



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 9ης Ιουλίου 2015¹

Υπόθεση C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

κατά

État belge

[αίτηση του cour d'appel de Mons (Βέλγιο)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Απαλλαγές — Άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' — Δραστηριότητες γενικού συμφέροντος — Υπηρεσίες που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από άλλους οργανισμούς που αναγνωρίζονται ως κοινωνικού χαρακτήρα — Κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης»

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση². Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα.

2. Η υπόθεση αυτή παρέχει στο Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, την ευκαιρία να ερμηνεύσει τον όρο «κοινωνική πρόνοια» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, προκειμένου να καθορισθεί αν οι υπηρεσίες που παρέχονται από κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης μπορούν να θεωρηθούν ως στενά συνδεδεμένες με την κοινωνική πρόνοια κατά την έννοια αυτής της διατάξεως.

3. Με τις παρούσες προτάσεις θα εξηγήσω τους λόγους για τους οποίους φρονώ ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης, όπως το επίμαχο της κύριας δίκης, το οποίο προσφέρει σε άτομα ηλικίας τουλάχιστον 60 ετών ενδιαιτήματα, που τους παρέχουν τη δυνατότητα να διαβιώνουν με πλήρη ανεξαρτησία, καθώς και παρεπόμενες υπηρεσίες έναντι αντιτίμου, στις οποίες έχουν επίσης πρόσβαση οι μη διαμένοντες, και το οποίο δεν λαμβάνει καμία οικονομική ενίσχυση από το κράτος, μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμ[ός] που [το κράτος μέλος] αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος» και να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες «που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια», κατά την έννοια αυτής της διατάξεως. Προς τον σκοπό αυτόν, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν, λαμβανομένου υπόψη του κοινωνικού σκοπού αυτού του κέντρου διαμονής και εξυπηρέτησης και του

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία.

περιεχομένου των υπηρεσιών που προσφέρει, ο χαρακτηρισμός αυτός υπερβαίνει την εξουσία εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη με την εν λόγω διάταξη για τους σκοπούς αυτού του χαρακτηρισμού και αν οι δραστηριότητες αυτού του κέντρου διαμονής και εξυπηρέτησης υπάγονται στην κοινωνική πρόνοια. Συναφώς, θα πρέπει να λάβει υπόψη ένα σύνολο στοιχείων που θα καταστήσουν δυνατό να κριθεί αν οι δραστηριότητες αυτές σκοπό έχουν την παροχή αρωγής σε πρόσωπα που βρίσκονται σε ανάγκη. Εναπόκειται επίσης στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν οι υπηρεσίες που προσφέρει το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης είναι απαραίτητες για την άσκηση τέτοιων δραστηριοτήτων.

I – Το νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος:

[...]

2.

α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, [στοιχεία] β), ζ), η), δ), ιβ), ιγ) και ιδ), [...] εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

- οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών,
- η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων,
- οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον [ΦΠΑ],
- οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον [ΦΠΑ].

- β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, [στοιχεία] β', ζ', η', [θ]', ιβ', ιγ' και ιδ', εάν:
- δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,
 - προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον [ΦΠΑ]».

B — Το βελγικό δίκαιο

5. Το άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 2, του κώδικα περί του φόρου προστιθεμένης αξίας³, όπως ίσχυε μέχρι τις 21 Ιουλίου 2005, προέβλεπε ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια, πραγματοποιούνται από οργανισμούς που έχουν ως αποστολή να λαμβάνουν μέριμνα για τους ηλικιωμένους, αναγνωρίζονται ως τέτοιοι από την αρμόδια αρχή και, όταν πρόκειται για οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου, ενεργούν υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς αυτές των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

6. Ο προγραμματικός νόμος της 11ης Ιουλίου 2005⁴, που τέθηκε σε ισχύ στις 22 Ιουλίου 2005, τροποποίησε αυτή τη διάταξη. Έτσι, το νέο άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 2, προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση και με την προστασία της παιδικής ηλικίας και της νεότητας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που η αρμόδια αρχή αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα. Η νέα αυτή διάταξη αφορά συγκεκριμένα τους οργανισμούς που λαμβάνουν μέριμνα για τους ηλικιωμένους.

7. Το άρθρο 2, σημείο 1, του διατάγματος για τους οίκους ευγηρίας, τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης και τα κέντρα ημερήσιας υποδοχής ηλικιωμένων και για τη δημιουργία του Συμβουλίου της Βαλλονίας για την τρίτη ηλικία, της 5ης Ιουνίου 1997⁵, ορίζει τον οίκο ευγηρίας ως «ίδρυμα που προορίζεται για τη στέγαση ατόμων ηλικίας τουλάχιστον εξήντα ετών, τα οποία έχουν εκεί τη συνήθη διαμονή τους και είναι αποδέκτες συλλογικών υπηρεσιών, οικογενειακού και οικιακού χαρακτήρα, αρωγής στον καθημερινό βίο και, εφόσον είναι αναγκαίο, νοσηλευτικών ή παραϊατρικών φροντίδων».

8. Όσον αφορά τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης, το άρθρο 2, σημείο 2, του διατάγματος της 5ης Ιουνίου 1997 τα ορίζει ως «ένα ή περισσότερα κτίρια, ανεξαρτήτως της ονομασίας τους, που συνιστούν ένα λειτουργικό σύνολο και περιλαμβάνουν ατομικά ενδιαίτηματα για άτομα ηλικίας τουλάχιστον εξήντα ετών, που τους παρέχουν τη δυνατότητα να είναι ανεξάρτητοι καθώς και υπηρεσίες τις οποίες μπορούν να ζητήσουν ελεύθερα». Η διάταξη αυτή διευκρινίζει, επίσης, ότι «στους χώρους, στον εξοπλισμό και στις συλλογικές υπηρεσίες των κέντρων διαμονής και εξυπηρέτησης μπορούν να έχουν πρόσβαση και άλλα άτομα ηλικίας τουλάχιστον εξήντα ετών».

9. Στην απόφασή του περί παραπομπής, το *cour d'appel* [εφετείο] de Mons (Βέλγιο) διευκρινίζει ότι τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης εφαρμόζει τις τιμές που καθορίζονται υπό τον έλεγχο του Υπουργείου Οικονομικών.

3 — *Moniteur belge* της 3ης Ιουλίου 1969, σ. 7046.

4 — *Moniteur belge* της 12ης Ιουλίου 2005, σ. 32180.

5 — *Moniteur belge* της 26ης Ιουνίου 1997, σ. 17043, στο εξής: διάταγμα της 5ης Ιουνίου 1997.

II – Τα περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Η Les Jardins de Jouvence SCRL (στο εξής: εταιρία Les Jardins de Jouvence) είναι εταιρία βελγικού δικαίου, η οποία ιδρύθηκε το 2004. Ο σκοπός της συνίσταται στην εκμετάλλευση και διαχείριση ιδρυμάτων περιθάλψεως, καθώς και στην άσκηση όλων των δραστηριοτήτων που αφορούν άμεσα ή έμμεσα τις φροντίδες υγείας και την αρωγή, μεταξύ άλλων, προς ασθενείς και ηλικιωμένους με αναπηρίες.

11. Η εταιρία Les Jardins de Jouvence γνωστοποίησε στις 20 Οκτωβρίου 2004 την έναρξη της δραστηριότητάς της στην αρμόδια για τον ΦΠΑ διοικητική υπηρεσία, χαρακτηρίζοντας την ως δραστηριότητα «εκμισθώσεως μικρών διαμερισμάτων [studios] για πρόσωπα χωρίς ειδικές ανάγκες». Στις 27 Οκτωβρίου 2006, έλαβε από τις αρμόδιες βαλλονικές αρχές προσωρινή άδεια λειτουργίας από τις 28 Ιουνίου 2006 έως τις 27 Ιουνίου 2007. Στις 27 Μαρτίου 2007, σε μια γενική συνέλευση των εταίρων, αποφασίσθηκε να επεκταθεί ο εταιρικός σκοπός αυτής της εταιρίας στην «εκμετάλλευση εστιατορίων, καφέ-ζυθοπωλείων, ταβερνών, σνακ-μπαρ, χώρων υποδοχής και καταναλώσεως ή κάθε άλλης παρεμφερούς εγκαταστάσεως», καθώς και στην «εκμετάλλευση κομμωτηρίου, φροντίδων αισθητικής και περιποιήσεως των χεριών».

12. Συγκεκριμένα, η εν λόγω εταιρία διαθέτει στους μισθωτές της ενδιαιτήματα που έχουν σχεδιασθεί για ένα ή δύο άτομα και περιλαμβάνουν εξοπλισμένη κουζίνα, καθιστικό, υπνοδωμάτιο και εξοπλισμένο δωμάτιο μπάνιου. Παράλληλα, προσφέρονται, έναντι αντιτίμου, στους μισθωτές, καθώς και σε άλλα πρόσωπα που δεν είναι μισθωτές, διάφορες υπηρεσίες, ήτοι εστιατόριο-μπαρ, κομμωτήριο και ινστιτούτο αισθητικής, αίθουσα κινησιοθεραπείας, δραστηριότητες εργοθεραπείας, πλυντήριο, κέντρο αιμοδοσίας και αιμοληψίας και ιατρείο.

13. Η εταιρία Les Jardins de Jouvence προέβη σε σημαντικές οικοδομικές εργασίες και απέκτησε τον αναγκαίο εξοπλισμό για τον εταιρικό σκοπό της, προκειμένου να εκμεταλλευθεί τη συνιστάμενη σε κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης δραστηριότητά της. Οι εργασίες αυτές, που άρχισαν στις αρχές του Αυγούστου 2004 και ολοκληρώθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2006, σκοπό είχαν να προσαρτηθεί ένα νέο κτίριο —αυτό που είχε προβλεφθεί για το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης αυτής της εταιρίας— στον οίκο ευγηρίας που ήδη υπήρχε.

14. Εκτιμώντας ότι ήταν φορολογούμενη υποκείμενη στον ΦΠΑ, η εν λόγω εταιρία εξέπεσε, με τις φορολογικές της δηλώσεις των ετών 2004 έως 2006, τον ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για την κατασκευή του νέου αυτού κτιρίου.

15. Στις 5 Οκτωβρίου και 14 Νοεμβρίου 2006, η διοίκηση φορολογίας των επιχειρήσεων και των εισοδημάτων, τμήμα ΦΠΑ, έλεγξε τη λογιστική της εταιρίας Les Jardins de Jouvence ως προς την εφαρμογή της νομοθεσίας στον τομέα του ΦΠΑ για την περίοδο από τις 30 Αυγούστου 2004 έως τις 30 Σεπτεμβρίου 2006. Συνέταξε έκθεση στις 25 Ιανουαρίου 2007, στην οποία αναφέρει ότι κατά την εκτίμησή της η εταιρία αυτή απαλλάσσεται του ΦΠΑ και όλες οι πράξεις που διενεργήθηκαν από το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης ήσαν απαλλαγμένες από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 2, σημείο 2, του Κώδικα περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 21η Ιουλίου 2005. Η διοίκηση αυτή κατέληξε ως εκ τούτου ότι ο φορολογούμενος που απαλλάσσεται δεν μπορούσε να ανακτήσει τους φόρους επί της κατασκευής, επί της αγοράς των ακινήτων ως εκ του προορισμού τους, καθώς και επί όλων των βαρών τους. Επομένως, κατ' αυτή, η εν λόγω εταιρία ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει στο État belge ποσό ανερχόμενο σε 663 437,25 ευρώ, που αντιστοιχεί στους φόρους που κακώς εξέπεσαν κατά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

16. Εξάλλου, η εν λόγω διοίκηση εκτίμησε ότι, εφόσον η εταιρία Les Jardins de Jouvence είναι φορολογούμενος απαλλασσόμενος, έπρεπε να χρεωθεί φόρος 12 % για τις εργασίες οικοδομήσεως του ακινήτου *stricto sensu* και φόρος 21 % για τις κηπευτικές εργασίες στα τιμολόγια που εξέδωσαν οι εργολάβοι, άνευ οποιουδήποτε δικαιώματος εκπτώσεως ως προς αυτή την εταιρία.

17. Κατόπιν αυτών, το État belge απαιτεί, κατά την προμνησθείσα έκθεση, το ποσό των 436 132,69 ευρώ ως οφειλόμενο ΦΠΑ, 43 610 ευρώ ως αναλογικά φορολογικά πρόστιμα, καθώς και νόμιμους τόκους με επιτόκιο 0,80 % για κάθε μήνα καθυστερήσεως, υπολογιζόμενους επί του οφειλόμενου ΦΠΑ από τις 21 Οκτωβρίου 2006.

18. Με ταχυδρομηθέν έγγραφο της 25ης Ιανουαρίου 2007, ο ελεγκτής ΦΠΑ του Douv (Βέλγιο) πληροφόρησε την εταιρία Les Jardins de Jouvence για την απόφασή του να διαγράψει τον τρέχοντα λογαριασμό ΦΠΑ της εταιρίας αναδρομικά από τις 30 Σεπτεμβρίου 2006.

19. Εν συνεχεία αυτής της εκθέσεως, κοινοποιήθηκε στην εν λόγω εταιρία, στις 13 Φεβρουαρίου 2007, εντολή πληρωμής. Η εταιρία άσκησε ανακοπή κατ' αυτής με δικόγραφο που κατατέθηκε στη γραμματεία του tribunal de première instance [πρωτοδικείου] de Mons στις 20 Φεβρουαρίου 2007. Με απόφαση που εξέδωσε στις 19 Ιουνίου 2012, το δικαστήριο απέρριψε το ένδικο βοήθημα που άσκησε η εν λόγω εταιρία, η οποία, κατόπιν αυτού, άσκησε έφεση.

20. Το cour d'appel de Mons, έχοντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Συνιστά ένα κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης υπό την έννοια του διατάγματος της 5ης Ιουνίου 1997, το οποίο εκμεταλλεύεται], με σκοπό το κέρδος, χωριστά διαμερίσματα που έχουν σχεδιαστεί για δύο άτομα, περιλαμβάνουν εξοπλισμένη κουζίνα, living, υπνοδωμάτιο και εξοπλισμένο δωμάτιο μπάνιου, που παρέχουν στους ενοίκους τη δυνατότητα να είναι ανεξάρτητοι, καθώς και διάφορες προαιρετικές υπηρεσίες που προσφέρονται έναντι αντιτίμου, με σκοπό το κέρδος, οι οποίες δεν περιορίζονται μόνο στους οικοτρόφους του κέντρου διαμονής και εξυπηρέτησης (ζυθեսτιατόριο, κομμωτήριο και ινστιτούτο αισθητικής, αίθουσα κινησιοθεραπείας, δραστηριότητες εργοθεραπείας, θάλαμο πλυντηρίων-στεγνωτηρίων, κέντρο αιμοδοσίας και αιμοληψίας, ιατρείο) οργανισμό κοινωνικού, κατ' ουσίαν, χαρακτήρος ο οποίος πραγματοποιεί “παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση” υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας [...];
- 2) Διαφέρει η απάντηση στο ερώτημα αυτό εάν το επίμαχο κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης λαμβάνει, για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, επιδοτήσεις ή πλεονέκτημα άλλης μορφής ή τυγχάνει χρηματοοικονομικής παρεμβάσεως εκ μέρους των δημοσίων αρχών;»

III – Η ανάλυσή μου

21. Με τα ερωτήματά του, που φρονώ ότι πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί ουσιαστικώς από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', έχει την έννοια ότι ένα κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, που προσφέρει σε άτομα ηλικίας τουλάχιστον 60 ετών ενδιαιτήματα, τα οποία τους παρέχουν τη δυνατότητα να διαβιώνουν με πλήρη ανεξαρτησία, καθώς και παρεπόμενες υπηρεσίες έναντι αντιτίμου, στις οποίες έχουν επίσης πρόσβαση οι μη διαμένοντες, και το οποίο δεν λαμβάνει καμία οικονομική ενίσχυση από το κράτος, μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα» και να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες «που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια», κατά την έννοια αυτής τη διατάξεως.

22. Στην πραγματικότητα, η εν λόγω διάταξη προβλέπει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις για τους σκοπούς του ευεργετήματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Κατ' αρχάς, ο οργανισμός για τον οποίον πρόκειται πρέπει να αναγνωρίζεται ως «κοινωνικού χαρακτήρος». Στη συνέχεια, οι υπηρεσίες που παρέχει και τα αγαθά που παραδίδει αυτός ο οργανισμός πρέπει να «συνδέονται στενά με την

κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση»⁶. Μολονότι η σχετική με την πρώτη προϋπόθεση νομολογία είναι επαρκώς διαφωτιστική για να με βοηθήσει να δώσω μια χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, δεν συμβαίνει το ίδιο με τη δεύτερη προϋπόθεση, η οποία, καθόσον γνωρίζω, δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο ερμηνείας έως σήμερα.

A — Επί των «οργανισμ[ών] που [αναγνωρίζονται] ως κοινωνικού χαρακτήρος»

23. Όπως προανέφερα, η σχετική με την ερμηνεία της έννοιας «οργανισμ[ών] που [αναγνωρίζονται] ως κοινωνικού χαρακτήρος», κατά την έκτη οδηγία, νομολογία είναι σχετικώς πλούσια.

24. Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά αυτή την έννοια, εναπόκειται, κατ' αρχήν, στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να ορίσει τους κανόνες βάσει των οποίων χωρεί η αναγνώριση των οργανισμών που τη ζητούν. Τα κράτη μέλη διαθέτουν συναφώς περιθώριο εκτιμήσεως⁷.

25. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, εντούτοις, ότι, «προκειμένου να προσδιορίσουν τους οργανισμούς των οποίων ο “κοινωνικός χαρακτήρας”, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να αναγνωρισθεί για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, εναπόκειται στις εθνικές αρχές, κατά το δίκαιο της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λάβουν υπόψη τους πλείονα στοιχεία. Μεταξύ αυτών, μπορεί να περιλαμβάνεται η ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικής ή περιφερειακής ισχύος, νομοθετικών ή διοικητικού χαρακτήρα, φορολογικών ή κοινωνικής ασφαλίσεως, ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως γενικού συμφέροντος, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες έχουν τύχει της αναγνώρισεως αυτής, καθώς και το γεγονός ότι τις δαπάνες των παρεχομένων υπηρεσιών αναλαμβάνουν τελικά κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία υγείας ή άλλοι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως»⁸.

26. Εν προκειμένω, εκτιμώ ότι τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης αποτελούν όντως το αντικείμενο ειδικών διατάξεων στη βελγική περιφερειακή ρύθμιση.

27. Πράγματι, από τα στοιχεία της δικογραφίας συνάγεται ότι το άρθρο 2, σημείο 2, του διατάγματος της 5ης Ιουνίου 1997 ορίζει ειδικά τι πρέπει να νοείται ως «κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης». Εξάλλου, κατά το διάταγμα αυτό, τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης, για να μπορούν να ανοίγουν και να λειτουργούν, πρέπει να έχουν έγκριση από τις δημόσιες αρχές⁹. Ιδίως, αυτά τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης πρέπει να ανταποκρίνονται σε ορισμένες προδιαγραφές που είναι κοινές για τους οίκους ευγηρίας, όπως αυτές που αφορούν τις λεπτομέρειες προσαρμογής της τιμής ενδαιτήματος ή υποδοχής, τη λογιστική, τις μέγιστες ή ελάχιστες δυνατότητες ενδαιτήσεως ή υποδοχής, τις προϋποθέσεις πείρας και προσόντων, καθώς και τις ελάχιστες απαιτήσεις δραστηριότητας και παρουσίας που απαιτούνται για την άσκηση των καθηκόντων διευθυντή¹⁰. Ομοίως, τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης, προκειμένου να μπορούν να λάβουν αυτή την έγκριση, πρέπει να ανταποκρίνονται σε ορισμένες προδιαγραφές που αφορούν τον τρόπο με τον οποίο εξασφαλίζεται μια συνεχής παρουσία που καθιστά δυνατή την επέμβαση σε σχέση με τους διαμένοντες σε περίπτωση ανάγκης, καθώς και στις προδιαγραφές που αφορούν τις προαιρετικές υπηρεσίες, τις οποίες ο διαχειριστής οφείλει υποχρεωτικά να οργανώνει ή να καθιστά διαθέσιμες, όταν το ζητούν οι διαμένοντες¹¹.

6 — Απόφαση Kingscrest Associates και Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψη 34).

7 — Απόφαση Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Όπ.π. (σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Για μια πιο πρόσφατη ερμηνεία του Δικαστηρίου και υπό το καθεστώς της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1 και διορθωτικό στην ΕΕ 2007, L 335, σ. 60), βλ. την απόφαση «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψεις 21, 26 και 29).

9 — Βλ. άρθρο 5, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω διατάγματος.

10 — Βλ. άρθρο 5, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος της 5ης Ιουνίου 1997, το οποίο παραπέμπει στα θέματα στα οποία αναφέρονται τα σημεία 1 έως 8 της παραγράφου 2 αυτού.

11 — Βλ. άρθρο 5, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημεία 3 και 4, αυτού του διατάγματος.

28. Ο χαρακτήρας γενικού συμφέροντος των υπηρεσιών που προσφέρει η εταιρία Les Jardins de Jouvence είναι, κατ' εμέ, αναμφίβητος. Υπενθυμίζω ότι, πράγματι, αυτή έχει ως αντικείμενο την εκμίσθωση ενδιατημάτων σε άτομα χωρίς ειδικές ανάγκες ηλικίας 60 ετών τουλάχιστον, καθώς και την άσκηση όλων των δραστηριοτήτων που αφορούν άμεσα ή έμμεσα τις φροντίδες υγείας και την αρωγή, μεταξύ άλλων, σε ασθενείς και ηλικιωμένους με αναπηρίες.

29. Η εταιρία Les Jardins de Jouvence εκτιμά ότι το γεγονός ότι το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης που εκμεταλλεύεται επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό και το γεγονός ότι ούτε αυτή ούτε οι διαμέμοντες σ' αυτή λαμβάνουν επιδοτήσεις ή οικονομικές ενισχύσεις οποιουδήποτε είδους από τις δημόσιες αρχές, σε αντίθεση προς τους οίκους ευγηρίας, αποδεικνύει ότι δεν μπορεί αυτή να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός που αναγνωρίζεται ως κοινωνικού χαρακτήρος», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

30. Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή. Κατ' αρχάς, υπενθυμίζω ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν εξουσία εκτιμήσεως ως προς την αναγνώριση ενός τέτοιου χαρακτήρα. Κατόπιν, από τη νομολογία προκύπτει ότι η έννοια του «οργανισμού» είναι αρκετά ευρεία, ώστε να μπορεί να συμπεριλάβει τα ιδιωτικά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα¹². Τέλος, το Δικαστήριο έχει παράσχει μερικά στοιχεία στις εθνικές αρχές, προκειμένου να μπορούν αυτές να κρίνουν αν ένας οργανισμός αναγνωρίζεται ή όχι ως «κοινωνικού χαρακτήρος», κατά την έννοια αυτής της διατάξεως, όπου αυτό που έχει σχέση με ενδεχόμενες οικονομικές ενισχύσεις του κράτους μέλους αποτελεί ένα μόνον από τα στοιχεία που «μπορούν» να λαμβάνονται υπόψη. Τα στοιχεία αυτά δεν συνιστούν αποκλειστική απαρίθμηση, στην οποία πρέπει να ανταποκρίνεται ο οργανισμός για τον οποίο πρόκειται. Με βάση, επομένως, ένα σύνολο στοιχείων που θα αποτελέσουν μια δέσμη ενδείξεων οι εθνικές αρχές θα είναι σε θέση να κρίνουν αν ένας τέτοιος οργανισμός μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμ[ός] που [το κράτος μέλος] αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

31. Κατά συνέπεια, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, εκτιμώ ότι η εταιρία Les Jardins de Jouvence μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός που αναγνωρίζεται ως κοινωνικού χαρακτήρος», κατά την έννοια αυτής της διατάξεως. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, έχοντας υπόψη τον εταιρικό σκοπό αυτής της εταιρίας και το περιεχόμενο των υπηρεσιών που αυτή προσφέρει, αν ο χαρακτηρισμός αυτός βαίνει πέραν της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχει στα κράτη μέλη η εν λόγω διάταξη για τους σκοπούς αυτού του χαρακτηρισμού.

B— Επί της εννοίας των «παροχ[ών] υπηρεσιών και τ[ων] παραδόσε[ων] αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση»

32. Εξαρχής, κατά τη γνώμη μου, μπορώ να αποκλείσω τις υπηρεσίες που παρέχονται από την εταιρία Les Jardins de Jouvence από τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική ασφάλιση. Πράγματι, η τελευταία περιλαμβάνει το σύνολο των συστημάτων που εξασφαλίζουν τη μέσω αποζημιώσεως προστασία του πληθυσμού από διάφορους κοινωνικούς κινδύνους, όπως της ασθένειας, της μητρότητας, του γήρατος ή ακόμη των εργατικών ατυχημάτων. Προδήλως, η εταιρία Les Jardins de Jouvence δεν έχει ως σκοπό την παροχή τέτοιων υπηρεσιών. Ομοίως, η εταιρία αυτή δεν έχει ως σκοπό ούτε την παροχή αγαθών.

33. Η εξέτασή μου με ωθεί επομένως να εγκύψω στα ακόλουθα σημεία. Κατ' αρχάς, πρέπει να προσδιορισθεί αυτό που περιέχεται στην έννοια της «κοινωνικής πρόνοιας», κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Στη συνέχεια, θα διευκρινίσω αυτό που, κατ' εμέ, πρέπει να νοείται με τους όρους «συνδέονται στενά», κατά την έννοια αυτής της διατάξεως. Τέλος, θα πρέπει να εξακριβωθεί αν η χρησιμοποίηση του συνδέσμου «και» μεταξύ των εννοιών της «κοινωνικής πρόνοιας» και της «κοινωνικής ασφαλίσεως» συνεπάγεται ότι οι παροχές υπηρεσιών

12 — Απόφαση «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

πρέπει υποχρεωτικά να συνδέονται στενά με τις δύο αυτές έννοιες. Πράγματι, εάν η εξέτασή μου με οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι οι παροχές υπηρεσιών της εταιρίας Les Jardins de Jouvence εντάσσονται πράγματι στην κοινωνική πρόνοια, ο σύνδεσμος αυτός όμως σημαίνει ταυτόχρονη υπαγωγή σ' αυτή την έννοια, καθώς και σ' αυτήν της κοινωνικής ασφάλισης, τότε τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, δεν θα μπορούν να θεωρούνται ως φορολογούμενα που απαλλάσσονται.

34. Όσον αφορά, κατ' αρχάς, την έννοια της κοινωνικής ασφάλισης, διαπιστώνω ότι, καίτοι η σχετική με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', νομολογία είναι σχετικώς πλούσια, ουδέποτε το Δικαστήριο προέβη σε ερμηνεία αυτής της έννοιας στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο διαπίστωσε το πολύ, με την απόφαση Kügler¹³, ότι «η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας που παρέχει μια υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς [...] συνδέεται, κατά κανόνα, με την κοινωνική πρόνοια, οπότε υπάγεται στην έννοια των «υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική αρωγή και την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» υπό την έννοια του στοιχείου ζ' της εν λόγω διατάξεως»¹⁴.

35. Το μέρος Α του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Εντάσσεται στο τίτλο της Χ, ο οποίος επιγράφεται ως «Απαλλαγές». Όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο με την απόφαση Kingscrest Associates και Montecello¹⁵, όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκονται με τις απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας, προκύπτει από τη διάταξη αυτή ότι οι εν λόγω απαλλαγές, διασφαλίζοντας ευνοϊκότερη μεταχείριση, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ορισμένων παροχών υπηρεσιών δημοσίου συμφέροντος στον τομέα των κοινωνικών παροχών, αποσκοπούν στη μείωση του κόστους των υπηρεσιών αυτών και στη διευκόλυνση της προσβάσεως σε αυτές των ιδιωτών προς τους οποίους απευθύνονται¹⁶.

36. Καταλαβαίνω απολύτως, έχοντας υπόψη αυτή τη νομολογία, ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ στο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας σκοπό έχει να διευκολυνθεί η πρόσβαση στην παροχή υπηρεσιών που θεωρούνται κοινωνικής ωφελείας, υπό την έννοια ότι σκοπούν στην παροχή αρωγής στα πρόσωπα που βρίσκονται σε ανάγκη, οι οποίες υπηρεσίες εμπεριέχονται, κανονικά, στις προνομίες της δημόσιας εξουσίας. Η κοινωνική πρόνοια αποτελεί επομένως το υπόβαθρο της αρωγής στο άτομο, πράγμα που μου φαίνεται εξάλλου ότι επιβεβαιώνεται από την τροποποίηση αυτής της διατάξεως που επήλθε με την οδηγία 2006/112, η οποία χρησιμοποιεί εφεξής την έννοια της κοινωνικής αρωγής¹⁷.

37. Καίτοι κατά πάγια νομολογία οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συστατικά, φρονώ, εντούτοις, ότι η ερμηνεία που θα δώσει το Δικαστήριο στην έννοια της «κοινωνικής πρόνοιας» δεν θα πρέπει να καθιστά τη διάταξη στην οποία χρησιμοποιείται η έννοια αυτή άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας¹⁸, αυτό δε πολλώ μάλλον καθόσον η διάταξη αυτή σκοπό έχει να ευνοείται η πρόσβαση στην παροχή υπηρεσιών που θεωρούνται ότι είναι κοινωνικής ωφελείας.

13 — C-141/00, EU:C:2002:473.

14 — Σκέψη 44.

15 — C-498/03, EU:C:2005:322.

16 — Σκέψη 30.

17 — Βλ. άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', αυτής της οδηγίας.

18 — Απόφαση Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38. Σε αντίθεση προς τις παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στην κοινωνική ασφάλιση, η κοινωνική πρόνοια χαρακτηρίζεται από την ατομική εκτίμηση των αναγκών¹⁹. Κατά τη γνώμη μου, ακριβώς διότι οι ανάγκες αυτές δεν καλύπτονται από την κοινωνική ασφάλιση, η ανάληψή τους από έναν οργανισμό δημοσίου δικαίου ή αναγνωριζόμενου ως κοινωνικού χαρακτήρα από το κράτος μέλος καθίσταται αναγκαία, μάλιστα δε ζωτική για το οικείο πρόσωπο. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση αναλήψεως της φροντίδας των ηλικιωμένων προσώπων ή των προσώπων με αναπηρία, που καθιστά αναγκαία την παροχή ενδιαιτημάτων και φροντίδων προσαρμοσμένων στην κατάστασή τους ως ευάλωτων προσώπων.

39. Οι ανάγκες αυτών των προσώπων δεν είναι κατ' ανάγκη μόνο φυσικές. Μπορούν επίσης να συνίστανται σε μια χρηματοοικονομική βοήθεια για την αντιμετώπιση μιας τέτοιας ελλείψεως οικονομικών πόρων που να τα περιάγει σε μεγάλη ένδεια.

40. Α priori, οι δραστηριότητες των ιδιωτικών οργανισμών, όπως είναι η εταιρία Les Jardins de Jouvence, υπάγονται στην κοινωνική πρόνοια, καθόσον συνίστανται στην προσφορά ενδιαιτημάτων προσαρμοσμένων στις ανάγκες των ηλικιωμένων ατόμων. Είναι αληθές ότι σε αντίθεση προς άλλους οργανισμούς, όπως είναι οι οίκοι ευγηρίας, όπου οι οικότροφοι είναι συνηθέστατα εξαρτώμενα ηλικιωμένα άτομα, και τα οποία χρήζουν ιατρικής επιβλέψεως για όλες τις πράξεις της καθημερινής ζωής, τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης όπως η εταιρία Les Jardins de Jouvence προσφέρουν ενδιαιτήματα σε μη εξαρτώμενα ηλικιωμένα άτομα. Γεγονός όμως παραμένει ότι τα άτομα αυτά, λαμβανομένων υπόψη των μεταβολών που επέρχονται στη ζωή τους, δεν μπορούν πλέον να ζουν όπως ζούσαν πριν. Προβαίνουν έτσι στην επιλογή να κατοικούν εντός ενός οργανωμένου πλαισίου που τους φαίνεται προσαρμοσμένο στις ειδικές τους ανάγκες, όπως είναι η αναγκαία ύπαρξη ενός ανελκυστήρα, ένα μικρότερο διαμέρισμα, διαρρυθμισμένο με τέτοιο τρόπο, ώστε να αποφεύγονται πιο εύκολα οι πτώσεις, ή ακόμη ένα κατάλληλο οικιακό αυτοματισμό. Το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης αποτελεί ένα οργανωμένο πλαίσιο, εντός του οποίου τα άτομα αυτά είναι βέβαιοι ότι θα βρουν αρωγή σε περίπτωση ανάγκης και το οποίο τους προσφέρει όλες τις εγγυήσεις ησυχίας ως προς την ευζωία τους. Γνωρίζουν επίσης ότι, εντός ενός τέτοιου οργανωμένου πλαισίου, θα προσφέρονται υποχρεωτικά υπηρεσίες που τους επιτρέπουν να μην ασχολούνται με τις καθημερινές φροντίδες (το νοικοκυριό, τα γεύματα) ή με ενδεχόμενες μετακινήσεις με αυτοκίνητο, στον βαθμό που ορισμένες υπηρεσίες προσφέρονται επιτόπου, όπως το κομμωτήριο ή η περιποίηση χεριών.

41. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η AXA Belgium SA, παρεμβαίνουσα στην κύρια δίκη, εξέθεσε ότι, κατ' αυτήν, οι δραστηριότητες που έχουν σχέση με την κοινωνική πρόνοια πρέπει αναγκαστικά να βαρύνουν ένα δημόσιο φορέα, πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Δεν συμμερίζομαι αυτή την άποψη. Μεταξύ άλλων, θα ήταν παράδοξο, κατ' εμέ, να θεωρηθεί ότι ένας οργανισμός που δεν είναι δημοσίου δικαίου, ο οποίος ενεργεί με κερδοσκοπικό σκοπό και δεν λαμβάνει καμία οικονομική βοήθεια, μπορεί να αναγνωρισθεί ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, και να εκτιμηθεί ότι η δραστηριότητά του δεν μπορεί να αναγνωρισθεί ως υπαγόμενη στην κοινωνική πρόνοια, για τον λόγο ακριβώς ότι δεν λαμβάνει καμία δημόσια οικονομική βοήθεια.

42. Εν πάση περιπτώσει, φρονώ ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν ένας οργανισμός που αναγνωρίζεται ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα ασκεί δραστηριότητες που έχουν σχέση με την κοινωνική πρόνοια, κατά την έννοια αυτής της διατάξεως. Συναφώς, θα πρέπει να λάβει υπόψη ένα σύνολο στοιχείων που θα καταστήσουν δυνατό να κριθεί αν οι δραστηριότητες αυτές σκοπούν έχουν την παροχή αρωγής σε πρόσωπα που βρίσκονται σε ανάγκη.

19 — Βλ. αποφάσεις Frilli (1/72, EU:C:1972:56, σκέψη 14), BIASON (24/74, EU:C:1974:99, σκέψη 10), και Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, σκέψη 37).

43. Όσον αφορά, στη συνέχεια, την έννοια των παροχών υπηρεσιών «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια», στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι η έννοια αυτή υπονοεί ότι οι παροχές αυτές συνδέονται με τη δραστηριότητα της κοινωνικής πρόνοιας, όταν παρέχονται όντως ως παρεπόμενες αυτής της δραστηριότητας²⁰.

44. Συναφώς, τονίζω ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', αυτής, εάν δεν είναι απαραίτητες για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου. Επιπλέον, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια παροχή θεωρείται παρεπόμενη της κύριας παροχής, όταν δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά το μέσο ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος από την κυρίως παρεχόμενη υπηρεσία²¹.

45. Κατά τη γνώμη μου, και λαμβανομένων υπόψη των σημείων που εξετάστηκαν προηγουμένως, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι παροχές υπηρεσιών που προσφέρει η εταιρία Les Jardins de Jouvence συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

46. Πράγματι, όπως προανέφερα, τα κέντρα διαμονής και εξυπηρέτησης σκοπό έχουν να παρέχουν τη δυνατότητα σε ηλικιωμένα άτομα να διαβιούν σε περιβάλλον προσαρμοσμένο στην κατάστασή τους. Οι υποχρεωτικές και οι προαιρετικές υπηρεσίες που προσφέρει η εταιρία Les Jardins de Jouvence τους παρέχει τη δυνατότητα να απολαύουν υπό τις κατά το δυνατόν καλλίτερες συνθήκες, της κύριας υπηρεσίας, ήτοι της διαθέσεως κατάλληλων ενδιαιτημάτων σε ένα φιλόξενο πλαίσιο. Η δραστηριότητα αυτής της εταιρίας αποτελεί ένα όλον, που νομίζω ότι είναι αδιαχώριστο. Τι θα συνέβαινε αν αυτή πρόσφερε μόνο τη δυνατότητα διαθέσεως ενδιαιτημάτων στους διαμένοντες πελάτες της; Θα προέβαιναν αυτοί στην επιλογή να ζουν στο κέντρο; Νομίζω ότι η απάντηση είναι αρνητική. Ο λόγος υπάρξεως των κέντρων διαμονής και εξυπηρέτησης, όπως, εξάλλου, το υποδηλώνει η ονομασία τους, είναι να προσφέρεται στα ηλικιωμένα άτομα ενδιαίτημα με υπηρεσίες κατ' επιλογή, πράγμα που τους επιτρέπει να ζουν χωρίς εξάρτηση και με απόλυτη γαλήνη.

47. Αντιθέτως, δεν συμβαίνει το ίδιο με τις παροχές υπηρεσιών στα μη διαμένοντα πρόσωπα. Είναι σαφές ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, οι παροχές αυτές είναι πλέον όχι παρεπόμενες, αλλά απολύτως αποσπασμένες από την κύρια παροχή. Επομένως, δεν ανταποκρίνονται πλέον, κατ' εμέ, στην προϋπόθεση που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, ήτοι να συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια.

48. Όσον αφορά, τέλος, τη χρήση του συνδέσμου «και» σ' αυτή τη διάταξη, δεν νομίζω ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι αυτή αντιστοιχεί προς ένα σωρευτικό αποτέλεσμα. Σημειώνω, συναφώς, ότι το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις του Επιτροπή κατά Γαλλίας²² και Dornier²³, στο πλαίσιο της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, απέκλεισε, όπως φαίνεται, το σωρευτικό αποτέλεσμα αυτού του συνδέσμου. Πράγματι, με την πρώτη απόφαση, έκρινε ότι αυτή η διάταξη «δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «στενά συνδεομένων» με τη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη πράξεων»²⁴.

20 — Βλ. απόφαση CoryGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψεις 38 και 39 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

21 — Όπ.π. (σκέψη 40).

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-76/99, EU:C:2001:12, σκέψη 22). Η υπογράμμιση δική μου.

49. Εξάλλου, το να αποδοθεί στη χρήση του εν λόγω συνδέσμου ένα σωρευτικό αποτέλεσμα θα αντέβαινε, κατ' εμέ, στον σκοπό που επιδιώκεται με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, ήτοι να λαμβάνεται μέριμνα, ώστε η απαλλαγή ορισμένων παροχών υπηρεσιών γενικού συμφέροντος, που πραγματοποιούνται στο τομέα των κοινωνικών παροχών, να μπορεί να μειώνει το κόστος των υπηρεσιών αυτών και να τις καθιστά πιο προσβάσιμες στους ιδιώτες προς τους οποίους απευθύνονται.

50. Συναφώς, έχει σημασία να σημειωθεί ότι όλες οι υπηρεσίες που συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια δεν υπάγονται αναγκαστικά και στην κοινωνική ασφάλιση. Αυτό εξάλλου συμβαίνει, κατά την εταιρία Les Jardins de Jouvence, με τις υπηρεσίες, για τις οποίες οι διαμένοντες δεν λαμβάνουν καμία αρωγή από το Institut national d'assurance maladie invalidité [Εθνικό Ίδρυμα Ασφαλίσεως Ασθενείας και Αναπηρίας], τον οργανισμό που χρηματοδοτεί την κοινωνική ασφάλιση.

51. Κατόπιν των ανωτέρω, εκτιμώ ότι ένα κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης, όπως το επίμαχο της κύριας δίκης, μπορεί αν θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες, «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν οι δραστηριότητες αυτού του κέντρου διαμονής και εξυπηρέτησης υπάγονται στην κοινωνική πρόνοια. Συναφώς, θα πρέπει να λάβει υπόψη ένα σύνολο στοιχείων που θα καταστήσουν δυνατό να κριθεί αν οι δραστηριότητες αυτές σκοπό έχουν την παροχή αρωγής σε πρόσωπα που βρίσκονται σε ανάγκη. Εναπόκειται επίσης στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν οι υπηρεσίες που προσφέρει το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης είναι απαραίτητες για την άσκηση τέτοιων δραστηριοτήτων.

IV – Πρόταση

52. Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο cour d'appel de Mons ως εξής:

Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι ένα κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης, όπως το επίμαχο της κύριας δίκης, το οποίο προσφέρει σε άτομα ηλικίας τουλάχιστον 60 ετών ενδιαιτήματα, που τους παρέχουν τη δυνατότητα να διαβιώνουν με πλήρη ανεξαρτησία, καθώς και παρεπόμενες υπηρεσίες έναντι αντιτίμου, στις οποίες έχουν επίσης πρόσβαση οι μη διαμένοντες, και το οποίο δεν λαμβάνει καμία οικονομική ενίσχυση από το κράτος, μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα» και να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες «που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια», κατά την έννοια αυτής της διατάξεως.

Προς τον σκοπό αυτόν, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει:

- αν, λαμβανομένου υπόψη του κοινωνικού σκοπού αυτού του κέντρου διαμονής και εξυπηρέτησης και του περιεχομένου των υπηρεσιών που προσφέρει, ο χαρακτηρισμός αυτός υπερβαίνει την εξουσία εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη με την εν λόγω διάταξη για τους σκοπούς αυτού του χαρακτηρισμού,
- αν οι δραστηριότητες αυτού του κέντρου διαμονής και εξυπηρέτησης υπάγονται στην κοινωνική πρόνοια. Συναφώς, θα πρέπει να λάβει υπόψη ένα σύνολο στοιχείων που θα καταστήσουν δυνατό να κριθεί αν οι δραστηριότητες αυτές σκοπό έχουν την παροχή αρωγής σε πρόσωπα που βρίσκονται σε ανάγκη, και
- αν οι υπηρεσίες που προσφέρει το κέντρο διαμονής και εξυπηρέτησης είναι απαραίτητες για την άσκηση τέτοιων δραστηριοτήτων.