



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
Y. BOT  
fremsat den 9. juli 2015<sup>1</sup>

**Sag C-335/14**

**Les Jardins de Jouvence SCRL  
mod  
État belge**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour d'appel de Mons (Belgien))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — sjette direktiv 77/388/EØF — fritagelser — artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) — virksomhed af almen interesse — tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, der leveres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter — plejebolig«

1. Den foreliggende sag vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag<sup>2</sup>. Det fremgår af denne bestemmelse, at tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, er fritaget for merværdiafgift (herefter »moms«).

2. Den foreliggende sag giver bl.a. Domstolen lejlighed til at fortolke udtrykket »social bistand« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), for at afgøre, om de ydelser, der præsteres af en plejebolig, kan anses for at have nær tilknytning til social bistand i henhold til denne bestemmelse.

3. I dette forslag til afgørelse vil jeg redegøre for, hvorfor jeg er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at en plejebolig som den, der er tale om i hovedsagen, som tilbyder ældre, der er fyldt 60 år, boliger, der giver de ældre mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt forskellige valgfrie ydelser mod vederlag, der ligeledes er tilgængelige for andre end plejeboligernes beboere, og som ikke modtager nogen form for statsstøtte, kan betegnes som »et foretagende af almennyttig karakter« og anses for at levere ydelser »med nær tilknytning til social bistand« i henhold til denne bestemmelse. Det tilkommer i denne henseende den nationale ret at afgøre, om denne betegnelse, henset til denne plejeboligs formål og indholdet af de ydelser, den tilbyder, overskrider de skønsbeføjelser, som medlemsstaterne indrømmes med den pågældende bestemmelse med henblik på en sådan betegnelse, og om nævnte plejeboligs virksomhed henhører under social bistand. Den nationale ret skal i denne forbindelse tage hensyn til alle de forhold, der gør det muligt at afgøre, om denne virksomhed har til formål at hjælpe personer, der har behov for hjælp. Det tilkommer ligeledes den nationale ret at afgøre, om de tjenesteydelser, som plejeboligen tilbyder, er absolut nødvendige for udøvelsen af en sådan virksomhed.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«.

## I – Retsforskrifter

### A – EU-retten

4. Artikel 13, punkt A, i sjette direktiv bestemmer:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

g) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

[...]

2.

a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

— [D]e pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

— [D]e skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

— [D]eres priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overskride sådanne godkendte priser eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

— [F]ritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare [moms].

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

— de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

— de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare [moms].«

## B – Belgisk ret

5. Artikel 44, stk. 2, nr. 2, i code de la T.V.A (lov om merværdiafgift)<sup>3</sup>, i den udgave, der var gældende indtil den 21. juli 2005, bestemmer, at fritaget for moms er levering af tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand, som leveres af organer, der har til opgave at yde pleje til ældre, og som er anerkendt i denne henseende af den kompetente myndighed, og som, når der er tale om privatretlige organer, udøver deres virksomhed på de samme sociale vilkår som dem, der gælder for offentligretlige organer.

6. Denne bestemmelse blev ændret ved rammelov af 11. juli 2005<sup>4</sup>, der trådte i kraft den 22. juli 2005. Den nye artikel 44, stk. 2, nr. 2, bestemmer således, at fritaget for moms er levering af tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand, social sikring og beskyttelse af børn og unge, som leveres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den kompetente myndighed som foretagender af almennyttig karakter. Denne nye bestemmelse omhandler netop »organer, der har til opgave at yde pleje til ældre«.

7. I artikel 2, nr. 1, i dekret af 5. juni 1997 om alderdomshjem, plejeboliger og dagmodtagelsescentre for ældre, hvormed oprettedes det regionale ældreråd i Vallonien<sup>5</sup>, defineres alderdomshjem som en »institution, hvor personer, der er fyldt 60 år, kan indkvarteres og have deres sædvanlige opholdssted, og hvor de pågældende har mulighed for at modtage offentlige, familie- og husholdningsrelaterede tjenesteydelser, samt støtte til daglige gøremål, og i givet fald plejeydelser«.

8. Plejeboliger defineres i artikel 2, nr. 2, i dekret af 5. juni 1997 som »en eller flere bygninger, der uanset hvilken betegnelse, der anvendes, udgør en funktionel helhed, som mod betaling tilbyder ældre, der er fyldt 60 år, private boliger, der giver de ældre mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt tjenester, som de ældre frit kan anvende«. Denne bestemmelse præciserer ligeledes, at »[d]e lokaler og det udstyr, der anvendes, samt de offentlige tjenester, der tilbydes fra plejeboligens side, tillige stilles til rådighed for andre personer, der er fyldt 60 år«.

9. Cour d'appel de Mons (Belgien) har i forelæggelsesafgørelsen præciseret, at en plejebolig praktiserer priser, der er fastsat under økonomiministeriets kontrol.

## II – De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10. Les Jardins de Jouvence S.C.R.L (herefter »selskabet Les Jardins de Jouvence«) er et belgisk selskab, der blev stiftet i 2004 med det formål at drive og administrere plejehjem samt at udøve enhver virksomhed, der direkte eller indirekte vedrører sundhedsydelser og støtte til syge, handicappede ældre og andre personer.

11. Selskabet Les Jardins de Jouvence gav den 20. oktober 2004 momsmyndigheden meddelelse om, at det havde påbegyndt sin virksomhed, og angav sit aktivitetsområde som »udleje af etværelseslejligheder til ikke-handicappede personer«. Den 27. oktober 2006 modtog det fra de kompetente vallonske myndigheder en midlertidig driftstilladelse for perioden fra den 28. juni 2006 til den 27. juni 2007. Selskabets generalforsamling besluttede den 27. marts 2007 at udvide selskabsformålet til at omfatte »drift af restauranter, caféer, barer, pubber, snackbarer, serverings- og udskænkingssteder og lignende« samt »drift af frisør-, skønheds- og manicuresaloner«.

3 — *Moniteur belge* af 3.7.1969, s. 7046.

4 — *Moniteur belge* af 12.7.2005, s. 32180.

5 — *Moniteur belge* af 26.6.1997, s. 17043, herefter »dekret af 5.6.1997«.

12. Helt konkret tilbyder selskabet boliger, der er indrettet til en eller to personer og består af et fuldt udstyret køkken, en dagligstue, et soveværelse og et fuldt udstyret badeværelse. Ud over selve boligen tilbydes beboerne og andre personer, der ikke er beboere, forskellige tjenester mod betaling inden for følgende områder: en restaurant og bar, en frisør- og skønhedssalon, fysioterapi, ergoterapi, et vaskeri, et ambulatorium med mulighed for blodprøvetagning og en lægepraksis.

13. For at kunne udføre plejeboligvirksomhed har selskabet Les Jardins de Jouvence etableret en infrastruktur og installeret det udstyr, der var nødvendigt for at nå selskabets formål, som er at drive plejeboliger. Dette arbejde, der blev iværksat i august 2004, blev afsluttet i september 2006 og bestod i opførelse af en ny bygning – til selskabets plejeboliger – i forlængelse af det eksisterende alderdomshjem.

14. Selskabet mente, at det var momspligtigt, og fratrag i sine momsopgørelser for 2004-2006 den erlagte moms i forbindelse med opførelse af denne nye bygning.

15. Den 5. oktober og den 14. november 2006 foretog selskabs- og indkomstskattemyndigheden, momsafdelingen, kontrol af regnskabet for selskabet Les Jardins de Jouvence vedrørende anvendelsen af momslovgivningen i perioden den 30. august 2004 til den 30. september 2006. Myndigheden udfærdigede den 25. januar 2007 et notat, hvoraf det fremgik, at selskabet var fritaget for moms, og at den virksomhed, der var udøvet i forbindelse med plejeboligerne, var momsfritaget i henhold til artikel 44, [stk.] 2, nr. 2, i lov om merværdiafgift i den affattelse, der var gældende frem til den 21. juli 2005. Den pågældende myndighed konkluderede på denne baggrund, at det afgiftsfritagne selskab ikke kunne fradrage moms vedrørende byggeriet i forbindelse med erhvervelsen af fast ejendom og alle udgifter forbundet hermed. Ifølge momsmyndigheden var selskabet således pligtigt at betale den belgiske stat 663 437,25 EUR svarende til de udgifter, der med urette var fradraget i momsopgørelserne.

16. Den nævnte myndighed var i øvrigt af den opfattelse, at entreprenørerne, eftersom selskabet Les Jardins de Jouvence er et afgiftsfritaget selskab, skulle have opført en afgift på 12% på fakturaer udstedt for opførelsen af selve bygningen og en afgift på 21% på fakturaer udstedt for havearbejde, uden at selskabet kunne gøre nogen ret til fradrag gældende.

17. Den belgiske stat har således ifølge nævnte notat rejst krav om betaling af et beløb på 436 132,69 EUR i skyldig moms, 43 610 EUR som en proportional skattebøde og 0,80% i rente pr. måneds forsinkelse, som beregnes af den moms, der var skyldig pr. 21. oktober 2006.

18. Ved skrivelse af 25. januar 2007 oplyste moms kontrolmyndigheden i Dour (Belgien) selskabet Les Jardins de Jouvence om sin beslutning om at slette selskabets momskonto med virkning fra den 30. september 2006.

19. I forlængelse af dette notat modtog selskabet den 13. februar 2007 et påkrav. Selskabet fremsatte indsigelse mod dette påkrav ved stævning indleveret til Tribunal de première instance de Mons' justitskontor den 20. februar 2007. Ved dom af 19. juni 2012 forkastede Tribunal de première instance de Mons selskabets søgsmål, og selskabet har efterfølgende iværksat appel til prøvelse af denne dom.

20. Da Cour d'appel de Mons er i tvivl om, hvordan sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal fortolkes, har den derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal en plejebolig som omhandlet i [dekret af 5. juni 1997], som med økonomisk vinding for øje [tilbyder] særlige boliger, der er indrettet til en eller to personer og består af et fuldt udstyret køkken, en dagligstue, et soveværelse og et fuldt udstyret badeværelse, der giver de ældre mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt tjenester, som de ældre frit kan anvende, og

forskellige valgfrie ydelser mod vederlag med økonomisk vinding for øje, uden at disse ydelser er forbeholdt plejeboligernes beboere (restaurant og bar, frisør- og skønhedssalon, fysioterapi, ergoterapi, vaskeri, ambulatorium med mulighed for blodprøvetagning, lægepraksis), anses for et organ, der i det væsentlige har en almennyttig karakter, og som tilbyder »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i [sjette direktiv]?

- 2) Skal spørgsmålet besvares anderledes, såfremt de omhandlede plejeboliger i forbindelse med levering af de omhandlede tjenesteydelser modtager tilskud eller andre former for økonomisk støtte fra offentlige myndigheder?»

### III – Bedømmelse

21. Med disse spørgsmål, der efter min opfattelse bør behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, der tilbyder ældre, der er fyldt 60 år, boliger, som giver de ældre mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt forskellige valgfrie ydelser mod vederlag, der ligeledes er tilgængelige for andre end plejeboligernes beboere, og som ikke modtager nogen form for statsstøtte, kan betegnes som »et foretagende af almennyttig karakter« og anses for at levere ydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring« i denne bestemmelses forstand.

22. I realiteten indeholder denne bestemmelse to kumulative betingelser for momsfrigivelse. For det første skal foretagendet anerkendes som et foretagende af »almennyttig karakter«. Dernæst skal leveringen af de tjenesteydelser og goder, som foretagendet foretager, have »nær tilknytning til social bistand og social sikring«<sup>6</sup>. Mens retspraksis vedrørende den første betingelse er tilstrækkelig klar til at bidrage til at give den forelæggende ret et nyttigt svar, forholder det sig ikke sådan med den anden betingelse, der mig bekendt indtil nu endnu ikke er blevet fortolket.

#### A – Om begrebet »organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter«

23. Som allerede anført findes der en relativt omfattende retspraksis om begrebet »organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter«.

24. Domstolen har vedrørende dette begreb fastslået, at det i princippet tilkommer hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår foretagender, der anmoder om anerkendelse, kan anerkendes. Medlemsstaterne har i denne forbindelse en vis skønsmargen<sup>7</sup>.

25. »[M]ed henblik på at fastlægge de organer, hvis »almennyttig[e] karakter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal anerkendes i denne bestemmelses forstand, tilkommer det de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsatte i lovgivning eller administrativt, vedrører afgifter eller social sikring – den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed, den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer«<sup>8</sup>.

6 – Dom Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 34).

7 – Dom Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Ibidem, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis. For en nyere fortolkning fra Domstolen på grundlag af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007 L 335, s. 60), jf. dom »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 21, 26 og 29).

26. I dette tilfælde er plejeboliger efter min opfattelse omfattet af specifikke bestemmelser i den belgiske regionale lovgivning.

27. Det fremgår således af sagsakterne, at artikel 2, stk. 2, i dekret af 5. juni 1997 specifikt definerer, hvad der forstås ved »plejebolig«. Det fremgår endvidere af dette dekret, at plejeboligerne for at kunne åbne og fungere skal indhente en godkendelse fra de offentlige myndigheder<sup>9</sup>. Disse boliger skal navnlig opfylde visse fælles standarder for plejeboliger, som f.eks. retningslinjerne for indkvartering eller modtagelse, regnskabsførelse, minimumskapacitet for indkvartering eller modtagelse, minimumskravene til erfaring og kvalifikationer samt minimumskravene til direktørens arbejde og tilstedeværelse<sup>10</sup>. Plejeboligerne skal ligeledes for at få denne godkendelse opfylde visse standarder vedrørende retningslinjerne for en vagtordning, så beboerne kan modtage hjælp efter behov, og for valgfrie tjenester, som administratoren skal tilrettelægge eller stille til rådighed på beboernes anmodning<sup>11</sup>.

28. Der hersker efter min opfattelse ikke tvivl om, at de ydelser, som selskabet Les Jardins de Jouvence tilbyder, er af almen interesse. Der henvises i denne forbindelse til, at selskabet Les Jardins de Jouvence har til formål at udleje boliger til ikke-handicappede ældre, der er fyldt 60 år, samt at udøve enhver virksomhed, der direkte eller indirekte vedrører sundhedsydelser og støtte til syge og handicappede ældre.

29. Selskabet Les Jardins de Jouvence har anført, at den omstændighed, at dets plejeboliger drives med økonomisk vinding for øje, og den omstændighed, at hverken selskabet eller dets beboere modtager nogen form for hjælp eller økonomisk støtte fra det offentlige, i modsætning til alderdomshjem, er et udtryk for, at selskabet ikke kan betegnes som »et foretagende af almennyttig karakter« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

30. Jeg er ikke enig i denne opfattelse. For det første bemærkes, at medlemsstaterne har en skønsbeføjelse med hensyn til anerkendelse af en sådan karakter. Dernæst følger det af retspraksis, at begrebet »organ« i denne bestemmelse er tilstrækkeligt bredt til at omfatte private enheder, der har gevinst for øje<sup>12</sup>. Mens Domstolen har opstillet visse forhold, som de nationale myndigheder kan lægge til grund for deres afgørelse af, om et foretagende er af »almennyttig karakter« eller ej, er en eventuel økonomisk støtte fra medlemsstaten således kun et af de forhold, de nationale myndigheder kan tage i betragtning. Disse forhold udgør ikke en udtømmende liste, som det pågældende foretagende skal opfylde. De nationale myndigheder kan således på grundlag af en række forhold, der udgør en vifte af indicier, afgøre, om et sådant foretagende kan betegnes som et foretagende af »almennyttig karakter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

31. Henset til det ovenstående er jeg af den opfattelse, at selskabet Les Jardins de Jouvence kan betegnes som »et organ, der er anerkendt som et foretagende af almennyttig karakter«. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om denne betegnelse, henset til selskabets formål og indholdet af de ydelser, det tilbyder, overskrider de skønsbeføjelser, som medlemsstaterne indrømmes med den pågældende bestemmelse med henblik på en sådan betegnelse.

9 — Jf. dekretets artikel 5, stk. 1, første afsnit.

10 — Jf. artikel 5, stk. 5, andet afsnit, i dekret af 5.6.1997, der henviser til de områder, der er omhandlet i artikel 5, stk. 2, nr. 1-8.

11 — Jf. dekretets artikel 5, stk. 5, andet afsnit, nr. 3 og 4.

12 — Dom »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

B – Om begrebet »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring«

32. Indledningsvis kan det efter min opfattelse udelukkes, at de tjenesteydelser, som selskabet Les Jardins de Jouvence leverer, kan betegnes som tjenesteydelser med nær tilknytning til social sikring. Social sikring omfatter således alle de ordninger, der sikrer beskyttelse via godtgørelse af befolkningen mod de forskellige sociale risici såsom sygdom, graviditet og barsel, alderdom eller arbejdsulykker. Selskabet Les Jardins de Jouvence har tydeligvis ikke til formål at levere sådanne ydelser. Selskabet har heller ikke til formål at levere goder.

33. Min behandling foranlediger mig således til at overveje følgende punkter. For det første skal det afgøres, hvad begrebet »social sikring« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), omfatter. Dernæst vil jeg forklare, hvad der efter min opfattelse skal forstås ved begrebet »nær tilknytning« i denne bestemmelses forstand. Endelig skal det afgøres, om anvendelse af konjunktionen »og« mellem begreberne »social bistand« og »social sikring« indebærer, at levering af tjenesteydelser skal have nær tilknytning til begge disse begreber. Såfremt min behandling foranlediger mig til at fastslå, at selskabet Les Jardins de Jouvence ganske rigtigt yder social bistand, men at denne konjunktion indebærer, at det på en og samme tid er omfattet af dette begreb og begrebet social sikring, kan plejeboliger som dem, der er tale om i hovedsagen, ikke betragtes som organer, der er fritaget for moms.

34. Hvad angår for det første begrebet social bistand kan jeg fastslå, at Domstolen aldrig, selv om retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er relativt omfattende, har defineret dette begreb i sjette direktivs forstand. Endvidere har Domstolen i Kügler-dommen<sup>13</sup> anført, at »ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulans pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige [...], i princippet [er] forbundet med socialhjælp, således at de er omfattet af begrebet ydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring« i denne bestemmelses litra g)«<sup>14</sup>.

35. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«. Den henhører under direktivets afsnit X med overskriften »Afgiftsfritagelser«. Som Domstolen præciserede i sin dom i sagen Kingscrest Associates og Montecello<sup>15</sup> hvad angår de formål, der forfølges med fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h), fremgår det af denne bestemmelse, at disse fritagelser ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, har til formål at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem<sup>16</sup>.

36. Henset til denne retspraksis er det min opfattelse, at den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), omhandlede momsfritagelse har til formål at lette adgangen til levering af tjenesteydelser, der anses for at have social nytteværdi, idet de har til formål at hjælpe personer, der har behov for hjælp, mens disse tjenesteydelser normalt henhører under de offentlige myndigheders ansvarsområde. Ved social bistand underforstås således hjælp til en person, hvilket efter min opfattelse i øvrigt bekræftes af ændringen af denne bestemmelse i direktiv 2006/112, idet der i dette direktiv anvendes begrebet socialhjælp<sup>17</sup>.

13 — C-141/00, EU:C:2002:473.

14 — Præmis 44.

15 — C-498/03, EU:C:2005:322.

16 — Præmis 30.

17 — Jf. direktivets artikel 132, stk. 1, litra g).

37. Mens det fremgår af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, er jeg dog af den opfattelse, at den fortolkning, som Domstolen foranlediges til at anlægge af begrebet »social bistand«, ikke må fratage den bestemmelse, det indgår i, enhver effektiv virkning<sup>18</sup>, så meget desto mere som denne bestemmelse har til formål at fremme adgangen til tjenesteydelser, der anses for at have en social nytteværdi.

38. I modsætning til de tjenesteydelser, der henhører under socialsikringen, er social bistand kendetegnet ved en individuel bedømmelse af behov<sup>19</sup>. Det er efter min opfattelse, netop fordi disse behov ikke er omfattet af den sociale sikring, at det bliver nødvendigt eller endog af vital betydning for den pågældende person, at et offentligretligt organ eller et organ, der af medlemsstaten anses for at have en almennyttig karakter, varetager opfyldelsen af disse behov. Dette gælder således pleje af ældre eller handicappede, som kræver levering af boliger og pleje, der er tilpasset deres sårbare tilstand.

39. Disse personers behov er ikke nødvendigvis blot af fysisk art. Behovene kan ligeledes være behovet for en økonomisk støtte, når manglen på økonomiske ressourcer er af en sådan størrelsesorden, at de må anses for at leve i armod.

40. Den virksomhed, som udøves af private organer som selskabet Les Jardins de Jouvence, henhører således under social bistand, idet de tilbyder boliger tilpasset til ældre. I modsætning til andre organer som f.eks. alderdomshjem, hvor beboerne ofte er ældre, som ikke er selvhjulpne, og som kræver medicinsk behandling i deres dagligdag, tilbyder plejeboliger som selskabet Les Jardins de Jouvence ganske vist boliger til selvhjulpne ældre. Ikke desto mindre kan beboerne i plejeboliger på grund af de ændringer, der sker i deres liv, ikke længere leve et selvstændigt liv, som de gjorde tidligere. De vælger derfor at bo i en struktur, som de mener passer til deres specifikke behov, f.eks. kravet om en elevator, en mindre bolig, som er indrettet således, at faldulykker nemmere undgås, eller som er forsynet med egnet boligautomatisering. Plejeboliger er en struktur, i hvilken disse personer er sikre på at få hjælp, når de har behov for det, og de kan være helt rolige, når det gælder deres velfærd. De ved ligeledes, at sådanne strukturer skal tilbyde tjenesteydelser, så de ikke skal bekymre sig om dagligdags gøremål (rengøring, måltider) eller eventuel transport i bil, da visse tjenesteydelser tilbydes på stedet, f.eks. frisør- og manicuresaloner.

41. Under retsmødet har AXA Belgium SA, der er intervenient i hovedsagen, oplyst, at virksomhed i tilknytning til social bistand efter selskabets opfattelse nødvendigvis skal varetages af en offentlig myndighed, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag. Jeg deler ikke denne opfattelse. Det ville efter min opfattelse især være paradoksalt, hvis et organ, der ikke er offentligretligt, som har gevinst for øje, og som ikke modtager nogen finansiel støtte, kunne anses for at være et foretagende af almennyttig karakter i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og hvis dets virksomhed ikke kan anses for at henhøre under den sociale bistand, netop fordi det ikke modtager nogen offentlig støtte.

42. Under alle omstændigheder er jeg af den opfattelse, at det tilkommer den nationale ret at afgøre, om et foretagende, der anses for at være af almennyttig karakter, udøver virksomhed med tilknytning til social bistand i henhold til denne bestemmelse. Den nationale ret skal i denne forbindelse tage hensyn til alle de forhold, der gør det muligt at afgøre, om denne virksomhed har til formål at hjælpe personer, der har behov for hjælp.

18 — Dom Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

19 — Jf. domme Frilli (1/72, EU:C:1972:56, præmis 14), Biason (24/74, EU:C:1974:99, præmis 10) og Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, præmis 37).



43. Med hensyn til begrebet levering af tjenesteydelser med »nær tilknytning« til social bistand som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fremgår det af Domstolens retspraksis, at dette begreb forudsætter, at disse tjenesteydelser er knyttet til den sociale bistand, når de faktisk leveres som sekundære ydelser til denne<sup>20</sup>.

44. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, bestemmer, at tjenesteydelser eller levering af goder ikke er omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), hvis de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift. Domstolen fastslog endvidere, at en ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen<sup>21</sup>.

45. Henset til de punkter, der er behandlet ovenfor, hersker der efter min opfattelse ingen tvivl om, at de tjenesteydelser, som selskabet Les Jardins de Jouvence tilbyder, har nær tilknytning til social bistand som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

46. Som nævnt har plejeboliger til formål at give ældre mulighed for at bo i omgivelser, der er tilpasset deres tilstand. De obligatoriske og valgfrie tjenesteydelser, som selskabet Les Jardins de Jouvence tilbyder, gør det muligt for de ældre at benytte sig af hovedydelsen på de bedst mulige betingelser, dvs. tilrådighedsstillelse af egnede boliger i en venlig atmosfære. Selskabets virksomhed udgør en helhed, som efter min opfattelse ikke kan opdeles. Hvordan ville det forholde sig, hvis selskabet kun tilbød at stille boliger til rådighed for sine beboere? Ville beboerne så vælge at bo i beboelsen? Det er efter min opfattelse ikke tilfældet. Plejeboligernes eksistensberettigelse er, som navnet i øvrigt tilsiger, at tilbyde ældre en bolig med tjenesteydelser a la carte, som gør det muligt for dem at leve et selvstændigt liv uden bekymringer.

47. Det samme gælder dog ikke levering af tjenesteydelser til personer, som ikke er beboere. Det står klart, at disse tjenesteydelser i dette tilfælde ikke længere er tilknyttede, men er helt uden tilknytning til hovedydelsen. De opfylder således efter min opfattelse ikke længere betingelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), nemlig at de skal have nær tilknytning til social bistand.

48. Hvad endelig angår anvendelsen af konjunktionen »og« i denne bestemmelse er det min opfattelse, at den ikke skal anses for at være udtryk for en kumulativ virkning. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i sine domme i sagerne Kommissionen mod Frankrig<sup>22</sup> og Dornier<sup>23</sup>, i forbindelse med fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), synes at have udelukket denne konjunktions kumulative virkning. I førstnævnte dom fastslog den således, at denne bestemmelse »indeholder [ikke] nogen definition af begrebet transaktioner »i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje«<sup>24</sup>.

49. At tillægge anvendelsen af denne konjunktion en kumulativ virkning er endvidere efter min opfattelse i strid med det mål, der forfølges med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), nemlig at sikre, at fritagelsen af visse tjenesteydelser af almen interesse, der leveres inden for den sociale sektor, kan nedbringe omkostningerne i forbindelse med disse tjenesteydelser og således gøre dem billigere for de personer, som eventuelt vil benytte dem.

20 — Jf. dom CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

21 — Ibidem (præmis 40).

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Dom Kommissionen mod Frankrig (C-76/99, EU:C:2001:12, præmis 22). Min fremhævelse.

50. Det er i denne forbindelse vigtigt at bemærke, at alle tjenesteydelser i tilknytning til social bistand ikke nødvendigvis også er omfattet af social sikring. Dette ville i øvrigt ifølge selskabet Les Jardins de Jouvence være tilfældet med tjenesteydelser, til hvilke beboerne ikke modtager nogen støtte fra Institut National d'Assurance Maladie Invalidité, det foretagende, der finansierer den sociale sikring.

51. Henset til det ovenstående er jeg af den opfattelse, at en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede kan anses for at levere tjenesteydelser med »nær tilknytning til social bistand«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om denne plejeboligs virksomhed henhører under den sociale bistand. Den nationale ret skal i denne forbindelse tage hensyn til alle de forhold, der gør det muligt at afgøre, om denne virksomhed har til formål at hjælpe personer, der har behov for hjælp. Det tilkommer ligeledes den nationale ret at afgøre, om de tjenesteydelser, som nævnte plejebolig tilbyder, er absolut nødvendige for udøvelsen af en sådan virksomhed.

#### IV – Forslag til afgørelse

52. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer Cour d'appel de Mons' spørgsmål således:

»Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, som tilbyder ældre, der er fyldt 60 år, boliger, der giver de ældre mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt forskellige valgfrie ydelser mod vederlag, der ligeledes er tilgængelige for andre end plejeboligerne beboere, og som ikke modtager nogen form for statsstøtte, kan betegnes som »et foretagende af almennyttig karakter« og anses for at levere ydelser »med nær tilknytning til social bistand« i henhold til denne bestemmelse.

Det tilkommer i denne forbindelse den nationale ret at afgøre:

- om denne betegnelse, henset til denne plejeboligs formål og indholdet af de ydelser, den tilbyder, overskrider de skønsbeføjelser, som medlemsstaterne indrømmes med den pågældende bestemmelse med henblik på en sådan betegnelse
- om nævnte plejeboligs virksomhed henhører under den sociale bistand; den nationale ret skal i denne forbindelse tage hensyn til alle de forhold, der gør det muligt at afgøre, om denne virksomhed har til formål at hjælpe personer, der har behov for hjælp, og
- om de tjenesteydelser, plejeboligerne tilbyder, er absolut nødvendige for udøvelsen af en sådan virksomhed.«