

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 9 juli 2015(1)

Mål C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

mot

État belge

(begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel de Mons (Belgien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 A.1 g – Verksamheter av allmänintresse – Tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer – Servicehem”

1. Förevarande mål avser tolkningen av artikel 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.(2) I denna bestämmelse föreskrivs att tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådana som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga, ska vara undantagna från mervärdesskatt.

2. Förevarande mål innebär ett tillfälle för domstolen att bland annat tolka begreppet ”socialt bistånd”, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, i syfte att avgöra huruvida tjänster som tillhandahålls av ett servicehem kan anses vara nära kopplade till socialt bistånd, i den mening som avses i denna bestämmelse.

3. Jag kommer nedan att förklara skälen till varför jag anser att artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett servicehem av det slag som avses i det nationella målet, vilket erbjuder bostäder för personer som är 60 år eller äldre, där dessa kan leva helt självständigt, samt mot vederlag tillhandahåller tillhörande tjänster, vilka även är tillgängliga för personer som inte bor där, och vilket inte erhåller något statligt stöd, kan kvalificeras som en ”välgörenhetsorganisation” och kan anses tillhandahålla tjänster ”som är nära kopplade till socialt bistånd”, i den mening som avses i denna bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida denna kvalificering, med beaktande av servicehemmets sociala syfte och innehållet i de tjänster det erbjuder, faller utanför det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna enligt nämnda bestämmelse har när det gäller en sådan kvalificering och huruvida servicehemmets verksamhet omfattas av socialt bistånd. Den nationella domstolen ska därvid beakta ett flertal omständigheter på grundval av vilka det kan avgöras huruvida verksamheten syftar till att hjälpa

behövande personer. Det ankommer även på den nationella domstolen att avgöra huruvida de tjänster som servicehemmet erbjuder är absolut nödvändiga för verksamheten.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. I artikel 13 A i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

...

2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

– De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

– De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

– Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

– Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

– det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

– det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

B – Belgisk rätt

5. I artikel 44.2 punkt 2 i mervärdesskattelagen,(3) i den lydelse som var i kraft till och med den 21 juli 2005, föreskrivs att tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd och som tillhandahålls av organ vilka har i uppdrag att ta hand om äldre och är erkända som sådana av den behöriga myndigheten och vilka, när det rör sig om privaträttsliga organ, driver sin verksamhet

under jämförbara sociala betingelser som offentligrättsliga organ ska vara undantagna från mervärdesskatt.

6. Denna bestämmelse ändrades genom programlagen av den 11 juli 2005,(4) vilken trädde i kraft den 22 juli 2005. I artikel 44.2 led 2 i dess nya lydelse föreskrivs att tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd, socialförsäkring och skydd av barn och ungdom och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som av den behöriga myndigheten är erkända som välgörenhetsorganisationer ska vara undantagna från mervärdesskatt. Denna nya bestämmelse avser specifikt "organ vilka har i uppdrag att ta hand om äldre".

7. I artikel 2 led 1 i dekretet om vilohem, servicehem och dagcenter för äldre samt inrättande av Valloniens pensionsråd av den 5 juni 1997,(5) definieras vilohem som en "anläggning avsedd att inhysa personer vilka är 60 år eller äldre och vilka är stadigvarande bosatta där och åtnjuter gemensam service med anknytning till familjelivet, hushållstjänster, hjälp i det dagliga livet, och, om så är nödvändigt, sjukvård och annan medicinsk omsorg".

8. Servicehem definieras i artikel 2 led 2 i dekretet av den 5 juni 1997 som "en eller flera byggnader, oavsett benämning, vilka utgör en funktionell helhet och rymmer särskilda bostäder avsedda för personer som är 60 år eller äldre, där dessa kan leva ett självständigt liv, och som obligatoriskt ska tillhandahålla tjänster med fri tillgång för de boende". I denna bestämmelse preciseras även att "servicehemmets gemensamma lokaler, utrustning och service kan även vara tillgängliga för andra personer som är 60 år eller äldre".

9. I sin begäran om förhandsavgörande har Cour d'appel de Mons (Belgien) preciserat att ett servicehem tillämpar priser som bestäms under tillsyn av ministeriet för ekonomiska frågor.

II – Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågorna

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (nedan kallat bolaget Les Jardins de Jouvence) är ett bolag enligt belgisk rätt som bildades år 2004. Dess syfte är att driva och administrera vårdinrättningar samt att bedriva alla former av verksamhet med direkt eller indirekt anknytning till vård och hjälp för bland annat sjuka och äldre med funktionshinder.

11. Bolaget Les Jardins de Jouvence meddelade mervärdesskattemyndigheten att det skulle inleda sin verksamhet den 20 oktober 2004 och beskrev den som en verksamhet för "uthyrning av studiolägenheter till personer utan funktionsnedsättning". Den 27 oktober 2006 erhöll bolaget ett tillfälligt verksamhetstillstånd för perioden från den 28 juni 2006 till den 27 juni 2007 från den behöriga vallonska myndigheten. Vid en bolagsstämma den 27 mars 2007 beslutades att bolagets sociala syfte skulle utvidgas till att omfatta "drift av restauranger, kaféer, brassierier, tavernor, snackbarer, mötes- och serveringsutrymmen och liknande verksamheter" samt "drift av frisörsalonger, skönhetssalonger och manikörsalonger".

12. Bolaget erbjuder sina hyresgäster lägenheter avsedda för en eller två personer och som innehåller ett utrustat kök, ett vardagsrum, ett sovrum och ett utrustat badrum. Vidare erbjuder hyresgästerna och även personer som inte är hyresgäster olika tjänster mot vederlag, nämligen en restaurang med bar, en frisör- och skönhetssalong, en sjukgymnastmottagning, rörelseträning, en tvättstuga, en vårdmottagning där blodprover kan tas samt en läkarmottagning.

13. Bolaget Les Jardins de Jouvence har genomfört omfattande byggnadsarbeten och har införskaffat nödvändig utrustning för att uppnå bolagets sociala syfte och driva servicehemsverksamheten. Arbetet, som inleddes i början av augusti 2004 och avslutades i september 2006, syftade till att i anslutning till det befintliga vilohemmet uppföra en ny byggnad

som skulle användas som servicehem.

14. Eftersom bolaget ansåg att det var mervärdesskatteskyldigt, drog det i skattedeklarationerna för åren 2004–2006 av den mervärdesskatt som det hade erlagt för uppförandet av den nya byggnaden.

15. Den 5 oktober och den 14 november 2006 genomförde mervärdes-skatteavdelningen vid Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (skattemyndigheten för bolagsskatt och inkomstskatt) en kontroll av bolagets räkenskaper för perioden från den 30 augusti 2004 till den 30 september 2006 i enlighet med mervärdesskattelagstiftningen. Den 25 januari 2007 upprättade den ett protokoll, i vilket den angav att den anser att bolaget är en skattskyldig person som är befriad från mervärdesskatt och att all verksamhet vid servicehemmet är undantagen från mervärdesskatt i enlighet med artikel 44.2 led 2 i mervärdesskattelagen, i den version som gällde fram till den 21 juli 2005. Förvaltningen drog slutsatsen att en skattskyldig person som är befriad från mervärdesskatt inte kan återfå mervärdesskatt för byggnadsarbeten, förvärv av möbler som utgör fast egendom eller andra utgifter. Enligt förvaltningen var bolaget därför skyldigt att betala tillbaka ett belopp på 663 437,25 euro till État belge (belgiska staten) motsvarande den mervärdesskatt som felaktigt dragits av i skattedeklarationerna.

16. Förvaltningen ansåg vidare att eftersom bolaget Les Jardins de Jouvence är en skattskyldig person som är befriad från mervärdesskatt, skulle en skatt på 12 procent för byggnadsarbetena på fastigheten i egentlig mening och en skatt på 21 procent för trädgårdsarbetena anges på fakturorna från entreprenörerna, utan att bolaget hade någon rätt att dra av dem.

17. Enligt ovannämnda protokoll har den belgiska staten därför krävt ett belopp på 436 132,69 euro för utestående mervärdesskatt, på 43 610 euro i böter för överträdelse av skattelagstiftningen samt lagstadgad dröjsmålsränta på 0,8 procent per månad, beräknad på den utestående mervärdesskatten från och med den 21 oktober 2006.

18. Genom en skrivelse av den 25 januari 2007 underrättade mervärdesskattegranskaren i Dour (Belgien) bolaget Les Jardins de Jouvence om sitt beslut att dra in bolagets mervärdesskattekonto, med verkan från och med den 30 september 2006.

19. Till följd av protokollet delgavs bolaget ett betalningsföreläggande den 13 februari 2007. Bolaget invände mot betalningsföreläggandet genom ansökan som inkom till kansliet vid Tribunal de première instance de Mons (lokal domstol i Mons) den 20 februari 2007. Genom dom av den 19 juni 2012 ogillade denna bolagets talan, varvid bolaget överklagade domen.

20. Cour d'appel de Mons (hovrätten i Mons), som var tveksam till hur artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska tolkas, beslutade att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör ett servicehem, i den mening som avses i [dekretet av den 5 juni 1997], som i vinstsyfte erbjuder bostäder för en eller två personer, med ett utrustat kök, vardagsrum, ett sovrum och ett utrustat badrum, vilket ger de boende möjlighet att leva ett självständigt liv, samt, mot vederlag och i vinstsyfte, erbjuder de boende olika fakultativa tjänster, som även är öppna för andra än dem som bor på servicehemmet (däribland en restaurang med bar, en frisör- och skönhetssalong, en sjukgymnastmottagning, rörelseträning, en tvättstuga, [en vårdmottagning där även] blodprover [kan tas], en läkarmottagning), ett organ som främst är av social karaktär och som ägnar sig åt 'tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring' i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i [sjätte direktivet]?"

2) Ska frågan besvaras annorlunda om servicehemmet i fråga för tillhandahållandet av

tjänsterna i fråga mottar någon subvention eller annan form av förmån eller ekonomiskt stöd från offentliga myndigheter?"

III – Bedömning

21. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor – vilka enligt min mening bör behandlas tillsammans – för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett servicehem av det slag som avses i det nationella målet, vilket erbjuder bostäder för personer som är 60 år eller äldre, där dessa kan leva helt självständigt, samt mot vederlag tillhandahåller tillhörande tjänster, vilka även är tillgängliga för personer som inte bor där, och vilket inte erhåller något statligt stöd, kan kvalificeras som en "välgörenhetsorganisation" och kan anses tillhandahålla tjänster "som är nära kopplade till socialt bistånd", i den mening som avses i denna bestämmelse.

22. I denna bestämmelse föreskrivs två kumulativa villkor som ska vara uppfyllda för åtnjutande av befrielse från mervärdesskatt. För det första ska organisationen i fråga vara erkänd som en "välgörenhetsorganisation". Vidare ska de tjänster och varor som organisationen tillhandahåller vara "nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring".(6) Avseende det första villkoret är rättspraxisen tillräckligt belysande för att det ska vara möjligt att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, men det samma gäller inte det andra villkoret, som såvitt jag känner till, hittills inte har varit föremål för tolkning.

A – Begreppet "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer"

23. Som jag angav i föregående punkt finns det en relativt omfattande rättspraxis avseende tolkningen av begreppet "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer", i den mening som avses i sjätte direktivet.

24. Domstolen har slagit fast att när det gäller detta begrepp ankommer det i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till organisationer som anholder om det. Medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässiga bedömningar i detta avseende.(7)

25. Domstolen har emellertid också slagit fast att "det vid fastställandet av vilka organisationer som ska erkännas som välgörenhetsorganisationer, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta ett flertal omständigheter, såsom förekomsten av specifika bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den skattskyldiges verksamhet, den omständigheten att andra skattskyldiga personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande, samt huruvida de aktuella kostnaderna slutligen till stor del bärs av sjukförsäkring eller av andra socialförsäkringsorgan".(8)

26. I förevarande fall anser jag att servicehem omfattas av specifika bestämmelser i den belgiska regionala lagstiftningen.

27. Av handlingarna i målet framgår nämligen att det i artikel 2.2 i dekretet av den 5 juni 1997 särskilt definieras vad som avses med "servicehem". Enligt detta dekret måste servicehem ha tillstånd från de offentliga myndigheterna för att kunna ha öppet och bedriva sin verksamhet.(9) Servicehem ska uppfylla vissa krav som även gäller för vilohem, exempelvis avseende hur priser för boende och mottagning fastställs, räkenskaperna, minimi- och maximikapacitet för boende och mottagning, erfarenhet och kompetens samt den lägsta nivå av verksamhet och närvaro som

krävs för att inneha funktionen som direktör.(10) Servicehem ska även, för att erhålla detta tillstånd, uppfylla vissa krav avseende säkerställandet av att det finns en jourhavande som kan ingripa om de boende behöver det samt avseende de fakultativa tjänster som det är obligatoriskt för ledningen att organisera eller göra tillgängliga på begäran av de boende.(11)

28. Det råder enligt min mening ingen tvekan om att den verksamhet som erbjuds av bolaget Les Jardins de Jouvence är av allmänintresse. Det ska erinras om att bolagets syfte är att hyra ut bostäder till personer utan funktionsnedsättning som är 60 år eller äldre samt att bedriva alla former av verksamhet med direkt eller indirekt anknytning till vård och hjälp för bland annat sjuka och äldre med funktionshinder.

29. Bolaget Les Jardins de Jouvence anser att den omständigheten att servicehemmet har ett vinstsyfte och att varken servicehemmet eller de boende, till skillnad från när det gäller vilohem, erhåller någon form av subventioner eller ekonomiskt stöd från de offentliga myndigheterna visar att bolaget inte kan kvalificeras som "en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation", i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

30. Jag delar inte denna uppfattning. För det första ska det erinras om att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller erkännandet som välgörenhetsorganisation. Vidare följer det av rättspraxis att begreppet "organisation" i denna bestämmelse är tillräckligt brett för att omfatta privata enheter som har ett vinstsyfte.(12) Slutligen ska det påpekas att även om domstolen har fastställt vissa omständigheter som de nationella myndigheterna kan beakta vid avgörandet av huruvida en organisation är en välgörenhetsorganisation i den mening som avses i nämnda bestämmelse, är kriteriet statligt stöd endast en av de omständigheter som "kan" beaktas. Dessa omständigheter utgör inte en uttömmande företeckning över kriterier som organisationen i fråga måste uppfylla. Det finns således ett flertal omständigheter som kan fungera som indikatorer när de nationella myndigheterna fastställer huruvida en sådan organisation kan kvalificeras som en "välgörenhetsorganisation", i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

31. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag följaktligen att bolaget Les Jardins de Jouvence kan kvalificeras som en "organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation", i den mening som avses i denna bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av bolagets sociala syfte och innehållet i de tjänster det erbjuder, avgöra huruvida medlemsstaten genom att kvalificera bolaget som en välgörenhetsorganisation överskrider det utrymme för skönsmässiga bedömningar som den har enligt denna bestämmelse.

B – Begreppet "tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring"

32. Enligt min mening kan det genast uteslutas att de tjänster som bolaget Les Jardins de Jouvence tillhandahåller är nära kopplade till socialförsäkringen. Socialförsäkringen omfattar samtliga de system som genom att utge ersättning skyddar befolkningen mot olika sociala risker, såsom sjukdom, graviditet, ålderdom eller arbetsolyckor. Det står klart att bolaget Les Jardins de Jouvence inte har till syfte att tillhandahålla sådana tjänster. Bolaget har inte heller till syfte att tillhandahålla varor.

33. Vid min granskning kommer jag därför att behandla följande punkter. För det första behöver det fastställas vad som omfattas av begreppet "socialt bistånd", i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Vidare behöver det fastställas vad som ska förstås med orden "nära kopplade" i denna bestämmelse. Slutligen behöver det fastställas huruvida användningen av konjunktionen "et" [(och)] mellan begreppen "socialt bistånd" och "socialförsäkring" innebär att tjänsterna ovillkorligen måste vara nära kopplade till båda dessa begrepp. Om jag vid min

granskning kommer fram till att de tjänster som tillhandahålls av bolaget Les Jardins de Jouvence omfattas av socialt bistånd, men denna konjunktion innebär att tjänsterna samtidigt som det omfattas av detta begrepp även måste omfattas av begreppet "socialförsäkring", så kan servicehem av det slag som avses i det nationella målet inte betraktas som skattskyldiga personer som är befriade från mervärdesskatt.

34. När det för det första gäller begreppet socialt bistånd kan det konstateras att även om rättspraxis avseende artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet är relativt omfattande, så har domstolen aldrig definierat detta begrepp inom ramen för sjätte direktivet. Som mest har domstolen, i domen i målet Kügler,(13) konstaterat att "tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation ... [är] i princip nära kopplade till socialt bistånd och omfattas därmed av begreppet 'tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring' i artikel 13 A.1 g".(14)

35. Del A i artikel 13 i sjätte direktivet har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset". Artikel 13 ingår i avdelning X som har rubriken "Undantag från skatteplikt". Som domstolen preciserade i domen i målet Kingscrest Associates och Montecello,(15) vad gäller syftena med de undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet, framgår det av denna bestämmelse att undantagen, som innebär att vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn tillförsäkras en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattelhänseende, är avsedda att minska kostnaden för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem.(16)

36. Av denna rättspraxis framgår att undantaget från mervärdesskatt i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet syftar till att underlätta tillgången till tjänster som anses ha en social nytta, i den meningen att de är avsedda att hjälpa behövande personer samt att dessa tjänster vanligen tillhör den offentliga sektorns område. Socialt bistånd omfattar således hjälp till behövande, vilket för övrigt tycks bekräftas av den ändring av denna bestämmelse som har införts genom direktiv 2006/112, där man använder begreppet hjälparbete.(17)

37. Även om det av fast rättspraxis framgår att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, anser jag att den tolkning av begreppet "socialt bistånd" som domstolen bör göra inte får frånta bestämmelsen hela dess ändamålsenliga verkan,(18) och detta särskilt som den syftar till att främja tillgången till tjänster som anses ha en social nytta.

38. Till skillnad från de tjänster som omfattas av begreppet socialförsäkring kännetecknas socialt bistånd av att det görs en individuell bedömning av behovet.(19) Enligt min mening är det just på grund av att behovet inte omfattas av socialförsäkringen som omvårdnad som tillhandahålls av ett offentligrättsligt organ eller en av medlemsstaten erkänd välgörenhetsorganisation är nödvändig eller till och med avgörande för den berörda personen. Detta är fallet när det för omvårdnad av äldre eller funktionshindrade krävs bostäder och vård som är anpassad efter deras behov.

39. Dessa personers behov är inte nödvändigtvis endast fysiska. Det kan även behövas ekonomiskt stöd, om avsaknaden av ekonomiska resurser är så stor att de lever i armod.

40. Verksamhet som drivs av privata organisationer som bolaget Les Jardins de Jouvence omfattas i princip av socialt bistånd, eftersom den består i att erbjuda lägenheter anpassade för äldre personer. Det är riktigt att till skillnad från andra organisationer, såsom pensionärshem, där pensionärerna ofta är äldre som inte klarar sig själva och som behöver medicinsk omvårdnad i alla aspekter av det dagliga livet, erbjuder servicehem som bolaget Les Jardins de Jouvence

lägenheter för äldre som klarar att ta hand om sig själva. Dessa kan dock inte längre, på grund av de förändringar som sker i deras liv, leva som de gjorde innan. De väljer därför att bo på ett ställe som är anpassat efter deras särskilda behov; det finns hiss, lägenheterna är mindre och inredda på ett sådant sätt att det är lättare att undvika fall och hemelektroniken är anpassad. Ett servicehem är ett ställe där dessa personer kan vara säkra på att få hjälp om de behöver det och som erbjuder alla garantier för att de ska känna sig förvissade om att kunna leva ett gott liv. De vet även att servicehemmet obligatoriskt måste erbjuda tjänster som gör att de inte behöver bekymra sig om den dagliga logistiken (hushållet, måltider) eller eventuella förflyttningar med bil, eftersom vissa tjänster erbjuds på plats, exempelvis frisör- eller manikyrsalonger.

41. Vid förhandlingen ansåg AXA Belgium SA, som är intervenient i det nationella målet, att verksamhet inom området socialt bistånd absolut ska utföras av ett offentlighetsrättsligt organ, vilket inte är fallet i förevarande mål. Jag delar inte denna uppfattning. Framför allt vore det paradoxalt att anse att en organisation som inte är ett offentlighetsrättsligt organ, som driver sin verksamhet i vinstsyfte och som inte mottar något ekonomiskt stöd, kan erkännas som en välgörenhetsorganisation, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, men samtidigt hävda att dess verksamhet inte kan erkännas som socialt bistånd, eftersom den inte uppbär något statligt stöd.

42. Jag anser under alla omständigheter att frågan om huruvida en organisation som är erkänd som en välgörenhetsorganisation driver verksamhet inom området socialt bistånd i den mening som avses i nämnda bestämmelse ska avgöras av den nationella domstolen. Den ska därvid beakta ett flertal omständigheter i syfte att avgöra huruvida verksamheten syftar till att hjälpa behövande personer.

43. När det vidare gäller begreppet tjänster som är "nära kopplade" till socialt bistånd, vilket används i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, framgår det av domstolens praxis att med detta begrepp förstås tjänster som är kopplade till verksamheten socialt bistånd och faktiskt tillhandahålls som tjänster underordnade denna verksamhet.(20)

44. Det ska erinras om att det i artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet föreskrivs att tillhandahållandet av tjänster och varor inte får undantas enligt artikel 13 A.1 g i direktivet, om det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna. Domstolen har vidare konstaterat att en tjänst kan anses underordnad en huvudsaklig tjänst, när den inte utgör ett ändamål i sig, utan endast är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten.(21)

45. Mot bakgrund av ovanstående granskning råder det enligt min mening ingen tvekan om att de tjänster som erbjuds av bolaget Les Jardins de Jouvence är nära kopplade till socialt bistånd, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

46. Såsom framgår ovan är syftet med servicehem att ge äldre möjlighet att bo i en miljö som är anpassad efter deras tillstånd. De obligatoriska och fakultativa tjänster som bolaget Les Jardins de Jouvence erbjuder ger dem möjlighet att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten, det vill säga anpassade lägenheter som erbjuds i en välvillig miljö. Bolagets verksamhet bildar en helhet, som jag anser är odelbar. Hur skulle det vara om bolaget endast erbjöd lägenheter för de boende? Skulle de välja att bo i servicehemmet? Troligen inte. Skälet till att det finns servicehem är, som det också framgår av deras namn, att erbjuda äldre en bostad med ett utbud av tjänster som gör det möjligt för dem att leva självständigt och i full sinnesro.

47. Det samma gäller dock inte när tjänsterna erbjuds personer som inte är boende på servicehemmet. Det är tydligt att tjänsterna i detta fall inte längre är underordnade den huvudsakliga tjänsten, utan fullständigt fristående från den. De uppfyller därför inte villkoret i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, det vill säga att vara nära kopplade till socialt bistånd.

48. När det slutligen gäller användningen av konjunktionen "et" [(och)] i denna bestämmelse bör den enligt min mening inte anses ha en kumulativ verkan. Det ska härvid påpekas att det verkar som om domstolen i domen i målet kommissionen mot Frankrike(22) och målet Dornier(23), inom ramen för det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, utslöt att denna konjunktion har en kumulativ verkan. I den förstnämnda domen angav domstolen att denna bestämmelse "inte innehåller någon definition av begreppet verksamheter som är [nära kopplade till] sjukhusvård *ou* ([eller]) sjukvård" [I den franska versionen av domen används konjunktionen *ou* (eller), medan *och* används i den svenska språkversionen. Övers. anm.].(24)

49. Om användningen av konjunktionen ansågs ha en kumulativ verkan skulle detta enligt min mening även strida mot syftet med artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, vilket är att genom undantag för vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn minska kostnaden för dessa tjänster och därigenom göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem.

50. Det är viktigt att påpeka att alla tjänster som är kopplade till socialt bistånd inte nödvändigtvis också omfattas av socialförsäkringen. Detta är enligt bolaget Les Jardins de Jouvence fallet med de tjänster för vilka de boende inte erhåller något stöd från Institut national d'assurance maladie invalidité, som är det organ som finansierar socialförsäkringen.

51. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att ett servicehem av det slag som avses i det nationella målet kan anses tillhandahålla tjänster "som är nära kopplade till socialt bistånd", i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida servicehemmets verksamhet omfattas av socialt bistånd. Den ska därvid beakta ett flertal omständigheter på grundval av vilka det kan avgöras huruvida verksamheten syftar till att hjälpa behövande personer. Det ankommer även på den nationella domstolen att avgöra huruvida de tjänster som servicehemmet erbjuder är absolut nödvändiga för verksamheten.

IV – Förslag till avgörande

52. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen svarar Cour d'appel de Mons på följande sätt:

Artikel 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att ett servicehem av det slag som avses i det nationella målet, vilket erbjuder bostäder för personer som är 60 år eller äldre, där dessa kan leva helt självständigt, samt mot vederlag tillhandahåller tillhörande tjänster, vilka även är tillgängliga för personer som inte bor där, och vilket inte erhåller något statligt stöd, kan kvalificeras som en "välgörenhetsorganisation" och kan anses tillhandahålla tjänster "som är nära kopplade till socialt bistånd", i den mening som avses i denna bestämmelse.

Det ankommer därvid på den nationella domstolen att avgöra

- huruvida denna kvalificering, med beaktande av servicehemmets sociala syfte och innehållet i de tjänster det erbjuder, faller utanför det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna enligt nämnda bestämmelse har när det gäller en sådan kvalificering,
 - huruvida servicehemmets verksamhet omfattas av socialt bistånd; den ska därvid beakta ett flertal omständigheter på grundval av vilka det kan avgöras huruvida verksamheten syftar till att hjälpa behövande personer, och
 - huruvida de tjänster som servicehemmet erbjuder är absolut nödvändiga för verksamheten.
- 1 – Originalspråk: franska.
 - 2 – EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28 (nedan kallat sjätte direktivet).
 - 3 – *Moniteurbelge* av den 3 juli 1969, s. 7046.
 - 4 – *Moniteurbelge* av den 12 juli 2005, s. 32180.
 - 5 – *Moniteurbelge* av den 26 juni 1997, s. 17043 (nedan kallat dekretet av den 5 juni 1997).
 - 6 – Dom Kingscrest Associates och Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 34).
 - 7 – Dom Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
 - 8 – Ibid. (punkt 31 och där angiven rättspraxis). För en nyare tolkning från domstolen som avser rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1 och rättelse EUT L 335, 2007, s. 60), se dom "go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkterna 21, 26 och 29).
 - 9 – Se artikel 5.1 första stycket i nämnda dekret.
 - 10 – Se artikel 5.5 andra stycket i dekretet av den 5 juni 1997, vilket hänvisar till de områden som behandlas i 5.2 led 1-8.
 - 11 – Se artikel 5.5 andra stycket led 3 och 4 i dekretet.
 - 12 – Dom "go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
 - 13 – C-141/00, EU:C:2002:473.
 - 14 – Punkt 44.
 - 15 – C-498/03, EU:C:2005:322.
 - 16 – Punkt 30.
 - 17 – Se artikel 132.1 g i det nämnda direktivet.
 - 18 – Dom Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
 - 19 – Se dom Frilli (1/72, EU:C:1972:56, punkt 14), dom BIASON (24/74, EU:C:1974:99, punkt 10) och dom Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, punkt 37).
 - 20 – Se dom CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkterna 38 och 39 och där angiven

rättspraxis).

21 – Ibid. (punkt 40).

22 – C-76/99, EU:C:2001:12.

23 – C-45/01, EU:C:2003:595.

24 – Dom kommissionen/Frankrike (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 22). Min kursivering.