TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. sausio 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji PVM direktyva — Atleidimas nuo mokesčio — 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas — Paslaugų, glaudžiai susijusių su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, kurias teikia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, atleidimas nuo mokesčio — Sąvoka „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusios paslaugos ir prekės“ — Kitos organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis — Būstų ir paslaugų kompleksas“

Byloje C-335/14

dėl *cour d'appel de Mons* (Belgija) 2014 m. birželio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. liepos 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Les Jardins de Jouvence SCRL

prieš

État belge,

dalyvaujant

AXA Belgium SA,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. birželio 3 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Les Jardins de Jouvence SCRL*, atstovaujamos advokatų L. Strepenne ir G. Lardinois,

— *Axa Belgium SA*, atstovaujamos advokatų P. Meessen ir C. Goossens,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs, C. Pochet ir J.-C. Halleux,

* Proceso kalba: prancūzų.

— Europos Komisijos, atstovaujamos F. Dintilhac ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2015 m. liepos 9 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL OL 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Les Jardins de Jouvence SCRL* (toliau – LJJ) ir Belgijos valstybės dėl atsisakymo šiai bendrovei leisti taikyti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už pirkimus vykdant su nekilnojamuoju turtu susijusius darbus, kuriuos ji atliko siekdama eksploatuoti būstų ir paslaugų kompleksą, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Tačiau, atsižvelgiant į tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą, užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

<…>

g) su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis;

<…>

2. <…>

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

— tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams;

<…>“

Belgijos teisė

5 Iki 2005 m. liepos 21 d. galiojusios redakcijos Pridėtinės vertės kodekso (*Le code de la taxe sur la valeur ajoutée*; *Moniteur belge*, 1969 m. liepos 27 d., p. 7046) 44 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Nuo mokesčio taip pat atleidžiami:

<…>

2. su globa ir rūpyba glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, vykdomas pagyvenusiais asmenimis besirūpinančių organizacijų, kurių atitinkamas statusas yra pripažintas kompetentingos institucijos ir kurios, jei yra privatinės teisės subjektai, veikia tokiomis pat socialinėmis sąlygomis kaip ir viešosios teisės subjektai <...>“

6 2005 m. liepos 11 d. Įstatymas programa (*La loi-programme*, *Moniteur belge*, 2005 m. liepos 12 d., p. 32180) pakeitė Pridėtinės vertės mokesčių kodeksą nuo 2005 m. liepos 22 d. Iš dalies pakeisto šio kodekso (toliau – iš dalies pakeistas PVM kodeksas) 44 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Nuo mokesčio taip pat atleidžiamos:

<…>

2. su globa ir rūpyba, socialinės apsaugos darbu ir su vaikų ir jaunimo apsauga glaudžiai susijusios paslaugos ir prekės, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias kompetentinga valdžios institucija pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

Be kita ko, tai yra:

— organizacijos, kurių paskirtis – rūpintis pagyvenusiais asmenimis;

<…>“

7 Pagal klostantis pagrindinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos 1997 m. birželio 5 d. Valonijos regiono tarybos dekreto dėl senelių namų, pagyvenusiems asmenims skirtų būstų, paslaugų kompleksų ir dienos priežiūros centrų ir dėl trečiojo amžiaus Valonijos tarybos sukūrimo (*décret du Conseil régional wallon relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge*; *Moniteur belge*, 1997 m. birželio 26 d., p. 17043; toliau – 1997 m. birželio 5 d. dekretas) 2 straipsnio 1 dalį senelių namai yra „vyresnių nei šešiasdešimties metų asmenų apgyvendinimo įstaiga (kad ir kaip ji būtų vadinama), kurioje šie asmenys turi savo nuolatinę gyvenamąją vietą ir gauna bendras pagalbos šeimoms, su buitimi ir pagalba kasdieniame gyvenime susijusias paslaugas, o prireikus – slaugos arba paramedicinos paslaugas“.

8 1997 m. birželio 5 d. dekreto 2 straipsnio 2 dalyje būstų ir paslaugų kompleksai apibrėžiami taip: „vienas arba keli pastatai, kad ir kaip jie būtų vadinami, sudarantys vieną funkcinį kompleksą, kurį valdo organizacinė struktūra, už atlygį siūlanti vyresniems nei 60 metų asmenims atskirus būstus, kur jie gali gyventi nepriklausomai, ir paslaugas, kuriomis jie gali laisvai naudotis“. Šioje nuostatoje nurodyta, kad funkcinio komplekso sąvoką patikslina vyriausybė ir kad būstų ir paslaugų komplekso bendro naudojimo pastatais, įrenginiais ir paslaugomis gali naudotis ir kiti vyresni nei 60 metų asmenys.

9 Pagal 1997 m. birželio 5 d. dekreto 5 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą norint eksploatuoti senelių namus ar būstų ir paslaugų kompleksą reikia gauti leidimą, o pagal šio dekreto 5 straipsnio 2 ir 5 dalis šios įstaigos turi atitikti tam tikrus reikalavimus.

10 Pagal 1997 m. birželio 5 d. dekreto 5 straipsnio 2 dalį senelių namai turi atitikti tam tikras normas, susijusias su:

„1. paslaugomis, įtrauktomis į apgyvendinimo kainą;

<…>

6. maitinimu, higiena ir sveikatos priežiūra;

<…>

9. vidaus tvarkos taisyklėmis, kurios pagrįstos šiais principais:

<…>

c) nekliudomas patekimas į senelių namus šeimos nariams ir draugams <…>“

11 Iš 1997 m. birželio 5 d. dekreto 5 straipsnio 5 dalies antros pastraipos matyti, kad būstų ir paslaugų kompleksai turi atitikti Valonijos vyriausybės nustatytas normas, susijusias su šio spendimo 10 punkte nurodytais klausimais.

12 Pagal 1997 m. birželio 5 d. dekreto 5 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą būstų ir paslaugų kompleksų gyventojams suteiktuose individualiuose būstuose turi būti svetainė, virtuvė, miegamasis, vonios kambarys ir privatus tualetas. Be to, pagal šio dekreto 5 straipsnio 5 dalies antros pastraipos 4 punktą būstų ir paslaugų kompleksai turi atitikti tam tikras normas, kiek tai susiję su „papildomomis paslaugomis, kurias valdytojas privalo suorganizuoti ar padaryti prieinamas gyventojų prašymu, ir su šių paslaugų gavimo sąlygomis“ (toliau – reikalaujamos papildomos paslaugos), t. y. paslaugomis, kurių „minimalų turinį apibrėžia [Valonijos] vyriausybė“.

13 Iš klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 1998 m. gruodžio 3 d. Valonijos vyriausybės dekreto, kuriuo įgyvendinamas 1997 m. birželio 5 d. dekretas (*Moniteur belge*, du 1999 m. sausio 27 d., p. 2221, toliau – 1998 m. gruodžio 3 d. dekretas), III priedo „Būstų ir paslaugų kompleksams taikomos normos“ III skyriaus 2.2 punkto matyti, kad būstų ir paslaugų kompleksuose privalo būti prižiūrimos bendros patalpos, aplinka ir gyventojams suteiktos priemonės, prižiūrimi langai viduje ir išorėje, teikiama informacija apie savivaldybėje organizuojamą poilsį ir bent du kartus per metus rengiamas organizatoriaus atstovo vizitas. Be to, pagal 1998 m. gruodžio 3 d. dekreto III priedo to paties skyriaus 2.3 punktą būstų ir paslaugų kompleksuose gyventojams privalo būti teikiamos šios papildomos paslaugos, kuriomis jie laisvai gali naudotis:

— galimybė gauti maistą tris kartus per dieną, iš kurių privalomai vieną kartą – gauti karštą maistą būstų ir paslaugų komplekso bendroje salėje, skirtoje maitinimui ir pramogoms, senelių ir globos namų, funkciškai susijusių su būstų ir paslaugų kompleksu, restorane arba privačiame gyventojo būste. Registre kas dieną registruojamas gyventojams skirtas maitinimas, nurodant gavėjo vardą ir sąskaitoms išrašyti būtinas nuorodas;

— privataus būsto valymo galimybė bent kartą per savaitę,

— gyventojo asmeninių skalbinių skalbimo galimybė.

14 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad būstų ir paslaugų kompleksai taiko kainas, nustatytas kontroliuojant Ekonomikos ministerijai.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 LJJ yra pagal Belgijos teisę veikianti bendrovė, įsteigta 2004 m. Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms ji eksploatavo ir valdė sveikatos priežiūros įstaigas ir vykdė visą veiklą, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusią su sveikatos priežiūra ir pagalba, pirmiausia teikiama ligoniams, pagyvenusiems, neįgaliems ir kitiems asmenims.

16 2004 m. spalio mėn. LJJ Belgijos mokesčių administratoriui pranešė apie savo veiklos, susijusios su asmenims, kurie nėra neįgalūs, skirtų butų nuoma, pradžią. Šis administratorius įregistravo LJJ kaip PVM mokėtoją.

17 2006 m. spalio 27 d. LJJ gavo laikiną leidimą eksploatuoti būstų ir paslaugų kompleksą „Les Jardins de Jouvence“.

18 Šiame būstų ir paslaugų komplekse suteikiami vienam arba dviem asmenims skirti būstai, kuriuose įrengta virtuvė, svetainė, miegamasis ir vonios kambarys. Be to, jame jiems teikiamos įvairios paslaugos už atlygį, kurios siūlomos ir kitiems asmenims, pavyzdžiui, restorano-baro, grožio salono ir kirpyklos, kineziterapijos salės, ergoterapijos užsiėmimų, skalbyklos, dispanserio ir kraujo ėmimo kabineto, medicinos kabineto paslaugas.

19 Nuo 2004 m. rugpjūčio mėn. iki 2006 m. rugsėjo mėn. LJJ vykdė didelius su savo verslo tikslu susijusius statybos darbus ir instaliavo įrangą, kad galėtų pradėti eksploatuoti būstų ir paslaugų kompleksą.

20 2006 m. spalio 5 d. ir lapkričio 14 d. mokesčių administratorius patikrino LJJ apskaitą PVM teisės aktų taikymo tikslais už laikotarpį nuo 2004 m. rugpjūčio 30 d. iki 2006 m. rugsėjo 30 d. Po šio patikrinimo mokesčių administratorius padarė išvadą, kad LJJ neturėjo teisės atskaityti PVM, susijusio su nekilnojamojo turto statyba per laikotarpį nuo 2004 m. iki 2006 m., nes ši bendrovė buvo apmokestinamasis asmuo, kurio visi sandoriai, įvykdyti eksploatuojant savo būstų ir paslaugų kompleksą, buvo atleisti nuo PVM pagal iš dalies pakeisto PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalį. Todėl šis administratorius pareikalavo iš LJJ sumokėti neteisėtai atskaityto mokesčio sumas.

21 2007 m. sausio 25 d. mokesčių administratorius informavo LJJ apie jos einamosios PVM sąskaitos uždarymą nuo 2006 m. rugsėjo 30 d.

22 2007 m. vasario 13 d. LJJ buvo pateiktas nurodymas sumokėti, dėl kurio 2007 m. vasario 20 d. ji padavė skundą *tribunal de première instance de Mons* (Monso pirmosios instancijos teismas).

23 2012 m. birželio 19 d. sprendimu šis teismas atmetė LJJ skundą kaip nepagrįstą ir nusprendė, kad organizacijos, kurių paskirtis – rūpintis pagyvenusiais asmenimis, atleidžiamos nuo PVM pagal iš dalies pakeisto PVM įstatymo 44 straipsnio 2 dalį ir nereikia papildomai tikrinti, ar paslaugos yra glaudžiai susijusios su socialine globa, rūpyba ir socialinės apsaugos darbu ir ar jas teikia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kompetentingos valdžios institucijos pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

24 2012 m. gruodžio 19 d. LJJ pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas).

25 LJJ šiame teisme teigė, kad formalus leidimas eksploatuoti būstų ir paslaugų kompleksą nebūtinai reiškia, kad jis rūpinasi socialine gerove, nes būsto ir paslaugų komplekso leidimo suteikimo sąlygos iš esmės skiriasi nuo sąlygų, keliamų suteikiant leidimą dėl senelių namų. Ši bendrovė taip pat teigė, kad,

kiek tai susiję su būstų ir paslaugų kompleksu, nebuvo materialinio valstybės ar savivaldos organų dalyvavimo, kuris yra socialinio draudimo ar socialinės apsaugos sąvokos sudedamoji dalis. Šiuo atveju LJJ negavo valstybės finansavimo, o jos gyventojai negavo iš valstybės jokios paramos, skirtos teikiamų paslaugų išlaidoms padengti.

26 Belgijos valstybė Monso apeliacinio teismo prašė atmesti LJJ apeliacinį skundą teigdama, kad ši bendrovė teikė paslaugas, numatytas iš dalies pakeisto PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalyje, ir buvo nuo PVM atleistas apmokestinamasis asmuo, kuris dėl to neturėjo teisės į šio mokesčio atskaitą. Belgijos valstybė teigė, kad LJJ eksploatuojamas būstų ir paslaugų kompleksas turėjo Valonijos regiono leidimą ir formaliai buvo pripažintas besirūpinančiu socialine gerove ir teikiančiu glaudžiai su globa ir rūpyba susijusias paslaugas. Be to, LJJ teiktos paslaugos, tiesiogiai susijusios su apgyvendinimu, gyventojų priežiūra ir gydymu, siekiant pagerinti jų fizinę ir (ar) psichinę būklę, buvo susijusios su socialine gerove.

27 Abejodamas dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto aiškinimo, Monso apeliacinis teismas sustabdė bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar būstų ir paslaugų kompleksas, kaip jis suprantamas pagal 1997 m. birželio 5 d. dekretą, [eksploatuojamas] siekiant [pelno], kuriame 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 „wasserette“, dispanseris ir kraujo ėmimo kabinetas, medicinos kabinetas), iš esmės yra organizacija, kuri rūpinasi socialine gerove, teikianti „su socialine globa ir rūpyba ir socialinės apsaugos darbu 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 suteiktos bet kokios kitos rūšies valdžios institucijų lengvatos ar finansavimas?“

Dėl prejudicinių klausimų

28 Šiais klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti 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 būstų ir paslaugų komplekso, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, kuris negauna jokių subsidijų ir kitokios rūšies lengvatų ar finansavimo iš valdžios institucijų, siekiant pelno patiektos prekės ar suteiktos paslaugos asmenims, vyresniems nei 60 metų, asmeninio būsto forma, leidžiant jiems gyventi nepriklausomai, be to, teikiant papildomas paslaugas už atlygį, kai šiomis paslaugomis gali naudotis ir ne gyventojai, patenka į šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.

29 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto teksto matyti, kad ši nuostata taikoma prekėms ir paslaugoms, kurias, viena vertus, tiekia ar teikia „viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, ir, kita vertus, jos glaudžiai susijusios su „globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu“ (Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 34 punktas ir Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 21 punktas).

30 Kadangi šiuo atveju neginčytina, jog LJJ nėra viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, jos sandoriai gali būti atleisti nuo PVM pagal šią nuostatą tik jei jai taikytina sąvoka „kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

31 Todėl pirmiausia reikia išnagrinėti, ar LJJ patenka į sąvokos „kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, taikymo sritį ir, antra, ar būstų ir paslaugų komplekso tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusios“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl sąlygos, susijusios su atitinkamos valstybės narės atliktu pripažinimu socialine gerove besirūpinančia organizacija

32 Primintina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nenurodytos nei organizacijų, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, pripažinimo socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis sąlygos, nei tvarka. Todėl iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos taisyklės, pagal kurias tokioms organizacijoms gali būti suteikiamas šis pripažinimas (žr. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 26 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

33 Šiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktu valstybėms narėms suteikiama teisė atleidžiant nuo mokesčio pagal to paties straipsnio 1 dalies g punktą organizacijas, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, taikyti vieną ar daugiau sąlygų, išvardytų šios 2 dalies a punkte. Šias neprivalomas atitinkamo atleidimo nuo mokesčio suteikimo sąlygas valstybės narės gali nustatyti laisvai ir papildomai (žr. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 27 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

34 Iš to matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas suteikia valstybėms narėms diskreciją kai kurias organizacijas, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, pripažinti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 51 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

35 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad siekiant kai kurias organizacijas, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, pripažinti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, 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; ar jos įtvirtintos teisės aktuose, ar yra administracinio pobūdžio; ar jos yra mokesčių, ar socialinės apsaugos nuostatos; ar atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla tenkinamas bendras interesas; ar kitiems tą pačią veiklą vykdantiems apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir ar didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 31 punktas ir nurodyta teismo praktika).

36 Šiomis aplinkybėmis taip pat reikia atsižvelgti į tai, kad Valonijos regione būstų ir paslaugų kompleksams, senelių namams ir dienos priežiūros centrams taikomas tas pats reglamentavimas, kuriuo siekiama apimti įvairias pagyvenusių asmenų paramos ir globos institucines formas.

37 Šiuo klausimu, tik jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins, atrodo, kad iš bylos medžiagos matyti, jog šis reglamentavimas ne tik apibrėžia tai, ką apima sąvoka „būstų ir paslaugų kompleksas“; jame numatyta, jog norint eksploatuoti būstų ir paslaugų kompleksą reikia

gauti Valonijos vyriausybės leidimą, kuris priklauso nuo kelių sąlygų ir normų. Atrodo, kad iš bylos medžiagos matyti su sąlyga, jog tai patvirtins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad kai kurios iš šių sąlygų ir normų yra bendros būstų ir paslaugų kompleksams ir senelių namams.

38 Taip pat vertinant tai, ar atitinkama organizacija rūpinasi socialine gerove, reikia atsižvelgti į faktą, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, būstų ir paslaugų kompleksai taiko kainas, nustatytas kontroliuojant Ekonomikos ministerijai.

39 Konkrečiai kalbant apie aplinkybę, kad pelno siekiantys būsto ir paslaugų kompleksai, kaip antai eksploatuojamas LJJ, negauna jokios valstybės paramos ir finansavimo, reikia priminti, kad sąvoka „organizacija“ yra pakankamai plati, kad apimtų privačius pelno siekiančius subjektus (Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 57 punktas), dėl fakto, kad LJJ vykdo veiklą siekdama tokio tikslo, visiškai neatmetama galimybė kvalifikuoti šią bendrovę kaip “kitą organizaciją, kurią atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančia organizacija“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą. Kita vertus, iš šio sprendimo 35 punkte primintos teismo praktikos matyti, kad faktas, jog suteiktų paslaugų išlaidas daugiausia dengia ligonių kasos ar socialinės apsaugos organizacijos, gali būti tarp elementų, kuriuos reikia vertinti siekiant nustatyti, ar atitinkamos organizacijos yra socialine gerove besirūpinančios organizacijos; ši aplinkybė, kaip teigė generalinis advokatas išvados 30 punkte, yra tik vienas iš elementų. Todėl dėl valstybės finansavimo nebuvimo savaime neatmetamas toks pripažinimas, tai reikia įvertinti atsižvelgiant į visus svarbius bylos elementus.

40 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į visus svarbius elementus, visų pirma į nurodytus šio sprendimo 35–39 punktuose, turi nustatyti, ar nacionalinės institucijos LJJ pripažindamos socialine gerove besirūpinančia organizacija laikėsi joms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu suteiktos diskrecijos ribų.

Dėl antros sąlygos, kad paslaugų teikimas turi būti glaudžiai susijęs su globa, rūpyba ir socialinės apsaugos darbu

41 Dėl atleidimo nuo mokesčio, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte, tikslo iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad šia nuostata atleidimas nuo mokesčio taikomas ne visoms visuomeninės paskirties veiklos rūšims, bet tik joje išvardytoms ir labai detaliai aprašytoms (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, 12 punktą ir Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 16 punktą). Minėtas atleidimas nuo mokesčio, kuriuo užtikrinamas palankesnis tam tikrų visuomeninės paskirties viešųjų paslaugų teikimo vertinimas PVM atžvilgiu, sumažina paslaugų sąnaudas ir daro jas prieinamesnes galintiems jomis naudotis asmenims (Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 30 punktą).

42 Reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto tekste tarp su globa, rūpyba ir socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių teikiamų paslaugų ir tiekiamų prekių aiškiai nurodytos paslaugos ir prekės, kurias teikia ar tiekia senelių namai, todėl joms taikomas šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio.

43 Šiuo klausimu primintina, kad senelių namai, kaip būstų ir paslaugų kompleksai, teikia asmenims, vyresniems nei 60 metų, būstą su įvairiomis paramos ir priežiūros paslaugomis. Viena vertus, reikia vienodai vertinti PVM atžvilgiu paslaugą, kurią sudaro būsto suteikimas, kai šį būstą suteikia senelių namai ar kai jį suteikia būstų ir paslaugų kompleksas. Kita vertus, kadangi pagalbos ir priežiūros paslaugos, kurios turi būti teikiamos būstų ir paslaugų kompleksuose pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus, atitinka paslaugas, kurias turi suteikti senelių namai pagal šiuos teisės aktus, jas PVM atžvilgiu reikia vertinti vienodai.

44 Todėl iš būsto ir paslaugų komplekso, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų tos, kurias sudaro būsto suteikimas pagyvenusiems asmenims, gali būti atleistos nuo mokesčio, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte. Kitos tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos iš esmės gali taip pat būti atleistos nuo mokesčio, kaip numatyta šioje nuostatoje, su sąlyga, kad šios prekės ir paslaugos, kurios pagal nacionalinės teisės aktus privalo būti teikiamos būstų ir paslaugų kompleksuose, skirtos paramai pagyvenusiems asmenims užtikrinti ir jiems prižiūrėti ir atitinka prekes ir paslaugas, kurias turi tiekti ir teikti senelių namai taip pat pagal šiuos teisės aktus.

45 Be to, priešingai, nei teigia LJJ ir *Axa Belgium SA* (toliau – *Axa*), šios išvados nepaneigia faktas, kad organizacija, kuri eksploatuoja būstų ir paslaugų kompleksą, negauna jokio valstybės finansavimo, o jos tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos nesuteikia teisės į socialinio draudimo vykdomą finansavimą.

46 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto tekste nenustatyta sąlyga, kuri būtų susijusi su valstybės finansine pagalba atitinkamam ūkio subjektui ar valdžios institucijų ar socialinio draudimo įstaigų finansavimu, skirtu suteiktų paslaugų gavėjams. Iš tiesų, kaip pažymėjo Belgijos vyriausybė per posėdį, šioje nuostatoje suteikiama reikšmė būdingam įvykdytų sandorių pobūdžiui ir ūkio subjekto, tiekiančio atitinkamas prekes ir teikiančio atitinkamas paslaugas, statusui, o ne konkrečiam šio ūkio subjekto finansavimo būdui ar jam sumokėtam atlygiui.

47 Be to, primintina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos ir todėl turi būti apibrėžtos Europos Sąjungos lygmeniu (Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 22 punktas). Tačiau prekių tiekimų ar paslaugų teikimų, numatytų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte, apibrėžimas atsižvelgiant į tai, ar egzistuoja valstybės finansavimas ūkio subjekto naudai arba ar socialinio draudimo institucijos dengia šių prekių ar paslaugų išlaidas, reikštų, kad ši sąvoka priklauso nuo valstybių narių reglamentavimo šioje srityje specifikos, dėl to kiltų rizika savarankiškam šios sąvokos aiškinimui ir rizika, kad ji bus skirtingai taikoma Sąjungoje.

48 Be to, reikia atmesti LJJ ir *Axa* prieštaravimą, pagal kurį ūkio subjektai, negalintys gauti valstybės finansavimo, yra nepalankesnėje konkurencinėje padėtyje, palyginti su ūkio subjektais, kurie tokį finansavimą gauna, nes pirmieji ūkio subjektai, negalėdami atskaityti PVM, turi visas statybos darbų išlaidas, susijusias su pirkimais, perkelti savo prekių ar paslaugų gavėjams, įskaitant ir su jomis susijusį PVM, o tokia situacija, bendrovių teigimu, prieštarauja mokesčių neutralumo principui.

49 Iš tiesų, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, pagal mokesčių neutralumo principą visų pirma draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr., Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 48 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

50 Tačiau šiuo atveju tai, kad valdžios institucijos nesuteikė finansinės paramos LJJ ir socialinio draudimo institucijos nepadengė šios bendrovės patiektų prekių ir suteiktų paslaugų kainos, neturi įtakos šios organizacijos tiektų prekių ar teiktų paslaugų pobūdžiui, nes šios prekės ir paslaugos yra panašios į kitų ūkio subjektų, kurie gauna valstybės paramą ar valstybės institucijų finansavimą, tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Todėl mokesčių neutralumo principas nedraudžia ir toliau taip pat vertinti šių prekių tiekimų ir paslaugų teikimų PVM atžvilgiu.

51 Be to, primintina, kad pagal pirmojo klausimo tekstą iš LJJ eksploatuojant būstų ir paslaugų kompleksą siūlomų paslaugų kai kurios mokamos paslaugos teikiamos kaip papildomos tiek būstų ir paslaugų komplekso gyventojams, tiek ne gyventojams. Konkrečiai kalbama apie patekimą į restoraną, kirpyklą ir grožio saloną, kineziterapijos kabinetą, ergoterapijos užsiėmimus, skalbyklą, dispanserį, kraujo ėmimo kabinetą ir medicinos kabinetą.

52 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmą įtrauką valstybės narės neturi atleisti nuo mokesčio paslaugų, ypač numatytų to paties straipsnio 1 dalies b punkte, jeigu jos nėra būtinos atleistai nuo mokesčio veiklai vykdyti. Iš tikrųjų, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, ši valstybėms narėms privaloma nuostata įtvirtina sąlygas, į kurias turi būti atsižvelgta aiškinant skirtingus joje nurodytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, kurie, kaip ir tas, kuris numatytas tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte, yra susiję su teikimu arba tiekimu, kurie yra „glaudžiai susiję“ arba turintys „glaudų ryšį“ su visuomenei naudinga veikla (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 26 punktą).

53 Dėl šio sprendimo 51 punkte nurodytų papildomai teikiamų paslaugų nacionalinis teismas turi nustatyti tas, kurių reikalaujama pagal taikomus nacionalinės teisės aktus. Tokios paslaugos, jei jos atitinka senelių namų teikiamas paslaugas, gali būti laikomos glaudžiai susijusiomis, be kita ko, su globa ir rūpyba ir būtinos vykdant nuo mokesčio atleistus prekių tiekimus ir paslaugų teikimus.

54 Šiomis aplinkybėmis primintina, kad iš LJJ ir *Axa* pastabų matyti, kad 1998 m. gruodžio 3 d. dekrete kaip reikalaujamos papildomos paslaugos išvardytos restorano, privačių būstų valymo bent kartą per savaitę, gyventojų asmeninių skalbinių skalbimo paslaugos. Iš to matyti, kad šios papildomos reikalaujamos paslaugos, jei jos atitinka senelių namų teikiamas paslaugas, yra būtinos būstų ir paslaugų komplekso vykdomiems nuo mokesčio atleistiems sandoriams. Tačiau dėl kitų papildomų paslaugų tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pavyzdžiui, kirpimo ir grožio paslaugų, neatrodo, kad nacionalinės teisės aktai reikalautų, kad jas teiktų būstų ir paslaugų kompleksai, taip pat to nereikalaujama iš senelių namų, todėl tokios papildomos paslaugos negali būti laikomos būtinomis būstų ir paslaugų komplekso vykdomiems nuo mokesčio atleistiems sandoriams. Tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

55 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

— Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad iš būsto ir paslaugų komplekso, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, kurio socialinį pobūdį turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, atsižvelgdamas į šiame sprendime nurodytus elementus, tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų tos, kurias sudaro būsto suteikimas pagyvenusiems asmenims, gali būti atleistos nuo mokesčio, kaip numatyta šioje nuostatoje. Kitos šio būstų ir paslaugų komplekso tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos iš esmės gali taip pat būti atleistos nuo mokesčio, jei šios prekės ir paslaugos, kurias pagal nacionalinės teisės aktus privalo teikti būstų ir paslaugų kompleksai, skirtos paramai pagyvenusiems asmenims užtikrinti ir jiems prižiūrėti ir atitinka prekes ir paslaugas, kurias turi tiekti ir teikti senelių namai taip pat pagal atitinkamus nacionalinės teisės aktus,

— šiuo atveju nesvarbu, ar būstų ir paslaugų kompleksas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gauna valdžios institucijų subsidijas arba kitos rūšies lengvatas ar finansinę paramą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos 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 iš būsto ir paslaugų

komplekso, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, kurio socialinį pobūdį turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, atsižvelgdamas į šiame sprendime nurodytus elementus, tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų tos, kurias sudaro būsto suteikimas pagyvenusiems asmenims, gali būti atleistos nuo mokesčio, kaip numatyta šioje nuostatoje. Kitos šio būstų ir paslaugų komplekso tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos iš esmės gali taip pat būti atleistos nuo mokesčio, jei šios prekės ir paslaugos, kurias pagal nacionalinės teisės aktus privalo teikti būstų ir paslaugų kompleksai, skirtos paramai pagyvenusiems asmenims užtikrinti ir jiems prižiūrėti ir atitinka prekes ir paslaugas, kurias turi tiekti ir teikti senelių namai taip pat pagal atitinkamus nacionalinės teisės aktus.

Šiuo atveju nesvarbu, ar būstų ir paslaugų kompleksas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gauna valdžios institucijų subsidijas arba kitos rūšies lengvatas ar finansinę paramą.

Parašai.