí zotavovny odpovídat určitým normám, jež se týkají:

„1. služeb spadajících do ceny ubytování nebo přijetí;

[...]

6. stravy, hygieny a zdravotní péče,

[...]

9. vnitřního řádu dodržujícího tyto zásady:

[...]

c) volný přístup do zotavovny rodin?, přátel?m [...]"

11 Z druhého pododstavce čl. 5 odst. 5 nařízení ze dne 5. června 1996 vyplývá, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou musejí odpovídat normám definovaným valonskou vládou, jež se týkají oblastí citovaných v bodě 10 tohoto rozsudku.

12 Podle článku 5 odst. 5 prvního pododstavce nařízení ze dne 5. června 1997 individuální byty, které ubytovací zařízení s pečovatelskou službou poskytnou rezident?m, musejí mít alespo? obývací pokoj, kuchy?, ložnici, koupelnu a vlastní toaletu. Krom? toho podle článku 5 odst. 5 druhého pododstavce bodu 4 tohoto nařízení musí ubytovací zařízení s pečovatelskou službou rovněž spl?ovat určité normy, pokud jde o „volitelné služby, které musí správce povinn? organizovat nebo zp?ístupnit na žádost rezident? a podmínky jejich p?ístupu“ (dále jen „požadované volitelné služby“), služby, jejichž „minimální obsah vymezí [valonská] vláda“.

13 Z bodu 2.2 kapitoly III přílohy III s názvem „Normy použitelné na ubytovací zařízení s pečovatelskou službou“ vyhlášky valonské vlády ze dne 3. prosince 1998, kterou se provádí nařízení ze dne 5. června 1997 (*Moniteur belge* ze dne 27. ledna 1999, s. 2221), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu ve věci v p?vodním řízení (dále jen „vyhláška ze dne 3. prosince 1998“), vyplývá, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou musí povinn? poskytovat údržbu společných prostor, venkovního vybavení a materiálu poskytnutého rezident?m, mytí oken zevnit? i zven?í, informace o volno?asových aktivitách organizovaných v obci, stejn? jako návštěvu zástupce zřizovatele nejmén? dvakrát ro?n?. Krom? toho podle bodu 2.3 této kapitoly přílohy III vyhlášky ze dne 3. prosince 1998 musí ošet?ovatelská zařízení poskytnout ubytovaným osobám následující volitelné služby, služby, které mohou voln? využívat:

- možnost stravovat se t?ikrát denn?, z čehož povinn? jedenkrát kompletní teplé jídlo, ve společné místnosti ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou určené ke stravování a volno?asovým ?innostem nebo v restauraci zotavovny nebo zotavovny a pečovatelského zařízení, které jsou funk?n? spojeny s ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou, nebo v soukromém byt? rezidenta. Je veden denní záznam jídel podávaných rezident?m s uvedením jména p?íjemce a údaj? potřebných pro jejich fakturaci;
- možnost úklidu soukromých byt? alespo? jednou za týden;
- možnost vyprání osobního prádla rezidenta.

14 Krom? toho z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou uplat?ují ceny stanovené pod kontrolou ministerstva hospodá?ství.

Spor v p?vodním řízení a p?edb?žné otázky

15 LJJ, založená v roce 2004, je družstevní společností belgického práva, jejímž p?edm?tem ?innosti bylo v době rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním řízení provozování a řízení ošet?ovatelských ústav?, jakož i provádění všech ?inností týkajících se p?ímo nebo nep?ímo zdravotní péče a pomoci nemocným osobám, starým osobám, osobám s postižením nebo jiným

osobám.

16 V říjnu 2004 oznámila LJJ belgické daňové správě zahájení své činnosti pronájmu garsoniér osobám bez zdravotního postižení. Tato správa tedy LJJ zaregistrovala za účelem DPH.

17 Dne 27. října 2006 obdržela LJJ prozatímní povolení na provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou „Les Jardins de Jouvence“.

18 Toto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou rezidentům nabízí byty pro jednu nebo dvě osoby, jejichž součástí je vybavená kuchyně, obývací pokoj, ložnice a vybavená koupelna. Kromě toho poskytuje různé služby za úplatu, které jsou nabízeny i jiným osobám, totiž přístup do restaurace s barem, do kadeřnického a estetického salónu, kinezioterapeutického sálu, k ergoterapeutickým aktivitám, do prádelny, do zdravotnického střediska a místa pro odběr krve a do lékařské ordinace.

19 Od srpna 2004 do září 2006 uskutečnila LJJ rozsáhlé stavební práce a instalovala vybavení nezbytná z hlediska svého působení činnosti, aby provozovala činnost ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou.

20 Ve dnech 5. října a 14. listopadu 2006 provedla daňová správa kontrolu účtů LJJ za účelem uplatnění právních předpisů v oblasti DPH za období od 30. srpna 2004 do 30. září 2006. Po provedení této kontroly tato správa došla k závěru, že LJJ není oprávněna odečíst DPH týkající se stavby nemovitostí za období let 2004 až 2006, jelikož tato společnost je osobou povinnou k dani, jejíž veškerá plnění uskutečňovaná v rámci provozování jejího ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou jsou osvobozena od DPH podle čl. 44 odst. 2 zmíněného zákona o DPH. Uvedená správa proto LJJ požádala o vrácení chybně odečtených částek daní.

21 Dne 25. ledna 2007 oznámila daňová správa LJJ vymazání jejího běžného účtu s DPH s účinností od 30. září 2006.

22 Dne 13. února 2007 byl LJJ zaslán exekutivní příkaz, proti kterému uvedená společnost podala návrhem ze dne 20. února 2007 námitky k tribunal de première instance de Mons (soud prvního stupně v Mons).

23 Rozsudkem vydaným dne 19. března 2012 tento soud zamítl návrh LJJ jako neopodstatněný, přičemž se domníval, že subjekty, jejichž posláním je péče o seniory, jsou osvobozeny od DPH, v souladu s čl. 44 odst. 2 zmíněného zákona o DPH, aniž je dále potřeba ověřovat, zda plnění úzce souvisejí se sociální péčí, sociálním zabezpečením a ochranou dětí a mládeže a zda jsou plnění organizována veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které příslušný orgán uznává za subjekty sociální povahy.

24 Dne 19. prosince 2012 se LJJ proti tomuto rozsudku odvolala ke cour d'appel de Mons (odvolací soud v Mons).

25 LJJ před tímto soudem tvrdila, že formální povolení provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou nezbytně neznamenalo uznání sociální povahy tohoto subjektu, neboť podmínky souhlasu k provozování ubytovacích zařízení s pečovatelskou službou jsou zásadně odlišné od podmínek provozování zotavoven. Tato společnost rovněž uvedla, že pokud jde o ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, chybí kolektivní materiální pomoc, základní prvek pojmu „sociální pojištění“ nebo „sociální zabezpečení“. V projednávané věci LJJ nebyla nijak financována z veřejných zdrojů a její rezidenti nebyli příjemci žádné veřejné pomoci nebo podpory ke krytí nákladů týkajících se poskytnutých služeb.

26 Belgický stát před cour d'appel de Mons navrhl zamítnutí návrhu LJJ, přičemž tvrdil, že tato společnost, která poskytuje služby uvedené v článku 44 odst. 2 zmíněného zákona o DPH, je daňovým subjektem osvobozeným od DPH, který v důsledku toho nemá nárok na odpočet této daně. Belgický stát tvrdil, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou provozované společností LJJ mající souhlas valonského regionu využívá pro poskytování služeb úzce souvisejících se sociální péčí formální uznání své sociální povahy. Také služby poskytované společností LJJ, které přímou souvisí s ubytováním, péčí a léčbou nabízenými rezidentům za účelem zlepšení jejich fyzického nebo duševního zdraví, mají sociální povahu.

27 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 umožní vést nezávislý život, jakož i různé volitelné služby poskytované za úplaty s cílem dosáhnout zisku, které nejsou vyhrazeny jen uživateli 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?“

K předběžným otázkám

28 Svými otázkami, kterými je třeba zkoumat společnost, se předkládající soud v podstatě táže, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že služby poskytované ubytovacím zařízení s pečovatelskou službou, jako je zařízení dotčené v předvodním řízení, jež nedostává žádnou finanční podporu ani žádnou jinou formu výhody nebo finanční účasti ze strany veřejných orgánů, které jsou provozovány za účelem dosažení zisku a spoívají v poskytování osobám majícím nejméně 60 let zvláštních bytů, umožňujících jim žít zcela nezávisle, jakož i v poskytování placených doplňkových služeb, které jsou přístupné i nerezidentům, spadají do osvobození od daně upraveného tímto ustanovením.

29 Ze znění čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice vyplývá, že se toto ustanovení použije na poskytování služeb a dodání zboží, které na jedné straně jsou ‚[poskytovány] veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy‘ a na druhé straně jsou ‚úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením‘ (rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34, a Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21).

30 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je nesporné, že LJJ není veřejnoprávním subjektem ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, mohou být její činnosti osvobozeny od DPH na základě tohoto ustanovení pouze v tom případě, pokud se na LJJ vztahuje pojem ‚jiné subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy‘ ve smyslu téhož ustanovení.

31 Je tedy třeba zkoumat, zaprvé zda se na společnost LJJ vztahuje pojem „jiné subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu článku 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, a zadruhé zda jsou služby poskytované ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou, jako je zařízení dotčené v původním řízení, službami „úzce souvisejícími se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“, ve smyslu tohoto ustanovení.

K podmínce uznání za jiné subjekty sociální povahy ze strany dotyčného členského státu

32 Nejprve je třeba připomenout, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice neupřesňuje podmínky ani způsoby uznávání jiných subjektů nežli ve veřejnoprávních za subjekty sociální povahy. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých mohou být tyto subjekty takto uznány (viz rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26 a citovaná judikatura).

33 V této souvislosti čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice umožňuje členským státům, aby vázaly osvobození od daní stanovené v odst. 1 písm. g) téhož článku jiným než veřejnoprávním subjektem na splnění jedné z více podmínek, které jsou uvedeny v odst. 2 písm. a). Tyto fakultativní podmínky mohou být členskými státy volně a dodatečně uloženy za účelem přiznání předemtného osvobození od daní (viz rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 27 a citovaná judikatura).

34 Z toho vyplývá, že čl. 13 A odst. 1 písm. g) šesté směrnice přiznává členským státům posuzovací pravomoc za účelem uznání sociální povahy určitých neveřejnoprávních subjektů (v tomto smyslu viz rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 51 a citovaná judikatura).

35 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za účelem uznávání jiných subjektů nežli ve veřejnoprávních za subjekty sociální povahy 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 obecného zájmu na činnostech dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňují stejné činnosti již podobné uznání mají, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a citovaná judikatura).

36 V tomto kontextu lze rovněž zohlednit skutečnost, že ve valonském regionu jsou ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, společně s domovy důchodců a zařízeními denní péče předmětem jediné právní úpravy, jejímž cílem je zahrnovat různé institucionalizované formy podpory a péče pro starší osoby.

37 V tomto ohledu se s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu jeví, že z dokumentů ve spisu vyplývá, že kromě skutečnosti, že tato právní úprava vymezuje, co spadá pod pojem „ubytovací zařízení s pečovatelskou službou“, podmínkou provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou získáním souhlasu vydaného valonskou vládou, který podléhá splnění určitého počtu podmínek a norem. Zdá se, že z dokumentů ve spisu s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu vyplývá, že některé z těchto podmínek a norem se týkají záležitostí společných ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou a zotavováním.

38 Pro posouzení sociální povahy dotyčného subjektu třeba také zohlednit skutečnost, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou uplatňují ceny definované pod kontrolou ministerstva hospodářství.

39 Pokud jde konkrétně o okolnost, podle níž ubytovací zařízení s pečovatelskou službou sledující dosažení zisku, jako je zařízení provozované LJJ, nedostávají žádnou státní podporu ani žádnou veřejnou finanční ústupu, je třeba na jedné straně uvést, že jelikož je pojem „subjekt“ v zásadě dostatečně široký na to, aby zahrnoval soukromé entity sledující dosažení zisku (rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 57), skutečnost, že LJJ vykonává své činnosti za takovým účelem, nijak nevyklučuje označení této společnosti za „jiný subjekt, který dotyčný členský stát uznává za subjekt sociální povahy“ ve smyslu článku 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Na druhé straně, i když z judikatury připomenuté v bodě 35 tohoto rozsudku vyplývá, že skutečnost, že jsou náklady poskytovaných služeb případně převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení, může patřit mezi poznatky, které je třeba zohlednit k určení toho, zda má dotčený subjekt sociální povahu, je tato okolnost, jak generální advokát uvedl v bodě 30 svého stanoviska, pouze jednou z několika skutečností. Neexistence financování z veřejných zdrojů proto sama o sobě nevyklučuje takové uznání, které musí být posouzeno s ohledem na všechny skutečnosti relevantní pro tento případ.

40 Za těchto okolností přísluší vnitrostátnímu soudu, aby při zohlednění všech relevantních skutečností, zejména těch uvedených v bodech 35 až 39 tohoto rozsudku, určil, zda vnitrostátní orgány při uznání společnosti LJJ jako subjektu sociální povahy, dodržely meze posuzovací pravomoci, která jim byla přiznána článkem 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

K podmínce, podle které poskytování služeb musí být úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením

41 Pokud jde o účel sledovaný osvobozením od daní stanoveným v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že toto ustanovení nevyklučuje všechny činnosti obecného zájmu z použití DPH, nýbrž vylučuje ty, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, bod 12, jakož i Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 16). Zajištěním příznivějšího zacházení v oblasti DPH určitým plněním v oblasti poskytování služeb obecného zájmu v sociální oblasti toto osvobození od daní směřuje ke snížení nákladů na tyto služby, a tak k jejich většímu zpřístupnění jednotlivcům, kteří z nich mohou mít prospěch (rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 30).

42 Je však třeba konstatovat, že znění článku 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice výslovně uvádí služby poskytované domovy důchodců mezi poskytováním služeb a dodáním zboží úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, a proto se na ně vztahuje osvobození od daní stanovené v tomto ustanovení.

43 V tomto ohledu je třeba uvést, že domovy důchodců jakožto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou poskytují osobám starším 60 let ubytování spojené s různými službami podpory a péče. Na jedné straně je třeba vyhradit stejné zacházení, pokud jde o DPH, službám poskytujícím v poskytování bytů, ať již jsou tyto byty poskytovány domovem důchodců nebo ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou. Na druhé straně, jelikož uvedené služby podpory a péče, které jsou ubytovací zařízení s pečovatelskou službou povinna nabízet podle příslušné vnitrostátní právní úpravy, odpovídají službám, které musí poskytovat domovy důchodců v souladu s uvedenou právní úpravou, je třeba jim vyhradit stejné zacházení, pokud jde o DPH.

44 Proto mezi službami poskytovanými ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou, jako je

zařízení dotčené v povodním řízení, mohou být služby, které spoívají v poskytování bytí pizpsobených starším osobám, které mohou být osvobozeny od daní podle čl. 13 části A bod 1 písm. g) šesté směrnice. Jiné služby jsou v zásadě rovněž osvobozeny od daní podle tohoto ustanovení, zejména pod podmínkou, že tyto služby, které je toto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou povinno nabídnout podle vnitrostátní právní úpravy, mají za cíl zajistit podporu starším osobám, jakož i o ně pečovat a odpovídají službám, které jsou povinny nabízet rovněž domovy důchodců, v souladu s touto právní úpravou.

45 Kromě toho na rozdíl od tvrzení společností LJJ a Axa Belgium SA (dále jen „Axa“) není tento závěr vyvrácen skutečností, že subjekt, který provozuje ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, neobdrží žádnou státní finanční podporu a že služby, které poskytuje, nezakládají nárok na žádnou finanční účást ze strany sociálního zabezpečení.

46 V tomto ohledu je třeba zdraznit, že znění článku 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice nestanoví podmínku, která by byla vázána na státní finanční podporu ve prospěch dotčeného provozovatele nebo na finanční účást ve veřejných orgánech nebo orgánů sociálního zabezpečení ve prospěch příjemců poskytnutých služeb. Jak totiž belgická vláda zdraznila na jednání, toto ustanovení klade důraz na inherentní povahu uskutečňovaných činností, jakož i na kvalitu provozovatele poskytujícího dotčené služby nebo dodávajícího dotčené zboží, a nikoliv na způsob zvláštního financování tohoto provozovatele nebo na jemu zaplacené protiplnění.

47 Navíc je třeba připomenout, že osvobození od daní upravená v čl. 13 část A odst. 1 šesté směrnice představují autonomní pojmy unijního práva, a že proto musejí být definovány na úrovni Evropské unie (rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 22). Definování služeb uvedených v článku 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice v závislosti na existenci veřejného finančního zvýhodnění ve prospěch provozovatele nebo na úhradách nákladů služeb ze strany orgánů sociálního zabezpečení by vedlo k tomu, že by tento pojem závisel na zvláštnostech právní úpravy členských států v této oblasti, což by mohlo ohrozit autonomní výklad, který je třeba podat v souvislosti s tímto pojmem a mohlo by vést k jeho odlišnému uplatnění v rámci Unie.

48 Ostatně je třeba zamítnout námitku vznesenou společnostmi LJJ a Axa, podle které se provozovatelé, kteří jsou nezpřisobilí pro veřejné financování, nacházejí ve znevýhodněném konkurenčním postavení vůči provozovatelům, kteří jsou příjemci takového financování, protože tím, že nemohou odečíst DPH, musí první uvedení provozovatelé převést v celém rozsahu náklady týkající se stavebních prací, které uskutečnily na vstupu, na příjemce jejich služeb, včetně příslušné DPH, přičemž tato situace je podle uvedených společností v rozporu se zásadou daňové neutrality.

49 Podle ustálené judikatury totiž zásada daňové neutrality brání zvláště tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48 a citovaná judikatura).

50 V projednávaném případě přitom neexistence finanční podpory ve veřejných orgánech pro společnosti LJJ a neuhrazení nákladů ceny služeb prováděných touto společností ze strany orgánů sociálního zabezpečení neměly vliv na povahu služeb poskytovaných uvedenou společností, jelikož tyto služby jsou srovnatelné se službami poskytovanými jinými provozovateli, kterým byla poskytnuta veřejná podpora nebo finanční účást ve veřejných orgánech. Zásada daňové neutrality proto nebrání tomu, aby v souvislosti s DPH bylo uvedeným službám vyhrazeno stejné zacházení.

51 Mimoto je třeba uvést, že podle znění první otázky jsou mezi poskytováním služeb

nabízených společností LJJ v rámci činností provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou určité služby za úplatu poskytované volitelně jak rezidentům ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou, tak nerezidentům. Jde konkrétně o přístup do restaurace s barem, kadeřnického a estetického salónu, kinezioterapeutického sálu, k ergoterapeutickým aktivitám, do prádelny, zdravotnického střediska a místa pro odběr krve a lékařské ordinace.

52 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 13 části A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté směrnice členské státy musí z osvobození od daně vyloučit poskytování služeb uvedených zejména v čl. 13 části A odstavci 1 písm. g) téže směrnice, pokud nejsou nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora toto ustanovení, které je pro členské státy závazné, totiž stanoví podmínky, které musí být vzaty v úvahu při výkladu jednotlivých případů osvobození, na něž se vztahuje, které se obdobně jako podmínky uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) téže směrnice týkají poskytování služeb nebo dodání zboží, které jsou „úzce související“ nebo mají „úzkou souvislost“ s činností ve veřejném zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 26).

53 Pokud jde o služby poskytované volitelně uvedené v bodě 51 tohoto rozsudku, přísluší vnitrostátnímu soudu určit, které služby jsou požadovány podle použitelné vnitrostátní právní úpravy. Takové služby, pokud odpovídají službám nabízeným domovy důchodců, mohou být považovány za úzce související zejména se sociální péčí a mají povahu nezbytnou k plnění služeb osvobozených od daně.

54 V tomto kontextu je třeba uvést, že z vyjádření společností LJJ a AXA vyplývá, že vyhláška ze dne 3. prosince 1998 jako požadované volitelné služby vyjmenovává restaurační služby, úklid soukromého ubytování alespoř jednou za týden, jakož i praní osobního prádla rezidentů. Zdá se tedy, že požadované volitelné služby mají, pokud odpovídají službám nabízeným domovy důchodců, povahu nezbytnou k plnění služeb ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou osvobozených od daně. Naopak, pokud jde o poskytování jiných volitelných služeb za okolností pŕvodního řízení, jakými jsou kadeřnické a kosmetické služby, nezdá se, že by vnitrostátní právní úprava od ubytovacích zařízení s pečovatelskou službou požadovala, aby poskytovaly tyto služby, ani že by to požadovala od domovů důchodců, protože takové služby nemohou být považovány za nezbytné pro plnění služeb, ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou, osvobozených od daně. Nicméně přísluší vnitrostátnímu soudu, aby tuto otázku ověřil.

55 S ohledem na všechny předcházející úvahy, je třeba na položené otázky odpovědět takto:

– Článek 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že mezi službami poskytovanými ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou, jako je zařízení dotčené v pŕvodním řízení, jehož sociální povahu musí posoudit předkládající soud zejména s ohledem na skutečnosti uvedené v tomto rozsudku, mohou být služby, které spoívají v poskytování bytů pŕizpsobených starším osobám, osvobozeny od daně podle tohoto ustanovení. Jiné služby poskytované tímto ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou mohou být v zásadě rovněž takto osvobozeny od daně, zejména pokud tyto služby, které jsou ubytovací zařízení s pečovatelskou službou povinna nabídnout podle příslušné vnitrostátní právní úpravy, mají za cíl zajistit podporu starším osobám, jakož i o ně pečovat a odpovídají službám, které jsou povinny nabízet rovněž domovy důchodců, v souladu s dotyčnou právní úpravou;

– v tomto ohledu není podstatné, zda provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou, jako je zařízení dotčené v pŕvodním řízení, je či není příjemcem dotací nebo jiné formy zvýhodnění nebo finanční účasti ze strany veřejných orgánů.

K nákladům řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že mezi službami poskytovanými ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou, jako je zařízení dotčené v povodním řízení, jehož sociální povahu musí posoudit předkládající soud zejména s ohledem na skutečnosti uvedené v tomto rozsudku, mohou být služby, které spoívají v poskytování bytů proizpůsobených starším osobám, osvobozeny od daní podle tohoto ustanovení. Jiné služby poskytované tímto ubytovacím zařízením s pečovatelskou službou mohou být v zásadě rovněž takto osvobozeny od daní, zejména pokud tyto služby, které jsou ubytovací zařízení s pečovatelskou službou povinny nabídnout podle příslušné vnitrostátní právní úpravy, mají za cíl zajistit podporu starším osobám, jakož i o ně pečovat a odpovídají službám, které jsou povinny nabízet rovněž domovy důchodců, v souladu s dotyčnou právní úpravou.

V tomto ohledu není podstatné, zda provozování ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou, jako je zařízení dotčené v povodním řízení, je či není příjemcem dotací nebo jiné formy zvýhodnění nebo finanční ústí ze strany veřejných orgánů.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.