

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

21. siječnja 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva o PDV-u – Izuzeća – Članak 13. slovo A stavak 1. točka (g) – Izuzeće isporuka usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom koju obavljaju tijela javnog prava ili druga tijela koja se priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti – Pojam isporuke usluga i isporuke robe, usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom – Tijela koja se priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti – Pansion za starije osobe“

U predmetu C-335/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio cour d'appel de Mons (Žalbeni sud u Monsu, Belgija), odlukom od 18. lipnja 2014., koju je Sud zaprimio 11. srpnja 2014., u postupku

Les Jardins de Jouvence SCRL

protiv

État belge,

uz sudjelovanje:

AXA Belgium SA,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika petog vijeća, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 3. lipnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Les Jardins de Jouvence SCRL, L. Strepenne i G. Lardinois, *avocats*,
- za Axa Belgium SA, P. Meessen i C. Goossens, *avocats*,
- za belgijsku vladu, M. Jacobs, C. Pochet i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Dintilhac i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 9. srpnja 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet u Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Les Jardins de Jouvence SCRL (u daljnjem tekstu: LJJ) i État belge (Belgijske Države) u svezi s odbijanjem da se tom društvu dozvoli odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) plaćenog kao pretporez u okviru građevinskih radova koje je obavilo u svrhu upravljanja pansijom za starije osobe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šestu direktivu 1. siječnja 2007. ukinula je i zamijenila Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, s obzirom na datum nastanka činjenica u postupku, u glavnom postupku nastavlja se primjenjivati Šesta direktiva.

4 Člankom 13. slovom A Šeste direktive bilo je propisano:

„1. Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprežavanja [svake] eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

[...]

(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 koja su posvećena socijalnoj dobrobiti;

[...]

2. [...]

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

– kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Belgijsko pravo

5 Članak 44. stavak 2. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost (*Moniteur belge* od 27. srpnja 1969., str. 7046.), u verziji koja je bila na snazi do 21. srpnja 2005., predviđao je:

„Od poreza su također izuzeti:

[...]

(2) isporuke usluga i dobara koje su usko povezane sa socijalnom skrbi koje obavljaju tijela kojima je zadaća brinuti 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. (*Moniteur belge* od 12. srpnja 2005., str. 32180.), izmijenio je Zakonik o porezu na dodanu vrijednost s ušinkom od 22. srpnja 2005. ?lanak 44. stavak 2. tog zakonika, kako je izmijenjen (u daljnjem tekstu: izmijenjeni Zakonik o PDV-u), određuje:

„Od poreza su također izuzeti:

[...]

(2) isporuke usluga i robe koje su usko povezane sa socijalnom skrbi, socijalnom zaštitom i zaštitom djece i mladih, koje obavljaju tijela javnog prava ili druga tijela za koja nadležne vlasti priznaju da su posvećena socijalnoj dobrobiti;

Među ostalim su obuhvaćeni:

– tijela kojima je zadaća brinuti o starijim osobama;

[...]"

7 ?lanak 2. točka 1. Dekreta Valonskog regionalnog vijeća od 5. lipnja 1997. o domovima za starije osobe, pansionima za starije osobe i dnevnim centrima za starije osobe te osnivanju Valonskog vijeća za treću dob (*Moniteur belge* od 26. lipnja 1997., str. 17043.), u svojoj verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka ?injenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Dekret od 5. lipnja 1997.) definira dom za starije osobe kao „ustanovu, bez obzira na njezin naziv, 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 ?lanku 2. točki 2. Dekreta od 5. lipnja 1997. kao „jedna ili više zgrada, bez obzira na njihov naziv, koje ?ine funkcionalnu cjelinu koju vodi organizacijsko tijelo koje, uz naplatu, nudi osobama u dobi od najmanje šezdeset godina pojedinačne smještajne jedinice koje im omogućuju da vode samostalan život i stavlja im na raspolaganje službe koje mogu slobodno pozvati“. Potonja odredba propisuje da vlada točno određuje pojam funkcionalne cjeline i da prostorije, oprema i zajedničke usluge pansiona za starije osobe također mogu biti dostupne drugim osobama u dobi od najmanje 60 godina.

9 U skladu s ?lankom 5. stavkom 1. prvim podstavkom Dekreta od 5. lipnja 1997., poslovanje doma za starije osobe ili pansiona za starije osobe podliježe dobivanju dozvole i, na temelju ?lanka 5. stavaka 2. i 5. navedenog dekreta, te ustanove moraju udovoljavati određenim uvjetima.

10 Stoga, u skladu s ?lankom 5. stavkom 2. Dekreta od 5. lipnja 1997., domovi za starije osobe moraju udovoljavati uvjetima koje se odnose na:

„(1) usluge obuhvaćene cijenom smještaja ili prihvata“

[...]

(6) prehranu, higijenu i zdravstvenu skrb,

[...]

(9) kućni red kojim se poštuju sljedeća načela:

[...]

(c) slobodan pristup domu za starije osobe obitelji, prijateljima [...]

11 Iz članka 5. stavka 5. drugog podstavka i točke (1) te alineje Dekreta od 5. lipnja 1997. proizlazi da pansioni za starije osobe moraju udovoljavati normama i načelima koje je definirala valonska vlada i koji se odnose na područja navedena u točki 10. ove presude.

12 U skladu s člankom 5. stavkom 5. prvim podstavkom Dekreta od 5. lipnja 1997., pojedinačni smještaj koji pansioni za starije osobe stavljaju na raspolaganje stanarima mora se sastojati najmanje od dnevnog boravka, kuhinjskog prostora, koji može biti integriran u dnevni boravak, spavaće sobe, kupaonice i privatnog zahoda. Nadalje, na temelju članka 5. stavka 5. drugog podstavka točke 4. tog dekreta, pansioni za starije osobe moraju također udovoljavati određenim uvjetima u svezi s „uslugama po izboru koje upravitelj mora organizirati ili uiniti dostupnima na zahtjev stanara i uvjetima dostupnosti tih usluga“ (u daljnjem tekstu: zahtijevane usluge po izboru), čiji „minimalni sadržaj određuje [valonska] vlada“.

13 Iz točke 2.2. Poglavlja III. Priloga III. Odluci valonske vlade od 3. prosinca 1998. o provedbi Dekreta od 5. lipnja 1997. (*Moniteur belge* od 27. siječnja 1999., str. 2221.), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Odluka od 3. prosinca 1998.), naslovljenog „Norme koje se primjenjuju na pansione za starije osobe“, proizlazi da su pansioni za starije osobe dužni osigurati održavanje zajedničkih prostorija, vanjskih objekata i opreme stavljene na raspolaganje stanarima, održavanje prozora izvana i iznutra, informacije o razonodi koja se organizira u općini, kao i posjet predstavnika organizatora najmanje dva puta godišnje. Usto, na temelju točke 2.3. tog poglavlja Priloga III. Odluci od 3. prosinca 1998., pansioni za starije osobe dužni su staviti na raspolaganje stanarima sljedeće usluge po izboru, kojima se oni mogu slobodno koristiti:

- mogućnost uzimanja tri obroka dnevno, od kojih jedan mora biti cjeloviti topli obrok, u zajedničkoj sali pansiona za starije osobe namijenjenoj za restoranske usluge i animaciju ili u restoranu doma za starije osobe ili doma za starije osobe i skrb funkcionalno vezanom za pansion za starije osobe, ili pak u privatnom smještaju stanara. Evidencija obuhvaća, po danu, obroke poslužene stanarima, uz navođenje imena korisnika i podataka potrebnih za fakturiranje;
- mogućnost iznajmljivanja privatnih smještaja najmanje jednom tjedno;
- mogućnost pranja i brige o rublju stanara.

14 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da pansioni za starije osobe naplaćuju cijene koje se određuju pod nadzorom Ministarstva gospodarstva.

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 LJJ osnovan je 2004. kao zadruga belgijskog prava kojoj je predmet poslovanja u vrijeme nastanka ?injenica u glavnom postupku bio upravljanje i vo?enje ustanova za skrb kao i za obavljanje svih djelatnosti koje su izravno ili neizravno povezane sa zdravstvenom skrbi i pomaganjem bolesnicima, starijim osobama, osobama s invaliditetom i drugima.

16 LJJ je u listopadu 2004. obavijestio belgijsku poreznu upravu o po?etku svoje djelatnosti iznajmljivanja garsonijera osobama bez invaliditeta. Ta je uprava potom uvela LJJ u sustav PDV-a.

17 LJJ je 27. listopada 2006. dobio privremeno odobrenje za poslovanje pansiona za starije osobe „Les jardins de Jouvence“.

18 Taj pansion za starije osobe stavlja na raspolaganje stanarima smještaj predvi?en za jednu ili dvije osobe, koji se sastoji od opremljene kuhinje, sobe i opremljene kupaonice. Usto, uz naplatu im osigurava razli?ite usluge, koje se nude i drugim osobama, odnosno pristup restoran-baru, frizerskom salonu i salonu za uljepšavanje, prostoriji za fizikalnu terapiju, djelatnosti radne terapije, praonici rublja, ambulanti s mogu?noš?u va?enja krvi i lije?ni?koj ordinaciji.

19 Izme?u kolovoza 2004. i rujna 2006., LJJ je izvršio zna?ajne gra?evinske radove i instalirao opremu koja odgovara njegovu predmetu poslovanja, kako bi mogao zapo?eti s djelatnoš?u pansiona za starije osobe.

20 Porezna uprava je 5. listopada i 14. studenoga 2006. obavila porezni nadzor LJJ-a, radi provjere primjene zakonodavstva u podru?ju PDV-a za razdoblje od 30. kolovoza 2004. do 30. rujna 2006. Nakon provedenog nadzora, ta je uprava utvrdila da LJJ nije imao pravo na odbitak PDV-a u svezi s izgradnjom zgrada u razdoblju od 2004. do 2006., jer je to društvo bilo porezni obveznik ?ije su sve transakcije obavljene u okviru poslovanja pansiona za starije osobe bile izuzete od PDV-a na temelju ?lanka 44. stavka 2. izmijenjenog Zakonika o PDV-u. Slijedom toga, navedena je uprava naložila LJJ-u povrat pogrešno odbijenog iznosa poreza.

21 Porezna uprava obavijestila je LJJ 25. sije?nja 2007. o zatvaranju njegova teku?eg ra?una za PDV, s u?inkom od 30. rujna 2006.

22 Dana 13. velja?e 2007. dostavljen je LJJ-u nalog za pla?anje, protiv kojeg je LJJ 20. velja?e 2007. podnio tužbu pred Tribunal de première instance de Mons (Prvostupanjski sud u Monsu).

23 Taj sud je presudom od 19. lipnja 2012. odbio LJJ-ovu tužbu kao neosnovanu, utvrdivši da su tijela kojima je zada?a brinuti o starijim osobama izuzeta od PDV?a, sukladno ?lanku 44. stavku 2. Zakonika o PDV-u, a da nije potrebno provjeriti smatra li se da su te usluge usko povezane sa socijalnom skrbi, socijalnom zaštitom i jesu li ih isporu?ila tijela javnog prava ili tijela za koja nadležne vlasti priznaju da su posve?ena socijalnoj dobrobiti.

24 LJJ je 19. prosinca 2012. podnio žalbu protiv te presude pred Cour d’appel de Mons (Žalbeni sud u Monsu).

25 LJJ je pred tim sudom tvrdio da formalna dozvola za poslovanje pansiona za starije osobe ne podrazumijeva nužno priznanje da je rije? o tijelu posve?enom socijalnoj dobrobiti, s obzirom na to da su uvjeti dobivanja dozvole za pansione za starije osobe razli?iti od onih za domove za starije osobe. Isto tako, to je društvo navelo da materijalna potpora zajednice, koja je konstitutivni element pojma socijalnog osiguranja ili socijalne zaštite, nije postojala glede pansiona za starije osobe. U ovom slu?aju, LJJ nije ni na koji na?in javno financiran, a njegovi stanari nisu dobili nikakvu javnu pomo? ili potporu za pokri?e troškova isporu?enih usluga.

26 État belge predložio je Žalbenom sudu u Monsu da odbije žalbu LJJ-a, istaknuvši da je ta

zadruga, koja je isporučivala usluge iz članka 44. stavka 2. izmijenjenog Zakonika o PDV-u, bila porezni obveznik izuzet od PDV-a pa stoga nije imala pravo na odbitak tog poreza. Belgijska država tvrdila je da je pension za starije osobe kojime upravlja LJJ, s obzirom na to da je imao dozvolu Valonske regije, imao formalno priznanje da je riječ o tijelu posvećenom socijalnoj dobrobiti u pogledu isporuke usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi. Isto tako, tvrdila je da su usluge koje je LJJ isporučio, a koje su izravno povezane sa smještajem, skrbi i liječenjem koji su ponuženi stanarima s ciljem poboljšanja njihova fizičkog i/ili mentalnog stanja, posvećene socijalnoj dobrobiti.

27 Imaju li dvojbe u svezi s tumačenjem članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive, Cour d'appel de Mons (Žalbeni sud u Monsu) odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li pension za starije osobe, u smislu dekreta od 5. lipnja 1997. [koji upravlja], s ciljem [stjecanja dobiti], pojedinačnim smještajnim jedinicama predviđenim za jednu ili dvije osobe, koji se sastoji od opremljene kuhinje, dnevnog boravka, spavaće sobe i opremljene kupaonice, čime im se omogućuje samostalan život, kao i različite naplatne usluge po izboru, s ciljem stjecanja dobiti, koje se ne pružaju isključivo stanarima pansiona za starije osobe (vođenje restoran-bara, frizerskog salona i salona za uljepšavanje, dvorane za fizioterapiju, djelatnosti radne terapije, samoposlužne praonice rublja, ambulate s mogućnošću vađenja krvi, liječničke ordinacije), tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti koje obavlja isporuk[e] usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na 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 pension za starije osobe o kojem je riječ za isporuku usluga o kojima je riječ prima poticaje od tijela javne vlasti ili koji drugi oblik pogodnosti ili financijske potpore?“

O prethodnim pitanjima

28 Svojim pitanjima, koja treba ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 13. slovo A stavak 1. točka (g) Šeste direktive tumačiti na način da su izuzećem iz te odredbe obuhvaćene usluge koje isporučuje pension za starije osobe, poput onoga u glavnom postupku, koji od tijela javne vlasti ne prima nikakve poticaje ni bilo koji drugi oblik pogodnosti ili financijske potpore, koje se obavljaju s ciljem stjecanja dobiti, a sastoje se od stavljanja na raspolaganje osobama u dobi od najmanje 60 godina pojedinačnih smještajnih jedinica koje im u potpunosti omogućavaju samostalan život i s njime povezane naplatne usluge po izboru, koje su jednako dostupne i osobama koje nisu stanari.

29 Iz teksta članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive proizlazi da se ta odredba primjenjuje na isporuke usluga i robe koje, s jedne strane, „pružaju subjekti javnog prava ili druga tijela koja države članice priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti“ i koji su, s druge strane, „usko povezani sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom“ (presude *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 34. i *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 21.).

30 Budući da je u ovom slučaju jasno da LJJ nije subjekt javnog prava u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive, njegove se transakcije mogu izuzeti od PDV-a na temelju te odredbe samo ako LJJ potpada pod pojam „druga tijela koja države članice priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti“ u smislu te odredbe.

31 Stoga, valja ispitati, kao prvo, potpada li LJJ pod pojam „druga tijela koja države članice priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti“ u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive i, s druge strane, jesu li usluge koje isporučuje pension za starije osobe, poput

onog o kojem je rije? u glavnom postupku, „usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom“ u smislu te odredbe.

Uvjet koji se odnosi na priznanje odnosne države ?lanice da je rije? o tijelu posve?enom socijalnoj dobrobiti

32 Valja najprije podsjetiti da ?lanak 13. slovo A stavak 1. to?ke (g) Šeste direktive ne navodi ni uvjete ni na?ine priznanja da je tijelo, koje nije tijelo javnog prava, posve?eno socijalnoj dobrobiti. Stoga je, u na?elu, zada?a nacionalna prava svake države ?lanice da propiše pravila u skladu s kojima se takvo priznanje može dodijeliti takvim tijelima (vidjeti presudu Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

33 U tom smislu, ?lanak 13. slovo A stavak 1. to?ke (g) Šeste direktive daje državama ?lanicama mogućnost da davanje prava na izuze?e iz stavka 1. to?ke (g) tog ?lanka tijelima koja nisu subjekti javnog prava podvrgnu jednom ili više uvjeta navedenih u tom stavku 2. to?ki (a). Države ?lanice mogu nametati te uvjete slobodno i kao dodatne uvjete za dodjelu odnosnog izuze?a (vidjeti presudu Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

34 Iz toga proizlazi da ?lanak 13. slovo A stavak 1. to?ke (g) Šeste direktive daje državama ?lanicama diskrecijsko pravo da priznaju da je tijelo, koje nije tijelo javnog prava, posve?eno socijalnoj dobrobiti (vidjeti, u tom smislu, presudu Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

35 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da nacionalna tijela prilikom priznanja da je tijelo – koje nije tijelo javnog prava – posve?eno socijalnoj dobrobiti, moraju, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, uzeti u obzir više elemenata. To može uključivati pitanje postoje li posebne odredbe, nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, poreznog ili socijalnog karaktera, jesu li djelatnosti odnosnog poreznog obveznika od op?eg interesa, je li drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti ve? odobreno sli?no priznanje kao i to snose li troškove isporuka o kojima je rije? u ve?em dijelu zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite (presuda Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31. i navedena sudska praksa).

36 S tim u svezi, treba tako?er voditi računa o ?injenici da su u valonskoj regiji pansioni za starije osobe, zajedno s domovima umirovljenika i dnevnim centrima za starije osobe, predmet istog propisa, kojemu je namjena stvoriti pravni okvir za različite institucionalizirane oblike podrške i skrbi za starije osobe.

37 U tom pogledu, pod uvjetom provjere od strane suda koji je uputio zahtjev, ?ini se da iz dokumenata u spisu proizlazi da, osim ?injenice da definira ono što obuhva?a pojam „pansioni za starije osobe“, taj propis podvrgava poslovanje pansiona za starije osobe dobivanju dozvole od valonske vlade, koje se uvjetuje poštovanjem odre?enog broja pretpostavki i uvjeta. ?ini se da iz dokumenata u spisu, pod uvjetom da to potvrdi i sud koji je uputio zahtjev, proizlazi da se neki od tih uvjeta i normi odnose na područja koja su zajedni?ka pansionima za starije osobe i domovima za starije osobe.

38 Prilikom ocjenjivanja je li odnosno tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti, treba tako?er uzeti u obzir ?injenicu da pansioni za starije osobe napla?uju cijene koje se odre?uju pod nadzorom Ministarstva gospodarstva.

39 Konkretnije, glede okolnosti da pansioni za starije osobe kojima je cilj stjecanje dobiti, poput onoga kojime upravlja LJJ, ne primaju nikakvu javnu pomo? ni javnu financijsku potporu, valja

istaknuti, s jedne strane, da, s obzirom na to da je pojam „tijelo“, u na?elu dovoljno širok da uklju?uje privatne subjekte kojima je cilj stjecanje dobiti (presuda Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 57.), ?injenica da LJJ obavlja svoje djelatnosti s takvim ciljem nipošto ne isklju?uje mogućnost da ga se kvalificira kao „drugo tijelo koje države ?lanice priznaju kao tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti“, u smislu ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (g) Šeste direktive. S druge strane, iako iz sudske prakse navedene u to?ki 35. ove presude proizlazi da ?injenica da troškove isporu?enih usluga u kona?nici u velikoj mjeri snose zavodi za zdravstveno osiguranje ili tijela socijalne sigurnosti, što može biti jedan od elemenata koje treba uzeti u obzir prilikom utvr?ivanja je li odnosno tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti, ta okolnost, kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 30. svojeg mišljenja, samo je jedan od elemenata. Stoga, nepostojanje javne financijske potpore ne isklju?uje samo po sebi takvo priznanje, jer se ono treba ocjenjivati uzimaju?i u obzir sve elemente relevantne u konkretnom slu?aju.

40 U tim okolnostima, zada?a je suda koji je uputio zahtjev da utvrdi, uzimaju?i u obzir sve relevantne elemente, posebice one navedene u to?kama 35. do 39. ove presude, jesu li nacionalna tijela prilikom priznanja LJJ-a kao tijela posve?enog socijalnoj dobrobiti poštovala granice diskrecijskog prava koje im je dodijeljeno na temelju ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (g) Šeste direktive.

Uvjet da isporuka usluga mora biti usko povezana sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom

41 Glede cilja koji se želi posti?i izuze?em iz ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (g) Šeste direktive, iz sudske prakse Suda proizlazi da ta odredba iz primjene PDV-a ne isklju?uje sve djelatnosti od op?eg interesa, nego samo one koje su pobrojane i detaljno opisane (vidjeti, u tom smislu, presude Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, t. 12., i Ygeia, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, t. 16.). Osiguravanjem povoljnijeg tretmana, u području PDV-a, pojedinim isporukama usluga od op?eg interesa obavljenim u socijalnom sektoru, to izuze?e ima za cilj smanjiti troškove tih usluga i na taj ih na?in u?initi dostupnijima pojedincima koji ih mogu koristiti (presuda Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 30.).

42 Me?utim, valja utvrditi da tekst ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (g) Šeste direktive izri?ito navodi usluge koje pružaju domovi umirovljenika me?u isporukama usluga i robe usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, koji su tako?er obuhva?eni izuze?em predvi?enim tom odredbom.

43 S tim u svezi, valja napomenuti da domovi umirovljenika, poput pansiona za starije osobe, pružaju osobama u dobi od najmanje 60 godina smještaj popra?en razli?itim uslugama podrške i skrbi. S jedne strane, treba zadržati glede PDV-a jednaki tretman za usluge koje se sastoje od stavljanja na raspolaganje smještaja, bilo da taj smještaj pružaju domovi umirovljenika ili da ga pruža pansion za starije osobe. S druge strane, budu?i da navedene usluge podrške i skrbi koje su pansioni za starije osobe dužni nuditi, u skladu s relevantnim nacionalnim propisima, odgovaraju onima koje domovi umirovljenika moraju pružati sukladno navedenim propisima, za njih treba zadržati jednaki tretman glede PDV-a.

44 Slijedom toga, u pogledu usluga koje pruža pansion za starije osobe, poput onoga o kojemu je rije? u glavnom postupku, izuze?e iz ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (g) Šeste direktive može se primijeniti na one koje se sastoje od stavljanja na raspolaganje smještajnih jedinica prilago?enih za starije osobe. Na druge se usluge, u na?elu, tako?er primjenjuje izuze?e iz te odredbe, ponajprije pod uvjetom da te usluge, koje je taj pansion za starije osobe dužan nuditi u skladu s nacionalnim propisima, imaju za cilj pružanje podrške starijim osobama i da odgovaraju onima koje su domovi umirovljenika tako?er dužni nuditi u skladu s tim propisima.

45 Nadalje, suprotno tvrdnjama LJJ-a i društva Axa Belgium SA (u daljnjem tekstu: Axa), taj

zaključak ne dovodi u pitanje činjenica da tijelo koje upravlja pansionom za starije osobe ne prima nikakvu javnu financijsku potporu i da na temelju usluga koje isporučuju ne nastaje nikakvo pravo na financijsku potporu od strane tijela socijalne zaštite.

46 S tim u svezi, valja naglasiti da tekst članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive ne određuje uvjet koji bi bio vezan za javnu financijsku pomoć u korist odnosno subjekta ili za financijsku potporu tijela javne vlasti ili tijela socijalne sigurnosti u korist korisnika isporučenih usluga. Naime, kao što je belgijska vlada naglasila na raspravi, tom se odredbom daje važnost bitnoj naravi obavljenih transakcija i svojstvu subjekta koji isporučuje robu ili usluge o kojima je riječ, a ne konkretnom načinu financiranja tog subjekta ili naknadi koja mu je plaćena.

47 Nadalje, valja podsjetiti da su izuzeća iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive autonomni pojmovi prava Unije i moraju stoga biti definirani na razini Europske unije (presuda *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 22.). Međutim, definiranje usluge iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive na temelju postojanja javne financijske potpore u korist subjekta ili preuzimanja troškova isporuka od strane tijela socijalne sigurnosti dovelo bi do toga da se taj pojam učini ovisnim o posebnostima propisa država članica u tom području, što bi moglo ugroziti autonomno tumačenje koje treba dati tom pojmu i stvoriti razlike u njegovoj primjeni unutar Unije.

48 Valja uostalom odbiti prigovor LJJ-a i Axe, prema kojem bi se subjekti kojima nije dostupno javno financiranje našli u nepovoljnijem konkurentskom položaju u odnosu na subjekte koji su na taj način financirani jer bi prvonavedeni od tih subjekata, s obzirom na to da ne mogu odbiti PDV, trebali u cijelosti prevaliti troškove koji se odnose na građevinske radove koje su obavili u prethodnoj fazi na korisnike njihovih usluga, uključujući i pripadajuću PDV, jer je stoga taj položaj, prema navedenim društvima, suprotan načelu porezne neutralnosti.

49 Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, načelo porezne neutralnosti protivi se tomu da se slične usluge ili slična roba, koji su, dakle, u međusobnom tržišnom natjecanju, različitito tretiraju s obzirom na PDV (vidjeti presudu *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

50 Međutim, u ovom predmetu, nepostojanje financijske pomoći tijela javne vlasti u korist LJJ-a i činjenica da tijela socijalne sigurnosti ne preuzimaju trošak usluga koje ta zadruga isporučuje nemaju utjecaja na narav usluga koje je to tijelo isporučilo, s obzirom na to da su te usluge usporedive s onima koje isporučuju drugi gospodarski subjekti koji primaju javnu pomoć ili financijsku potporu od tijela javne vlasti. Načelo porezne neutralnosti ne protivi se stoga primjeni istog tretmana, u odnosu na PDV, za iste usluge.

51 Osim toga, valja napomenuti da, sukladno tekstu prvog pitanja, među isporukama usluga koje nudi LJJ u okviru svoje djelatnosti upravljanja pansionom za starije osobe, neke naplatne usluge isporučuju se po izboru i stanarima pansiona i osobama koje nisu njegovi stanari. Konkretnije, riječ je o korištenju restoran-bara, frizerskog salona i salona za uljepšavanje, dvorane za kineziterapiju, djelatnosti radne terapije, praonice, ambulate s mogućnošću vađenja krvi i liječničke ordinacije.

52 S tim u svezi, valja podsjetiti da, u skladu s člankom 13. slovom A stavkom 2. točkom (b) prvom alinejom Šeste direktive, države članice moraju isključiti od pogodnosti izuzeća isporuke usluga predviđene, među ostalim, u članku 13., slovu A, stavku 1. točki (g) te direktive, ako nisu bitne za izvršavanje izuzetih transakcija. Naime, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda, u toj odredbi, koja je obveznog karaktera za države članice, navedeni su uvjeti koje treba uzeti u obzir prilikom tumačenja različitih slučajeva izuzeća obuhvaćenih tom odredbom, a koji se, poput onog iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g) navedene direktive, odnose na isporuke koje su „usko

povezane“ ili koje imaju „blisku vezu“ s djelatnošću od općeg interesa (vidjeti, u tom smislu, presudu Ygeia, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, t. 26.).

53 Glede usluga koje se isporučuju po izboru, navedenih u točki 51. ove presude, zadata je nacionalnog suda da utvrdi koje se usluge po izboru zahtijevaju na temelju primjenjivog nacionalnog propisa. Takve usluge, pod uvjetom da odgovaraju onima koje nude domovi umirovljenika, mogu se smatrati usko povezanim, ponajprije sa socijalnom skrbi i bitnima za izvršavanje izuzetih transakcija.

54 U tom kontekstu, treba navesti da iz očitovanja LJJ-a i Axe proizlazi da Odluka od 3. prosinca 1998. nabraja, kao zahtijevane usluge po izboru: restoranske usluge, usluge čišćenja privatnih smještaja najmanje jednom tjedno te pranja i brige o osobnom rublju stanara. Čini se, dakle, da su zahtijevane usluge po izboru, pod uvjetom da odgovaraju onima koje nude domovi umirovljenika, bitne za izvršavanje izuzetih transakcija. S druge strane, glede isporuke drugih usluga po izboru u okolnostima u glavnom postupku, poput frizerskih usluga i usluga uljepšavanja, ne čini se da predmetni propisi zahtijevaju da pansioni za starije osobe nude te usluge, a ne zahtijevaju to ni od domova umirovljenika, jer se takve usluge po izboru ne mogu smatrati bitnima za izvršavanje izuzetih transakcija pansiona za starije osobe. Međutim, na nacionalnom sudu je da provjeri te informacije.

55 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti na sljedeći način:

- Članak 13. slovo A stavak 1. točku (g) Šeste direktive treba tumačiti na način da se u pogledu usluga koje pruža pansion za starije osobe, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, za koji nacionalni sud mora ocijeniti je li riječ o tijelu posvećenom socijalnoj dobrobiti, uzimajući osobito u obzir elemente navedene u ovoj presudi, izuzeće iz te odredbe može se primijeniti na one koje se sastoje od stavljanja na raspolaganje smještajnih jedinica prilagođenih za starije osobe. Na druge usluge koje isporučuje taj pansion za starije osobe također se može primijeniti to izuzeće, ponajprije pod uvjetom da usluge koje su pansioni za starije osobe dužni nuditi u skladu s relevantnim nacionalnim propisima, imaju za cilj pružanje podrške i skrbi starijim osobama i da odgovaraju onima koje su domovi umirovljenika također dužni nuditi u skladu s nacionalnim propisima;

- u tom pogledu nije važno prima li pansion za starije osobe o kojem je riječ od tijela javne vlasti poticaje ili bilo koji drugi oblik pogodnosti ili financijske potpore.

Troškovi

56 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

**Članak 13. slovo A stavak 1. točku (g) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet ?
Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, treba tumačiti na način da, u pogledu usluga koje pruža pansion za starije osobe, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, za koji nacionalni sud mora ocijeniti je li riječ o tijelu posvećenom socijalnoj dobrobiti, uzimajući osobito u obzir elemente navedene u ovoj presudi, izuzeće iz te odredbe može se primijeniti na one koje se sastoje od stavljanja na raspolaganje smještajnih jedinica prilagođenih za starije osobe. Na druge usluge koje isporučuje taj pansion za starije osobe također se može primijeniti to izuzeće, ponajprije pod uvjetom da usluge koje su pansioni za starije osobe dužni nuditi u skladu s**

relevantnim nacionalnim propisima, imaju za cilj pružanje podrške i skrbi starijim osobama i da odgovaraju onima koje su domovi umirovljenika također dužni nuditi u skladu s nacionalnim propisima.

U tom pogledu nije važno prima li pensija za starije osobe o kojem je riječ od tijela javne vlasti poticaje ili bilo koji drugi oblik pogodnosti ili financijske potpore.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski