Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 21 januari 2016 *

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Undantag från skatteplikt — Artikel 13 A.1 g — Undantag för tillhandahållande av tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer — Begreppet ’tillhandahållande av tjänster och leverans av varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring’ — Organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer — Servicehem”

I mål C-335/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d’appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons, Belgien) genom beslut av den 18 juni 2014, som inkom till domstolen den 11 juli 2014, i målet

Les Jardins de Jouvence SCRL

mot

État belge,

ytterligare deltagare i rättegången:

AXA Belgium SA,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen T. von Danwitz, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, och C. Vajda (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 juni 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Les Jardins de Jouvence SCRL, genom L. Strepenne och G. Lardinois, avocats,

* Rättegångsspråk: franska.

— AXA Belgium SA, genom P. Meessen och C. Goossens, avocats,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs, C. Pochet och J.-C. Halleux, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom F. Dintilhac och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 9 juli 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Les Jardins de Jouvence SCRL (nedan kallat LJJ) och État belge (belgiska staten). Målet gäller att LJJ har nekats att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för byggnadsarbeten som bolaget låtit genomföra för sin servicehemsverksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Med hänsyn till tidpunkten för de aktuella omständigheterna är emellertid sjätte direktivet fortfarande tillämpligt i det nationella målet.

4 Artikel 13 A i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

…

2. …

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

— det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

…”

Belgisk rätt

5 I artikel 44.2 i mervärdesskattelagen (code de la taxe sur la valeur ajoutée) (*Moniteur belge* av den 27 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som var i kraft till och med den 21 juli 2005, föreskrivs följande:

”Även följande ska vara undantaget från skatteplikt:

…

2° Tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor som är nära kopplade till socialt bistånd, som görs av organ vars uppgift är att bistå äldre och vilka är erkända som sådana organ av den behöriga myndigheten samt vilka, vad rör privaträttsliga organ, verkar på sociala villkor som liknar dem som gäller för offentligrättsliga organ …”

6 Genom programlagen av den 11 juli 2005 (loi-programme du 11 juillet 2005) (*Moniteur belge* av den 12 juli 2005, s. 32180) ändrades mervärdesskattelagen med verkan från och med den 22 juli 2005. I artikel 44.2 i förstnämnda lag (nedan kallad mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse) föreskrivs följande:

”Även följande ska vara undantaget från skatteplikt:

…

2° Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor som är nära kopplade till socialt bistånd, socialförsäkring och skydd för barn och ungdom, som görs av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som av behörig myndighet är erkända som välgörenhetsorganisationer.

Sådana organ är bland annat

— organ vars uppgift är att ge omsorg till äldre,

…”

7 I artikel 2.1° i regionen Valloniens dekret av den 5 juni 1997 om äldreboende, servicehem och dagcenter för äldre (décret du Conseil régional wallon du 5 juin 1997 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* av den 26 juni 1997, s. 17043), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallat dekretet av den 5 juni 1997), definieras äldreboende som en ”anläggning, oavsett benämning, avsedd att inhysa personer vilka är 60 år eller äldre och vilka är stadigvarande bosatta på anläggningen och där har tillgång till gemensam service med anknytning till familjeliv, hushåll, hjälp i det dagliga livet, och, om så är nödvändigt, sjukvård och annan medicinsk omsorg”.

8 Servicehem definieras i artikel 2.2° i dekretet av den 5 juni 1997 som ”en eller flera byggnader, oavsett benämning, vilka utgör en funktionell helhet och rymmer särskilda bostäder avsedda för personer som är 60 år eller äldre, där dessa kan leva ett självständigt liv, och som obligatoriskt ska tillhandahålla tjänster med fri tillgång för de boende”. I denna bestämmelse preciseras även att ”servicehemmets gemensamma lokaler, utrustning och service kan även vara tillgängliga för andra personer som är 60 år eller äldre”.

9 Enligt artikel 5.1 första stycket i dekretet av den 5 juni 1997 krävs tillstånd för att driva ett äldreboende eller ett servicehem enligt artikel 5.2 och 5.5 i samma dekret, och dessa anläggningar måste uppfylla vissa krav.

10 I artikel 5.2 i dekretet av den 5 juni 1997 föreskrivs att äldreboende måste uppfylla vissa krav som rör följande omständigheter:

”1° tjänster som ingår i priset för bostaden eller vistelsen,

…

6° mat, hygien och hälsovård,

…

9° interna ordningsregler som följer följande principer:

…

c) fritt tillträde till äldreboendet för familj, vänner …”

11 Det framgår av artikel 5.5 andra stycket i dekretet av den 5 juni 1997 att servicehem även måste uppfylla de krav som fastställs av Valloniens regering angående de områden som anges i punkt 10 i förevarande dom.

12 Enligt artikel 5.5 första stycket i dekretet av den 5 juni 1997 ska de individuella bostäder som servicehemmen tillhandahåller de boende bestå av åtminstone ett vardagsrum, ett köksutrymme, ett sovrum, ett badrum samt minst en toalett. Enligt artikel 5.5 andra stycket 4° i samma dekret måste servicehemmen även uppfylla vissa krav avseende ”fakultativa tjänster som utföraren obligatoriskt måste organisera eller göra tillgängliga på de boendes begäran samt regler om tillgång till dessa tjänster” (nedan kallade lagstadgade fakultativa tjänster), varvid ”[Valloniens regering] fastställer minimiföreskrifter” därför.

13 Det framgår av led 2.2 i kapitel III i bilaga III, med rubriken ”Krav som gäller för servicehem”, i Valloniens regerings föreskrifter av den 3 december 1998 om tillämpning av dekretet av den 5 juni 1997 (”Normes applicables aux résidences-services”, arrêté du gouvernement wallon, du 3 décembre 1998, portant exécution du décret du 5 juin 1997) (*Moniteur belge* av den 27 januari 1999, s. 2221), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallade föreskrifterna av den 3 december 1998), att servicehemmen obligatoriskt måste sörja för underhåll av gemensamma utrymmen, av yttre anläggningar och av utrustning som ställs till de boendes förfogande, underhåll av fönsterrutor på insidan och utsidan, information om fritidssysselsättningar som anordnas inom boendegemenskapen, samt se till att en representant för det organ som ansvarar för servicehemmets tillsyn besöker servicehemmet minst två gånger om året. Enligt led 2.3 i samma kapitel i bilaga III till föreskrifterna av den 3 december 1998 måste servicehemmen obligatoriskt och utan hinder tillhandahålla de boende följande fakultativa tjänster:

— Möjligheten att inta måltider tre gånger om dagen, varvid minst en måltid måste vara en varmrätt, antingen i servicehemmets gemensamma måltids- och samlingsutrymme, eller i äldreboendets eller det till servicehemmet knutna vård- och omsorgsboendets restaurang eller i den boendes privatbostad. Varje dag registreras vilka måltider de boende serverats, med angivande av den berördes namn och andra uppgifter som behövs för fakturereringen.

— Möjlighet att få privatbostäderna städade minst en gång i veckan.

— Möjlighet för den boende att få egna sängkläder tvättade.

14 Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att servicehemmet tillämpar priser som bestäms under ekonomiministeriets tillsyn.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 LJJ, som bildades under år 2004, är ett kooperativt bolag enligt belgisk rätt. Bolagets stadgeenliga ändamål var vid tidpunkten för de aktuella omständigheterna att driva och administrera vårdinrättningar samt att ägna sig åt all form av verksamhet som direkt eller indirekt anknyter till vård, omsorg och bistånd till sjuka, äldre, personer med funktionshinder eller andra.

16 I oktober 2004 meddelade LJJ den belgiska skattemyndigheten att bolaget inlett sin verksamhet som bestod i uthyrning av studiolägenheter till personer utan funktionshinder. Myndigheten registrerade därför LJJ för mervärdesskatt.

17 Den 27 oktober 2006 erhöll LJJ ett preliminärt driftstillstånd för servicehemmet ”Les jardins de Jouvence”.

18 Detta servicehem erbjuder sina hyresgäster bostäder för en eller två personer, med ett utrustat kök, vardagsrum, ett sovrum och ett utrustat badrum. Dessutom erbjuder servicehemmet sina hyresgäster och andra personer olika tjänster mot vederlag, närmare bestämt en restaurang med bar, en frisör- och skönhetssalong, en sjukgymnastikmottagning, rörelseträning, en tvättstuga, en central för läkemedelsutlämning där även blodprover kan tas samt en läkarmottagning.

19 Från augusti 2004 till september 2006 genomförde LJJ byggarbeten och installerade utrustning som behövs för dess verksamhet för att kunna börja driva ett servicehem.

20 Den 5 oktober och den 14 november 2006 kontrollerade skattemyndigheten LJJ:s bokföring för att säkerställa att mervärdesskattelagstiftningen tillämpats vad avser perioden från den 30 augusti 2004 till den 30 september 2006. Denna kontroll ledde skattemyndigheten till slutsatsen att LJJ inte hade rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för uppförande av byggnader under perioden 2004-2006, eftersom bolaget var en skattskyldig person för vilken samtliga transaktioner inom ramen för driften av dess servicehem var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 44.2 i mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse. Skattemyndigheten begärde därför att LJJ skulle återbetala felaktigt avdragen mervärdesskatt.

21 Den 25 januari 2007 underrättade skattemyndigheten LJJ om att dess mervärdesskattekonto dragits in med verkan från och med den 30 september 2006.

22 Den 13 februari 2007 delgavs LJJ ett betalningsföreläggande. LJJ invände mot betalningsföreläggandet vid allmänna domstolen i första instans i Mons (Tribunal de première instance de Mons) den 20 februari 2007.

23 Nämnda domstol ogillade LJJ:s talan genom dom av den 19 juni 2012 och anförde bland annat följande i domskälen. Organ vars uppgift är att erbjuda omsorg till äldre är undantagna från mervärdesskatteplikt, enligt artikel 44.2 i mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse, utan att det behöver kontrolleras huruvida de aktuella tjänsterna är kopplade till bland annat socialt bistånd och socialförsäkring eller huruvida tjänsterna tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av den behöriga myndigheten.

24 LJJ överklagade domen till den hänskjutande domstolen, Cour d’appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons), den 19 december 2012.

25 LJJ har vid denna domstol gjort gällande att den omständigheten att bolaget beviljats formellt tillstånd att driva ett servicehem inte nödvändigtvis innebär att det slagits fast att verksamheten har ett socialt syfte, eftersom helt andra villkor gäller för att beviljas tillstånd för servicehem än för äldreboende. Bolaget har vidare anfört att servicehem inte erhåller materiellt stöd från det offentliga, vilket är en grundläggande del i begreppet social trygghet eller social säkerhet. I förevarande fall erhöll LJJ inget ekonomiskt stöd från det allmänna och bolagets hyresgäster erhöll inget stöd eller bistånd från det allmänna för att täcka kostnaden för tillhandahållna tjänster.

26 Belgiska staten har vid Cour d'appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons) yrkat att LJJ:s talan ska ogillas, eftersom detta bolag, som tillhandahåller tjänster som avses i artikel 44.2 i mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse, är en skattskyldig person som är undantagen från mervärdesskatteplikt, och som därför inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Belgiska staten har hävdat att eftersom det servicehem som LJJ driver har meddelats ett tillstånd från Regionen Vallonien, har det formellt förklarats att bolaget har ett socialt syfte bestående i att tillhandahålla tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd. På samma sätt är de tjänster som LJJ tillhandahåller, som har direkt anknytning till boende, vård och behandlingar som erbjuds hyresgästerna för att förbättra deras fysiska och/eller psykiska välmående, av välgörenhetskaraktär.

27 Appellationsdomstolen i Mons (Cour d'appel de Mons), som var tveksam till hur artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska tolkas, beslutade att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör ett servicehem, i den mening som avses i dekretet av den 5 juni 1997, som i [vinst]syfte [erbjuder] bostäder för en eller två personer, med ett utrustat kök, vardagsrum, ett sovrum och ett utrustat badrum, vilket ger de boende möjlighet att leva ett självständigt liv, samt, mot vederlag och i vinstsyfte, erbjuder de boende olika fakultativa tjänster, som även är öppna för andra än dem som bor på servicehemmet (däribland en restaurang med bar, en frisör- och skönhetssalong, en sjukgymnastikmottagning, rörelseträning, en tvättstuga, en central för läkemedelsutlämning där även blodprover kan tas samt en läkarmottagning), i allt väsentligt en välgörenhetsorganisation som ägnar sig åt 'tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring', i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet?

2) Ska frågan besvaras annorlunda om servicehemmet för tillhandahållandet av tjänsterna mottar någon subvention eller annan form av förmån eller ekonomiskt stöd från offentliga myndigheter?”

Prövning av tolkningsfrågorna

28 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att tjänster som tillhandahålls av ett servicehem, som det i det nationella målet, vilket inte erhåller någon subvention eller annan form av fördelar eller ekonomiskt stöd från det allmänna, som tillhandahålls i vinstsyfte och som består i att personer som är 60 år eller äldre tillhandahålls privatbostäder, där dessa kan leva ett självständigt liv, samt fakultativa tjänster mot vederlag, vilka även erbjuds personer som inte bor i servicehemmet, omfattas av det undantag som avses i denna bestämmelse.

29 Det framgår av lydelsen i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet att den bestämmelsen är tillämplig på tjänster och varor ”som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga” och som ”är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring” (dom Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 34, och dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 21).

30 Eftersom det i förevarande fall är ostridigt att LJJ inte är ett offentligrättsligt organ, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, kan dess transaktioner endast vara undantagna från mervärdesskatteplikt enligt denna bestämmelse om LJJ omfattas av begreppet ”andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”, i den mening som avses i samma bestämmelse.

31 De frågor som ska prövas är således dels huruvida LJJ omfattas av begreppet ”andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, dels huruvida de tjänster som tillhandahålls av ett servicehem, som det i det nationella målet, är ”nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring”, i den mening som avses i samma bestämmelse.

Villkoret att medlemsstaten i fråga har erkänt organisationen som en välgörenhetsorganisation

32 Domstolen erinrar till att börja med om att varken villkoren eller formerna för erkännandet av icke offentligrättsliga organisationer ställning som välgörenhetsorganisationer preciseras i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organisationer (se dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

33 Artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet ger i detta hänseende medlemsstaterna en möjlighet att uppställa ett eller flera av de villkor som räknas upp i denna punkt för att undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska gälla en icke offentligrättslig organisation. Medlemsstaterna kan själva välja om de ska införa dessa extra fakultativa villkor som anges i nämnda artikel 13 A.2 a för beviljandet av det aktuella undantaget (se dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

34 Detta innebär att medlemsstaterna enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida de ska erkänna en icke offentligrättslig organisation som välgörenhetsorganisation (se, för ett liknande resonemang, dom Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

35 Det framgår härvid av domstolens praxis att det vid erkännandet av en icke offentligrättslig organisation som en välgörenhetsorganisation ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta en rad omständigheter. Exempel på sådana omständigheter är förekomsten av specifika bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den skattskyldiga personens verksamhet, den omständigheten att andra skattskyldiga personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande, samt att kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan (dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

36 En annan omständighet som kan vara av vikt i detta sammanhang är att i regionen Vallonien omfattas servicehem, tillsammans med ålderdomshem och dagcenter för äldre, av en och samma lagstiftning, vilken syftar till att reglera olika institutionaliserade former av stöd och omvårdnad för äldre.

37 Om inte annat framkommer i den hänskjutande domstolens utredning tyder handlingarna i det nationella målet på att denna lagstiftning definierar vad som omfattas av begreppet ”servicehem” samtidigt som den uppställer ett krav på tillstånd för att driva ett servicehem från den vallonska regeringen, varvid sådant tillstånd förutsätter att ett antal villkor och normföreskrifter är uppfyllda.

Om inte annat framkommer i den hänskjutande domstolens utredning tyder handlingarna i det nationella målet på att vissa av dessa villkor och normföreskrifter är gemensamma för servicehem och ålderdomshem.

38 Vid bedömningen av huruvida den aktuella organisationen är en välgörenhetsorganisation bör det även beaktas att servicehem, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, tillämpar priser som bestäms under ekonomiministeriets tillsyn.

39 Vad särskilt rör den omständigheten att servicehem som drivs i vinstsyfte, såsom är fallet med det servicehem som drivs av LJJ, inte erhåller något stöd från det allmänna och inte heller subventioneras av det allmänna, ska det påpekas att uttrycket ”organisation” i princip är tillräckligt brett för att också omfatta fysiska personer och privata associationer som drivs i vinstsyfte (dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 57), vill domstolen påpeka att den omständigheten att LJJ driver sin verksamhet i detta syfte inte utesluter att bolaget ska anses ingå bland ”andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”, i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Det framgår vidare av den rättspraxis som domstolen hänvisat till i punkt 35 ovan att den omständigheten att kostnaderna för de tjänster som tillhandahålls eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan kan ingå bland de omständigheter ska beaktas i bedömningen av huruvida den berörda organisationen är en välgörenhetsorganisation, samtidigt som den, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 30 i sitt förslag till avgörande, endast är en omständighet bland många andra. Den omständigheten att det inte förekommit någon offentlig finansiering utesluter således inte i sig en sådan slutsats, eftersom bedömningen ska omfatta samtliga omständigheter som är relevanta i det aktuella fallet.

40 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av alla relevanta omständigheter, särskilt de som omnämns i punkterna 35-39 ovan, avgöra huruvida de nationella myndigheterna har hållit sig inom det utrymme för skönsmässig bedömning som de tillerkänns i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet när de slog fast att LJJ är en välgörenhetsorganisation.

Villkoret att tillhandahållandet av tjänster måste vara nära kopplat till socialt bistånd eller socialförsäkring

41 Vad avser frågan om syftet med undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet framgår det av domstolens praxis att alla verksamheter av allmänintresse inte undantas från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast de som anges där, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt (se, för ett liknande resonemang, dom Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punkt 12, och dom Ygeia, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 16). Detta undantag, som innebär att vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn tillförsäkras en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende, är avsett att minska kostnaden för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem (dom Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 30).

42 Domstolen konstaterar att artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet uttryckligen nämner tjänster som tillhandahålls av ålderdomshem som tillhandahållande av tjänster och leverans av varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, vilka således omfattas av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse.

43 Det ska härvid påpekas att ålderdomshem, i likhet med servicehem, tillhandahåller personer som är 60 år eller äldre en bostad samt olika stöd- och omvårdnadstjänster. I mervärdesskattehänseende bör tillhandahållande av bostäder behandlas på samma sätt, oavsett om bostäderna tillhandahålls av ett ålderdomshem eller ett servicehem. I den mån de stöd- och omvårdnadstjänster som servicehem

måste erbjuda enligt relevant nationell lagstiftning överensstämmer med de tjänster som ålderdomshem måste erbjuda enligt samma lagstiftning, ska dessa tjänster behandlas på samma sätt i mervärdesskattehänseende.

44 Bland de tjänster som tillhandahålls av ett servicehem, som det i det nationella målet, utgör tjänsten att tillhandahålla bostäder som är anpassade för äldre personer således exempel på en tjänst som kan omfattas av undantaget enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Övriga tjänster omfattas i princip också av undantaget enligt den bestämmelsen, under förutsättning att dessa tjänster, som detta servicehem är skyldigt att erbjuda enligt den nationella lagstiftningen, syftar till att ge äldre personer stöd och omvårdnad samt motsvarar de tjänster som ålderdomshem på samma sätt är skyldiga att erbjuda enligt denna lagstiftning.

45 Dessutom påverkas denna slutsats, tvärtemot vad LJJ och AXA Belgium SA (nedan kallat Axa) hävdat, inte av att den organisation som driver servicehemmet inte erhåller något ekonomiskt stöd från det allmänna och att de tjänster det tillhandahåller inte omfattas av någon rätt till ersättning från socialförsäkringssystemet.

46 Det ska härvid påpekas att ordalydelsen av artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet inte innehåller något villkor som är knutet till ekonomiskt stöd från det allmänna till den berörda näringsidkaren eller att offentliga institutioner eller socialförsäkringsorgan lämnar ekonomisk ersättning till de personer som tillhandahålls tjänsterna. Såsom den belgiska regeringen har understrukit vid förhandlingen lägger denna bestämmelse vikt vid transaktionernas inneboende egenskaper och vilken ställning den näringsidkare som tillhandahåller tjänsterna eller levererar varorna i det aktuella fallet har och inte hur näringsidkaren finansierar sin verksamhet eller vad denne erhåller för ersättning.

47 Härtill kommer att de begrepp som beskriver undantagen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet utgör självständiga unionsrättsliga begrepp och att de således måste ges en unionsrättslig tolkning (dom Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 22). En lösning som består i att definiera de tjänster som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet på grundval av huruvida näringsidkaren erhåller ekonomiskt stöd från det allmänna eller huruvida kostnaderna för tillhandahållna tjänster ersätts av socialförsäkringsorgan skulle emellertid innebära att det där aktuella begreppet blir avhängigt särdragen i medlemsstaternas lagstiftning på området, vilket skulle kunna äventyra den självständiga tolkningen av detta begrepp och skapa skillnader i hur det tillämpas inom unionen.

48 Domstolen avfärdar vidare LJJ:s och Axas invändning om att näringsidkare som inte har rätt till offentlig finansiering skulle påverkas negativt i konkurrenshänseende i förhållande till näringsidkare som erhåller sådan finansiering, eftersom de förstnämnda näringsidkarna inte kan göra avdrag för mervärdesskatt och således måste låta sina kunder bära samtliga kostnader för byggarbeten som de utfört i tidigare led, inbegripet därpå belöpande mervärdesskatt, varför denna situation, enligt nämnda företags mening, inte är förenlig med principen om skatteneutralitet.

49 Enligt fast rättspraxis utgör nämligen principen om skatteneutralitet särskilt hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

50 I förevarande fall gäller emellertid att den omständigheten att LJJ inte erhåller något ekonomiskt stöd från det allmänna och att socialförsäkringsorganen inte ersätter de tjänster detta bolag tillhandahåller saknar betydelse för arten av de tjänster som LJJ tillhandahåller, eftersom dessa tjänster är jämförbara med de tjänster som tillhandahålls av andra näringsidkare som erhåller ekonomiskt stöd från det allmänna eller för vilka ekonomisk ersättning utgår från det allmänna. Principen om skatteneutralitet utgör således inte hinder för att nämnda tjänster behandlas på samma sätt i mervärdesskattehänseende.

51 Det ska vidare påpekas att enligt formuleringen av den första frågan förekommer bland de tjänster som LJJ erbjuder inom ramen för bolagets drift av ett servicehem vissa fakultativa tjänster mot vederlag som erbjuds både personer som bor på servicehemmet och personer som inte bor där. Det rör sig särskilt om tillgång till en restaurang med bar, en frisör- och skönhetssalong, en sjukgymnastikmottagning, rörelseträning, en tvättstuga, en central för läkemedelsutlämning där även blodprover kan tas och en läkarmottagning.

52 Det ska härvid erinras om att det framgår av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet att medlemsstaterna inte får undanta tillhandahållande av sådana tjänster som bland annat anges i artikel 13 A.1 g i samma direktiv från mervärdesskatteplikt om det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna. Det framgår nämligen av domstolens praxis att det i denna bestämmelse, som är bindande för medlemsstaterna, uppställs villkor som ska beaktas vid tolkningen av de olika undantagen från skatteplikt som avses där, vilka i likhet med det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 g i nämnda direktiv avser tjänster eller leveranser som är ”nära kopplade till” eller har en ”nära koppling till” en verksamhet av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom Ygeia, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 26).

53 Vad avser de i punkt 51 ovan nämnda fakultativa tjänsterna ankommer det på den nationella domstolen att avgöra vilka av dem som krävs enligt tillämplig nationell lagstiftning. Förutsatt att det rör sig om tjänster som motsvarar de tjänster som erbjuds av ålderdomshem, kan sådana fakultativa tjänster anses vara nära kopplade bland annat till socialförsäkring, och sådana tjänster är väsentliga för de undantagna verksamheterna.

54 Det ska härvid påpekas att det framgår av LJJ:s och Axas anmärkningar att föreskrifterna av den 3 december 1998 räknar restaurangtjänster, städning av privatbostäder minst en gång i veckan och tvätt av de boendes sängkläder som lagstadgade fakultativa tjänster. Förutsatt att det rör sig om tjänster som motsvarar de tjänster som erbjuds av åldersdomshem, är de lagstadgade fakultativa tjänsterna således väsentliga för ett servicehems undantagna verksamheter. Vad däremot gäller tillhandahållande av andra fakultativa tjänster, under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, såsom frisörtjänster och skönhetstjänster, framgår det inte att den aktuella nationella lagstiftningen kräver att servicehem tillhandahåller sådana tjänster, vilket även gäller för ålderdomshem, eftersom sådana fakultativa tjänster inte kan anses vara väsentliga för ett servicehems undantagna verksamheter. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att kontrollera dessa upplysningar.

55 Mot bakgrund av det ovan angivna ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande:

— Artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att bland de tjänster som tillhandahålls av ett servicehem, som det i det nationella målet, och vars välgörenhetskaraktär det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma mot bakgrund av bland annat de uppgifter som anges i förevarande dom, är tjänsten att tillhandahålla bostäder som är anpassade för äldre personer en tjänst som kan omfattas av undantaget enligt denna bestämmelse. Övriga tjänster som tillhandahålls av detta servicehem kan också omfattas av detta undantag, under förutsättning bland annat att de tjänster som servicehem är skyldiga att erbjuda enligt relevant nationell lagstiftning syftar till att ge äldre personer stöd och omvårdnad samt motsvarar de tjänster som ålderdomshem på samma sätt är skyldiga att erbjuda enligt den aktuella nationella lagstiftningen.

— Det saknar härvid betydelse huruvida den som driver ett servicehem, som det i det nationella målet, erhåller någon subvention eller annan form av förmån eller ekonomiskt stöd från det allmänna.

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ska tolkas på så sätt att bland de tjänster som tillhandahålls av ett servicehem, som det i det nationella målet, och vars välgörenhetskaraktär det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma mot bakgrund av bland annat de uppgifter som anges i förevarande dom, är tjänsten att tillhandahålla bostäder som är anpassade för äldre personer en tjänst som kan omfattas av undantaget enligt denna bestämmelse. Övriga tjänster som tillhandahålls av detta servicehem kan också omfattas av detta undantag, under förutsättning bland annat att de tjänster som servicehem är skyldiga att erbjuda enligt relevant nationell lagstiftning syftar till att ge äldre personer stöd och omvårdnad samt motsvarar de tjänster som ålderdomshem på samma sätt är skyldiga att erbjuda enligt den aktuella nationella lagstiftningen.

Det saknar härvid betydelse huruvida den som driver ett servicehem, som det i det nationella målet, erhåller någon subvention eller annan form av förmån eller ekonomiskt stöd från det allmänna.

Underskrifter