

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

27 maart 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Btw – Werkingsfeer – Bepaling van maatstaf van heffing – Begrip ‚subsidie die rechtstreeks met de prijs verband houdt‘ – Betaling van forfait door nationale zorgverzekering aan instellingen voor huisvesting van afhankelijke ouderen”

In zaak C-151/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de cour administrative d’appel de Versailles (Frankrijk) bij beslissing van 7 maart 2013, ingekomen bij het Hof op 25 maart 2013, in de procedure

Le Rayon d’Or SARL

tegen

Ministre de l’Économie et des Finances,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Borg Barthet, kamerpresident, M. Berger en F. Biltgen (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 januari 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Le Rayon d’Or SARL, vertegenwoordigd door A. Grousset, E. Ashworth en F. Bertacchi, avocats,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en J. S. Pilczer als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van

belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) en van artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Le Rayon d’Or SARL (hierna: „Rayon d’Or”), een in Frankrijk gevestigde vennootschap, en de belastingdienst, vertegenwoordigd door de minister van Economische Zaken en Financiën, over de berekening van het aftrekbare gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) bij een instelling voor de huisvesting van afhankelijke ouderen (hierna: „IHAO”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten [...]: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden”.

5 Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bevat een reeks vrijstellingen „ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Zo moeten de lidstaten vrijstelling verlenen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, voor onder meer:

„b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”.

6 Overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan heeft de btw-richtlijn met ingang van 1 januari 2007 de btw-regeling van de Unie, met name de Zesde richtlijn, ingetrokken en vervangen. De bepalingen van de btw-richtlijn zijn derhalve in wezen identiek aan de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn.

7 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn is als volgt verwoord:

„De volgende handelingen zijn aan de [btw] onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

8 Artikel 73 van de btw-richtlijn, dat in de plaats is gekomen van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, bepaalt het volgende:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

9 Artikel 132, lid 1, sub b en c, van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”.

10 Artikel 174, lid 1, van de btw-richtlijn regelt het volgende:

„Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van een breuk, waarvan:

a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de [btw] niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 recht op aftrek bestaat, en

b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de [btw] niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

De lidstaten kunnen in de noemer het bedrag van andere subsidies opnemen dan die welke rechtstreeks verband houden met de in artikel 73 bedoelde prijs van de handelingen.”

Frans recht

11 Zoals volgt uit de verwijzingsbeslissing luidt artikel 256 van de code général des impôts (algemene belastingwet; hierna: „CGI”) als volgt:

„aan de [btw] zijn onderworpen: de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.”

12 Overeenkomstig artikel 261, lid 4, punt 1 ter, van de CGI, is „zorg verleend door particuliere instellingen voor de huisvesting van ouderen zoals vermeld in artikel L. 312 1, I, punt 6, van de code de l'action sociale et des familles [wetboek inzake maatschappelijk en gezinswerk], die wordt gedekt door een jaarlijks algemeen zorgforfait krachtens artikel L. 174?7 van de code de la sécurité sociale [wetboek inzake sociale zekerheid] [...], vrijgesteld van [btw] [...]”.

13 Artikel 266, lid 1, sub a, van de CGI bepaalt:

„1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten [...]: alle bedragen, waarden, goederen of diensten die de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.”

14 Artikel L. 174?7 van de code de la sécurité sociale luidt als volgt:

„De kosten gerelateerd aan medische zorg die wordt verstrekt aan sociaal verzekerden en socialebijstandsontvangers in instellingen en dienstinstellingen zoals vermeld in artikel L. 162?24-1 worden gedragen door de zorgverzekeringsstelsels of door de sociale bijstand, volgens bij bestuursrechtelijke maatregel vastgestelde modaliteiten, eventueel volgens forfaitaire formules.”

15 Overeenkomstig artikel L. 313?12 van de code de l'action sociale et des familles ontvangen IHAO's die een meerjarenovereenkomst met de voorzitter van de algemene raad en de bevoegde autoriteit van de Staat hebben gesloten, een algemeen zorgforfait voor de zorg die zij verstrekken.

16 Artikel R. 314?158 van de code de l'action sociale et des familles is als volgt verwoord:

„De verstrekkingen van de instellingen of delen van instellingen genoemd in artikel L. 313?12 [...] omvatten:

1. een dagtarief voor de huisvesting,
2. een dagtarief voor de afhankelijkheid,
3. een dagtarief voor de zorg.”

17 Artikel R. 314?161 van de code de l'action sociale et des familles bepaalt:

„Het zorgtarief dekt de noodzakelijke medische en paramedische diensten voor de behandeling van somatische en psychische aandoeningen van personen die verblijven in de instelling alsook de paramedische diensten verbonden aan de staat van afhankelijkheid waarin de opgevangen personen zich bevinden.”

18 Volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter houdt de berekeningswijze van het „zorgforfait” rekening met het aantal opgevangen bewoners in elke instelling en hun afhankelijkheidsniveau, geëvalueerd volgens de voorwaarden beschreven in de artikelen R. 314?170 en R. 314?171 van de code de l'action sociale et des familles en historische factoren die op nationaal niveau wordt vastgesteld en jaarlijks wordt geactualiseerd op basis van de

gemiddelde uitgaven van alle IHAO's.

Aan het geding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vraag

19 Le Rayon d'Or, die een IHAO exploiteert, was van oordeel dat de door de zorgverzekering aan haar betaalde bedragen uit hoofde van het „zorgforfait” zich buiten de werkingssfeer van de btw bevinden en dat hiermee dus geen rekening zou mogen worden gehouden bij de berekening van het op haar toepasbare aftrekbare gedeelte van de btw voor de jaren 2006 tot en met 2008. Voor die jaren heeft zij dus het aftrekbare bedrag herzien en aan de belastingdienst om teruggaaf van 60 064 EUR verzocht.

20 Nadat de belastingdienst dit verzoek had afgewezen, heeft Le Rayon d'Or zich tot het tribunal administratif de Montreuil [bestuursrechter in eerste aanleg te Montreuil] gewend. Omdat deze rechter haar beroep heeft verworpen, is Le Rayon d'Or in hoger beroep gegaan bij de cour administrative d'appel de Versailles [bestuursrechter in hoger beroep te Versailles].

21 Voor deze rechter heeft Le Rayon d'Or haar standpunt herhaald dat de nationale bepalingen in strijd zijn met de Zesde richtlijn en de btw-richtlijn, omdat zij tot gevolg hebben dat in een vrijstelling van de btw voor bedragen gelijk aan het „zorgforfait” wordt voorzien, terwijl die volgens haar buiten de werkingssfeer van deze belasting vallen. Ter onderbouwing van haar stelling voert zij aan dat de berekeningswijze voor het „zorgforfait” niet toelaat dit in te delen als „subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs [...]” voor de door de IHAO aan de bewoners verstrekte zorg.

22 Om te beginnen zijn de ten behoeve van de bewoners verrichte diensten immers niet op voorhand gedefinieerd of geïndividualiseerd en worden de bewoners niet in kennis gesteld van de hoogte van de prijs ervan. Vervolgens zijn de bewoners van deze kosteloze dienst verzekerd, ongeacht de hoeveelheid subsidie die aan de instelling wordt toegewezen of de mate waarin de kosten waarvoor de subsidie is bedoeld zijn gedekt, aangezien de nationale wetgever het beginsel heeft ingevoerd dat medische zorg binnen de IHAO's gratis moet zijn. Tot slot valt de hoeveelheid door een bepaalde instelling ontvangen subsidie niet samen met de daadwerkelijke kosten van de zorg.

23 De belastingdienst geeft primair te kennen dat het „zorgforfait” niet moet worden gezien als een subsidie maar als een tariefregeling en dat het feit dat het tarief is gebaseerd op de zorgbehoefte niet in de weg staat aan de kwalificatie als „diensten onder bezwarende titel”. Subsidiar betoogt deze dienst dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de betaling van het „zorgforfait” en de aan de begunstigden verstrekte zorg. De dienst is inderdaad niet noodzakelijk geïndividualiseerd, maar wel gemakkelijk te individualiseren. De zorgverstrekking in kwestie is bovendien een wettelijke plicht van Le Rayon d'Or, waarvan de prijs niet door de begunstigde van de zorg hoeft te worden betaald en niet evenredig hoeft te zijn aan de waarde van die diensten.

24 In die omstandigheden heeft de cour administrative d'appel de Versailles de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 11, [...] A, lid 1, sub a, van de [Zesde] richtlijn, overgenomen in artikel 73 van [de btw-]richtlijn, aldus worden uitgelegd dat het ‚zorgforfait’ betaald door de zorgverzekeringen aan de [IHAO's], overeenkomstig artikel L. 174⁷ van de code de la sécurité sociale, en vrijgesteld van [btw] krachtens [...] artikel 261[, lid 4, punt 1 ter,] van de [GCI], een subsidie is die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de zorg die aan de bewoners wordt verstrekt, die uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de [btw] valt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

25 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het Hof in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof tot taak heeft de nationale rechter een voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding nuttig antwoord te geven. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen in voorkomend geval te herformuleren (zie met name arresten Haug, C?286/05, EU:C:2006:296, punt 17; Campina, C?45/06, EU:C:2007:154, punt 30, en Hewlett-Packard Europe, C?361/11, EU:C:2013:18, punt 35).

26 Het Hof kan daartoe uit alle door de nationale rechter verschaft gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de normen en beginselen van het Unierecht putten die, gelet op het voorwerp van het hoofdgeding, uitlegging behoeven (zie arrest Byankov, C?249/11, EU:C:2012:608, punt 58).

27 In de onderhavige zaak volgt uit de verwijzingsbeslissing dat het hoofdgeding in wezen de vraag betreft of een forfaitaire betaling als het „zorgforfait” binnen de werkingssfeer van de btw valt en in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van het aftrekbare gedeelte.

28 De vraag moet dan ook zo worden opgevat dat de verwijzende rechter daarmee in wezen wenst te vernemen of artikel 11, A, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een forfaitaire betaling als het „zorgforfait” dat in het hoofdgeding aan de orde is, de tegenprestatie is voor de zorg die een IHAO onder bezwarende titel aan zijn bewoners verstrekt, die uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de btw valt.

29 Teneinde op die vraag te antwoorden, dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn, waarin de werkingssfeer van de btw is gedefinieerd, de „diensten, welke [...] onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw zijn onderworpen en dat het vaste rechtspraak van het Hof is dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht, en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie onder meer arresten Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punt 14; Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punt 39, en RCI Europe, C?37/08, EU:C:2009:507, punt 24).

30 Daarnaast heeft het Hof reeds geoordeeld dat de subsidies die direct verband houden met de prijs van een belastbare handeling slechts een van de situaties bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is en dat, los van de specifieke situatie, de maatstaf van heffing voor een dienstverrichting steeds wordt gevormd door al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen (zie in die zin arrest Keeping Newcastle Warm, C?353/00, EU:C:2002:369, punten 23 en 25).

31 Aangezien artikel 73 van de btw-richtlijn, dat in de plaats is gekomen van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, in wezen identiek is aan die laatste bepaling, zijn de in de twee voorafgaande punten aangehaalde rechtspraak en de uiteenzettingen hierna van overeenkomstige toepassing op genoemd artikel 73.

32 Vastgesteld moet worden dat het door de nationale zorgverzekering aan de IHAO's betaalde „zorgforfait” dat in het hoofdgeding aan de orde is, door de IHAO's wordt ontvangen als tegenprestatie voor de zorg die zij volgens verschillende formules verstrekken aan hun bewoners.

33 Zoals Le Rayon d'Or ter terechtzitting heeft erkend, zijn de IHAO's om te beginnen immers verplicht om als tegenprestatie voor de betaling van dit forfait, ook daadwerkelijk diensten ten behoeve van hun bewoners te verrichten.

34 Voorts is niet vereist, om een dienstverrichting te kunnen aanmerken als zijnde verricht „onder bezwarende titel” in de zin van die richtlijn, dat de tegenprestatie van die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is, aangezien de tegenprestatie ook kan worden verkregen van een derde (zie in die zin arrest Loyalty Management UK en Baxi Group, C-53/09 en C-55/09, EU:C:2010:590, punt 56).

35 Het feit dat in het hoofdgeding de directe begunstigde van de aan de orde zijnde dienstverrichtingen niet de nationale zorgverzekering is die het forfait betaalt, maar de verzekerde, is niet van dien aard, in tegenstelling tot wat Le Rayon d'Or betoogt, dat dit het directe verband tussen de dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie verbreekt.

36 Tot slot volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer, zoals in het hoofdgeding, de dienstverrichting er met name door wordt gekenmerkt dat de dienstverrichter permanent ter beschikking staat om waar nodig diensten ten behoeve van de bewoners te verrichten, het niet noodzakelijk is dat wordt aangetoond dat een betaling betrekking heeft op geïndividualiseerde en eenmalige zorg waaraan de bewoners nood hebben, om het bestaan te erkennen van een rechtstreeks verband tussen die verrichting en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen (zie in die zin arrest Kennemer Golf, EU:C:2002:200, punt 40).

37 Derhalve is de omstandigheid dat de zorg die in het hoofdgeding aan de bewoners wordt verstrekt, niet van tevoren is bepaald en ook niet is geïndividualiseerd, en dat de vergoeding in de vorm van een forfait wordt betaald, evenmin van dien aard dat daardoor het directe verband wordt tenietgedaan tussen de verrichte diensten en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen, waarvan het bedrag van tevoren wordt bepaald volgens duidelijk afgebakende criteria.

38 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een forfaitaire betaling als het „zorgforfait” dat in het hoofdgeding aan de orde is, de tegenprestatie is voor de zorg die een IHAO onder bezwarende titel aan zijn bewoners verstrekt, die uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de btw valt.

Kosten

39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat een forfaitaire betaling als het „zorgforfait” dat in het hoofdgeding aan de orde is, de tegenprestatie is voor de zorg die een instelling voor de huisvesting van afhankelijke ouderen onder bezwarende titel aan zijn bewoners verstrekt, die uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde valt.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.