



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Y. BOT

представено на 9 юли 2015 година¹

Дело C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

срещу

État belge

(Преюдициално запитване,

отправено от Cour d'appel de Mons (Белгия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Шеста директива 77/388/ЕИО — Случаи на освобождаване — Член 13, А, параграф 1, буква ж) — Дейности от общ интерес — Доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, извършвана от публичноправни субекти или от други организации с признат социален характер — Дом за настаняване и услуги за възрастни хора“

1. Настоящото дело се отнася до тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа². Тази разпоредба предвижда, че доставката на стоки и на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги, доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации с признат от съответната държава членка социален характер, са освободени от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

2. Това дело дава на Съда по-специално повод да тълкува понятието „социални грижи“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, за да определи дали доставките на услуги, извършвани от дом за настаняване и услуги за възрастни хора, могат да бъдат разглеждани като тясно свързани със социалните грижи по смисъла на тази разпоредба.

3. В настоящото заключение ще изясня съображенията, поради които считам, че член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, който предлага на възрастни хора над 60-годишна възраст жилищни помещения за настаняване, които дават възможност те да водят напълно самостоятелен живот, както и свързаните с това доставки на платени услуги, достъпни също и за лица, които не са настанени в дома, и който не получава държавна финансова помощ, може да бъде квалифициран като „организация с признат социален характер“ и да се разглежда като организация, извършваща доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи“ по смисъла на тази разпоредба. За целта националната юрисдикция следва да определи дали с оглед на предмета на дейност на този дом за настаняване и услуги за възрастни хора и на съдържанието на предлаганите от него услуги тази квалификация

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“.

превишава свободата на преценка, предоставена на държавите членки от посочената разпоредба за целите на такава квалификация, и дали дейностите на посочения дом за настаняване и услуги за възрастни хора спадат към социалните грижи. В това отношение тя ще трябва да вземе предвид съвкупност от фактори, които дават възможност да се определи дали целта на тези дейности е да се подпомагат лица в нужда. Националната юрисдикция следва също да определи дали доставките на услуги, които домът за настаняване и услуги за възрастни хора предлага, са необходими за осъществяването на такива дейности.

I – Правна уредба

A – Правото на Съюза

4. Член 13, А от Шеста директива предвижда следното:

„1. При спазване на останалите общностни разпоредби и при условията, предвидени от държавите членки за гарантиране на правилното и ясно прилагане на разпоредбите за освобождаване от данък, предвидени по-долу, както и за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, държавите членки освобождават от данък:

[...]

ж) доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка;

[...]

2.

а) Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

- съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги,
- тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности,
- тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с [ДДС],
- не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с [ДДС].

- б) Доставката на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), ако:
- не е от съществено значение за освободената сделка,
 - основното ѝ предназначение е реализирането на допълнителен доход за организацията чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с [ДДС]³. [неофициален превод]

Б – Белгийското право

5. Член 44, параграф 2, точка 2 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (Code de la taxe sur la valeur ajoutée)³ в редакцията му в сила до 21 юли 2005 г. предвижда, че доставките на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи, извършвани от организации с предмет на дейност предоставянето на грижи за възрастни хора и които са признати за такива от компетентния орган и които, в случаите на учредени по частното право организации, работят в социални условия, сравними с тези на публичноправните организации, се освобождават от ДДС.

6. Програмният закон от 11 юли 2005 г.⁴, влязъл в сила на 22 юли 2005 г., изменя тази разпоредба. Поради това в новия член 44, параграф 2, точка 2 се предвижда, че доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи, със социалното осигуряване и със защитата на децата и младежите, извършвани от публичноправни организации или от други организации, социалният характер на които е признат от компетентния орган, се освобождават от ДДС. Тази нова разпоредба се отнася именно до „организациите с предмет на дейност полагане на грижи за възрастни хора“.

7. Член 2, точка 1 от Наредбата от 5 юни 1997 г. относно старческите домове, домовете за настаняване и услуги за възрастни хора и дневните центрове за възрастни хора и за създаване на Съвет на Валония за третата възраст (Décret du 5 juin 1997 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)⁵ определя старческия дом като „заведение, предназначено за настаняване на лица над шестдесетгодишна възраст, които пребивават обичайно в него и ползват в него колективни семейни и свързани с домакинството услуги, помощ във всекидневието, и при необходимост, медицински или парамедицински услуги“.

8. Що се отнася до дома за настаняване и услуги за възрастни хора, в член 2, точка 2 от Наредбата от 5 юни 1997 г. той е определен като „едно или няколко заведения, независимо от тяхното наименование, които съставляват функционална съвкупност и включват частни жилищни помещения, предназначени за възрастни хора над шестдесетгодишна възраст, които им позволяват да водят самостоятелен живот, и задължително разполагат с услуги, които те могат да ползват по свое усмотрение“. В разпоредбата се уточнява също, че „[п]омещенията, съоръженията и колективните услуги в дома за настаняване и услуги за възрастни хора могат да бъдат използвани и от други лица, които са над шестдесетгодишна възраст“.

9. В акта за преюдициално запитване Cour d'appel de Mons (Белгия) пояснява, че цените, прилагани от домовете за настаняване и услуги за възрастни хора се определят под контрола на Министерството на икономиката.

3 — *Moniteur belge* от 3 юли 1969 г., стр. 7046, наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“.

4 — *Moniteur belge* от 12 юли 2005 г., стр. 32180.

5 — *Moniteur belge* от 26 юни 1997 г., стр. 17043, наричана по-нататък „Наредбата от 5 юни 1997 г.“.

II – Фактите по главното производство и преюдициалните въпроси

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (наричано по-нататък „Дружество Les Jardins de Jouvence“) е дружество по белгийското право, учредено през 2004 г. То има за цел стопанисване и управление на заведения за полагане на грижи, както и упражняване на всички дейности, които се отнасят пряко или косвено до здравните грижи и до помощта за болните и старите хора с увреждания.

11. На 20 октомври 2004 г. дружество Les Jardins de Jouvence уведомява администрацията по ДДС за началото на своята дейност, определяйки я като „отдаване под наем на гарсонieri, предназначени за самообслужващи се лица“. На 27 октомври 2006 г. дружеството получава от компетентните валонски органи временно разрешение за дейност от 28 юни 2006 г. до 27 юни 2007 г. На 27 март 2007 г. при провеждането на общо събрание на съдружниците е решено да се разшири предметът на дейност на дружеството със „[с]топанисване на ресторанти, кафенета-бирарии, механи, снек-барове, салони за приеми и за консумация или всяко друго подобно заведение“, както и „[с]топанисване на фризьорски салони, на козметични салони и на салони за маникюр“.

12. По-конкретно посоченото дружество предоставя за ползване на наемателите си жилища, проектирани за едно или две лица, включващи обзаведена кухня, всекидневна, стая и обзаведена баня. Освен това на наемателите, както и на други лица, които не са наематели, се предлагат възмездно различни услуги, а именно ресторант-бар, фризьорски и козметичен салон, зала за кинезитерапия, ерготерапевтични дейности, пералня-сушилня, здравен пункт, където могат да се извършват изследвания на кръв, и медицински кабинет.

13. Дружество Les Jardins de Jouvence извършва мащабни строителни дейности и изгражда необходимите за предмета му на дейност съоръжения с цел осъществяване на дейността си на дом за настаняване и услуги за възрастни хора. Тези строителни дейности, които започват в началото на август 2004 г. и завършват през м. септември 2006 г., имат за цел да се изгради нова сграда — тази, в която се разполага домът за настаняване и услуги за възрастни хора на дружеството — към съществуващия старчески дом.

14. Тъй като счита, че подлежи на облагане с ДДС, при подаване на данъчните декларации за 2004—2006 г. дружеството приспада платения ДДС за изграждането на тази нова сграда.

15. На 5 октомври и на 14 ноември 2006 г. данъчната администрация за предприятия и доходи, подразделение за ДДС, извършва проверка на счетоводната отчетност на дружество Les Jardins de Jouvence във връзка с прилагането на законодателството в областта на ДДС за периода от 30 август 2004 г. до 30 септември 2006 г. На 25 януари 2007 г. тя съставя протокол, в който посочва, че счита, че това дружество е освободено от ДДС данъчнозадължено лице и че всички сделки, извършвани от дома за настаняване и услуги за възрастни хора, са били освободени от ДДС съгласно член 44, параграф 2, точка 2 от Кодекса за ДДС в неговата редакция, която е била в сила до 21 юли 2005 г. Вследствие на това администрацията прави извода, че освободеното данъчнозадължено лице не може да получи възстановяване на данъка за строителството, закупуването на недвижимите имоти по предназначение, както и за всички свои тежести. Следователно според нея за дружеството възниква задължението да плати на État belge сума в размер на 663 437,25 EUR, съответстваща на неправилно приспадания данък при подаването на данъчните декларации.

16. Освен това данъчната администрация счита, че тъй като дружество Les Jardins de Jouvence е освободено данъчнозадължено лице, във фактурите, издадени от изпълнителите, е трябвало да бъдат начислени данък в размер на 12 % за строителните работи на сградата *stricto sensu* и данък в размер на 21 % за поддържането на градини, без възможност за упражняване на каквото и да е право на приспадане за това дружество.

17. Във връзка с това съгласно горепосочения протокол *État belge* предявява сумата от 436 132,69 EUR за дължимия ДДС, 43 610 EUR за пропорционални данъчни глоби, както и законна лихва в размер на 0,80 % за всеки месец забава, която следва да се изчисли върху дължимия ДДС, считано от 21 октомври 2006 г.

18. С писмо от 25 януари 2007 г. данъчният инспектор по ДДС в Douv (Белгия) уведомява дружество *Les Jardins de Jouvence* за решението си да закрие текущата му сметка по ДДС, считано от 30 септември 2006 г.

19. Вследствие на този протокол на 13 февруари 2007 г. на дружеството е връчен ревизионен акт. Последното подава възражение с жалба, постъпила на 20 февруари 2007 г. в секретариата на *Tribunal de première instance de Mons* (първоинстанционен съд в Mons). С решение от 19 юни 2012 г. същият отхвърля жалбата на дружеството, поради което то обжалва по въззивен ред.

20. *Cour d'appel de Mons*, който има съмнения относно тълкуването, което следва да се даде на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Съставлява ли организация, която има по същество социален характер и извършва доставки на „услуги и [...] стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от [Шеста директива], дом за настаняване и услуги за възрастни хора по смисъла на [Наредбата от 5 юни 1997 г., който стопанисва] срещу заплащане частни помещения за настаняване, проектирани за едно или две лица, включващи обзаведена кухня, всекидневна, стая и обзаведена баня, като по този начин им се дава възможност те да водят самостоятелен живот, както и различни факултативни услуги, предоставяни възмездно, с цел печалба, които не са ограничени само за лицата, настанени в дома за услуги за възрастни хора (стопанисване на ресторант-бар, фризьорски и козметичен салон, зала за кинезитерапия, ерготерапевтични дейности, пералня-сушилня, здравен пункт, [пункт за] вземане на кръв, медицински кабинет) [...]?”
- 2) Различен ли би бил отговорът на този въпрос, ако съответният дом за настаняване и услуги за възрастни хора получава за предоставянето на съответните услуги субсидии или каквато и да е друга форма на предимство или на финансиране от страна на публичните власти?“.

III – Анализ

21. С въпросите си, които според мен следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, който предлага на възрастни хора над 60-годишна възраст жилищни помещения за настаняване, които дават възможност те да водят напълно самостоятелен живот, както и свързаните с това доставки на платени услуги, достъпни също и за лица, които не са настанени в дома, и който не получава държавна финансова помощ, трябва да бъде квалифициран като „организация със социален характер“ и да се разглежда като организация, извършваща доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи“ по смисъла на тази разпоредба.

22. Всъщност посочената разпоредба предвижда две кумулативни условия за целите на освобождаването от ДДС. Най-напред съответната организация трябва да бъде призната за организация със „социален характер“. След това доставките на услуги и на стоки на тази организация трябва да бъдат „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“⁶. Макар съдебната практика относно първото условие да е достатъчно ясна, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, това не се отнася до второто условие, което, доколкото ми е известно, не е тълкувано досега.

A – По понятието „организации с признат социален характер“

23. Както бе посочено в предходната точка, съдебната практиката относно тълкуването на понятието „организации с признат социален характер“ по смисъла на Шеста директива е сравнително обширна.

24. Така Съдът постановява, че що се отнася до това понятие, по принцип правилата за признаване на организациите, направили подобно искане, трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право. В това отношение държавите членки разполагат с право на преценка⁷.

25. Въпреки това „националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори, за да определят организациите, чийто „социален характер“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива следва да бъде признат за целите на тази разпоредба. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни — общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните услуги евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции“⁸.

26. В конкретния случай считам, че домовете за настаняване и услуги за възрастни хора са предмет на специфични разпоредби в регионалната белгийска правна уредба.

27. Всъщност от материалите по делото е видно, че член 2, точка 2 от Наредбата от 5 юни 1997 г. специално определя какво следва да се разбира под „дом за настаняване и услуги за възрастни хора“. Освен това съгласно тази наредба, за да могат домовете за настаняване и услуги за възрастни хора да бъдат откривани и да започнат дейност, те трябва да получат разрешение от страна на публичните власти⁹. В частност тези домове за настаняване и услуги за възрастни хора трябва да отговарят на някои общи норми за старческите домове като например норми във връзка с реда и условията за адаптиране на цените за настаняване и прием, счетоводна отчетност, минимални и максимални възможности за настаняване или приемане, условия за опит и квалификация, както и минимални изисквания за извършване на дейност и за присъствие за упражняването на длъжността директор¹⁰. Също така, за да получат това разрешение, домовете за настаняване и услуги за възрастни хора трябва да отговарят на

6 — Решение Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 34).

7 — Решение Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 26 и цитираната съдебна практика).

8 — Пак там (т. 31 и цитираната съдебна практика). Относно по-ново тълкуване от Съда и съгласно Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15) вж. решение „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 21, 26 и 29).

9 — Вж. член 5, параграф 1, първа алинея от посочената наредба.

10 — Вж. член 5, параграф 5, втора алинея от Наредбата от 5 юни 1997 г., която препраща към посочените области в точки 1—8 от параграф 2 от нея.

някои норми във връзка с реда и условията за осигуряване на постоянни дежурства, позволяващи да се отговори на необходимостта от помощ за настанените лица, както и на задължението на доставчика за осигуряване или предоставяне на факултативните услуги по искане на настанените лица¹¹.

28. Според мен няма съмнение, че предлаганите от дружество Les Jardins de Jouvence дейности са от обществен интерес. Бих искал да припомня всъщност, че то има за предмет на дейност отдаване под наем на жилищни помещения на самообслужващи се лица над 60-годишна възраст, както и упражняване на всички дейности, които се отнасят пряко или косвено до здравните грижи и до помощта по-специално за болните и старите хора с увреждания.

29. Според дружество Les Jardins de Jouvence фактът, че стопанисваният от него дом за настаняване и услуги за възрастни хора е със стопанска цел и че за разлика от старческите домове нито той, нито настанените в него лица получават каквито и да е субсидии или финансова помощ от страна на публичните органи, показва, че той не може да бъде квалифициран като „организация с признат социален характер“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива.

30. Не мисля, че това е така. Първо, ще припомня, че държавите членки разполагат с право на преценка относно това дали да бъде признат такъв характер. След това, от съдебната практика е видно, че понятието „организация“, съдържащо се в тази разпоредба, е достатъчно широко, за да включва и частноправните субекти със стопанска цел¹². Накрая, макар Съдът да е посочил на националните органи няколко фактора, за да могат те да определят дали е признат „социалният характер“ на дадена организация по смисъла на посочената разпоредба, този, свързан с евентуалната финансова помощ от държавата членка, е само един от факторите, които те „могат“ да вземат предвид. Тези фактори не представляват изчерпателен списък с изисквания, на които следва да отговаря съответната организация. Следователно именно въз основа на съвкупност от фактори, които образуват набор от признаци, националните органи могат да определят дали такава организация може да бъде квалифицирана като „организация с признат социален характер“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива.

31. Ето защо предвид изложените по-горе съображения считам, че дружество Les Jardins de Jouvence може да бъде квалифицирано като „организация с признат социален характер“ по смисъла на тази разпоредба. Националната юрисдикция следва да определи дали с оглед на предмета на дейност на това дружество и на съдържанието на предлаганите от него услуги тази квалификация превишава свободата на преценка, предоставена на държавите членки от посочената разпоредба за целите на такава квалификация.

Б – По понятието „доставка на услуги и [...] стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“

32. Като начало смятам, че предоставяните от дружество Les Jardins de Jouvence услуги могат да се изключат от доставката на услуги, тясно свързани със социалното осигуряване. Всъщност последното включва съвкупността от схеми, които осигуряват предоставяната с обезщетенията за социална сигурност закрила на населението срещу различните социални рискове като болест, майчинство, старост или също трудова злополука. Очевидно дружество Les Jardins de Jouvence няма за предмет на дейност предоставянето на такива услуги. Също така това дружество няма за предмет на дейност и доставката на стоки.

11 — Вж. член 5, параграф 5, втора алинея, точки 3 и 4 от тази наредба.

12 — Решение „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 27 и цитираната съдебна практика).

33. Следователно анализът ме кара да разгледам следните въпроси. Най-напред, следва да се определи какво обхваща понятието „социални грижи“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива. След това, ще разясня какво трябва да се разбира според мен под „тясно свързани“ по смисъла на тази разпоредба. На последно място, следва да се определи дали употребата на съюза „и“ между понятията „социални грижи“ и „социално осигуряване“ означава, че доставките на услуги трябва задължително да бъдат тясно свързани с тези две понятия. Възможно е, ако анализът налага извода, че доставките на услуги от дружество Les Jardins de Jouvence определено спадат към социалните грижи, но този съюз предполага едновременна принадлежност към това понятие, както и към понятието за социално осигуряване, при това положение домовете за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство не могат да се считат за освободени данъчнозадължени лица.

34. Първо, по отношение на понятието „социални грижи“ констатирам, че макар съдебната практика по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива да е сравнително обширна, Съдът никога не е давал определение на това понятие в контекста на Шеста директива. Нещо повече, в решение *Kügler*¹³ Съдът е пояснил, че „предоставяните от амбулатории услуги под формата на обща помощ и на помощ в домакинството за намиращи се в състояние на физическа или икономическа зависимост лица [...] по принцип са тясно свързани със социалните грижи, така че те попадат в понятието „доставки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, посочено в буква ж) от тази разпоредба“¹⁴.

35. Член 13, А от Шеста директива е озаглавен „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. Той е част от дял Х от Директивата, озаглавен „Освобождавания“. Както уточнява Съдът в решение *Kingscrest Associates и Montecello*¹⁵ по отношение на целите, преследвани с предвидените в член 13, А, параграф 1, букви ж) и з) от Шеста директива случаи на освобождаване, от тази разпоредба следва, че като осигуряват по-благоприятно третиране във връзка с ДДС на предоставянето на някои услуги от общ интерес в социалния сектор, посочените случаи на освобождаване целят да намалят разходите за тези услуги и са насочени към по-голямата им достъпност за лицата, които могат да се възползват от тях¹⁶.

36. С оглед на тази съдебна практика считам, че освобождаването от ДДС в контекста на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива цели да улесни достъпа до доставки на услуги, които се считат за общественополезни в смисъл, че те имат за цел подпомагането на лицата в нужда, като тези услуги спадат по принцип към упражняването на публична власт. Следователно в основата на социалните грижи е подпомагането на лицата, което впрочем според мен се потвърждава от изменението на тази разпоредба, осъществено с Директива 2006/112, в която занапред се употребява понятието „социални грижи“ (*aide sociale*)¹⁷.

37. Въпреки че съгласно постоянната съдебна практика формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, все пак считам, че тълкуването, което Съдът следва да направи на понятието „социални грижи“, не трябва да лишава разпоредбата, в която то е включено, от полезното ѝ действие¹⁸, още повече че целта на тази разпоредба е да се улесни достъпът до услуги, считани за общественополезни.

13 — C-141/00, EU:C:2002:473.

14 — Точка 44.

15 — C-498/03, EU:C:2005:322.

16 — Точка 30.

17 — Вж. член 132, параграф 1, буква ж) от тази директива.

18 — Решение *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 22 и цитираната съдебна практика).

38. За разлика от доставките на услуги, спадащи към социалното осигуряване, социалните грижи се характеризират с индивидуална преценка на личните нужди¹⁹. Според мен именно защото тези потребности не са осигурени от социалното осигуряване, поемането им от публичноправна организация или от организация с признат от държавата членка социален характер е необходимо или дори е жизненоважно за съответното лице. Това е така, що се отнася до осигуряването на грижи за възрастните хора или за лицата с увреждания, което изисква предоставянето на жилищни помещения и на грижи в съответствие с уязвимостта им.

39. Нуждите на тези лица не са непременно само свързани с физически потребности. Те могат също да се състоят във финансова помощ, предназначена за временно разрешаване на въпрос, свързан с недостиг на икономически средства, което ги поставя в положение на силно нуждаещи се.

40. *A priori* дейностите на частните организации като дружество Les Jardins de Jouvence спадат към социалните грижи, доколкото се състоят в предлагане на жилищни помещения, пригодени за възрастните хора. Вярно е, че за разлика от други организации като старческите домове, в които настанените в дома лица често пъти са възрастни хора, които не са в състояние да водят самостоятелен живот и които се нуждаят от медицински грижи за осъществяване на всички ежедневни дейности, домовете за настаняване и услуги за възрастни хора като дружество Les Jardins de Jouvence предлагат жилища на възрастни хора, които могат да се обслужват сами. Също така е вярно, че предвид промените, които настъпват в техния живот, последните не могат вече да живеят по начина, по който са живели преди. Следователно те избират да останат в дадена структура, която считат за пригодена към техните специфични потребности, като задължително наличие на асансьор, по-малък апартамент, обзаведен по такъв начин, че паданията да се предотвратяват по-лесно, или пък с пригодена система за домашна автоматизация. Домът за настаняване и услуги за възрастни хора представлява структура, в която тези лица са сигурни, че ще намерят при необходимост помощ и която им предлага всички гаранции за спокойствие за тяхното благосъстояние. Те знаят също така, че в такава структура задължително се предлагат услуги, които им дават възможност да не се занимават с организирането и изпълнението на ежедневни задачи (домакински задължения, хранене) или евентуално пътувания с лек автомобил, тъй като някои услуги се предлагат на място, като фризьорски салон или салон за маникюр.

41. По време на съдебното заседание AXA Belgium SA, встъпила страна в главното производство, посочва, че според него дейностите във връзка със социалните грижи трябва непременно да се поемат от публичноправна организация, какъвто не е случаят по настоящото дело. Не споделям тази гледна точка. По-специално според мен би било парадоксално да се счита, че организация, която не е уредена от публичното право, оперираща с цел печалба, и която не получава финансова помощ, може да бъде призната за организация със социален характер по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, и да се счита, че нейната дейност не може да бъде призната като спадаща към социалните грижи, именно защото не получава публична финансова помощ.

42. Във всеки случай считам, че националната юрисдикция е тази, която трябва да определи дали организация с признат социален характер упражнява дейности, свързани със социалните грижи по смисъла на тази разпоредба. В това отношение тя ще трябва да вземе предвид съвкупност от фактори, които дават възможност да се определи дали целта на тези дейности е да се подпомагат лица в нужда.

19 — Вж. решения Frilli (1/72, EU:C:1972:56, т. 14), Biason (24/74, EU:C:1974:99, т. 10) и Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, т. 37).

43. На следващо място, що се отнася до посоченото в член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива понятие за доставка на услуги, „тясно свързани“ със социалните грижи, съгласно практиката на Съда от това понятие се подразбира, че тези услуги са свързани с дейността по предоставяне на социални грижи, когато те действително са извършени като услуги, съпътстващи тази дейност²⁰.

44. В това отношение бих искал да отбележа, че член 13, А, параграф 2, буква б), първо тире от Шеста директива предвижда, че доставката на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Директивата, ако не е от съществено значение за освободената сделка. Освен това Съдът е постановил, че дадена доставка може да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато не съставлява цел сама по себе си, а начин за извличане на най-голяма полза от основната услуга на доставчика²¹.

45. Според мен и с оглед на горепосочените съображения няма съмнение, че предлаганите от дружество Les Jardins de Jouvence доставки на услуги са тясно свързани със социалните грижи по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива.

46. Всъщност, както вече установих, домовете за настаняване и услуги за възрастни хора следва да дадат възможност на възрастни хора да живеят в пригодена за състоянието им среда. Задължителните и факултативните услуги, предлагани от дружество Les Jardins de Jouvence, им позволяват да се възползват при най-добри условия от основната услуга, а именно предоставянето на разположение на пригодени жилища в благоприятна среда. Дейността на това дружество е едно цяло, което според мен е неделимо. Какво би станало, ако то предлага само предоставяне за ползване на жилища на настанените в дома лица? Биха ли избрали те да живеят в дома? Според мен отговорът е отрицателен. Впрочем причината за съществуването на домовете за настаняване и услуги за възрастни хора, както показва и името им, е да се предлагат на възрастните хора жилищни помещения за настаняване с услуги „по желание“, което им позволява да живеят самостоятелно и в душевно спокойствие.

47. За сметка на това същото не важи за доставките на услуги за лицата, които не са настанени в дома. Ясно е, че в такъв случай тези доставки вече не са съпътстващи, а са изцяло отделени от основната доставка. Поради това според мен те вече не отговарят на условието, предвидено в член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, а именно на условието да бъдат тясно свързани със социалните грижи.

48. На последно място, по отношение на употребата на съюза „и“ в тази разпоредба според мен не следва да се приеме, че той включва кумулативен ефект. В това отношение бих искал да отбележа, че в решения Комисия/Франция²² и Dornier²³ във връзка с освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива изглежда, че Съдът изключва кумулативния ефект на този съюз. Всъщност в първото решение Съдът пояснява, че тази разпоредба „не съдържа каквото и да било определение на понятието за дейности, „тясно свързани“ с болничната и медицинската помощ“²⁴.

49. Освен това придаването на кумулативен ефект на употребата на посочения съюз според мен би било в противоречие с целта, преследвана от член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, а именно да се направи така, че освобождаването на някои доставки на услуги от общ интерес в социалния сектор да може да намали разходите за тези услуги и по този начин да ги направи по-достъпни за лицата, които могат да се възползват от тях.

20 — Вж. решение *CoryGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, т. 38 и 39, както и цитираната съдебна практика).

21 — Пак там (точка 40).

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Решение Комисия/Франция (C-76/99, EU:C:2001:12, т. 22). Курсивът е мой.

50. В това отношение е важно да се отбележи, че всички услуги, свързани със социалните грижи, не спадат непременно и към социалното осигуряване. Такъв според дружество Les Jardins de Jouvence бил впрочем случаят с услуги, за които настанените лица не получават никаква помощ от Националния институт за здравно осигуряване и осигуряване за инвалидност (Institut national d'assurance maladie invalidité), финансиращ орган за социалното осигуряване.

51. С оглед на гореизложеното считам, че дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство може да се счита за организация, извършваща доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива. Националната юрисдикция следва да определи дали дейностите на този дом за настаняване и услуги за възрастни хора спадат към социалните грижи. В това отношение тя ще трябва да вземе предвид съвкупност от фактори, които дават възможност да се определи дали целта на тези дейности е да се подпомагат лица в нужда. Националната юрисдикция следва също да определи дали доставките на услуги, които домът за настаняване и услуги за възрастни хора предлага, са необходими за осъществяването на такива дейности.

IV – Заключение

52. С оглед на всички изложени съображения предлагам на Съда да отговори на Cour d'appel de Mons по следния начин:

Член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, който предлага на възрастни хора над 60-годишна възраст жилищни помещения за настаняване, които дават възможност те да водят напълно самостоятелен живот, както и свързаните с това доставки на платени услуги, достъпни също и за лица, които не са настанени в дома, и които не получава държавна финансова помощ, може да бъде квалифициран като „организация с признат социален характер“ и да се разглежда като организация, извършваща доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи“ по смисъла на тази разпоредба.

За целта националната юрисдикция следва да определи:

- дали с оглед на предмета на дейност на този дом за настаняване и услуги за възрастни хора и на съдържанието на предлаганите от него услуги тази квалификация превишава свободата на преценка, предоставена на държавите членки от посочената разпоредба за целите на такава квалификация,
- дали дейностите на посочения дом за настаняване и услуги за възрастни хора спадат към социалните грижи. В това отношение тя ще трябва да вземе предвид съвкупност от фактори, които дават възможност да се определи дали целта на тези дейности е да се подпомагат лица в нужда, и
- дали доставките на услуги, които домът за настаняване и услуги за възрастни хора предлага, са необходими за осъществяването на такива дейности.