Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 21. januára 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica o DPH — Oslobodenia od dane — Článok 13 A ods. 1 písm. g) — Oslobodenie poskytovaní služieb a dodávky tovaru úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi uznanými za subjekty sociálnej povahy — Pojem ‚poskytovania služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením' — Subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy — Zariadenie opatrovateľskej služby"

Vo veci C-335/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d'appel de Mons (Odvolací súd v Monse, Belgicko) z 18. júna 2014 a doručený Súdnemu dvoru 11. júla 2014, ktorý súvisí s konaním:

Les Jardins de Jouvence CRL

proti

État belge,

za účasti:

AXA Belgium SA,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. júna 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Les Jardins de Jouvence SCRL, v zastúpení: L. Strepenne a G. Lardinois, avocats,

— Axa Belgium SA, v zastúpení: P. Meessen a C. Goossens, avocats,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs, C. Pochet a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

— Európska komisia, v zastúpení: F. Dintilhac a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. júla 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Les Jardins de Jouvence SCRL (ďalej len „LJJ“) a Belgickým kráľovstvom vo veci zamietnutia odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) touto spoločnosťou odvedenej na vstupe za stavebné práce, ktoré uskutočnila na účely prevádzkovania zariadenia opatrovateľskej služby.

Právny rámec

Právo Únie

3 Šiesta smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Spor vo veci samej sa však vzhľadom na dátum predmetných skutkových okolností aj naďalej riadi šiestou smernicou.

4 Článok 13 A šiestej smernice uvádza:

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

…

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

…

2. …

b) Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich (1) b), g), h), i), l), m) a n) neposkytne, ak:

— tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane.

…“

Belgické právo

5 Zákon o dani z pridanej hodnoty (Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Moniteur belge* z 27. júla 1969, s. 7046) v znení účinnom do 21. júla 2005, stanovuje vo svojom článku 44 ods. 2:

„Oslobodené od dane je aj:

…

2° poskytovanie služieb a dodanie tovarov úzko súvisiace s poskytovaním sociálnej pomoci a uskutočňované subjektmi, ktorých úlohou je starostlivosť o osoby vyššieho veku a ktoré boli za takéto subjekty uznané príslušnými orgánmi a ktoré v prípade, ak ide o subjekty súkromného práva, poskytujú služby v porovnateľných sociálnych podmienkach ako subjekty verejného práva…“

6 Programový zákon z 11. júla 2005 (*Moniteur belge* z 12. júla 2005, s. 32180) zmenil a doplnil zákon o dani z pridanej hodnoty od 22. júla 2005. Článok 44 ods. 2 tohto zákona v znení zmien a doplnení (ďalej len „zmenený zákon o DPH“) stanovuje:

„Oslobodené od dane je aj:

…

2° poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou pomocou, sociálnym zabezpečením a ochranou detí a mládeže subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré príslušný orgán uznáva za subjekty sociálnej povahy.

Ide najmä o:

— subjekty, ktorých úlohou je starostlivosť o osoby vyššieho veku;

…“

7 Článok 2 bod 1 dekrétu Valónskej regionálnej rady z 5. júna 1997 týkajúceho sa domovov dôchodcov, zariadení opatrovateľskej služby a zariadení dennej starostlivosti pre osoby vyššieho veku a o zriadení Valónskej rady tretieho veku (*Moniteur belge* z 26. júna 1997, s. 17043) v znení účinnom v čase skutkového stavu vo veci samej (ďalej len „dekrét z 5. júna 1997“), definuje domov dôchodcov ako „zariadenie bez ohľadu na jeho názov, určené na ubytovanie osôb starších ako šesťdesiat rokov, ktoré v ňom majú obvyklý pobyt a sú prijímateľmi kolektívnych služieb rodinného zázemia, starostlivosti o domácnosť, pomoci v každodennom živote, a ak je to potrebné, ošetrovateľských a rehabilitačných služieb“.

8 Článok 2 bod 2 dekrétu z 5. júna 1997 definuje zariadenie opatrovateľskej služby ako „jednu alebo viacero budov bez ohľadu na ich názov, ktoré predstavujú funkčný celok a sú spravované subjektom, ktorý za protihodnotu poskytuje špeciálne ubytovanie pre osoby staršie ako šesťdesiat rokov umožňujúce im viesť nezávislý život, pričom sa v nich povinne poskytujú služby, ktoré môžu tieto osoby slobodne využívať“. V tomto poslednom ustanovení sa tiež uvádza, že vláda vymedzí pojem funkčný celok a že priestory, zariadenia a spoločné služby zariadenia opatrovateľskej služby môžu byť prístupné aj iným osobám starším ako 60 rokov.

9 Podľa článku 5 ods. 1 prvého pododseku dekrétu z 5. júna 1997 sa na prevádzkovanie domovu dôchodcov alebo zariadenia opatrovateľskej služby vyžaduje súhlas a podľa článku 5 ods. 2 a 5 uvedeného dekrétu tieto zariadenia musia spĺňať určité normy.

10 Podľa článku 5 ods. 2 dekrétu z 5. júna 1997 musia teda domovy dôchodcov spĺňať určité normy, ktoré sa týkajú:

„1° služieb pokrytých cenami za ubytovanie alebo starostlivosť;

…

6° stravy, hygieny a zdravotnej starostlivosti;

…

9° vnútorného organizačného poriadku pri dodržaní nasledujúcich zásad:

…

c) slobodný prístup rodiny, priateľov… do domovu dôchodcov“

11 Z článku 5 ods. 5 druhého pododseku dekrétu z 5. júna 1997 vyplýva, že zariadenia opatrovateľskej služby musia spĺňať normy vymedzené valónskou vládou, ktoré sa týkajú oblastí uvedených v bode 10 tohto rozsudku.

12 Podľa článku 5 ods. 5 prvého pododseku dekrétu z 5. júna 1997 individuálne obytné jednotky, ktoré zariadenia opatrovateľskej služby poskytnú ubytovaným osobám, musia mať aspoň obývačku, kuchynský kút, spálňu, kúpeľňu, ako aj vlastnú toaletu. Okrem toho podľa článku 5 ods. 5 druhého pododseku bodu 4 tohto dekrétu musia zariadenia opatrovateľskej služby takisto spĺňať určité normy, pokiaľ ide o „fakultatívne služby, ktoré musí správca povinne organizovať alebo sprístupniť na žiadosť ubytovaných osôb a podmienky ich prístupu“ (ďalej len „požadované fakultatívne služby“), t. j. služby, ktorých „minimálny obsah vymedzí [valónska] vláda“.

13 Z bodu 2.2 kapitoly III prílohy III s názvom „Normy uplatniteľné na zariadenia opatrovateľskej služby“ nariadenia valónskej vlády z 3. decembra 1998, ktorým sa vykonáva dekrét z 5. júna 1997 (*Moniteur belge* z 27. januára 1999, s. 2221), v znení účinnom v čase skutkového stavu vo veci samej (ďalej len „nariadenie z 3. decembra 1998“) vyplýva, že zariadenia opatrovateľskej služby musia povinne poskytovať údržbu spoločných priestorov, vonkajšieho vybavenia a materiálu poskytnutého ubytovaným osobám, umývanie okien zvnútra aj zvonka, informácie o voľnočasových aktivitách organizovaných v obci, rovnako ako aj návštevu zástupcu zriaďovateľa najmenej dvakrát za rok. Okrem toho podľa bodu 2.3 tejto kapitoly prílohy III nariadenia z 3. decembra 1998 musia zariadenia opatrovateľskej služby poskytnúť ubytovaným osobám nasledujúce fakultatívne služby, t. j. služby, ktoré môžu slobodne využívať:

— možnosť stravovať sa trikrát denne, z čoho povinne jedenkrát kompletné teplé jedlo, buď v spoločnej miestnosti zariadenia opatrovateľskej služby určenej na stravovanie a aktivity vo voľnom čase, alebo v reštaurácii domova dôchodcov alebo domova dôchodcov a starostlivosti, ktoré sú funkčne spojené so zariadením opatrovateľskej služby, alebo v súkromnom ubytovaní ubytovanej osoby. Vedie sa denný záznam jedla podávaného ubytovaným osobám s uvedením mena príslušnej osoby a údajov potrebných na fakturáciu,

— možnosť upratania súkromného ubytovania aspoň raz za týždeň,

— možnosť využitia práčovne ubytovanou osobou.

14 Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že zariadenia opatrovateľskej služby účtujú ceny stanovené pod dozorom ministerstva hospodárstva.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 LJJ, spoločnosť založená v roku 2004, je družstvo podľa belgického práva, ktorého predmetom činnosti bolo v čase skutkového stavu vo veci samej prevádzkovanie a riadenie ústavov opatrovateľskej služby, ako aj vykonávanie všetkých činností týkajúcich sa priamo alebo nepriamo zdravotnej starostlivosti a pomoci chorým osobám, osobám vyššieho veku, osobám so zdravotným postihnutím alebo iným osobám.

16 V októbri 2004 LJJ oznámila belgickému daňovému úradu začiatok svojej činnosti prenájmu bytových jednotiek určených pre osoby bez zdravotného postihnutia. Tento úrad zaregistroval preto LJJ na účely DPH.

17 Dňa 27. októbra 2006 LJJ získala dočasné povolenie na prevádzkovanie zariadenia opatrovateľskej služby „Les jardins de Jouvence“.

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

19 Medzi augustom 2004 a septembrom 2006 LJJ uskutočnila dôležité stavebné práce a vybudovala zariadenia nevyhnutné na plnenie svojho predmetu činnosti na účel začatia prevádzkovania zariadenia opatrovateľskej služby.

20 V dňoch 5. októbra a 14. novembra 2006 vykonal daňový úrad kontrolu účtovníctva spoločnosti Les Jardins de Jouvence, aby overil uplatnenie právnej úpravy v oblasti DPH za obdobie od 30. augusta 2004 do 30. septembra 2006. V rámci tejto kontroly dospel tento úrad k záveru, že LJJ nemala právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa výstavby nehnuteľností v období od roku 2004 do roku 2006, keďže táto spoločnosť je daňovým subjektom, ktorého všetky činnosti uskutočnené v rámci prevádzkovania jej zariadenia opatrovateľskej služby boli podľa článku 44 ods. 2 zmeneného zákona o DPH oslobodené od DPH. Následne uvedený úrad vyzval LJJ, aby zaplatila neprávom odpočítanú sumu dane.

21 Dňa 25. januára 2007 oznámil daňový úrad spoločnosti LJJ vymazanie jej účtu DPH s účinnosťou od 30. septembra 2006.

22 Dňa 13. februára 2007 bol spoločnosti LJJ doručený výkaz nedoplatkov, proti ktorému táto spoločnosť podala 20. februára 2007 žalobu na Tribunal de première instance de Mons (Súd prvého stupňa v Monse).

23 Rozsudkom vydaným 19. júna 2012 zamietol tento súd žalobu spoločnosti LJJ ako nedôvodnú, pričom zastával názor, že subjekty, ktorých účelom je starostlivosť o osoby vyššieho veku, sú podľa článku 44 ods. 2 zmeneného zákona o DPH oslobodené od DPH, pričom nie je potrebné overiť, či dotknuté poskytovania služieb okrem iného súviseli so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením a či boli poskytnuté subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo subjektmi, ktoré príslušný orgán uznáva za subjekty sociálnej povahy.

24 Dňa 19. decembra 2012 sa LJJ odvolala proti tomuto rozsudku na Cour d’appel de Mons (Odvolací súd v Monse).

25 LJJ tvrdila pred týmto súdom, že formálne povolenie prevádzkovania zariadenia opatrovateľskej služby nevyhnutne neznamená uznanie sociálnej povahy tohto subjektu, keďže podmienky súhlasu na prevádzkovanie zariadenia opatrovateľskej služby sú zásadne odlišné od podmienok prevádzkovania domovov dôchodcov. Táto spoločnosť takisto uviedla, že absentovala kolektívna materiálna pomoc – základný prvok pojmu sociálneho poistenia alebo sociálneho zabezpečenia –, pokiaľ ide o zariadenia opatrovateľskej služby. V prejednávanej veci LJJ nebola financovaná z verejných zdrojov a osoby, ktoré ubytováva, nedostávali na účely úhrady nákladov na poskytnuté služby žiadnu pomoc alebo podporu z verejných zdrojov.

26 Belgicko pred Cour d'appel de Mons (Odvolací súd v Monse) navrhlo, aby tento zamietol návrh spoločnosti LJJ, pričom tvrdilo, že táto spoločnosť, ktorá poskytovala služby uvedené v článku 44 ods. 2 zmeneného zákona o DPH, bola daňovým subjektom oslobodeným od DPH, ktorý v dôsledku toho nemal nárok na odpočítanie tejto dane. Belgicko tvrdilo, že zariadenie opatrovateľskej služby prevádzkované spoločnosťou LJJ, ktorá získala súhlas valónskeho regiónu, získala na účely poskytovania služieb úzko súvisiacich so sociálnou pomocou formálne uznanie svojej sociálnej povahy. Služby poskytované spoločnosťou LJJ, ktoré priamo súvisia s ubytovaním, liečením a so starostlivosťou poskytovanými ubytovaným osobám na účely zlepšenia ich fyzického a/alebo duševného zdravia, majú taktiež sociálnu povahu.

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

„1. Je zariadenie opatrovateľskej služby v zmysle dekrétu z 5. júna 1997 [ktoré poskytuje] na účel zisku špeciálne ubytovanie pre jednu alebo dve osoby spolu so zariadenou kuchyňou, obývačkou, spálňou a zariadenou kúpeľňou, pričom im tak umožňuje viesť nezávislý život, ako aj rôzne fakultatívne služby za odplatu, ktoré sú prístupné aj iným osobám ako obyvateľom zariadenia opatrovateľskej služby (prevádzkovanie reštaurácie – baru, kaderníctva a kozmetického salónu, fyzioterapeutických priestorov, činnosti ergoterapie, práčovne, ošetrovne, odbery krvi, ordinácie), v podstate subjektom sociálnej povahy, ktorého činnosť predstavuje ‚poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením' v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice?

2. Bude sa odpoveď na túto otázku líšiť, ak predmetné zariadenie opatrovateľskej služby získa na poskytovanie služieb dotáciu alebo inú formu finančného zvýhodnenia alebo pomoci zo strany verejnej moci?"

O prejudiciálnych otázkach

28 Svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že služby poskytované zariadením opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, ktoré nedostáva žiadnu podporu, ani žiadnu inú formu finančného zvýhodnenia alebo pomoci zo stany verejnej moci, uskutočňované na účel zisku a spočívajúce v poskytovaní špeciálneho ubytovania osobám starším ako 60 rokov, umožňujúceho im žiť úplne nezávisle, ako aj v poskytovaní doplnkových služieb za odplatu, ktoré sú prístupné aj osobám, ktoré neubytovávajú, sú oslobodené od dane podľa tohto ustanovenia.

29 Zo znenia článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice vyplýva, že toto ustanovenie sa uplatňuje na poskytovanie služieb a dodávky tovaru, ktoré sú na jednej strane uskutočňované „subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy" a na druhej strane „úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením" (rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34, ako aj Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21).

30 Vzhľadom na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že LJJ nie je verejnoprávnym subjektom v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, jej činnosti môžu byť oslobodené od DPH na základe tohto ustanovenia len v tom prípade, ak sa na LJJ bude vzťahovať pojem „iné subjekty, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle tohto istého ustanovenia.

31 Treba preto v prvom rade skúmať, či sa na LJJ vzťahuje pojem „iné subjekty, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice a v druhom rade, či sú služby poskytované zariadením opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, „úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením“ v zmysle tohto ustanovenia.

O podmienke týkajúcej sa uznania za iné subjekty, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy

32 V tejto súvislosti je na úvod potrebné pripomenúť, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice nespresňuje podmienky ani postupy uznania sociálnej povahy subjektov iných, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Je teda v zásade úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých môže byť takéto uznanie uvedeným subjektom priznané (pozri rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26 a citovanú judikatúru).

33 V tomto kontexte článok 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice zveruje členským štátom možnosť podmieniť priznanie subjektom iným, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, oslobodenie od dane podľa odseku 1 písm. g) toho istého článku dodržaním jednej alebo viacerých podmienok vymenovaných v uvedenom odseku 2 písm. a). Tieto fakultatívne podmienky môžu členské štáty voľne a dodatočne ukladať na poskytnutie uvedeného oslobodenia od dane (pozri rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 27 a citovanú judikatúru).

34 Z toho vyplýva, že článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice priznáva členským štátom diskrečnú právomoc uznať sociálnu povahu určitých subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom (pozri v tomto zmysle rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 51 a citovanú judikatúru).

35 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri uznaní sociálnej povahy subjektov iných, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, je úlohou vnútroštátnych orgánov podľa práva Únie a za preskúmania vnútroštátnymi súdmi, aby zohľadnili viaceré skutočnosti. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení ako vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, daňových ustanovení alebo ustanovení sociálneho zabezpečenia, povaha všeobecného záujmu na činnostiach dotknutého daňového subjektu, skutočnosť, že iné daňové subjekty, ktoré uskutočňujú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady dotknutých služieb sú prípadne prevažne hradené zdravotnými poisťovňami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia (rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a citovaná judikatúra).

36 V tomto kontexte možno zohľadniť aj skutočnosť, že vo valónskom regióne sú zariadenia opatrovateľskej služby s domovmi dôchodcov a zariadeniami dennej starostlivosti predmetom jedinej právnej úpravy, ktorej cieľom je zahŕňať rôzne inštitucionalizované formy pomoci pre osoby vyššieho veku a starostlivosť o nich.

37 S výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa v tomto ohľade zdá, že z dokumentov v spise vyplýva, že okrem toho, že táto právna úprava vymedzuje pojem „zariadenie opatrovateľskej služby“, podmieňuje prevádzkovanie zariadenia opatrovateľskej služby získaním súhlasu vydaného valónskou vládou, ktorý podlieha splneniu určitého počtu podmienok a noriem. S výhradou potvrdenia vnútroštátnym súdom sa zdá, že z dokumentov v spise vyplýva, že niektoré z týchto podmienok a noriem sa týkajú vecí spoločných pre zariadenia opatrovateľskej služby a domovy dôchodcov.

38 Na účely posúdenia sociálnej povahy dotknutého subjektu treba tiež zohľadniť skutočnosť, ako vyplýva z dokumentov v spise, že zariadenia opatrovateľskej služby účtujú ceny stanovené pod dozorom ministerstva hospodárstva.

39 Pokiaľ ide konkrétne o okolnosť, podľa ktorej zariadenia opatrovateľskej služby, aké prevádzkuje LJJ, sledujúce dosiahnutie zisku, nedostávajú žiadnu pomoc ani podporu z verejných zdrojov, treba na jednej strane uviesť, že pojem „subjekt“, ktorý je v podstate dostatočne široký na to, aby zahŕňal súkromné subjekty sledujúce dosiahnutie zisku (rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 57), skutočnosť, že LJJ uskutočňuje svoje činnosti na takýto účel, nijako nevylučuje kvalifikáciu tejto spoločnosti za „iný subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice. Na druhej strane, aj keď z judikatúry uvedenej v bode 35 tohto rozsudku vyplýva, že skutočnosť, že sú náklady poskytovaných služieb prípadne prevažne hradené zdravotnými poisťovňami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia, môže patriť medzi skutočnosti, ktoré treba zohľadniť na určenie toho, či má dotknutý subjekt sociálnu povahu, táto okolnosť je, ako uviedol generálny advokát v bode 30 svojich návrhov, iba jednou zo skutočností. Absencia finančnej účasti z verejných zdrojov preto sama osebe nevylučuje také uznanie, ktoré musí byť posúdené vzhľadom na všetky skutočnosti relevantné pre tento prípad.

40 Za týchto okolností je úlohou vnútroštátneho súdu, aby pri zohľadnení všetkých relevantných skutočností, najmä tých uvedených v bodoch 35 až 39 tohto rozsudku, určil, či vnútroštátne orgány pri uznávaní spoločnosti LJJ ako subjektu sociálnej povahy, neprekročili hranice diskrečnej právomoci, ktorá im bola zverená článkom 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

O podmienke, podľa ktorej poskytovanie služieb musí úzko súvisieť so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením

41 Pokiaľ ide o cieľ sledovaný oslobodením od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že toto ustanovenie neoslobodzuje od DPH všetky činnosti vo všeobecnom záujme, ale len tie, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi detailne opísané (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, bod 12, ako aj Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 16). Zabezpečením priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH v prípade poskytovania niektorých služieb vo verejnom záujme v sociálnej oblasti toto oslobodenie sleduje zníženie cien týchto služieb a ich dostupnosť pre osoby, ktoré ich môžu využiť (rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 30).

42 Treba však konštatovať, že znenie článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice výslovne uvádza služby poskytované domovmi dôchodcov ako poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, na ktoré sa tak vzťahuje oslobodenie stanovené v tomto ustanovení.

43 V tejto súvislosti treba uviesť, že domovy dôchodcov, rovnako ako zariadenia opatrovateľskej služby, poskytujú osobám starším ako 60 rokov ubytovanie spojené s rôznymi pomocnými službami a službami starostlivosti. Na jednej strane službe spočívajúcej v poskytovaní ubytovania treba vyhradiť rovnaké zaobchádzanie v súvislosti s DPH, či sú tieto ubytovania poskytované domovom dôchodcov alebo zariadením opatrovateľskej služby. Na druhej strane, keďže uvedené pomocné služby a služby starostlivosti, ktoré sú zariadenia opatrovateľskej služby povinné ponúkať pri uplatnení príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy, zodpovedajú službám, ktoré musia poskytovať domovy dôchodcov v súlade s uvedenou právnou úpravou, treba im v súvislosti s DPH vyhradiť rovnaké zaobchádzanie.

44 V dôsledku toho medzi službami poskytovanými zariadením opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, môžu byť služby, ktoré spočívajú v poskytovaní ubytovania prispôsobeného osobám vyššieho veku, oslobodené od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice. Aj ostatné služby sú

v zásade oslobodené od dane podľa tohto ustanovenia, najmä pod podmienkou, že tieto služby, ktoré je toto zariadenie opatrovateľskej služby povinné ponúknuť za uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy, majú za cieľ zabezpečiť pomoc osobám vyššieho veku, ako aj starostlivosť o ne a zodpovedajú službám, ktoré sú povinné ponúkať domovy dôchodcov taktiež v súlade s touto právnou úpravou.

45 Okrem toho v rozpore s tvrdeniami spoločností LJJ a Axa Belgium SA (ďalej len „Axa“), tento záver nie je spochybnený skutočnosťou, že subjekt, ktorý prevádzkuje zariadenie opatrovateľskej služby, nedostáva žiadnu finančnú pomoc z verejných zdrojov a že služby, ktoré poskytuje, nezakladajú nárok na žiadne finančné zvýhodnenie zo strany sociálneho zabezpečenia.

46 V tomto ohľade treba zdôrazniť, že znenie článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice nestanovuje podmienku, ktorá by sa viazala na finančnú pomoc z verejných zdrojov v prospech dotknutého prevádzkovateľa alebo na finančnú účasť verejných orgánov alebo orgánov sociálneho zabezpečenia v prospech príjemcov poskytnutých služieb. Ako totiž belgická vláda zdôraznila na pojednávaní, toto ustanovenie kladie dôraz na vlastnú povahu uskutočnených činností, ako aj na postavenie prevádzkovateľa poskytujúceho predmetné služby alebo dodávajúceho tovary a nie na spôsob osobitného financovania tohto prevádzkovateľa alebo protislužbe uhradenej tomuto prevádzkovateľovi.

47 Treba okrem toho pripomenúť, že oslobodenia od dane upravené v článku 13 A ods. 1 šiestej smernice predstavujú autonómne pojmy práva Európskej únie a že podľa neho musia byť aj definované (rozsudok Kingscrest Associates a Montecello C-498/03, EU:C:2005:322, bod 22). Definovanie služieb uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice v závislosti od finančnej účasti z verejných zdrojov v prospech prevádzkovateľa alebo od úhrady nákladov služieb orgánmi sociálneho zabezpečenia, by viedlo k tomu, že tento pojem by závisel od osobitostí právnej úpravy členských štátov v tejto oblasti, čo by mohlo ohroziť autonómny výklad, ktorý treba podať v súvislosti s týmto pojmom a mohlo by viesť k jeho odlišnému uplatneniu v rámci Únie.

48 Okrem toho je potrebné zamietnuť námietku vznesenú spoločnosťami LJJ a Axa, podľa ktorej prevádzkovatelia, na ktorých sa nevzťahuje financovanie z verejných zdrojov, sú v znevýhodnenom konkurenčnom postavení vo vzťahu k prevádzkovateľom, ktorí sú takto financovaní, pretože tým, že nemôžu odpočítať DPH, musia prví z týchto prevádzkovateľov previesť v celom rozsahu náklady stavebných prác na príjemcov ich služieb vrátane príslušnej DPH, pričom táto situácia je podľa uvedených spoločností v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

49 Podľa ustálenej judikatúry totiž zásada daňovej neutrality predovšetkým bráni tomu, aby sa s dodávaním tovarov alebo s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne (pozri rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48 a citovanú judikatúru).

50 V prejednávanom prípade však absencia finančnej pomoci verejných orgánov v prospech spoločnosti LJJ a absencia úhrady cien služieb uskutočnených touto spoločnosťou orgánmi sociálneho zabezpečenia nemajú vplyv na povahu služieb poskytovaných týmto posledným uvedeným subjektom, keďže tieto služby sú porovnateľné so službami poskytovanými inými prevádzkovateľmi, ktorým bola poskytnutá pomoc z verejných zdrojov alebo finančná účasť verejných orgánov. Zásada daňovej neutrality preto nebráni tomu, aby sa v súvislosti s DPH vyhradilo uvedeným službám rovnaké zaobchádzanie.

51 Okrem toho treba uviesť, že podľa znenia prvej otázky sú medzi poskytovaniami služieb ponúkanými spoločnosťou LJJ v rámci činností prevádzkovania zariadenia opatrovateľskej služby, určité služby za odplatu poskytované fakultatívne aj iným osobám ako osobám ubytovaným v ošetrovateľskom zariadení. Ide konkrétne o sprístupnenie reštaurácie – baru, kaderníctva a kozmetického salónu, fyzioterapeutických priestorov, činností ergoterapie, práčovne, ošetrovne, kde sa môžu vykonávať odbery krvi, ako aj ordinácie.

52 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa článku 13 A ods. 2 písm. b) prvej zarážky šiestej smernice členské štáty musia vylúčiť z oslobodenia od dane poskytovania služieb uvedených okrem iného v článku 13 A ods. 1 písm. g) tejto smernice, ak tieto služby nie sú nevyhnutné na plnenia služieb oslobodené od dane. Ako totiž vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, toto ustanovenie, ktoré má pre členské štáty záväzný charakter, vymenováva podmienky, ktoré musia byť zohľadnené pri výklade rôznych prípadov oslobodenia, na ktoré sa vzťahuje, a ktoré sa podobne ako prípad upravený v článku 13 A ods. 1 písm. g) uvedenej smernice týkajú poskytovania služieb alebo dodávky tovarov „úzko súvisiacich“ alebo „s úzkou súvislosťou“ s činnosťou vo verejnom záujme (pozri v tomto zmysle rozsudok Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 26).

53 Pokiaľ ide o služby poskytované fakultatívne, uvedené v bode 51 tohto rozsudku, je úlohou vnútroštátneho súdu určiť, ktoré služby sú požadované podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy. Takéto služby, pokiaľ zodpovedajú službám ponúkaným domovom dôchodcom, môžu byť považované za úzko súvisiace najmä so sociálnom pomocou a majú povahu nevyhnutnú na plnenie služieb oslobodených od dane.

54 V tomto kontexte treba uviesť, že z pripomienok spoločností LJJ a AXA vyplýva, že nariadenie z 3. decembra 1998 vymenováva, ako požadované fakultatívne služby, reštauračné služby, upratovanie súkromného ubytovania aspoň raz za týždeň, ako aj pranie bielizne pre ubytované osoby. Zdá sa teda, že uvedené požadované fakultatívne služby majú, pokiaľ zodpovedajú službám ponúkaným domovmi dôchodcov, povahu nevyhnutnú na plnenie služieb oslobodených od dane ošetrovateľským zariadením. Naopak, pokiaľ ide o poskytovanie iných fakultatívnych služieb za okolností vo veci samej, akými sú kadernícke a kozmetické služby, nezdá sa, že by vnútroštátna právna úprava požadovala od zariadení opatrovateľskej služby, aby tieto posledné uvedené ponúkali tieto služby, ani, že by to požadovala od domovov dôchodcov, pretože takéto fakultatívne služby nemôžu byť považované za nevyhnutné na plnenie služieb oslobodených od dane zariadeniami opatrovateľskej služby. Je však úlohou vnútroštátnemu súdu overiť túto skutočnosť.

55 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že

— článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že medzi službami poskytovanými zariadením opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, ktorého sociálnu povahu má posúdiť vnútroštátny súd najmä vzhľadom na skutočnosti uvedené v tomto rozsudku, služby spočívajúce v poskytovaní ubytovania prispôsobeného osobám vyššieho veku môžu byť podľa tohto ustanovenia oslobodené od dane. Ostatné služby poskytované týmto zariadením opatrovateľskej služby môžu byť tiež oslobodené od dane, najmä pokiaľ služby, ktoré sú zariadenia opatrovateľskej služby povinné ponúkať podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy, majú za cieľ zabezpečiť pomoc osobám vyššieho veku, ako aj starostlivosť o nich a zodpovedajú službám, ktoré sú povinné poskytovať aj domovy dôchodcov v súlade s dotknutou vnútroštátnou právnou úpravou,

— v tejto súvislosti je irelevantné, či prevádzkovanie zariadenia opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, dostáva dotáciu alebo požíva akúkoľvek inú formu finančného zvýhodnenia alebo finančnej účasti zo strany orgánov verejnej moci alebo nie.

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa má vykladať v tom zmysle, že medzi službami poskytovanými zariadením opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, ktorého sociálnu povahu má posúdiť vnútroštátny súd najmä vzhľadom na skutočnosti uvedené v tomto rozsudku, služby spočívajúce v poskytovaní ubytovania prispôsobeného osobám vyššieho veku môžu byť podľa tohto ustanovenia oslobodené od dane. Ostatné služby poskytované týmto zariadením opatrovateľskej služby môžu byť tiež oslobodené od dane, najmä pokiaľ služby, ktoré sú zariadenia opatrovateľskej služby povinné ponúkať podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy, majú za cieľ zabezpečiť pomoc osobám vyššieho veku, ako aj starostlivosť o nich a zodpovedajú službám, ktoré sú povinné poskytovať aj domovy dôchodcov v súlade s dotknutou vnútroštátnou právnou úpravou.

V tejto súvislosti je irelevantné, či prevádzkovanie zariadenia opatrovateľskej služby, o aké ide vo veci samej, dostáva dotáciu alebo požíva akúkoľvek inú formu finančného zvýhodnenia alebo finančnej účasti zo strany orgánov verejnej moci alebo nie.

Podpisy