



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. januar 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — sjette momsdirektiv — fritagelser — artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) — fritagelse for tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter — begrebet »tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring« — organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter — tjenesteydelser«

I sag C-335/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons, Belgien) ved afgørelse af 18. juni 2014, indgået til Domstolen den 11. juli 2014, i sagen:

Les Jardins de Jouvence SCRL

mod

État belge,

procesdeltager:

AXA Belgium SA,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. juni 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Les Jardins de Jouvence SCRL ved avocats L. Strepenne og G. Lardinois

— Axa Belgium SA ved avocats P. Meessen og C. Goossens

* Processprog: fransk.

— den belgiske regering ved M. Jacobs, C. Pochet og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
— Europa-Kommissionen ved F. Dintilhac og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. juli 2015,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Les Jardins de Jouvence SCRL (herefter »LJJ«) og État belge vedrørende afslag til dette selskab på at fradrage betalt indgående merværdiafgift (moms) i forbindelse med byggearbejde gennemført med henblik på drift af plejeboliger.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Ikke desto mindre reguleres tvisten i hovedsagen af sjette direktiv, henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder.
- 4 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, fastsætter:
»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 almenyttig karakter
[...]
2. [...]
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
[...]«

Belgisk ret

- 5 Lov om merværdiafgift (Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Moniteur belge* af 27.7.1969, s. 7046) i den affattelse, der var gældende indtil den 21. juli 2005, bestemte i artikel 44, stk. 2, følgende:

»Fritaget for afgiften er også:

[...]

2. tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand, som præsteres 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 Rammelov af 11. juli 2005 (*Moniteur belge* af 12.7.2005, s. 32180) ændrede lov om merværdiafgift fra den 22. juli 2005. Denne lovs artikel 44, stk. 2, som ændret (herefter »den ændrede momslov«), har følgende ordlyd:

»Fritaget for afgiften er også:

[...]

2. tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand, social sikring og beskyttelse af børn og unge, som præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den kompetente myndighed som foretagender af almennyttig karakter.

Følgende organer er bl.a. omfattet:

— organer, der har til opgave at yde pleje til ældre

[...]«

- 7 I henhold til artikel 2, nr. 1, i dekret af 5. juni 1997 fra det regionale råd i Vallonien om alderdomshjem, plejeboliger og dagmodtagelsescentre for ældre og om oprettelse af det vallonske pensionsråd (*Moniteur belge* af 26.6.1997, s. 17043) i den affattelse, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »dekret af 5. juni 1997«) er et alderdomshjem en »institution (uanset hvilken betegnelse der anvendes), 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 Artikel 2, nr. 2, i dekret af 5. juni 1997 definerer plejeboliger som værende »en eller flere bygninger, der, uanset hvilken betegnelse der anvendes, udgør en funktionel helhed, som administreres af et organ, som mod betaling tilbyder ældre, der er fyldt 60 år, særlige boliger, der giver de ældre mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt tjenester, som de ældre frit kan anvende«. Det anføres i sidstnævnte bestemmelse, at regeringen understreger vigtigheden af begrebet funktionel helhed, og at de lokaler og det udstyr, der anvendes, samt de offentlige tjenester, der tilbydes fra plejeboligens side, tillige stilles til rådighed for personer, der er fyldt 60 år.
- 9 I overensstemmelse med artikel 5, stk. 1, første afsnit, i dekret af 5. juni 1997 er driften af et alderdomshjem eller en plejebolig underlagt et krav om opnåelse af en godkendelse, og i henhold til dekretets artikel 5, stk. 2 og 5, skal institutionerne opfylde visse standarder.

- 10 I henhold til artikel 5, stk. 2, i dekret af 5. juni 1997 skal alderdomshjem således opfylde visse standarder, som vedrører:
- »1. indholdet af de tjenesteydelser, der er omfattet af prisen for indkvartering eller modtagelse
- [...]
- 6. mad, hygiejne og pleje
- [...]
- 9. ordensreglement, som skal opfylde følgende principper:
- [...]
- c) fri adgang til alderdomshjemmet for familie, venner [...]«
- 11 Det fremgår af artikel 5, stk. 5, andet afsnit, i dekret af 5. juni 1997, at plejeboliger skal overholde visse standarder fastsat af den vallonske regering, som vedrører de i denne doms præmis 10 nævnte områder.
- 12 I henhold til artikel 5, stk. 5, første afsnit, i dekret af 5. juni 1997, skal de individuelle boliger, som plejeboligen stiller til rådighed for beboerne, indeholde mindst en opholdsstue, et køkkenområde, et soveværelse, et badeværelse og privat toilet. I henhold til dekretets artikel 5, stk. 5, andet afsnit, nr. 4, skal plejeboligerne ligeledes opfylde visse standarder vedrørende »valgfrie tjenester, som administratoren skal tilrettelægge eller stille til rådighed på beboernes anmodning og betingelserne for adgangen hertil« (herefter »de krævede valgfrie tjenester«). »Den [vallonske] regering fastlægger minimumsindholdet« af disse tjenester.
- 13 Det fremgår af punkt 2.2 i kapitel III i bilag III, som har overskriften »Standarder, som finder anvendelse på plejeboliger«, i den vallonske regerings bekendtgørelse af 3. december 1998 om gennemførelse af dekret af 5. juni 1997 (*Moniteur belge* af 27.1.1999, s. 2221), i den affattelse, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »bekendtgørelsen af 3. december 1998«), at plejeboligerne er forpligtede til at sørge for vedligeholdelse af fællesarealerne, de udendørs områder og det udstyr, som stilles til rådighed for beboerne, indvendig og udvendig vedligeholdelse af vinduer, oplysning om fritidsaktiviteter organiseret af kommunen samt besøg af en tjenestemand fra forvaltningsorganet mindst to gange om året. Det følger i øvrigt af punkt 2.3 i dette kapitel i bilag III i bekendtgørelsen af 3. december 1998, at plejeboligerne skal stille følgende valgfrie tjenester til rådighed for beboerne, som disse frit kan benytte:
- muligheden for at få tre måltider om dagen, herunder skal ét være et fuldt varmt måltid, enten i plejeboligens fælles spise- og festsal eller i restauranten i det alderdoms- eller plejehjem, som er funktionelt forbundet med plejeboligen, eller i beboerens private bolig; der føres et dagligt register over de måltider, der serveres til beboerne med angivelse af modtagerens navn og de nødvendige angivelser til fakturering
 - muligheden for rengøring i de private boliger mindst én gang om ugen
 - muligheden for håndtering af beboerens vasketøj.
- 14 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at plejeboligen anvender de priser, der er fastsat og underlagt kontrol fra *ministère des Affaires économiques* (økonomiministeriet).

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 LJJ, som blev oprettet i 2004, er et belgisk andelsselskab, som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen havde til formål at drive og forvalte plejehjem og udøve enhver aktivitet i direkte eller indirekte forbindelse med pleje og støtte til syge, ældre, handicappede eller andre personer.
- 16 I oktober 2004 gav LJJ den belgiske skattemyndighed meddelelse om, at selskabet havde påbegyndt sin virksomhed med udleje af etværelseslejligheder til ikke-handicappede personer. Myndigheden momsregistrerede følgelig LJJ.
- 17 Den 27. oktober 2006 modtog LJJ en midlertidig godkendelse til drift af plejeboligen »Les jardins de Jouvence«.
- 18 Plejeboligen tilbyder boliger, der er indrettet til en eller to personer og består af et fuldt udstyret køkken, et opholdsrum, et soveværelse og et fuldt udstyret badeværelse. Den leverer endvidere forskellige tjenester, som beboerne kan anvende mod vederlag, som ligeledes kan benyttes af andre personer, såsom adgang til en restaurant og bar, frisør- og skønhedssalon, fysioterapi, ergoterapi, vaskeri, ambulatorium med mulighed for blodprøvetagning og en lægepraksis.
- 19 I perioden mellem august 2004 og september 2006 havde LJJ gennemført væsentlige byggearbejder og installeret udstyr svarende til sit selskabsformål med henblik på at påbegynde driften af en plejebolig.
- 20 Den 5. oktober og den 14. november 2006 foretog skattemyndigheden kontrol med LJJ's regnskaber med henblik på at undersøge anvendelsen af momslovgivningen for perioden fra den 30. august 2004 til den 30. september 2006. Efter denne kontrol konkluderede skattemyndigheden, at LJJ ikke havde ret til at fradrage moms vedrørende opførelsen af bygninger i perioden fra 2004 til 2006, idet selskabet var en afgiftspligtig person, hvis samlede aktiviteter i forbindelse med drift af plejeboliger var momsfrataget i henhold til artikel 44, stk. 2, i den ændrede momslov. Myndigheden pålagde følgelig LJJ at tilbagebetale størrelsen af den afgift, der var blevet frataget med urette.
- 21 Den 25. januar 2007 oplyste skattemyndigheden LJJ om, at selskabets løbende momskonto var blevet slettet med virkning fra den 30. september 2006.
- 22 Den 13. februar 2007 modtog LJJ et påkrav, som det fremsatte indsigelse mod ved stævning til tribunal de première instance de Mons (retten i første instans i Mons) den 20. februar 2007.
- 23 Ved dom af 19. juni 2012 forkastede denne ret selskabets søgsmål og fastslog, at organer, der har til opgaver at yde pleje til ældre, er fritaget for moms i henhold til artikel 44, stk. 2, i den ændrede momslov, uden at det er nødvendigt at undersøge, om ydelserne har nær tilknytning til social bistand og social sikring, og om de præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den kompetente myndighed som foretagender af almennyttig karakter.
- 24 Den 19. december 2012 appellerede LJJ denne dom til cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons).
- 25 LJJ har ved denne ret gjort gældende, at den formelle godkendelse til at drive en plejebolig ikke nødvendigvis er ensbetydende med, at den nævnte myndighed har anerkendt, at selskabet har almennyttig karakter, idet betingelserne for godkendelse af plejeboliger er fundamentalt forskellige fra dem, der gælder for alderdomshjem. Selskabet har endvidere anført, at begrebet social sikring og bistand indebærer en materiel indsats fra det offentliges side, som ikke foreligger i forbindelse med plejeboliger. I det foreliggende tilfælde modtog LJJ ikke nogen offentlig finansiering, og beboerne modtog ingen offentlig støtte eller tilskud til at dække omkostningerne til de tilbudte ydelser.

- 26 État belge har ved cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons) nedlagt påstand om frifindelse, idet den har gjort gældende, at selskabet, som leverede ydelser som omhandlet i artikel 44, stk. 2, i den ændrede momslov, var momsfritaget og følgelig ikke havde ret til momsfradrag. État belge har anført, at da de plejeboliger, der drives af LJJ, har opnået godkendelse fra regionen Vallonien, var de formelt anerkendt som havende en almennyttig karakter til at kunne levere de tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand. De tjenesteydelser, som LJJ har leveret, og som er direkte forbundet med bolig, pleje og behandling tilbudt beboerne med henblik på at forbedre disses fysiske og/eller mentale velvære, har ligeledes en almennyttig karakter.
- 27 Da der hersker tvivl om fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal en plejebolig som omhandlet i dekret af 5. juni 1997, som med økonomisk vinding for øje [driver] 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 tjenester mod vederlag med økonomisk vinding for øje, uden at disse ydelser er forbeholdt plejeboligernes beboere (drift af en restaurant og bar, frisør- og skønhedssalon, fysioterapi, ergoterapi, vaskeri, ambulatorium med mulighed for blodprøvetagning og en 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 sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)?
 - 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

- 28 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, der leveres af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, som ikke modtager nogen støtte eller anden form for fordel eller tilskud fra det offentlige, og som drives med økonomisk vinding for øje og består i at stille særlige boliger til rådighed for ældre på 60 år og derover, som giver disse personer mulighed for at leve et selvstændigt liv, samt levering af valgfrie tjenesteydelser mod betaling, som ligeledes kan benyttes af andre end beboerne, henhører under fritagelsen i denne bestemmelse.
- 29 Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), at denne bestemmelse finder anvendelse på tjenesteydelser og levering af goder, som dels leveres af »offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, dels har »nær tilknytning til social bistand og social sikring« (domme Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 34, og Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 21).
- 30 Da det er ubestridt i det foreliggende tilfælde, at LJJ ikke er et offentligretligt organ i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kan selskabets transaktioner alene være momsfritaget i henhold til denne bestemmelse i den udstrækning, hvor selskabet henhører under begrebet »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i bestemmelsens forstand.

31 Det skal således for det første undersøges, om LJJ henhører under begrebet »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og for det andet, om de tjenesteydelser, som leveres af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, har »nær tilknytning til social bistand og social sikring« i bestemmelsens forstand.

Betingelsen om andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

32 Det bemærkes indledningsvis, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), hverken præciserer betingelserne eller vilkårene for anerkendelse af andre organer end offentligretlige organer som foretagender af almennyttig karakter. Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse (jf. dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

33 I denne sammenhæng tillader sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige at gøre indrømmelse af den i samme artikels stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de forudsætninger, der er nævnt i nævnte stk. 2, litra a), er opfyldt. Medlemsstaterne kan frit kræve disse fakultative forudsætninger supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af den omhandlede fritagelse (jf. dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

34 Heraf følger, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at anerkende visse organer, der ikke er offentligretlige, som foretagender af almennyttig karakter (jf. i denne retning dom Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

35 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at ved anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer, 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 (dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

36 Der kan i denne forbindelse ligeledes tages hensyn til den omstændighed, at plejeboliger i regionen Vallonien sammen med alderdomshjem og dagmodtagelsescentre er genstand for én lovgivning, som tilsigter at opstille rammerne for de forskellige institutionsformer for støtte og pleje til ældre personer.

37 Det forekommer i denne forbindelse at følge af sagens akter – med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse – at denne lovgivning ud over at fastlægge, hvad begrebet »plejeboliger« dækker, også pålægger driften af en plejebolig en forpligtelse til at opnå godkendelse fra den vallonske regering, der er underlagt krav om overholdelse af et vist antal betingelser og standarder. Det ses at følge af sagens akter – med forbehold for den forelæggende rets bekræftelse – at der blandt disse betingelser og standarder er visse, som vedrører områder, der er fælles for plejeboliger og alderdomshjem.

38 Der skal ved vurderingen af det omhandlede organs almennyttige karakter ligeledes tages hensyn til den omstændighed, at plejeboligerne – som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen – anvender de priser, der er fastsat og underlagt kontrol af økonomiministeriet.

- 39 Hvad nærmere bestemt angår den omstændighed, at plejeboligerne, som drives med vinding for øje ligesom de af LJJ drevne plejeboliger, ikke modtager nogen offentlig støtte eller andre offentlige tilskud til finansieringen, skal det for det første bemærkes, at da begrebet »organ« i princippet er tilstrækkeligt bredt til også at omfatte private virksomheder, der drives med gevinst for øje (dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 57), udelukker den omstændighed, at LJJ driver sine aktiviteter i et sådant øjemed, på ingen måde, at selskabet kan kvalificeres som et »andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Selv om det fremgår af den i denne doms præmis 35 nævnte retspraksis, at den omstændighed, at omkostningerne ved de leverede tjenesteydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, kan indgå i de forhold, som skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om det pågældende organ har almennyttig karakter, er denne omstændighed for det andet som anført af generaladvokaten i punkt 30 i forslaget til afgørelse kun ét ud af flere sådanne forhold. Den omstændighed, at der ikke foreligger offentlige tilskud til finansieringen, udelukker således ikke i sig selv en sådan anerkendelse, idet denne skal vurderes, henset til alle relevante forhold i det pågældende tilfælde.
- 40 Under disse omstændigheder tilkommer det den forelæggende ret – idet den tager hensyn til alle relevante forhold, bl.a. de i denne doms præmis 35-39 nævnte omstændigheder – at afgøre, om de nationale myndigheder ved anerkendelsen af LJJ som et organ af almennyttig karakter har overholdt grænserne for de skønsbeføjelser, der er tillagt dem ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

Betingelsen om, at tjenesteydelserne skal have nær tilknytning til social bistand og social sikring

- 41 Hvad angår det formål, som forfølges med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), følger det af Domstolens praksis, at denne bestemmelse ikke udelukker alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (jf. i denne retning bl.a. dom Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, præmis 12, og Ygeia, C-394/04 og C-395/04, EU:C:2005:734, præmis 16). Ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, har denne fritagelse til formål at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem (dom Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 30).
- 42 Det skal imidlertid fastslås, at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), udtrykkeligt nævner tjenesteydelser leveret af alderdomshjem blandt de leveringer af tjenesteydelser og goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som henhører under den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse.
- 43 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at alderdomshjem lige som plejeboliger leverer en bolig sammen med forskellige ydelser inden for støtte og pleje til personer på 60 år og derover. Der skal for det første sikres samme behandling i momsmæssig henseende af tjenesteydelser, som består i at stille boliger til rådighed, uanset om disse boliger leveres af et alderdomshjem eller af en plejebolig. For så vidt som de tjenesteydelser med støtte og pleje, som plejeboligerne er forpligtede til at levere i henhold til den relevante nationale lovgivning, svarer til dem, som alderdomshjemmene skal levere i henhold til denne lovgivning, skal de for det andet sikres samme behandling i momsmæssig henseende.
- 44 Blandt de tjenesteydelser, som leveres af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, kan de ydelser, som består i at stille boliger tilpasset ældre personer til rådighed, følgelig drage fordel af momsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). De øvrige tjenesteydelser er i princippet ligeledes fritaget efter denne bestemmelse, navnlig når disse ydelser, som plejeboligerne er

forpligtet til at tilbyde, i henhold til national lovgivning tilsigter at sikre støtte til ældre personer og yde pleje til disse personer og svarer til de ydelser, som alderdomshjemmene ligeledes er forpligtede til at tilbyde i henhold til denne lovgivning.

- 45 I modsætning til hvad LJJ og Axa Belgium SA (herefter »Axa«) har gjort gældende, rejses der i øvrigt ikke tvivl om denne konklusion ved den omstændighed, at det organ, der driver plejeboligerne, ikke modtager nogen offentlig økonomisk støtte, og at de ydelser, som de leverer, ikke giver ret til tilskud fra den sociale sikring.
- 46 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), ikke fastsætter nogen betingelser, som er forbundet med offentlig økonomisk støtte til fordel for den pågældende operatør eller økonomiske tilskud fra offentlige myndigheder eller sociale sikringsorganer til fordel for modtagerne af de leverede tjenesteydelser. Som den belgiske regering har fremhævet under retsmødet, lægger denne bestemmelse vægt på arten af de leverede ydelser og kvalificeringen af den operatør, der leverer de omhandlede tjenesteydelser eller varer, og ikke operatørens særlige finansieringsmåde eller den modydelse, der betales til denne.
- 47 Det bemærkes endvidere, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er selvstændige EU-retlige begreber, hvorfor de må underlægges en definition på EU-plan (dom Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 22). Hvis tjenesteydelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skulle fastlægges i forhold til, om der foreligger offentlige økonomiske tilskud til fordel for operatøren, eller om de sociale sikringsorganer påtager sig en del af omkostningerne ved ydelserne, ville dette imidlertid føre til, at dette begreb ville blive gjort afhængigt af medlemsstaternes specifikke regler på området, hvilket ville risikere at bringe den selvstændige fortolkning, som dette begreb skal underlægges, i fare og skabe forskelle i begrebets anvendelse inden for Unionen.
- 48 LJJ's og Axas indvending, hvorefter de operatører, som ikke er berettigede til offentlig finansiering, befinder sig i en ufordelagtig konkurrenceposition i forhold til de operatører, som drager fordel af en sådan finansiering, idet de førstnævnte operatører, eftersom de ikke kan fradrage momsen, må vælge de fulde omkostninger, der forudgående er afholdt i forbindelse med de byggearbejder, de har ladet udføre i forbindelse med deres tjenesteydelser, herunder den hermed forbundne moms, over på modtagerne af ydelserne, hvilket ifølge de pågældende selskaber er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, skal endvidere forkastes.
- 49 Ifølge fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet særligt til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).
- 50 I det foreliggende tilfælde har den manglende økonomiske støtte fra de offentlige myndigheder til fordel for LJJ og den omstændighed, at prisen for de af selskabet leverede tjenesteydelser ikke betales af de sociale sikringsorganer, ikke indvirkning på karakteren af de af LJJ leverede ydelser, idet disse ydelser kan sammenlignes med dem, der leveres af andre operatører, som drager fordel af en offentlig støtte eller økonomiske tilskud fra de offentlige myndigheder. Princippet om afgiftsneutralitet er således ikke til hinder for, at disse ydelser undergives samme behandling i momsmæssig henseende.
- 51 Det skal i øvrigt bemærkes, at det følger af ordlyden af første spørgsmål, at der blandt de tjenesteydelser, der leveres af LJJ i forbindelse med selskabets aktivitet med drift af en plejebolig, er visse ydelser, som mod betaling leveres valgfrit til såvel beboerne i plejeboligen som til ikke-beboere. Det drejer sig nærmere bestemt om adgang til en restaurant og bar, frisør- og skønhedssalon, fysioterapi, ergoterapi, vaskeri, ambulatorium med mulighed for blodprøvetagning og en lægepraksis.

- 52 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, skal medlemsstaterne udelukke de bl.a. af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser fra fritagelse, hvis de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift. Som det fremgår af Domstolens praksis, fastsætter denne bestemmelse, der er bindende for medlemsstaterne, de betingelser, der skal tages hensyn til ved fortolkningen af forskellige fritagelser, der i lighed med den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), vedrører ydelser eller leveringer i eller med »nær tilknytning« til en virksomhed af almen interesse (jf. i denne retning dom Ygeia, C-394/04 og C-395/04, EU:C:2005:734, præmis 26).
- 53 Hvad angår levering af de valgfrie tjenester, nævnt i denne doms præmis 51, tilkommer det den nationale ret at afgøre, hvilke af disse der er krævet i henhold til den gældende nationale lovgivning. Forudsat, at de svarer til de ydelser, der leveres af alderdomshjemmene, kan sådanne ydelser betragtes som havende nær tilknytning til bl.a. social bistand og være uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift.
- 54 I denne sammenhæng skal det bemærkes, at det fremgår af LJJ's og Axas bemærkninger, at bekendtgørelse af 3. december 1998 opregner restaurandydelser, rengøring i de private boliger mindst én gang om ugen og håndtering af beboerens vasketøj, som krævede valgfrie tjenester. Disse krævede valgfrie ydelser ses således – forudsat, at de svarer til de ydelser, der tilbydes af alderdomshjem – at være uomgængelig nødvendige for plejeboligernes udførelse af transaktioner, der er fritaget for afgift. Hvad derimod angår levering af andre valgfrie tjenester under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, såsom adgang til en frisør- og skønhedssalon, ses den pågældende nationale lovgivning ikke at stille krav til plejeboligerne om, at de skal tilbyde disse ydelser, ligesom den heller ikke kræver det af alderdomshjemmene, hvorfor sådanne valgfrie tjenester ikke kan betragtes som værende uomgængelig nødvendige for plejeboligernes udførelse af transaktioner, der er fritaget for afgift. Det tilkommer ikke desto mindre den forelæggende ret at efterprøve dette punkt.
- 55 Henset til alle ovenstående bemærkninger skal de forelagte spørgsmål besvares således:
- Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at blandt de tjenesteydelser, som leveres af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, hvis almennyttige karakter skal undersøges af den forelæggende ret særligt under hensyntagen til de forhold, som er nævnt i denne dom, kan de ydelser, som består i at stille boliger tilpasset ældre personer til rådighed, drage fordel af momsfrigtagelsen i denne bestemmelse. De øvrige tjenesteydelser leveret af denne plejebolig kan ligeledes drage fordel af fritagelsen, forudsat navnlig at disse ydelser, som plejeboligerne er forpligtet til at tilbyde, i henhold til den relevante nationale lovgivning tilsigter at sikre støtte til ældre personer og at yde pleje til disse personer og svarer til de ydelser, som alderdomshjemmene ligeledes er forpligtede til at tilbyde i henhold til den omhandlede nationale lovgivning.
 - Det er i denne forbindelse uden betydning, om operatøren af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede modtager støtte eller anden form for fordel eller økonomiske tilskud fra de offentlige myndigheder eller ej.

Sagens omkostninger

- 56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

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 blandt de tjenesteydelser, som leveres af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede, hvis almennyttige karakter skal undersøges af den forelæggende ret særligt under hensyntagen til de forhold, som er nævnt i denne dom, kan de ydelser, som består i at stille boliger tilpasset ældre personer til rådighed, drage fordel af momsfrigtagelsen i denne bestemmelse. De øvrige tjenesteydelser leveret af denne plejebolig kan ligeledes drage fordel af fritagelsen, forudsat navnlig at disse ydelser, som plejeboligerne er forpligtet til at tilbyde, i henhold til den relevante nationale lovgivning tilsigter at sikre støtte til ældre personer og at yde pleje til disse personer og svarer til de ydelser, som alderdomshjemmene ligeledes er forpligtede til at tilbyde i henhold til den omhandlede nationale lovgivning.

Det er i denne forbindelse uden betydning, om operatøren af en plejebolig som den i hovedsagen omhandlede modtager støtte eller anden form for fordel eller økonomiske tilskud fra de offentlige myndigheder eller ej.

Underskrifter