

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVES BOTA

přednesené dne 9. července 2015(1)

Věc C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

proti

Belgickému státu

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

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

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

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

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

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

I – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Článek 13 část A šesté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného 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 péří nebo sociálním zabezpečením veřejných služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotčené členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]

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

- dotčené subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,
- musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotčené činnosti,
- musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k [DPH],
- osvobození od daně nesmí být zpusobíle narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k [DPH].

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

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,
- jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k [DPH].“

B – Belgické právo

5. §lánek 44 odst. 2 bod 2 zákona o dani z p?ídané hodnoty(3), ve zn?ní platném do 21. ?ervence 2005, stanoví, že od DPH je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální pé?í subjekty, jejichž posláním je pé?e o seniory, které jsou za takové uznány p?íslušným orgánem a které, jsou-li soukromoprávními subjekty, jednají v sociálních podmínkách srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjekt?.

6. Programový zákon ze dne 11. ?ervence 2005(4), který vstoupil v platnost dne 22. ?ervence 2005, toto ustanovení zm?nil. Nový §lánek 44 odst. 2 bod 2 stanoví, že od DPH je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální pé?í, sociálním zabezpe?ením a ochranou d?tí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které p?íslušný orgán uznává za subjekty sociální povahy. Toto nové ustanovení konkrétn? uvádí „subjekty, jejichž posláním je pé?e o seniory“.

7. §lánek 2 bod 1 na?ízení o zotavovná?h, ubytovacích za?ízeních s pe?ovatelskou službou a centrech denní pé?e pro seniory a o z?ízení valonské rady t?etího v?ku (décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge) ze dne 5. ?ervna 1997(5) definuje zotavovnu jako „za?ízení ur?ené k ubytování senior? ve v?ku nejmén? šedesáti let, kte?í zde mají obvyklé bydlišt? a využívají kolektivní rodinné, domácí, denní asisten?ní služby a p?ípadn? ošet?ovatelskou nebo zdravotnickou pé?i“.

8. Pokud jde o ubytovací za?ízení s pe?ovatelskou službou, je definováno v ?l. 2 bodu 2 na?ízení ze dne 5. ?ervna 1997 jako „jedna nebo více budov bez ohledu na jejich název tvo?ících funk?ní celek, který zahrnuje samostatné byty poskytované za úplatu senior?m ve v?ku nejmén? šedesáti let, jež jim umožňují vést nezávislý život, jakož i služby, jichž mohou voln? využívat“. Toto ustanovení rovnž stanoví, že „prostory, za?ízení a společné služby ubytovacího za?ízení s pe?ovatelskou službou mohou být p?ístupné také jiným osobám ve v?ku nejmén? šedesáti let“.

9. V p?edkládacím rozhodnutí cour d'appel de Mons (odvolací soud v Mons, Belgie) uvádí, že ubytovací za?ízení s pe?ovatelskou službou uplatňuje ceny regulované ministère des affaires économiques (ministerstvo hospodá?ských v?cí).

II – Skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (dále jen „společnost Les Jardins de Jouvence“) je společností belgického práva, která byla založena v roce 2004. Jejím ú?elem je provozování a ?ízení pe?ovatelských za?ízení, jakož i výkon veškerých ?inností, které se p?ímo nebo nep?ímo týkají zdravotní pé?e a pomoci nemocným a zdravotn? postiženým senior?m.

11. Společnost Les Jardins de Jouvence dne 20. ?íjna 2004 oznámila zahájení ?innosti správci DPH a jako ?innost uvedla „pronájem garsoniér osobám bez zdravotního postižení“. Dne 27. ?íjna 2006 obdržela ze strany p?íslušných valonských ú?ad? prozatímní povolení k ?innosti od 28. ?ervna 2006 do 27. ?ervna 2007. Dne 27. b?ezna 2007 bylo na valné hromad? společník? rozhodnuto o rozší?ení p?edm?tu ?innosti této společnosti o „provozování restaurací, kaváren-pivnic, vináren, snack bar?, recep?ních a restaura?ních za?ízení nebo veškerých dalších obdobných za?ízení“, jakož i o „provozování kade?nických salon?, kosmetických salon? a manikúr“.

12. Konkrétn? uvedená společnost svým nájemc?m poskytla samostatné byty pro jednu nebo dv? osoby, jejichž sou?ástí je vybavená kuchyn?, obývací pokoj, ložnice a vybavená koupelna. Krom? toho byly nájemc?m, jakož i jiným osobám, jež nejsou nájemci, za úplatu nabízeny r?zné služby, totiž restaurace s barem, kade?nický a estetický salón, kinezioterapeutický sál,

ergoterapeutické aktivity, prádelna, zdravotnické středisko, místo pro odběr krve a lékařská ordinace.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

vybavenou pražkou, zdravotnické středisko a místo [„kde lze provádět] odběr krve, lékařskou ordinací), subjektem v podstatě sociální povahy, který zajišťuje „poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice [...].

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

III – Analýza

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

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

A – K pojmu „subjekty uznáné za subjekty sociální povahy“

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

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

25. Avšak „za účelem určení subjektů, jejichž ‚sociální povaha‘ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice musí být pro účely tohoto ustanovení uznána, vnitrostátním orgánem v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů. Mezi tyto faktory může patřit existence zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních nebo regionálních, právních nebo správních, daňových nebo ustanovení sociálního zabezpečení, povaha veřejného zájmu na činnostech dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani 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“ (8).

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

27. Z písemností ve spisu totiž vyplývá, že čl. 2 bod 2 nařízení ze dne 5. června 1997 konkrétně definuje, co je třeba rozumět „ubytovacími zařízeními s pečovatelskou službou“. Mimoto podle tohoto nařízení k tomu, aby ubytovací zařízení s pečovatelskou službou mohla být otevřena a provozována, musí získat souhlas ze strany veřejných orgánů (9). Tato ubytovací

zařízení musí zejména splňovat určité společné normy vztahující se na zotavovny, jakými jsou například normy týkající se možnosti přizpůsobit ceny ubytování nebo příjetí, účelnosti, minimální a maximální kapacity ubytování nebo příjetí, podmínek zkušeností a kvalifikace, jakož i minimálních požadavků výkonu činnosti a přítomnosti, které se vyžadují pro výkon funkce ředitele(10). K tomu, aby ubytovací zařízení s pečovatelskou službou dostala tento souhlas, musí rovněž splňovat určité normy týkající se podmínek, podle kterých je zajišťována nepřetržitá služba umožňující uskutečnit zásah u rezidentů v případě nutnosti, jakož i podmínek ohledně volitelných služeb, které musí správce povinně organizovat nebo zpřístupnit na žádost rezidentů(11).

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

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

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

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

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

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

33. Mé zkoumání mě tedy vede k posouzení následujících bodů. Nejprve bude třeba určit, co pokrývá pojem „sociální péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Poté vysvětlím, jak je podle mého názoru třeba rozumět pojmu „úzce související“ ve smyslu tohoto ustanovení. Konečně bude třeba určit, zda používání spojky „a“ mezi pojmy „sociální péče“ a

„sociální zabezpečení“ znamená, že poskytování služeb musí povinně úzce souviset s oběma těmito pojmy. Pokud mé zkoumání totiž povede k závěru, že poskytování služeb společnosti Les Jardins de Jouvence spadá do sociální péče, avšak že toto spojení znamená simultánní působnost i k pojmu sociálního zabezpečení, pak ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je ubytovací zařízení dotčené ve věci v původním řízení, nemůže být považováno za subjekt osvobozený od daní.

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

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

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

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

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

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

40. *A priori* spadají činnosti soukromých subjektů, jakou je společnost Les Jardins de Jouvence, do sociální péče, pokud spočívají v nabízení bytů přizpůsobených seniorům. Je pravdou, že na rozdíl od jiných subjektů, jako jsou domovy důchodců, v nichž jsou důchodci často nesamostatnými seniory a potřebují zdravotní péči pro veškeré úkony každodenního života, ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je společnost Les Jardins de Jouvence, nabízejí byty samostatným seniorům. Nic to nemění na tom, že samostatní senioři vzhledem ke

změně, k nimž došlo v jejich životě, už nemohou vést takový život, jaký vedli předtím. Učiní tedy rozhodnutí zředit uvnitř struktury, která se jim zdá být přizpůsobena jejich specifickým potřebám, jako je nezbytná přítomnost výtahu, menší byt, který je upraven tak, že se lze lépe vyhnout pádům, nebo i upravený „inteligentní“ byt. Ubytovací zařízení s pečovatelskou službou je strukturou, ve které tyto osoby určitě naleznou pomoc v případě potřeby a která jim nabízí veškeré záruky nerušeného spokojeného života. Tyto osoby rovněž vědí, že v takových strukturách budou povinně nabízeny služby, jež jim umožňují nestarat se o každodenní logistiku (úklid, stravu) nebo případné přesuny autem, jelikož některé služby budou nabízeny na místě, například kadeřnictví nebo manikúra.

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

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

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

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

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

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

47. Na druhé straně totéž neplatí o poskytování služeb nerezidentům. Je jasné, že v takovém případě již toto poskytování není doplňující, ale jde o poskytování zcela oddělených od hlavního

poskytování. Proto už podle mého názoru nesplňuje podmínku stanovenou v §l. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, totiž podmínku být úzce související se sociální péčí.

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

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

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

51. Vzhledem k předcházejícím úvahám se domnívám, že ubytovací zařízení s pečovatelskou službou, jakým je zařízení dotčené v předmětném řízení, může být považováno za zařízení poskytující služby „úzce související se sociální péčí“ ve smyslu §l. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Bude na vnitrostátním soudu, aby určil, zda innosti uvedeného ubytovací zařízení s pečovatelskou službou spadají do sociální péče. V tomto ohledu bude vnitrostátní soud muset zohlednit všechny skutečnosti, na jejichž základě bude možné určit, zda cílem těchto inností je pomoc osobám v nouzi. Vnitrostátní soud bude rovněž muset určit, zda je poskytování služeb, které toto ubytovací zařízení s pečovatelskou službou nabízí, nezbytné pro výkon těchto inností.

IV – Závěry

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

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

Za tímto účelem je úkolem vnitrostátního soudu určit:

- zda vzhledem k předmětu innosti tohoto ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou a obsahu služeb, které nabízí, toto označení překračuje posuzovací pravomoc poskytnutou členským státům uvedeným ustanovením pro takové označení,
- zda innosti uvedeného ubytovacího zařízení s pečovatelskou službou spadají do sociální

pé?e. V tomto ohledu bude vnitrostátní soud muset zohlednit všechny skute?nosti, na základě kterých bude možné posoudit, zda cílem t?chto ?inností je pomoc osobám v nouzi a

– zda je poskytování služeb, které toto ubytovací za?ízení s pé?ovatelskou službou nabízí, nezbytné k výkonu takových ?inností.“

1 – P?vodní jazyk: francouzština.

2 – Ú?. v?st. L 145, s. 1, dále jen „šestá sm?rnice“.

3 – *Moniteur belge* ze dne 3. ?ervence 1969, s. 7046.

4 – *Moniteur belge* ze dne 12. ?ervence 2005, s. 32180.

5 – *Moniteur belge* ze dne 26. ?ervna 1997, s. 17043, dále jen „na?ízení ze dne 5. ?ervna 1997“.

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

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

8 – Tamtéž (bod 31 a citovaná judikatura). Pro nov?jší výklad Soudního dvora, podaný za platnosti sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1 a oprava Ú?. v?st. L 335, s. 60), viz rozsudek „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, body 21, 26 a 29).

9 – Viz ?l. 5 odst. 1 první pododstavec uvedeného na?ízení.

10 – Viz ?l. 5 odst. 5 druhý pododstavec na?ízení ze dne 5. ?ervna 1997, který odkazuje na v?ci uvedené v bodech 1 až 8 svého odst. 2.

11 – Viz ?l. 5 odst. 5 druhý pododstavec body 3 a 4 tohoto na?ízení.

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

13 – C?141/00, EU:C:2002:473.

14 – Bod 44.

15 – C?498/03, EU:C:2005:322.

16 – Bod 30.

17 – Viz ?l. 132 odst. 1 písm. g) této sm?rnice.

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

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

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

21 – Tamtéž (bod 40).

22 – C-76/99, EU:C:2001:12.

23 – C-45/01, EU:C:2003:595.

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