Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

21 януари 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива ДДС — Случаи на освобождаване — Член 13, A, параграф 1, буква ж) — Освобождаване на доставки на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, извършвани от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни — Понятие за доставки на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване — Организации, признати за благотворителни — Дом за настаняване и услуги за възрастни хора“

По дело C-335/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour d'appel de Mons (Белгия) с акт от 18 юни 2014 г., постъпил в Съда на 11 юли 2014 г., в рамките на производство по дело

Les Jardins de Jouvence SCRL

срещу

État belge,

в присъствието на:

AXA Belgium SA,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на четвърти състав, изпълняващ функцията на председател на пети състав, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász и C. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 юни 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Les Jardins de Jouvence SCRL, от L. Strepenne и G. Lardinois, avocats,

— за Axa Belgium SA, от P. Meessen и C. Goossens, avocats,

* Език на производството: френски.

— за белгийското правителство, от M. Jacobs, C. Pochet и J.-C. Halleux, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от F. Dintilhac и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 юли 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Les Jardins de Jouvence SCRL (наричано по-нататък „LJJ“) и État belge [Белгийската държава] относно отказа на последната да признае право на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен от посоченото дружество за получени доставки при извършени от него строителни работи с цел стопанисване на дом за настаняване и услуги за възрастни хора.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7). Въпреки това, предвид датата на настъпване на разглежданите факти, приложима към спора в главното производство е Шеста директива.

4 Член 13, А от Шеста директива гласи:

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

[…]

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

[…]

2. […]

б) Доставката на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), ако:

— не е от съществено значение за освободената сделка,

[…]“. [неофициален превод]

Белгийското право

5 Член 44, параграф 2 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (*Moniteur belge* от 27 юли 1969 г., стр. 7046), в редакцията му в сила до 21 юли 2005 г., предвижда:

„Освобождават се от данък и:

[…]

2° доставките на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи, извършвани от организации с предмет на дейност предоставянето на грижи за възрастни хора и които са признати за такива от компетентния орган и които, в случаите на учредени по частното право организации, работят в социални условия, сравними с тези на публичноправните организации […]“.

6 Програмният закон от 11 юли 2005 г. (*Moniteur belge* от 12 юли 2005 г., стр. 32180) изменя Кодекса за данъка върху добавената стойност, считано от 22 юли 2005 г. Измененият текст на член 44, параграф 2 от посочения кодекс (наричан по-нататък „измененият Кодекс за ДДС“) гласи:

„Освобождават се от данък и:

[…]

2° доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи, със социалното осигуряване и със защитата на децата и младежите, извършвани от публичноправни организации или от други организации, социалният характер на които е признат от компетентния орган.

Това се отнася по-конкретно до:

— организациите с предмет на дейност полагане на грижи за възрастни хора;

[…]“.

7 Член 2, точка 1 от Наредбата от 5 юни 1997 г. относно старческите домове, домовете за настаняване и услуги за възрастни хора и дневните центрове за възрастни хора и за създаване на Съвет на Валония за третата възраст (*Moniteur belge* от 26 юни 1997 г., стр. 17043) в редакцията, приложима към фактите в главното производство (наричана по-нататък „Наредбата от 5 юни 1997 г.“), определя старческия дом като „заведение, предназначено за настаняване на лица над шестдесетгодишна възраст, които пребивават обичайно в него и ползват в него колективни семейни и свързани с домакинството услуги, помощ във всекидневието и при необходимост, медицински или парамедицински услуги“.

8 Член 2, точка 2 от Наредбата от 5 юни 1997 г. определя дома за настаняване и услуги за възрастни хора като „едно или няколко заведения, независимо от тяхното наименование, които съставляват функционална съвкупност, управлявани са от един организатор, който срещу заплащане предлага на възрастни хора над шестдесетгодишна възраст частни помещения, които им позволяват да водят самостоятелен живот, както и услуги, които те могат да ползват по свое усмотрение“. В последната посочена разпоредба се посочва, че правителството следва да уреди конкретно съдържанието на понятието за функционална съвкупност и за помещения, съоръжения и колективни услуги в дома за настаняване и услуги за възрастни хора, които могат да бъдат използвани и от други лица над 60-годишна възраст.

9 Член 5, параграф 1, първа алинея от Наредбата от 5 юни 1997 г. налага изискване за получаване на разрешение за стопанисването на старчески дом или на дом за настаняване и услуги за възрастни хора, а член 5, параграфи 2 и 5 от същата наредба определя нормите, на които тези заведения трябва да отговарят.

10 В това отношение член 5, параграф 2 от Наредбата от 5 юни 1997 г. предвижда, че старческите домове трябва да отговарят на определени норми относно:

„1° услугите, които са включени в цената за настаняване или прием;

[…]

6° храната, хигиената и здравните грижи,

[…]

9° правилника за вътрешния ред, зачитащ следните принципи:

[…]

c) свободен достъп до старческия дом на семейството, приятелите […]“.

11 Съгласно член 5, параграф 5, втора алинея от Наредбата от 5 юни 1997 г. домовете за настаняване и услуги за възрастни хора трябва да отговарят на нормите, определени от валонското правителство в посочените в точка 10 от настоящото решение области.

12 Съгласно член 5, параграф 5, първа алинея от Наредбата от 5 юни 1997 г. индивидуалните жилища, които домовете за настаняване и услуги за възрастни хора предоставят за ползване на обитателите си, трябва да се състоят минимум от всекидневна, кухненски бокс, спалня, баня и самостоятелна тоалетна. Освен това по силата на член 5, параграф 5, втора алинея, точка 4 от посочената наредба домовете за настаняване и услуги за възрастни хора трябва да отговарят на определени норми относно „факултативните услуги, които стопанисващото дома лице задължително трябва да предоставя или да осигурява предоставянето им при поискване от обитателите на дома, както и относно условията за достъп до тези услуги“ (наричани по-нататък „изискваните факултативни услуги“), като „[валонското] правителство определя тяхното минимално съдържание“.

13 Съгласно приложение III към Заповедта на валонското правителство от 3 декември 1998 г. за изпълнение на Наредбата от 5 юни 1997 г. (*Moniteur belge* от 27 януари 1999 г., стр. 2221) в редакцията, в сила към момента на настъпване на фактите в главното производство, (наричана по-нататък „Заповедта от 3 декември 1998 г.“), глава III, озаглавена „Норми, приложими за домовете за настаняване и услуги за възрастни хора“, точка 2.2 домовете за настаняване и услуги за възрастни хора задължително трябва да предлагат поддръжка на общите части и на пространствата около сградите, да предоставят на разположение на обитателите си

необходимите съдове, да почистват прозорците от вътрешната и външната страна, да предоставят информация за организираните от общината развлекателни мероприятия, както и да осигуряват минимум два пъти годишно посещение на упълномощен представител на отговорните за съответния дом органи или лица. Освен това в приложение III към Заповедта от 3 декември 1998 г., глава III, точка 2.3 е предвидено, че домовете за настаняване и услуги за възрастни хора задължително трябва да предоставят на обитателите си следните факултативни услуги, от които те трябва да могат свободно да се ползват:

— възможност за три хранения на ден, едното от които задължително с топла храна, в общо помещение на дома за настаняване и услуги за възрастни хора, предназначено за хранене и забава, в ресторанта на старческия дом, в ресторанта на дом за настаняване и грижи, функционално свързан с дома за настаняване и услуги за възрастни хора, или в ползваното от обитателя жилище. Води се регистър, в който за всеки ден се отбелязват ястията, сервирани на обитателите, името на получилото ги лице и необходимите за целите на фактурирането им данни;

— възможност за почистване на ползваните жилища поне веднъж седмично;

— възможност за поддръжка на личното бельо на обитателя.

14 От акта за преюдициално запитване впрочем следва, че цените на домовете за настаняване и услуги за възрастни хора се определят под контрола на Министерството на икономиката.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

15 LJJ е учредено през 2004 г. като кооперативно дружество по белгийското право с предмет на дейност към момента на настъпване на фактите в главното производство стопанисване и управление на заведения за полагане на грижи, както и упражняване на всички дейности, които пряко или косвено са свързани със здравни грижи и помощ за болни, възрастни хора, лица с увреждания или други.

16 През октомври 2004 г. LJJ уведомява белгийската данъчна администрация, че започва да извършва дейност по отдаване под наем на гарсониери, предназначени за самообслужващи се лица. Въз основа на това посочената администрация извършва регистрация по ДДС на LJJ.

17 На 27 октомври 2006 г. LJJ получава временно разрешение за стопанисване на дома за настаняване и услуги за възрастни хора „Les jardins de Jouvence“.

18 Посоченият дом за настаняване и услуги за възрастни хора предоставя за ползване на обитателите си жилища, проектирани за едно или две лица, включващи обзаведена кухня, всекидневна, стая и обзаведена баня. Освен това домът предлага на обитателите си, както и на други, различни от тях лица, определени услуги срещу заплащане, а именно ресторант-бар, фризьорски и козметичен салон, зала за кинезитерапия, ерготерапевтични дейности, пералня-сушилня, здравен пункт, където могат да се извършват изследвания на кръв, и медицински кабинет.

19 В периода август 2004 г.—септември 2006 г. LJJ извършва мащабни строителни работи и изгражда необходимите за предмета си на дейност съоръжения с цел осъществяване на дейност по стопанисване на дом за настаняване и услуги за възрастни хора.

20 На 5 октомври и на 14 ноември 2006 г. данъчната администрация извършва проверка на счетоводната отчетност на LJJ с оглед прилагането на законодателството в областта на ДДС за периода 30 август 2004 г.—30 септември 2006 г. Въз основа на резултатите от проверката

данъчната администрация стига до заключението, че LJJ няма право на приспадане на ДДС по сделки, свързани със строителството на сградите, за периода 2004—2006 г., тъй като, въпреки че дружеството е данъчнозадължено лице, всичките му сделки, свързани със стопанисването на дома за настаняване и услуги за възрастни хора, са освободени от ДДС на основание на член 44, параграф 2 от Кодекса за ДДС, изменен. Поради това данъчната администрация иска от LJJ да възстанови неправилно приспаднатия данък.

21 На 25 януари 2007 г. данъчната администрация уведомява LJJ, че ДДС сметката му е закрита, считано от 30 септември 2006 г.

22 На 13 февруари 2007 г. на LJJ е връчен ревизионен акт, който дружеството обжалва на 20 февруари 2007 г. пред Tribunal de première instance de Mons.

23 С решение от 19 юни 2012 г. този съд отхвърля жалбата на LJJ като неоснователна, тъй като счита, че организациите, които имат предмет на дейност грижи за възрастни хора, са освободени от ДДС на основание на член 44, параграф 2 от Кодекса за ДДС, изменен, без при това да е необходимо да се проверява дали доставките на услуги са били тясно свързани със социалните грижи и със социалното осигуряване, както и дали са били извършени от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от компетентния орган.

24 На 19 декември 2012 г. LJJ обжалва това решение пред Cour d'appel de Mons.

25 Пред този съд LJJ твърди, че формалното разрешение за стопанисване на дом за настаняване и услуги за възрастни хора не предполага задължително признаване на дружеството за благотворително, тъй като условията за получаване на разрешение за дом за настаняване и услуги за възрастни хора съществено се различават от тези за старчески дом. Освен това дружеството твърди, че при домовете за настаняване и услуги за възрастни хора липсва обществено материално участие, представляващо съществен елемент от понятието за социално осигуряване или социална сигурност. В случая LJJ не получавало каквото и да било обществено финансиране и обитателите на дома не се ползвали от каквито и да било помощи или друга обществена подкрепа за покриване на разходите за предоставяните услуги.

26 État belge иска от Cour d'appel de Mons да отхвърли жалбата на LJJ, като твърди, че дружеството предоставя услуги по член 44, параграф 2 от изменения Кодекс за ДДС и че като данъчнозадължено лице, освободено от ДДС, няма право на приспадане на този данък. État belge поддържа, че тъй като има издадено разрешение от Région wallonne, домът за настаняване и услуги за възрастни хора на LJJ формално е признат за благотворителна организация, предоставяща услуги, тясно свързани със социалните грижи. Освен това предоставяните от LJJ услуги били пряко свързани с настаняване, грижи и лечение на обитателите с оглед подобряване на тяхното физическо и/или психическо състояние и имали социален характер.

27 Тъй като има съмнения относно тълкуването на член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, Cour d'appel de Mons решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съставлява ли организация, която има по същество социален характер и извършва доставки на „услуги и […] стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, дом за настаняване и услуги за възрастни хора по смисъла на Наредбата от 5 юни 1997 г., който стопанисва срещу заплащане частни помещения за настаняване, проектирани за едно или две лица, включващи обзаведена кухня, всекидневна, стая и обзаведена баня, като по този начин им се дава възможност те да водят самостоятелен живот, както и различни факултативни услуги, предоставяни възмездно, с цел печалба, които не са ограничени само за лицата,

настанени в дома за услуги за възрастни хора (стопанисване на ресторант-бар, фризьорски и козметичен салон, зала за кинезитерапия, ерготерапевтични дейности, пералня-сушилня, здравен пункт, пункт за вземане на кръв, медицински кабинет)?

2) Различен ли би бил отговорът на този въпрос, ако съответният дом за настаняване и услуги за възрастни хора получава за предоставянето на съответните услуги субсидии или каквато и да е друга форма на предимство или на финансиране от страна на публичните власти?“.

По преюдициалните въпроси

28 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че доставки, извършени от дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, който не се ползва от каквато и да било субсидия или друга форма на предимство или на финансиране от страна на публичните власти, извършени с цел печалба и състоящи се в предоставяне на жилища за настаняване на лица над 60-годишна възраст, позволявайки им по този начин да водят самостоятелен живот, както и във факултативни услуги, включително и на лица, различни от обитателите на дома, попадат в приложното поле на предвиденото от споменатата разпоредба освобождаване.

29 От текста на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива следва, че разпоредбата му се прилага по отношение на доставките на услуги и на стоки, които, от една страна, са „доставяни […] от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“, и от друга страна, са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ (решения Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 34 и Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 21).

30 Като се има предвид, че съгласно установеното в случая LJJ не е публичноправен субект по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, то сделките на същото могат да бъдат освободени от ДДС на основание на тази разпоредба само доколкото то попада в обхвата на понятието „други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по смисъла на същата разпоредба.

31 Ето защо следва да се разгледа, на първо място, дали LJJ попада в обхвата на понятието „други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“, по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, и на второ място, дали доставките, извършвани от дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на същата разпоредба.

По условието, свързано с признаването за благотворителна организация от съответната държава членка

32 Най-напред следва да се напомни, че член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива не уточнява нито условията, нито реда за признаване за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти. Поради това по принцип правилата за такова признаване на такива организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право (вж. решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 26 и цитираната съдебна практика).

33 В това отношение член 13, А, параграф 2, буква а) от Шеста директива дава възможност на държавите членки да подчинят предоставянето на освобождаването по параграф 1, буква ж) от същия член на организации, които не са публичноправни субекти, на спазването на едно или

повече от изброените в същия параграф 2, буква а) условия. Държавите членки могат да налагат тези факултативни условия за предоставяне на съответното освобождаване свободно и в допълнение едно към друго (вж. решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 27 и цитираната съдебна практика).

34 Следователно член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива предоставя на държавите членки право на преценка при признаването за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти (вж. в този смисъл решение Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 51 и цитираната съдебна практика).

35 В това отношение от практиката на Съда следва, че при признаването за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти, националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни — общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните услуги евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции (решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31 и цитираната съдебна практика).

36 Във връзка с това може да се вземе предвид също и фактът, че в Région wallonne домовете за настаняване и услуги за възрастни хора, старческите домове и дневните центрове са предмет на една и съща правна уредба, имаща за цел да регламентира различните форми на помощ и грижи за възрастните хора.

37 В това отношение материалите по делото, изглежда, водят до извода — който подлежи на проверка от запитващата юрисдикция — че посочената правна уредба не само определя съдържанието на понятието „дом за настаняване и услуги за възрастни хора“, но и налага изискване за получаване на разрешение за стопанисването на такъв дом, което валонското правителство дава, при условие че са спазени известни условия и норми. От материалите по делото, изглежда, може да се стигне до заключението — което подлежи на потвърждение от запитващата юрисдикция — че някои от тези условия и норми важат както за домовете за настаняване и услуги за възрастни хора, така и за старческите домове.

38 За целите на преценката дали съответната организация е благотворителна, следва да се вземе предвид и фактът, както следва от акта за преюдициално запитване, че цените на домовете за настаняване и услуги за възрастни хора се определят под контрола на Министерството на икономиката.

39 По отношение по-специално на обстоятелството, че домовете за настаняване и услуги за възрастни хора като стопанисвания от LJJ извършват дейност с цел печалба и че не получават каквито и да било публични помощи или финансиране, следва да се отбележи, от една страна, че тъй като понятието „организация“ по принцип е достатъчно широко, за да обхване и извършващите дейност с цел печалба физически лица и други частноправни субекти (решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 57), фактът, че LJJ извършва дейност с цел печалба, по никакъв начин не изключва квалифицирането му като „друга организация, призната за благотворителна от съответната държава членка“, по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива. От друга страна, макар съгласно напомнената в точка 35 от настоящото решение съдебна практика фактът, че голяма част от разходите за съответните услуги евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции, може да е един от факторите, които следва да се вземат предвид при определяне дали съответната организация е благотворителна, то това обстоятелство, както отбелязва в

точка 30 от заключението си генералният адвокат, е само един от тези фактори. Поради това липсата на публично финансиране сама по себе си не изключва такова признаване, преценката за което следва да се извърши с оглед на всички релевантни за случая фактори.

40 При тези условия, въз основа на всички релевантни фактори, и по-специално на тези, посочени в точки 35—39 от настоящото решение, запитващата юрисдикция следва да установи дали, като са признали LJJ за благотворителна организация, националните органи са спазили границите на предоставено им с член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива право на преценка.

По условието доставките на услуги да са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване

41 По отношение на целта на освобождаването по член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива от практиката на Съда следва, че посочената разпоредба освобождава от ДДС не всички дейности от общ интерес, а единствено тези, които са изброени и много подробно описани в нея (вж. в този смисъл по-специално решения Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, т. 12 и Ygeia, C-394/04 и C-395/04, EU:C:2005:734, т. 16). Като предоставя по-благоприятно третиране за целите на ДДС на определени доставки на услуги от общ интерес в обществения сектор, посоченото освобождаване цели намаляване на разходите за тези услуги и по-голямата им достъпност за лицата, които могат да се възползват от тях (решение Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 30).

42 Следва обаче да се констатира, че текстът на член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива изрично посочва, че услугите, доставяни от старчески домове, са сред доставките на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, което означава, че по отношение на тях се прилага предвиденото в тази разпоредба освобождаване.

43 В това отношение следва да се отбележи, че също като домовете за настаняване и услуги за възрастни хора, старческите домове предоставят на възрастни хора над 60-годишна възраст жилища за настаняване и различни услуги за осигуряване на помощ и грижи. От една страна, доставките, състоящи се в предоставяне на жилища за настаняване, следва да бъдат подчинени на едно и също третиране за целите на ДДС, независимо дали жилищата се предоставят от старчески дом, или от дом за настаняване и услуги за възрастни хора. От друга страна, ако доставките на услуги за осигуряване на помощ и грижи, които съгласно приложимата национална правна уредба домовете за настаняване и услуги за възрастни хора задължително трябва да предоставят, са същите като тези, които старческите домове трябва да предоставят съгласно същата правна уредба, то те трябва да бъдат подчинени на едно и също третиране за целите на ДДС.

44 Следователно тези от доставките, извършвани от дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, които се състоят в предоставяне на жилища за настаняване, пригодени за възрастни хора, могат да се ползват от освобождаването по член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива. Другите извършвани от такъв дом доставки по принцип също се ползват от освобождаването по посочената разпоредба, при условие по-специално че доставките, които домовете за настаняване и услуги за възрастни хора са длъжни да извършват съгласно релевантната национална правна уредба, са с цел оказване на помощ и предоставяне на грижи за възрастни хора и че съответстват на доставките, които съгласно посочената правна уредба са длъжни да извършват и старческите домове.

45 Впрочем, обратно на твърдяното от LJJ и Аха Belgium SA (наричано по-нататък „Аха“), този извод не се оборва от факта, че субектът, който стопанисва дома за настаняване и услуги за възрастни хора, не получава каквато и да било публична финансова помощ и че извършваните от него доставки не предоставят право на каквото и да било финансово участие от социално осигурителна схема.

46 В това отношение следва да се подчертае, че текстът на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива не предвижда условие, което би могло да се свърже с публична финансова помощ в полза на съответния оператор, с финансово участие на публичните власти или с такова на схеми за социално осигуряване в полза на получателите на извършените доставки на услуги. Всъщност, както белгийското правителство подчертава по време на съдебното заседание, посочената разпоредба отдава значение на вътрешната същност на извършените сделки, както и на качеството на оператора, извършващ услугите или доставящ разглежданите стоки, а не на особения начин на финансирането му или на плащането му на възнаграждение за тях.

47 Следва освен това да се напомни, че случаите на освобождаване по член 13, А, параграф 1 от Шеста директива представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза и че поради това трябва да бъдат дефинирани на равнището на Европейския съюз (решение Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 22). Дефиниция на доставките по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, която е обусловена от наличието на публично финансово участие в полза на оператора или на поемане на разходите за доставките от схеми за социална сигурност, би довела до положение, при което посоченото понятие зависи от особеностите на правните уредби на държавите членки в тази област, и би породила риск от нарушаване на изискването за самостоятелно тълкуване на понятието и от възникване на различия в прилагането му в рамките на Съюза.

48 Най-напред следва да се отхвърли възражението на LJJ и Аха, че операторите, които не отговарят на условията за публично финансиране, биха били поставени в по-неблагоприятно конкурентно положение спрямо операторите, които се ползват от такова финансиране, тъй като, след като не могат да приспадат ДДС, първите оператори би трябвало да прехвърлят изцяло разходите за извършените от тях строителни работи върху получателите на доставките, в това число и свързаното с тях ДДС, което положение следователно според посочените дружества би противоречало на принципа на данъчен неутралитет.

49 Всъщност съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет не допуска доставки на сходни стоки или услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин за целите на ДДС (вж. решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 48 и цитираната съдебна практика).

50 В случая обаче липсата на финансова помощ от публичните власти в полза на LJJ и непоемането на цената, платена за извършените от това дружество доставки, от схеми за социална сигурност не оказват влияние върху характера на доставките, извършвани от последното, като доставките са сравними с тези, извършени от други оператори, които се ползват от публична помощ или от финансово участие от страна на публичните власти. Ето защо принципът на данъчен неутралитет допуска да се предвиди еднакво третиране за целите на ДДС на споменатите доставки.

51 Впрочем следва да се отбележи, че съгласно формулировката на първия въпрос, сред доставките на услуги, извършени от LJJ в рамките на дейността му по стопанисването на дома за настаняване и услуги за възрастни хора, някои платени услуги са предоставяни факултативно както на обитателите на дома за настаняване и услуги за възрастни хора, така и на други лица.

Става въпрос по-специално за ресторант-бар, фризьорски и козметичен салон, зала за кинезитерапия, ерготерапевтични дейности, пералня-сушилня, здравен пункт, където могат да се извършват изследвания на кръв, и медицински кабинет.

52 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно член 13, А, параграф 2, буква б), първо тире от Шеста директива държавите членки трябва да изключат възможността за освобождаване на доставките на услуги, посочени по-специално в член 13, А, параграф 1, буква ж) от посочената директива, ако същите не са от съществено значение за освободените сделки. Всъщност от практиката на Съда следва, че споменатата разпоредба е задължителна за държавите членки и установява условия, които трябва да бъдат взети предвид при тълкуването на посочените в нея различни случаи на освобождаване, отнасящи се — също като в хипотезата по член 13, А, параграф 1, буква ж) от споменатата директива — до доставки на услуги или на стоки, които са „тясно свързани“ или които имат „тясна връзка“ с дейност в общ интерес (вж. в този смисъл решение Ygeia, C-394/04 и C-395/04, EU:C:2005:734, т. 26).

53 По отношение на факултативно предоставяните услуги, посочени в точка 51 от настоящото решение, националният съд следва да установи кои са изискваните от приложимата национална правна уредба. Те могат, ако съответстват на услугите, предлагани от старческите домове, да се считат за тясно свързани по-специално със социалните грижи и за имащи съществено значение за освободените доставки.

54 Във връзка с това следва да се отбележи, че съгласно писмените становища на LJJ и Аха Заповедта от 3 декември 1998 г. изброява като изисквани факултативни услуги тези, които са свързани с осигуряването на храна, с почистването на предоставените за настаняване жилища най-малко един път седмично, както и с поддръжката на личното бельо на обитателите. Ако съответстват на услугите, които се предлагат от старческите домове, изискваните факултативни услуги са от съществено значение за освободените сделки на домовете за настаняване и услуги за възрастни хора. Що се отнася обаче до предоставянето на другите факултативни услуги при разглежданите в главното производство обстоятелства, а именно на фризьорските и козметичните услуги, съответната национална правна уредба, изглежда, не изисква от домове за настаняване и услуги за възрастни хора да ги предлагат, както и не изисква това от старческите домове, поради което те не могат да се считат от съществено значение за освободените сделки на домовете за настаняване и услуги за възрастни хора. Констатирането по този въпрос обаче подлежи на проверка от националния съд.

55 С оглед на всички изложени съображения на поставените въпроси трябва да се отговори, както следва:

— член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че от доставките, извършвани от дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, за който запитващата юрисдикция трябва да прецени с оглед по-специално на посочените в настоящото решение фактори дали е благотворителна организация, тези, които се състоят в предоставяне на жилища за настаняване, пригодени за възрастни хора, могат да се ползват от освобождаването по посочената разпоредба. Другите извършвани от такъв дом доставки по принцип също се ползват от това освобождаване, ако по-специално доставките, които домовете за настаняване и услуги за възрастни хора са длъжни да извършват съгласно релевантната национална правна уредба, са с цел оказване на помощ и предоставяне на грижи за възрастни хора и ако съответстват на доставките, които съгласно съответната национална правна уредба са длъжни да извършват и старческите домове.

— в това отношение не е от значение дали за стопанисването на дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство се получават субсидии или друга форма на финансово предимство или участие от страна на публичните власти.

По съдебните разноски

56 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че от доставките, извършвани от дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство, за който запитващата юрисдикция трябва да прецени с оглед по-специално на посочените в настоящото решение фактори дали е благотворителна организация, тези, които се състоят в предоставяне на жилища за настаняване, пригодени за възрастни хора, могат да се ползват от освобождаването по посочената разпоредба. Другите извършвани от такъв дом доставки по принцип също се ползват от това освобождаване, ако по-специално доставките, които домовете за настаняване и услуги за възрастни хора са длъжни да извършват съгласно релевантната национална правна уредба, са с цел оказване на помощ и предоставяне на грижи за възрастни хора и ако съответстват на доставките, които съгласно съответната национална правна уредба са длъжни да извършват и старческите домове.

В това отношение не е от значение дали за стопанисването на дом за настаняване и услуги за възрастни хора като разглеждания в главното производство се получават субсидии или друга форма на финансово предимство или участие от страна на публичните власти.

Подписи