



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

27. marts 2014*

»Præjudiciel forelæggelse — beskatning — moms — anvendelsesområde — fastlæggelse af beskatningsgrundlaget — begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med prisen« — den nationale sygeforsikringskasses betaling af et fast beløb til boinstitutioner for plejekrævende ældre«

I sag C-151/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af cour administrative d'appel de Versailles (Frankrig) ved afgørelse af 7. marts 2013, indgået til Domstolen den 25. marts 2013, i sagen:

Le Rayon d'Or SARL

mod

Ministre de l'Économie et des Finances,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Borg Barthet, og dommerne M. Berger og F. Biltgen (refererende dommer),

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. januar 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Le Rayon d'Or SARL ved avocats A. Grousset, E. Ashworth og F. Bertacchi
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: fransk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), og af artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem Le Rayon d'Or SARL (herefter »Rayon d'Or«), et selskab med hjemsted i Frankrig, og skattemyndighederne, ved Ministre de l'Économie et des Finances (økonomi- og finansministeren), vedrørende beregningen af pro rata-satsen for fradraget for merværdiafgift (herefter »moms«), for en boinstitution for plejekrævende ældre (herefter et »plejehjem«).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), har følgende ordlyd:

»[Moms] pålægges:

- 1) levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

- 4 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fastsætter:

»I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

- a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

- 5 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, opregner en række momsfritage for visse former for virksomhed af almen interesse. Medlemsstaterne skal således, på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af foreskrevne fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug bl.a. fritage:

»b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligtretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

- 6 Momsdirektivet har i henhold til dets artikel 411 og 413 fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet EU-lovgivningen på momsområdet, bl.a. sjette direktiv. Bestemmelserne i momsdirektivet er i alt væsentligt identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv.

7 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er affattet således:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

8 Momsdirektivets artikel 73, som har erstattet sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

9 Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), er sålydende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat.«

10 Momsdirektivets artikel 174, stk. 1, bestemmer:

»Pro rata-satsen for fradraget fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som omfatter følgende beløb:

- a) i tælleren den samlede årlige omsætning – uden moms – for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 168 og 169
- b) i nævneren den samlede årlige omsætning – uden moms – for de transaktioner, som er opført i tælleren, samt for de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.

Medlemsstaterne kan i nævneren medtage andre tilskud end dem, der direkte er forbundet med prisen på de i artikel 73 omhandlede leveringer af varer eller ydelser.«

Fransk ret

- 11 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, bestemmer artikel 256 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«):
- »[Moms] pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person.«
- 12 I henhold til CGI's artikel 261, stk. 4, nr. 1° b, er »pleje, der udføres af de private plejehjem for ældre, der er nævnt i artikel L. 312-1, nr. 6°, i code de l'action sociale et des familles [lov om social indsats og familier], og som betales ved udbetaling af et samlet årligt fast plejebeløb i henhold til artikel L. 174-7 i code de la sécurité sociale [lov om social sikring], [...] fritaget for [moms]«.
- 13 CGI's artikel 266, stk. 1, litra a), bestemmer:
- »1. Beskatningsgrundlaget er:
- a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...] de samlede beløb, værdier, goder og tjenesteydelser, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«
- 14 Det bestemmes i artikel L. 174-7 i code de la sécurité sociale:
- »Udgifterne til plejeydelser, der leveres til socialt sikrede og sociale bistandsmodtagere på de institutioner, der er nævnt i artikel L. 162-24-1, betales af sygeforsikringsordningen eller i form af social bistand i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i de administrative forskrifter, eventuelt i form af faste beløb.«
- 15 I henhold til artikel L. 313-12 i code de l'action sociale et des familles har plejehjemmene indgået en flerårig aftale med formanden for det departementale råd og den kompetente statslige myndighed, hvorefter plejehjemmene modtager et samlet fast beløb for de plejeydelser, de leverer.
- 16 Artikel L. 314-158 i code de l'action sociale et des familles har følgende ordlyd:
- »Ydelser, der leveres af de institutioner eller institutionsafdelinger, som er nævnt i artikel L. 313-12 [...], omfatter:
- 1° en daglig takst for ophold
- 2° en daglig takst for omsorgsydelser
- 3° en daglig takst for plejeydelser.«
- 17 Artikel R. 314-161 i code de l'action sociale et des familles har følgende ordlyd:
- »Taksten for plejeydelser omfatter alle de lægeydelser og paramedicinske ydelser, der er nødvendige for at kunne behandle somatiske og psykiske lidelser hos personer, der bor på institutionen, samt de paramedicinske ydelser, der følger af beboernes plejebestanden.«

- 18 Ifølge oplysningerne fra den forelæggende ret tages der ved beregningen af det »faste plejebeløb« hensyn til antallet af beboere i den enkelte institution og deres plejebenhov, som vurderes på grundlag af de betingelser, der er fastsat i artikel R. 314-170 og artikel R. 314-171 i code de l'action sociale et des familles, samt de historiske koefficienter, der er fastsat på nationalt plan, og som tilpasses en gang årligt på grundlag af plejehjemmenes gennemsnitlige udgifter.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 19 Rayon d'Or, som driver et plejehjem, er af den opfattelse, at de beløb, som sygeforsikringskassen udbetaler til institutionen i form af et »fast plejebeløb«, ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, og at der derfor ikke skal tages hensyn til disse beløb ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget for moms vedrørende 2006-2008. Selskabet har derfor foretaget en berigtigelse af det fradragsberettigede beløb for de omhandlede år og anmodet skattemyndighederne om at tilbagebetale 60 064 EUR.
- 20 Skattemyndighederne afslog denne anmodning, hvorefter Rayon d'Or indbragte sagen for tribunal administratif de Montreuil. Denne ret frifandt skattemyndighederne, hvorefter Rayon d'Or iværksatte appel ved cour administrative d'appel de Versailles.
- 21 For denne ret har Rayon d'Or gentaget sit synspunkt, hvorefter de nationale bestemmelser er i strid med sjette direktiv og momsdirektivet, for så vidt som de indebærer, at de beløb, der svarer til det »faste plejebeløb«, og som ifølge selskabets opfattelse ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, fritages for denne afgift. Til støtte herfor har Rayon d'Or anført, at metoden til beregning af det »faste plejebeløb« ikke gør det muligt at kvalificere dette som et »tilskud, der er direkte forbundet med prisen« på de plejeydelser, som plejehjemmet leverer til beboerne.
- 22 For det første er de ydelser, der leveres til beboerne, nemlig hverken defineret på forhånd eller individualiseret, og beboerne oplyses ikke om prisen. Dertil kommer, at eftersom den nationale lovgiver har indført et princip om, at der på plejehjem skal leveres gratis sundhedspleje, er beboerne sikret modtagelse af ydelsen uden betaling, uanset hvor stort et tilskud der ydes til institutionen, og i hvilket omfang dette tilskud stemmer overens med de omkostninger, som det skal dække. Endelig svarer det beløb, som en institution tildeles, ikke til de faktiske plejeomkostninger.
- 23 Skattemyndighederne har principalt gjort gældende, at det »faste plejebeløb« ikke skal anses for at udgøre et tilskud, men et takstsystem, og at den omstændighed, at taksten fastsættes på grundlag af plejebenhovet, ikke er til hinder for en kvalificering som en »ydelse mod vederlag«. Skattemyndighederne har subsidiært bl.a. anført, at der er en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem betalingen af det »faste plejebeløb« og de plejeydelser, der leveres til ydelsesmodtagerne. Ydelsen er ganske vist ikke nødvendigvis individualiseret, men den kan individualiseres. Rayon d'Or har desuden en lovbestemt pligt til at levere de omhandlede plejeydelser, hvis pris ikke nødvendigvis skal betales af modtagerne af ydelserne eller være proportional med disse ydelsers værdi.
- 24 På denne baggrund har cour administrative d'appel de Versailles besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som er gentaget i [momsdirektivets] artikel 73 [...], fortolkes således, at et »fast plejetillæg«, der udbetales af sygeforsikringen til [plejehjem], i henhold til code de la sécurité sociales artikel L. 174-7, og som er fritaget for [moms] i henhold til [CGI's] artikel 261, stk. 4, nr. 1 b, udgør et tilskud, der er direkte forbundet med prisen på den plejeydelse, der leveres til beboerne, og som er omfattet af [momsens] anvendelsesområde?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 25 Indledningsvis skal der henvises til, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (jf. bl.a. dom Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, præmis 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, præmis 30, og Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, præmis 35).
- 26 Til dette formål kan Domstolen fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, og navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, udlede de EU-retlige bestemmelser og principper, som det under hensyntagen til genstanden for tvisten i hovedsagen er nødvendigt at fortolke (dom Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, præmis 58).
- 27 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen i det væsentlige vedrører spørgsmålet, om en på forhånd fastsat betaling som det »faste plejebeløb« er omfattet af momsens anvendelsesområde og skal tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.
- 28 Det forelagte spørgsmål skal derfor forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og momsdirektivets artikel 73 skal fortolkes således, at en forud fastsat betaling såsom det i hovedsagen omhandlede »faste plejebeløb« udgør modværdien for de plejeydelser, som et plejehjem mod vederlag leverer til sine beboere, og dermed er omfattet af momsens anvendelsesområde.
- 29 Med henblik på at besvare dette spørgsmål erindres der dels om, at i henhold til sjette direktivs artikel 2, som definerer momsens anvendelsesområde, skal moms pålægges »tjenesteydelser, som [foretages] mod vederlag«, og at en tjenesteydelse ifølge Domstolens faste praksis kun foretages mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og dermed kun pålægges afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39, og RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, præmis 24).
- 30 Dels har Domstolen allerede fastslået, at tilskud, der er direkte forbundet med en transaktions pris, kun udgør en af flere situationer, der er omfattet af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse, uafhængigt af, hvilken situation der konkret er tale om, udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen (jf. i denne retning dom Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, præmis 23 og 25).
- 31 Eftersom momsdirektivets artikel 73, som har erstattet sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det væsentlige er identisk med denne sidstnævnte bestemmelse, finder den retspraksis, som er nævnt i de to foregående præmisser, og de følgende bemærkninger *mutatis mutandis* anvendelse på denne artikel 73.
- 32 Det må konstateres, at det i hovedsagen omhandlede »plejebeløb«, som udbetales af den nationale sygesikringskasse til plejehjemmene, oppebæres af disse sidstnævnte som vederlag for plejeydelser, som de efter forskellige modeller leverer til deres beboere.
- 33 For det første er plejehjemmene nemlig, som Rayon d'Or medgav under retsmødet, forpligtede til, som modydelse for betalingen af det nævnte beløb, faktisk at levere ydelser til deres beboere.

- 34 Dernæst kræves det ikke, for at en levering kan anses for foretaget »mod vederlag« som omhandlet i dette direktiv, at modydelsen for denne levering skal erlægges direkte af modtageren af ydelserne, men modydelsen kan også erlægges af en tredjemand (jf. i denne retning dom Loyalty Management UK og Baxi Group, C-53/09 og C-55/09, EU:C:2010:590, præmis 56).
- 35 Den omstændighed, at den direkte modtager af de omhandlede tjenesteydelser i hovedsagen ikke er den nationale sygesikringskasse, som betaler det faste beløb, men den sikrede person, kan, i modsætning til det af Royal d'Or anførte, ikke bryde den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse.
- 36 Det fremgår endelig af Domstolens praksis, at når den omhandlede tjenesteydelse, som i hovedsagen, bl.a. er karakteriseret ved, at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på, på givne tidspunkter, at levere de plejeydelser, som beboerne har behov for, er det ikke nødvendigt for at fastslå en direkte sammenhæng mellem den nævnte ydelse og den modtagne modydelse at godtgøre, at en betaling vedrører en individualiseret, enkeltstående plejeydelse leveret på anmodning fra en beboer (jf. i denne retning dom Kennemer Golf, EU:C:2002:200, præmis 40).
- 37 Den omstændighed, at plejeydelserne til beboerne i hovedsagen hverken er defineret i forvejen eller individualiserede, og at vederlaget betales i form af et fast beløb, kan heller ikke påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier.
- 38 På baggrund af det ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og momsdirektivets artikel 73 skal fortolkes således, at en forud fastsat betaling såsom det i hovedsagen omhandlede »faste plejebeløb« udgør modværdien for de plejeydelser, som et plejehjem mod vederlag leverer til sine beboere, og dermed er omfattet af momsens anvendelsesområde.

Sagens omkostninger

- 39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en forud fastsat betaling såsom det i hovedsagen omhandlede »faste plejebeløb« udgør modværdien for de plejeydelser, som en boinstitution for plejekrævende ældre mod vederlag leverer til sine beboere, og dermed er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde.

Underskrifter