



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2015 m. liepos 9 d.¹

Byla C-335/14

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

(Cour d'appel de Mons (Belgija) pateiktas prašymas **priimti prejudicinį sprendimą**)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — Atleidimas nuo mokesčio — 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas — Su visuomenės interesais susijusi veikla — Paslaugų, glaudžiai susijusių su viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų arba kitų įstaigų, kurios pripažįstamos socialinio pobūdžio įstaigomis, teikiama pagalba ir socialine apsauga, teikimas — Būstų ir paslaugų kompleksas“

1. Ši byla susijusi su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas² 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto išaiškinimu. Šioje nuostatoje numatyta, kad nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atleidžiamas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, glaudžiai susijęs su socialine rūpyba ir socialine apsauga, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos socialinėmis organizacijomis.

2. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi galimybę išaiškinti sąvoką „socialinė rūpyba“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, siekdamas nustatyti, ar „būstų ir paslaugų komplekso“ paslaugų teikimą galima laikyti glaudžiai susijusiu su socialine rūpyba, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą.

3. Šioje išvadoje paaiškinsiu priežastis, dėl kurių manau, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas „būstų ir paslaugų kompleksas“, kuriame 60 m. ar vyresniems asmenims siūlomas būstas, kuriame galima gyventi visiškai savarankiškai, ir papildomos mokamos paslaugos, prieinamos ne tik jo gyventojams, ir kuriam neskiriama jokia valstybės finansinė pagalba, gali būti laikomas „labdaros [socialine] organizacija“ ir teikiančiu „su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusias“ paslaugas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Šiuo tikslu nacionaliniam teismui reikės nustatyti ar, atsižvelgiant į socialinį šio būstų ir paslaugų komplekso tikslą ir jo siūlomų paslaugų turinį, šis vertinimas viršija minėtą nuostatą valstybėms narėms atliekant šį vertinimą suteiktą diskreciją ir ar tokio būstų ir paslaugų komplekso veikla priskiriama prie socialinės rūpybos. Šiuo atžvilgiu nacionalinis teismas turės atsižvelgti į visas aplinkybes, leidžiančias nustatyti, ar šia veikla siekiama padėti asmenims, kuriems reikia tokios pagalbos. Be to, nacionaliniam teismui reikės nustatyti, ar būstų ir pastatų komplekso siūlomos paslaugos yra neišvengiamai būtinos tokiai veiklai vykdyti.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 145 p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva.

I – Teisinis pagrindas

A – *Sjungos teisė*

4. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatyta:

„1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

g) su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusias paslaugas bei prekes, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros [socialinėmis] organizacijomis;

<...>

2.

a) atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:

- institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto gaunamas pelnas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęsimui ir gerinimui finansuoti;
- institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginės, nei netiesioginės asmeninės naudos iš veiklos rezultatų,
- įkainiai už jų teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų įkainių, o įkainiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių įstaigų, turinčių mokėti [PVM], įkainius už panašias paslaugas,
- paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės įstaigos, turinčios mokėti [PVM], atsidurtų mažiau palankioje padėtyje.

b) Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

- tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams,
- pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti [PVM], sudaromais sandoriais.“

B – Belgijos teisė

5. Iki 2005 m. liepos 21 d. galiojusios redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio kodekso³ 44 straipsnio 2 dalies 2 punkte numatyta, kad nuo PVM atleidžiamas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, glaudžiai susijęs su įstaigų, kurių užduotis – rūpintis senyvo amžiaus asmenimis, teikiama socialine rūpyba, kurias tokiomis pripažino kompetentinga institucija ir kurios, jeigu tai yra privatinės teisės reglamentuojamos institucijos, veikia panašiomis socialinėmis sąlygomis kaip ir viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos.

6. Minėta nuostata buvo iš dalies pakeista 2005 m. liepos 11 d. Finansiniu įstatymu⁴; šis įstatymas įsigaliojo 2005 m. liepos 22 d. Taigi naujojo 44 straipsnio 2 dalies 2 punkte numatyta, kad nuo PVM atleistas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, glaudžiai susijęs su socialine rūpyba, socialine apsauga ir vaikų bei jaunimo apsauga, kurias teikia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba kitos įstaigos, kurių socialinių pobūdį yra pripažinusi kompetentinga institucija. Šioje naujoje nuostatoje konkrečiai nurodytos „organizacijos, kurių užduotis – rūpintis pagyvenusiais asmenimis“.

7. 1997 m. birželio 5 d. Valonijos regiono tarybos dekreto dėl senelių namų, pagyvenusiems asmenims skirtų būstų, paslaugų kompleksų ir dienos priežiūros centrų, susijusio su Valonijos regiono Trečiojo amžiaus tarybos įkūrimu⁵, 2 straipsnio 1 punkte senelių namai apibrėžiami kaip „įstaiga, skirta apgyvendinti 60 m. ir vyresnio amžiaus asmenims, kurioje yra įprastinė jų gyvenamoji vieta ir kurioje jie gauna bendrąsias šeimines, namų ūkio, pagalbos, susijusios su kasdieniu gyvenimu, ir prirėkus priežiūros ligos atveju ir paramedikų paslaugas“.

8. Pats būstų ir paslaugų kompleksas 1997 m. birželio 5 d. dekreto 2 straipsnio 2 punkte apibrėžtas kaip „vienas ar keli pastatai, nepaisant jų pavadinimo, sudarantys funkcinį ansamblį ir apimantys konkretų būstą, skirtą 60 m. ir vyresniems asmenims, sudarant jiems galimybę gyventi ten savarankiškai ir privalomai teikiant paslaugas, kurių jie gali laisvai paprašyti“. Šioje nuostatoje taip pat patikslinta, kad „būstų ir paslaugų komplekso patalpos, įranga ir bendrosios paslaugos taip pat gali būti prieinamos kitiems 60 m. ir vyresniems asmenims.“

9. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Cour d'appel de Mons* (Belgija) patikslina, kad būstų ir paslaugų kompleksas taiko kainas, nustatytas kontroliuojant Ekonomikos reikalų ministerijai.

II – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

10. *Les Jardins de Jouvence SCRL* (toliau – bendrovė *Les Jardins de Jouvence*) yra pagal Belgijos teisę veikianti bendrovė, įsteigta 2004 m. Jos tikslas - eksploatuoti ir valdyti sveikatos priežiūros įstaigas ir vykdyti visą veiklą, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusią su sveikatos priežiūra ir pagalba, pirmiausia teikiama ligoniams ir neigaliams pagyvenusiems asmenims.

11. Bendrovė *Les Jardins de Jouvence* apie savo veiklos pradžią 2004 m. spalio 20 d. pranešė PVM institucijai, pavadindama šią veiklą „asmenims, neturintiems negalios, skirtų butų nuoma“. 2006 m. spalio 27 d. ši bendrovė iš kompetentingų Valonijos valdžios institucijų gavo laikinąją veiklos leidimą, kurio laikotarpis - nuo 2006 m. birželio 28 d. iki 2007 m. birželio 27 d. 2007 m. kovo 27 d. visuotiniame akcininkų susirinkime buvo nuspręsta išplėsti bendrovės veiklos tikslus ir įtraukti „restoranų, kavinių-užkandinių, smuklių, barų-užkandinių, pobūvių salių ir kavinių-parduotuvių arba kitų panašių įstaigų veiklą“, taip pat „kirpyklų, grožio ir manikiūro salonų veiklą“.

3 — *Moniteur belge*, 1969 m. liepos 3 d., p. 7046.

4 — *Moniteur belge*, 2005 m. liepos 12 d., p. 32180.

5 — *Moniteur belge*, 1997 m. birželio 26 d., p. 17043, toliau – 1997 m. birželio 5 d. dekretas.

12. Minėtoji bendrovė savo nuomininkams konkrečiai siūlo butus vienam dviem asmenims su įrengta virtuve, svetaine, kitu kambariu ir įrengtu vonios kambariu. Be to, nuomininkams ir kitiems asmenims, kurie nėra nuomininkai, atlygintinai siūlomos įvairios paslaugos, t. y. baras-restoranas, kirpykla ir grožio salonas, kineziterapijos salė, ergoterapija, skalbykla, dispanseris, kuriame gali būti imamas kraujas, ir medicinos kabinetas.

13. Bendrovė *Les Jardins de Jouvence* įgyvendino svarbius nekilnojamojo turto projektus ir nusipirko reikalingą įrangą, būtiną socialiniam jos veiklos tikslui, kad vykdytų savo būstų ir paslaugų komplekso veiklą. Šiais darbais, kurie prasidėjo 2004 m. rugpjūčio mėn. pradžioje, o baigėsi 2006 m. rugsėjo mėn., buvo siekiama prie esamų senelių namų prijungti naują pastatą – šios bendrovės būstų ir paslaugų kompleksą.

14. Manydama, kad yra apmokestinama PVM, minėtoji bendrovė savo 2004–2006 m. deklaracijose atskaitė PVM, sumokėtą už šio naujo pastato statybą.

15. 2006 m. spalio 5 d. ir lapkričio 14 d. Įmonių apmokestinimo ir pajamų mokesčio institucijos PVM skyrius tikrino bendrovės *Les Jardins de Jouvence* apskaitą pagal PVM teisės aktus už laikotarpį nuo 2004 m. rugpjūčio mėn. 30 d. iki 2006 m. rugsėjo 30 d. 2007 m. sausio 25 d. šis skyrius surašė protokolą, kuriame pareiškė, kad ši bendrovė yra nuo PVM atleistas apmokestinamasis asmuo ir kad visa būstų ir paslaugų komplekso vykdyta veikla pagal PVM kodekso redakcijos, galiojusios 2005 m. liepos 21 d., 44 straipsnio 2 dalies 2 punktą atleidžiama nuo PVM. Minėtoji institucija padarė išvadą, kad nuo mokesčio atleistas asmuo negali susigrąžinti mokesčių, susijusių su statyba, mokamų už nekilnojamojo turto įsigijimą ir visas kitas savo išlaidas. Taigi, jos nuomone, minėtoji bendrovė privalo pervesti Belgijos valstybei 663 437,25 EUR sumą, atitinkančią mokesčius, klaidingai atskaitytus iš mokesčių deklaracijų.

16. Be to, minėta institucija manė, jog todėl, kad bendrovė *Les Jardins de Jouvence* yra nuo mokesčio atleistas apmokestinamasis asmuo, verslininkų išrašytose sąskaitose faktūrose turėjo būti įtrauktas 12 % mokestis už pastato statybos darbus *stricto sensu* ir 21 % mokestis už sodininkystės darbus, nepasinaudojant jokia šios bendrovės teise į atskaitą.

17. Taigi, remdamasi minėtu protokolu, Belgijos valstybė reikalauja sumokėti 436 132,69 EUR PVM, proporcingą 43 610 EUR baudą ir teisės aktuose nustatytus delspinigius, kurių norma yra 0,80 % už kiekvieną pavėluotą mėnesį, skaičiuojant nuo PVM, mokėtino nuo 2006 m. spalio 21 d.

18. 2007 m. sausio 25 d. laišku Duro (Belgija) PVM kontrolierius pranešė bendrovei *Les Jardins de Jouvence* apie savo sprendimą iš jos einamosios sąskaitos 2006 m. rugsėjo 30 d. nurašyti PVM.

19. Dėl minėto protokolo minėtai bendrovei 2007 m. vasario 13 d. buvo įteiktas pranešimas apie sąskaitos areštavimą. Bendrovė nesutiko su šiuo pranešimu ir 2007 m. vasario 20 d. įteikė Monso pirmosios instancijos teismo kanceliarijai ieškinį. 2012 m. birželio 19 d. sprendimu šis teismas atmetė bendrovės ieškinį ir tuomet ji padavė apeliaciją.

20. Monso apeliacinis teismas, abejodamas, kaip aiškinti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar būstų ir paslaugų kompleksas, kaip jis suprantamas pagal [1997 m. birželio 5 d. dekretą], kuriame, siekiant pelno, siūlomi atskiri vienam arba dviem asmenims skirti būstai su įrengta virtuve, svetaine, miegamuoju ir vonios kambariu, taigi suteikiantys galimybę gyventi nepriklausomai, taip pat įvairios papildomos mokamos paslaugos, kuriomis gali naudotis ne tik būstų ir paslaugų komplekso gyventojai (restoranas-baras, kirpykla ir grožio salonas, kineziterapijos salė, ergoterapijos užsiėmimai, skalbykla, dispanseris [kur gali būti imamas

kraujas], medicinos kabinetas), iš esmės yra organizacija, kuri rūpinasi socialine gerove, teikianti „su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusias paslaugas ir prekes“, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą?

2. Ar atsakymas į šį klausimą būtų kitoks, jei nagrinėjamam būstų ir paslaugų kompleksui atitinkamoms paslaugoms teikti būtų skirtos subsidijos arba jam būtų suteiktas bet kokios kitos rūšies valdžios institucijų pranašumas ar finansinė pagalba?“

III – Analizė

21. Savo klausimais, kuriuos, manau, reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas būstų ir paslaugų kompleksas, kuriame siūlomi būstai 60 m. ir vyresniems asmenims, kuriame galima gyventi visiškai savarankiškai, kuriame taip pat siūlomos mokamos papildomos paslaugos, prieinamos ne tik šio būsto gyventojams, ir kuriam neteikiama jokia finansinė pagalba iš valstybės, turi būti laikomas „subjektu, pripažintu labdaros [socialine] organizacija“, teikiančiu „su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusias paslaugas ir prekes“.

22. Iš tikrųjų minėtoje nuostatoje nustatytos dvi atleidimo nuo PVM kumuliacinės sąlygos. Pirmiausia nurodytoji organizacija turi būti pripažinta „labdaros [socialine] organizacija“. Tuomet šios organizacijos teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės turi būti glaudžiai susijusios „su socialine rūpyba ir socialine apsauga“⁶. Nors teismų praktika, susijusi su pirmąja sąlyga, yra pakankamai aiški, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų galima pateikti naudingą atsakymą, taip nėra dėl antrosios sąlygos ir, kiek žinau, kol kas ji dar nėra išaiškinta.

A – Dėl sąvokos „labdaros [socialinės] organizacijos“

23. Kaip jau nurodžiau pirmesniame punkte, teismų praktikos, susijusios su sąvokos „labdaros [socialinės] organizacijos“, kaip ji suprantama pagal Šeštąją direktyvą, išaiškinimų yra gana daug.

24. Taigi Teisingumo Teismas dėl šios sąvokos yra nusprendęs, kad iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos taisyklės, pagal kurias tokiems subjektams gali būti suteikiamas šis pripažinimas. Šiuo atžvilgiu valstybės narės turi diskreciją⁷.

25. Tačiau, „siekdamos nustatyti organizacijas, kurių „socialinis“ pobūdis, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, turi būti pripažįstamas taikant šią nuostatą, nacionalinės institucijos, vadovaudamosi Sąjungos teise ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, turi atsižvelgti į kelias aplinkybes. Tarp šių aplinkybių gali būti tai, ar yra specialių nuostatų, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, įtvirtintos teisės aktuose ar administracinio pobūdžio, mokesčių ar socialinės apsaugos, ar atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla tenkinamas visuomenės interesas, ar kitiems tą pačią veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir ar didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos“⁸.

26. Šiuo atveju manau, kad būstų ir paslaugų kompleksai reglamentuojami specialiomis Belgijos regioninės teisės aktų nuostatomis.

6 — Sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 34 punktas).

7 — Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 26 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

8 — Ten pat (31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Dėl Teisingumo Teismo pateikto naujesnio išaiškinimo remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60) žr. Sprendimą „*go fair*“ *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 21, 26 ir 29 punktai).

27. Iš tiesų iš bylos medžiagos matyti, kad 1997 m. birželio 5 d. dekreto 2 straipsnio 2 punkte konkrečiai apibrėžiama, ką reikia laikyti „būstų ir paslaugų kompleksu“. Be to, pagal šį dekretą, kad tokius paslaugų kompleksus būtų galima atidaryti ir kad jie veiktų, reikalingas viešosios valdžios institucijų patvirtinimas⁹. Šie kompleksai turi atitikti tam tikras bendrąsias normas, taikomas senelių namams, pavyzdžiui, susijusias su apgyvendinimo ar priėmimo kainų pritaikymo tvarka, apskaita, minimaliais ir maksimaliais apgyvendinimo ar priėmimo pajėgumais, patirties ir kvalifikacijos sąlygomis ir būtinaisiais veiklos reikalavimais direktoriaus pareigoms eiti¹⁰. Be to, kad būstų ir paslaugų kompleksams būtų suteiktas minėtas patvirtinimas, jie turi atitikti tam tikrus standartus, susijusius su tuo, kokia tvarka užtikrinamas nuolatinis jų gyventojų priežiūros pagal poreikį pobūdis, ir standartus, susijusius su papildomomis paslaugomis, kurias valdytojas privalo organizuoti arba padaryti prieinamas gyventojų prašymu¹¹.

28. Manau, kad bendrovės *Les Jardins de Jouvence* siūlomos veiklos sąsaja su visuomenės interesais nekelia jokių abejonų. Iš tiesų primenu, kad šią veiklą sudaro būsto nuoma 60 m. ir vyresniems asmenims, neturintiems negalios, ir visa veikla, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai susijusi su sveikatos priežiūra ir pagalba būtent ligoniams ir pagyvenusiems neįgaliems asmenims.

29. Bendrovė *Les Jardins de Jouvence* mano, jog aplinkybė, kad jos būsto ir paslaugų kompleksai siekia pelno, ir tai, kad, priešingai nei senelių namai, nei pats šis kompleksas, nei jo gyventojai negauna jokių dotacijų ar finansinės pagalbos iš viešosios valdžios institucijų, įrodo, kad jų negalima laikyti „labdaros [socialine] organizacija“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.

30. Nepritariu šiai nuomonei. Pirmiausia primenu, kad valstybės narės turi diskreciją, susijusią su tokiu pobūdžio pripažinimu organizacijoms. Be to, iš teismų praktikos matyti, kad šioje nuostatoje esanti sąvoka „organizacija“ yra pakankamai plati, kad apimtų pelno siekiančius privačius subjektus¹². Galiausiai, nors Teisingumo Teismas yra pateikęs nacionaliniams teismams tam tikrų kriterijų, kad jos galėtų nustatyti, ar organizacija yra pripažinta „socialine“, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, kriterijus, susijęs su galima valstybės narės finansine pagalba, tėra vienas iš kriterijų, į kurį jos „gali“ atsižvelgti. Tai nėra išsamus kriterijų sąrašas, kurį nagrinėjama organizacija turi atitikti. Taigi nustatyti, ar organizacija yra pripažinta „socialine“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, nacionalinės valdžios institucijos gali tik remdamosi tai įrodančių kriterijų visuma.

31. Todėl, atsižvelgdamas į tai, kas pirmiau nurodyta, manau, kad bendrovę *Les Jardins de Jouvence* galima laikyti „labdaros [socialine] organizacija“, kaip ji suprantama pagal minėtą nuostatą. Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į socialinį šios bendrovės tikslą ir į jos siūlomų paslaugų turinį, turi nustatyti, ar šiuo vertinimu neviršijama valstybėms narėms minėta nuostata šiam vertinimui atlikti suteikta diskrecija.

B – *Dėl sąvokos „su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusios paslaugos ir prekės“*

32. Pirmiausia manau, kad bendrovės *Les Jardins de Jouvence* teikiamų paslaugų galima nelaikyti su socialine apsauga glaudžiai susijusiomis paslaugomis. Iš tiesų socialinė apsauga apima visas sistemas, kuriomis užtikrinama apsauga, atlyginant gyventojams žalą, patirtą dėl įvairių socialinės rizikos veiksnių, pavyzdžiui, ligos, motinystės, senatvės ar nelaimingų atsitikimų darbe. Akivaizdu, kad tokių paslaugų teikimas nėra bendrovės *Les Jardins de Jouvence* tikslas. Be to, šios bendrovės tikslas taip pat nėra prekių tiekimas.

9 — Žr. minėto dekreto 5 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą.

10 — Žr. 1997 m. birželio 5 d. dekreto 5 straipsnio 5 dalies antrą pastraipą, kurioje nukreipiama į nuostatas, įtvirtintas jo 2 dalies 1-8 punktuose.

11 — Žr. šio dekreto 5 straipsnio 5 dalies antros pastraipos 3 ir 4 punktus.

12 — Sprendimas „*go fair*“ *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 27 punktą ir nurodyta teismo praktika).

33. Taigi, atlikdamas analizę, norėčiau išnagrinėti tokius aspektus. Pirmiausia reikės paaiškinti, ką apima Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto sąvoka „socialinė rūpyba“. Tuomet reikės nustatyti, ką, manau, reiškia žodžiai „glaudžiai susijusios“, kaip jie suprantami pagal minėtą nuostatą. Galiausiai reikės nustatyti, ar jungtuko „ir“ vartojimas tarp sąvokų „socialinė rūpyba“ ir „socialinė apsauga“ reiškia, kad teikiamos paslaugos turi būti privalomai glaudžiai susijusios su šiomis dviem sąvokomis. Iš tiesų, jei atlikęs analizę padaryčiau išvadą, kad bendrovės *Les Jardins de Jouvence* teikiamos paslaugos priskiriamos prie socialinės rūpybos, tačiau dėl minėto jungtuko būtina sąsaja ir su šia sąvoka, ir su socialinės apsaugos sąvoka, tuomet pagrindinėje byloje nagrinėjamų būstų ir paslaugų kompleksų nebūtų galima laikyti nuo mokesčio atleistais apmokestinamaisiais asmenimis.

34. Pirmiausia, dėl socialinės rūpybos sąvokos pripažįstu, kad, nors teismų praktika, susijusi su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, yra gana gausi, Teisingumo Teismas niekada nėra pateikęs šios sąvokos apibrėžties pagal šią direktyvą. Nebent Sprendime *Kügler*¹³ Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad „bendros sveikatos priežiūros ir pagalbos buityje paslaugos, kurias ambulatorinės sveikatos priežiūros įstaiga teikia fiziškai ar ekonomiškai nuo kitų priklausomiems asmenims <...>, yra iš esmės susijusios su socialine parama, todėl jos patenka į minėtos nuostatos g punkte nurodytą sąvoką „su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusios paslaugos“¹⁴.

35. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio pavadinimas yra „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“. Šis skirsnis yra direktyvos X antraštinėje dalyje „Atleidimas nuo mokesčio“. Kaip Teisingumo Teismas yra patikslinęs Sprendime *Kingscrest Associates ir Montecello*¹⁵, kiek tai susiję su tikslais, kurių siekiama atleidžiant nuo mokesčio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose numatytais atvejais, iš šios nuostatos matyti, kad minėtas atleidimas nuo mokesčio, kuriuo užtikrinamas palankesnis tam tikrų visuomeninės paskirties viešųjų paslaugų teikimo vertinimas PVM atžvilgiu, sumažina paslaugų kainą ir daro jas prieinamesnes galintiems jomis naudotis asmenims¹⁶.

36. Mano supratimu, atsižvelgiant į minėtą teismo praktiką, atleidimu nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą siekiama palengvinti galimybę gauti paslaugas, kurios laikomos socialiai naudingomis, nes jomis siekiama padėti asmenims, kuriems to reikia, ir paprastai šios paslaugos priskiriamos prie viešosios valdžios įgaliojimų. Taigi socialinė rūpyba yra pagalbos asmeniui pagrindas, be to, manau, kad tai patvirtina šios nuostatos pakeitimas priėmus Direktyvą 2006/112, nes dabar joje vartojama globos sąvoka¹⁷.

37. Nors pagal nusistovėjusią teismo praktiką sąvokos, vartojamos apibrėžiant Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi būti aiškinamos siaurai, manau, kad Teisingumo Teismo pateikiamas sąvokos „socialinė rūpyba“ išaiškinimas neturi visiškai panaikinti juo apimamos nuostatos veiksmingumo¹⁸, juo labiau kad šia nuostata siekiama palengvinti galimybę gauti paslaugas, kurios yra laikomos socialiai naudingomis.

13 — C-141/00, EU:C:2002:473.

14 — 44 punktas.

15 — C-498/03, EU:C:2005:322.

16 — 30 punktas.

17 — Žr. šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą.

18 — Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

38. Priešingai nei prie socialinės apsaugos priskiriamoms paslaugoms, socialinės rūpybos paslaugoms būdingas individualus poreikių įvertinimas¹⁹. Mano nuomone, būtent todėl, kad šių poreikių netenkina socialinė apsauga, atitinkamam asmeniui atsiranda poreikis ar net gyvybiškai svarbus poreikis, kad jas teiktų viešosios teisės reglamentuojama organizacija arba organizacija, kurią valstybė narė pripažįsta socialine. Tas pats pasakytina apie rūpinimąsi pagyvenusiais ar neįgaliais asmenimis, kuriems būtina parūpinti būstą ir suteikti priežiūrą, pritaikytą atsižvelgiant į jų pažeidžiamumo būklę.

39. Šių asmenų poreikiai nebūtinai yra tik fiziniai. Tai gali būti ir finansinė pagalba, skirta sumažinti ekonominių išteklių trūkumui, dėl kurio jie ima labai skursti.

40. *A priori* tokia privačių organizacijų kaip bendrovės *Les Jardins de Jouvence* veikla priskiriama socialinei rūpybai, jeigu ją sudaro pagyvenusio amžiaus asmenims pritaikyto būsto siūlymas. Iš tiesų, kitaip nei kitos organizacijos, pavyzdžiui, senelių namai, kuriuose gyvenantys pensininkai neretai yra pagyvenę ir nesavarankiški ir jiems būtina medicininė priežiūra visais kasdienio gyvenimo etapais, tokie būstų ir paslaugų kompleksai, kaip bendrovės *Les Jardins de Jouvence*, siūlo būstą pagyvensiems savarankiškiems asmenims. Vis dėlto šie asmenys, atsižvelgiant į jų gyvenime vykstančius pokyčius, nebegali gyventi taip, kaip anksčiau. Todėl jie nusprendžia pasilikti įstaigoje, kuri atrodo pritaikyta jų specialioms poreikiams, pavyzdžiui, kurioje būtinai yra liftas, mažesnis butas, įrengtas taip, kad būtų mažesnė rizika pargriūti, arba pritaikyta automatinė įranga. Būstų ir paslaugų kompleksas – tai įstaiga, kurioje prireikus šie asmenys tikrai gaus pagalbą ir kuri jiems siūlo visas ramybės garantijas, skirtas jų gerovei. Be to, jie žino, kad tokiose įstaigose jiems bus neabejotinai siūlomos paslaugos, leisiančios nesirūpinti kasdiene logistika (tvarkymas, maistas) ar galimomis kelionėmis automobiliu, nes kai kurios paslaugos siūlomos vietoje, pavyzdžiui, kirpyklos ar manikiūro paslaugos.

41. Per posėdį įstojusi į pagrindinę bylą *AXA Belgium SA* nurodė mananti, kad veiklą, susijusią su socialine rūpyba, turi griežtai teikti viešosios teisės reglamentuojamas subjektas, o šiuo atveju taip nėra. Nepritariu tokiam požiūriui. Manau, būtų paradoksalu manyti, kad organizacija, kuri nėra reglamentuojama viešosios teisės, kuri yra pelno siekianti ir negauna jokios finansinės pagalbos, galėtų būti pripažįstama socialine, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, ir kartu manyti, kad jos veiklos negalima pripažinti socialinei rūpybai priskiriama veikla, nes ji negauna jokios viešosios finansinės pagalbos.

42. Bet kuriuo atveju manau, kad būtent nacionalinis teismas turi nustatyti, ar organizacija, kuri yra pripažinta socialine, vykdo veiklą, susijusią su socialine rūpyba, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą. Šiuo atžvilgiu nacionaliniam teismui reikės atsižvelgti į visus aspektus, leidžiančius nustatyti, ar ši veikla yra skirta padėti to reikalingiems asmenims.

43. Kalbant apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto paslaugų, „glaudžiai susijusių“ su socialine rūpyba, sąvoką, iš Teisingumo Teismo praktikos darytina išvada, jog ši sąvoka reiškia, kad šios paslaugos yra susijusios su socialinės rūpybos veikla, jeigu jos iš tikrųjų, be šios veiklos, teikiamos kaip papildomos²⁰.

44. Šiuo atžvilgiu primenu, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmoje įtraukoje numatyta, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas paslaugų teikimui ir prekių tiekimui, jeigu šios paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams. Be to, Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad paslauga gali būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jeigu ji yra ne tikslas, o priemonė pagrindinei paslaugai iš tiekėjo geriausiomis sąlygomis gauti²¹.

19 — Žr. sprendimus *Frilli* (1/72, EU:C:1972:56, 14 punktas); *Biason* (24/74, EU:C:1974:99, 10 punktas) ir *Hosse* (C-286/03, EU:C:2006:125, 37 punktas).

20 — Žr. Sprendimą *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 38 ir 39 punktai ir nurodyta teismo praktika).

21 — Žr. ankstesnę išnašą (40 punktas).

45. Mano nuomone, be to, atsižvelgiant į pirmiau išnagrinėtus aspektus, nekyla abejonių, kad bendrovės *Les Jardins de Jouvence* siūlomos paslaugos yra glaudžiai susijusios su socialine rūpyba, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.

46. Iš tiesų, kaip jau paašškėjo, būstų ir paslaugų kompleksas skirtas pagyvenusiems asmenims sudaryti sąlygas gyventi pagal jų būklę pritaikytoje aplinkoje. Bendrovės *Les Jardins de Jouvence* siūlomos privalomos ir papildomos paslaugos leidžia šiems asmenims geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugą, t. y. tinkamo būsto suteikimą jiems tinkamoje aplinkoje. Šios bendrovės veikla sudaro vieną visumą, kuri man atrodo nedaloma. Kas nutiktų, jeigu bendrovė siūlytų tik suteikti būstą gyventojams? Ar jie pasirinktų gyventi tokiam būste? Man atrodo, kad ne. Kaip rodo šių būstų ir paslaugų kompleksų pavadinimas, jų esmė yra siūlyti pagyvenusiems asmenims būstą su visu paslaugų kompleksu, suteikiančiu jiems galimybę gyventi savarankiškai ir ramiai.

47. Tačiau to paties negalima pasakyti apie paslaugų teikimą šiame būste negyvenantiems asmenims. Aišku, kad tokiu atveju šios paslaugos nebėra papildomos ir yra visiškai atskirtos nuo pagrindinės paslaugos. Taigi manau, kad jos neatitinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytos sąlygos, t. y. glaudaus ryšio su socialine rūpyba.

48. Galiausiai dėl jungtuko „ir“ vartojimo šioje nuostatoje nemanau, jog teigtina, kad jis turi kumuliacinį poveikį. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, jog atrodo, kad Teisingumo Teismas, savo sprendimuose *Komisija / Prancūzija*²² ir *Dornier*²³ nagrinėdamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio, atmetė kumuliacinį šio jungtuko poveikį. Iš tiesų pirmajame iš tų sprendimų jis nurodė, kad šioje nuostatoje „nėra jokios veiklos, „glaudžiai susijusios su“ ligoninių ir kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis, sąvokos apibrėžties“²⁴.

49. Be to, jeigu minėtam jungtukui būtų suteiktas kumuliacinis poveikis, tai prieštarautų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu siekiamam tikslui, t. y. užtikrinti, kad kai kurių su visuomenės interesu susijusių paslaugų, teikiamų socialiniame sektoriuje, atleidimas nuo mokesčio galėtų sumažinti šių paslaugų kainą ir taip padaryti šias paslaugas prieinamesnes jas galintiems gauti asmenims.

50. Šiuo atžvilgiu svarbu pažymėti, kad socialinei apsaugai nebūtinai priskiriamos visos paslaugos, susijusios su socialine rūpyba. Kaip nurodo bendrovė *Les Jardins de Jouvence*, tai būtų paslaugos, kurias gaudami gyventojai negauna jokios pagalbos iš socialinę apsaugą finansuojančios įstaigos *Institut national d'assurance maladie invalidité*.

51. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, manau, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama būstų ir paslaugų kompleksą galima laikyti tokiu, kuriame teikiamos paslaugos, „glaudžiai susijusios su socialine rūpyba“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą. Nacionaliniam teismui reikės nustatyti, ar šio būstų ir paslaugų komplekso veikla priskiriama prie socialinės rūpybos. Šiuo aspektu jis turės atsižvelgti į visas aplinkybes, leidžiančias nustatyti, ar ši veikla skirta padėti asmenims, kuriems to reikia. Nacionalinis teismas taip pat turės nustatyti, ar minėto būstų ir paslaugų komplekso siūlomos paslaugos yra neišvengiamai būtinos tokiai veiklai vykdyti.

22 — C-76/99, EU:C:2001:12.

23 — C-45/01, EU:C:2003:595.

24 — Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-76/99, EU:C:2001:12, 22 punktą). Kursyvu išskirta mano.

IV – Išvada

52. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Cour d'appel de Mons* klausimus atsakyti taip:

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas būstų ir paslaugų kompleksas, kuriame 60 m. ir vyresniems asmenims siūlomas būstas, kuriame galima gyventi visiškai savarankiškai, ir mokamos papildomos paslaugos, prieinamos ne tik šio būsto gyventojams, ir kuriam neteikiama jokia finansinė pagalba iš valstybės, gali būti laikomas „subjektu, pripažintu labdaros [socialine] organizacija“, teikiančiu „su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusias paslaugas“, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą.

Šiuo tikslu nacionaliniam teismui reikės nustatyti:

- ar, atsižvelgiant į socialinį šio būstų ir paslaugų komplekso tikslą ir į jo siūlomų paslaugų turinį, šiuo vertinimu neviršijama valstybėms narėms minėta nuostata šiam vertinimui atlikti suteikta diskrecija,
- ar minėto būstų ir paslaugų komplekso veikla priskiriama socialinei rūpybai. Šiuo atžvilgiu jis turės atsižvelgti į visas aplinkybes, leidžiančias nustatyti, ar ši veikla skirta padėti asmenims, kuriems to reikia, ir
- ar šio būstų ir paslaugų komplekso siūlomos paslaugos yra neišvengiamai būtinos tokiai veiklai vykdyti.