

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 27 mars 2014 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Tillämpningsområde – Fastställande av beskattningsunderlaget – Begreppet 'subvention som är direkt kopplad till priset' – Schablonbelopp som den nationella sjukförsäkringskassan betalar ut till äldreboenden för personer i behov av omsorg”

I mål C-151/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour administrative d'appel de Versailles (Frankrike) genom beslut av den 7 mars 2013, som inkom till domstolen den 25 mars 2013, i målet

**Le Rayon d'Or SARL**

mot

**Ministre de l'Économie et des Finances,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Borg Barthet samt domarna M. Berger och F. Biltgen (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 januari 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Le Rayon d'Or SARL, genom A. Grousset, E. Ashworth och F. Bertacchi, avocats,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11.A.1 a 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), och av artikel 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Le Rayon d'Or SARL (nedan kallat Rayon d'Or), bolag etablerat i Frankrike, och skattemyndigheten, företrädd av ministre de l'Économie et des Finances (ekonomi- och finansministern), angående beräkningen av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt för ett äldreboende för personer i behov av omsorg (nedan kallat äldreboende).

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionsrätt*

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag [ersättning] inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,”

4 I artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”*Inom landets territorium*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller ... tillhandahållande av varor och ... tjänster: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

5 I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet finns en uppräkningslista av undantag från mervärdesskatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Medlemsstaterna ska 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:

”b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

6 Mervärdesskattedirektivet har, enligt artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet. Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är i huvudsak identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

7 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

8 Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, som ersatt artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet, har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

9 Enligt artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet gäller följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

10 I artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Den avdragsgilla andelen skall vara resultatet av ett bråk bestående av följande belopp:

a) I täljaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag enligt artiklarna 168 och 169.

b) I nämnaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner som inte medför rätt till avdrag.

Medlemsstaterna får i nämnaren inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt knutna till priset på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster som avses i artikel 73.”

#### *Fransk rätt*

11 I likhet med vad som framgår av beslutet om hänskjutande har artikel 256 i code général des impôts (den allmänna skattelagen) (nedan kallad CGI) följande lydelse:

”Leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt.”

12 I enlighet med artikel 261.4.1b i CGI ska från mervärdesskatt undantas ”vård som ges av sådana privata institutioner för äldreboende som anges i artikel L. 312-1.6 i i lagen om socialt arbete och familjer (code de l'action sociale et des familles), och som ersätts genom ett årligt

heltäckande schablonbelopp för vård enligt artikel L. 174-7 i lagen om social trygghet (code de la sécurité sociale)."

13 I artikel 266.1 a i CGI anges följande:

"1. Beskattningsunderlaget ska vara följande:

a) För ... tillhandahållande av varor och ... tjänster ... Alla belopp, värden, varor eller tjänster som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna."

14 I artikel L. 174-7 i lagen om social trygghet föreskrivs följande:

"Utgifter för sjukvård till socialförsäkringstagare och mottagare av socialhjälp vid sådana institutioner som anges i artikel L. 162-24-1 ska bäras av sjukförsäkringssystemet eller utgöra socialhjälp enligt de bestämmelser som fastställts i lag, eventuellt i form av en schablonersättning."

15 Enligt artikel L. 313-12 i lagen om socialt arbete och familjer ska ett äldreboende som har undertecknat ett flerårigt avtal med ordföranden för Conseil régional (regional myndighet) och den behöriga statliga myndigheten, erhålla ett heltäckande schablonbelopp för de vårdtjänster som det tillhandahåller.

16 Artikel R. 314-158 i lagen om socialt arbete och familjer har följande lydelse:

"Tjänster som tillhandahålls av de institutioner eller delar av institutioner som avses i artikel L. 313-12 ... omfattar:

1° En daglig avgift för uppehållet,

2° En daglig avgift för omsorg,

3° En daglig avgift för vården."

17 Artikel R. 314-161 i lagen om socialt arbete och familj har följande lydelse:

"Avgiften för vård omfattar nödvändig medicinsk och paramedicinsk behandling av somatiska och psykiska åkommor hos de boende samt den paramedicinska behandling som motsvarar de boendes behov av omsorg."

18 Enligt den hänskjutande domstolen tar beräkningsmetoden för "schablonbeloppet för vård" hänsyn till antalet boende inom varje institution och deras behov av omsorg, som bedöms enligt artiklarna R. 314-170 och R. 314-171 i lagen om socialt arbete och familjer, samt historiska faktorer som fastställs nationellt och som uppdateras varje år efter de genomsnittliga utgifterna för äldreboenden.

## **Omständigheterna i målet och tolkningsfrågan**

19 Rayon d'Or, som driver ett äldreboende, anser att de belopp som sjukförsäkringskassan betalat ut såsom "schablonbelopp för vård" inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och därför inte ska beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andel mervärdesskatt som ska tillämpas för åren 2006–2008. Rayon d'Or rättade den avdragsgilla skatten för de ifrågavarande åren och ansökte hos skattemyndigheten om återbetalning av 60 064 euro.

20 Efter det att skattemyndigheten hade avslagit ansökan väckte Rayon d'Or talan vid Tribunal administratif de Montreuil. Den domstolen ogillade talan varvid Rayon d'Or överklagade till Cour administrative d'appel de Versailles.

21 Rayon d'Or har inför den domstolen vidhållit sin ståndpunkt enligt vilken de nationella bestämmelserna strider mot sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet, eftersom belopp som utgör "schablonbelopp för vård" är undantagna från mervärdesskatt och därför inte omfattas av tillämpningsområdet för denna skatt. Till stöd för detta argument har Rayon d'Or gjort gällande att beräkningsmetoden för "schablonbeloppet för vård" inte medger att schablonbeloppet kvalificeras som en "subvention som är direkt kopplat till priset" för de vårdtjänster som ett äldreboende tillhandahåller de boende.

22 För det första är nämligen de tjänster som ges de boende varken bestämda på förhand eller individualiserade och de boende informeras inte om priset för tjänsterna. Eftersom den nationella lagstiftaren har infört principen att medicinsk vård som ges i äldreboenden ska vara kostnadsfri, ska de boende åtnjuta kostnadsfriheten oberoende av vilket belopp den subvention uppgår till som lämnas till äldreboendet och oberoende av huruvida den överensstämmer med de kostnader som den är avsedd att täcka. Slutligen sammanfaller de anslag som ett visst äldreboende erhåller inte med de faktiska vårdkostnaderna.

23 Skattemyndigheten har i första hand gjort gällande att "schablonbeloppet för vård" inte ska betraktas som en subvention utan som ett taxesystem. Den omständigheten, att taxan fastställs på grundval av vårdbehovet hindrar inte heller att den ska anses som en "tjänst som tillhandahålls mot ersättning". I andra hand har skattemyndigheten bland annat gjort gällande att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan utbetalningen av "schablonbeloppet för vård" och de vårdtjänster som ges mottagarna. Tjänsten är visserligen inte nödvändigvis individualiserad, men den kan individualiseras. Rayon d'Or har dessutom en skyldighet enligt lag att ge den ifrågavarande vården, vars pris varken behöver betalas av mottagarna, eller stå i proportion till tjänsternas värde.

24 Mot denna bakgrund beslutade Cour administrative d'appel de Versailles att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Ska artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, som upprepas i artikel 73 i [mervärdesskattedirektivet], tolkas så, att det "schablonbelopp för vård" som sjukförsäkringskassorna betalar ut till ett [äldreboende] i enlighet med artikel L. 174-7 i lagen om social trygghet, och som är undantaget från mervärdesskatt i enlighet med 261.4.1b i CGI, utgör en subvention som är direkt kopplad till priset för de vårdtjänster som ges de boende och som därmed omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt?"

### **Prövning av tolkningsfrågan**

25 Domstolen erinrar inledningsvis om att det, inom ramen för det genom artikel 267 FEUF inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som

är anhängigt vid den. I detta syfte åligger det domstolen att i förekommande fall omformulera de frågor som har ställts till den (se, bland annat, dom Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, punkt 17, Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, punkt 30, och Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, punkt 35).

26 Domstolen får därför från samtliga uppgifter som den nationella domstolen har tillhandahållit, särskilt skälen för begäran om förhandsavgörande, ta fram de unionsbestämmelser och principer som med hänsyn till saken i det nationella målet föranleder tolkning (se dom Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punkt 58).

27 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det nationella målet huvudsakligen avser frågan huruvida en schablonbetalning, såsom "schablonbeloppet för vård", omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och ska beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla delen

28 Frågan ska därför förstås som att den avser huruvida artikel 11.A a i sjätte direktivet och artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en sådan schablonbetalning som det i det nationella målet aktuella "schablonbeloppet för vård" utgör vederlag för de vårdtjänster som ett äldreboende mot ersättning ger de boende och därför omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

29 För att svara på denna fråga erinrar domstolen, för det första, om att det av artikel 2 i sjätte direktivet, i vilken tillämpningsområdet för mervärdesskatt definieras, följer att mervärdesskatt ska betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning", och om att det av fast rättspraxis följer att ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske "mot ersättning", i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och således anses vara beskattningsbart, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 39, och RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 24).

30 För det andra har domstolen redan slagit fast att subventioner som är direkt kopplade till priset på en beskattningsbar transaktion enbart är en av de situationer som avses i artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet och att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av en tjänst under alla omständigheter utgörs av allt det som erhållits som vederlag för tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, punkterna 23 och 25).

31 Eftersom artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, som ersatt artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet, i huvudsak är identisk med denna sistnämnda bestämmelse, gäller den rättspraxis som angetts i de båda föregående punkterna och nedan följande resonemang i tillämpliga delar artikel 73.

32 Domstolen konstaterar att det "schablonbelopp för vård", som avses i det nationella målet och som den nationella sjukförsäkringskassan betalar ut till äldreboenden, utgör vederlag för de tjänster som äldreboendena, i olika former, tillhandahåller de boende.

33 I likhet med vad Rayon d'Or medgett under förhandlingen är nämligen ett äldreboende, för det första, skyldigt att tillhandahålla de boende tjänster som vederlag för nämnda "schablonbelopp för vård".

34 För att ett tillhandahållande av tjänster ska anses ha skett "mot ersättning", i den mening som avses i detta direktiv, är det inte nödvändigt att ersättningen för tjänsten erhålls direkt från

mottagaren, utan den kan även erhållas från en tredje part (se, för ett liknande resonemang, dom Loyalty Management UK och Baxi Group, C-53/09 och C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 56).

35 Den omständigheten att den direkta mottagaren i det nationella målet av de ifrågavarande tjänsterna inte är den nationella sjukförsäkringskassan, som betalar ut schablonbeloppet, utan den försäkrade påverkar, tvärtemot vad Rayon d'Or har anfört, inte den direkta kopplingen mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget.

36 Slutligen följer det av domstolens praxis att när det aktuella tillhandahållandet av tjänster, såsom i det nationella målet, bland annat kännetecknas av att tillhandahållaren alltid är tillgänglig för att ge de vårdtjänster som de boende behöver, är det inte nödvändigt för att det ska finnas en direkt koppling mellan tjänsten och det erhållna vederlaget att visa att en betalning är knuten till en individualiserad vårdtjänst som vid ett visst tillfälle har tillhandahållits en boende (se, för ett liknande resonemang, dom Kennemer Golf, EU:C:2002:200, punkt 40).

37 Den omständigheten att de vårdtjänster som tillhandahållits de boende i det nationella målet varken är bestämda på förhand eller individualiserade och att ersättningen betalas ut i form av ett schablonbelopp, kan således inte heller påverka den direkta kopplingen mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget, vars belopp är bestämt på förhand och enligt fastställda kriterier.

38 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande: Artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet och artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en sådan schablonbetalning som det i det nationella målet aktuella "schablonbeloppet för vård" utgör vederlag för de vårdtjänster som ett äldreboende för personer i behov av omsorg mot ersättning ger de boende, och omfattas därför av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

### **Rättegångskostnader**

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (sjätte avdelningen) följande:

**Artikel 11.A.1 a 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, och artikel 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att en sådan schablonbetalning som det i det nationella målet aktuella "schablonbeloppet för vård" utgör vederlag för de vårdtjänster som ett äldreboende för personer i behov av omsorg mot ersättning ger de boende, och omfattas därför av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: franska.