



Datum van
inontvangstneming

:

12/07/2024

Zaak C-379/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 mei 2024

Verwijzende rechter:

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 april 2024

Verzoekende partij:

Agrupació de Neteja Sanitaria A.I.E.

Verwerende partij:

Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña
(TEARC)

[OMISSIS]

[OMISSIS] [plechtige formule]

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (HOOGSTE
RECHTERLIJKE INSTANTIE VAN DE AUTONOME REGIO
CATALUÑA, SPANJE)**

KAMER VOOR BESTUURSZAKEN

EERSTE AFDELING

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Gegevens van de zaak in tweede aanleg]

BESCHIKKING

[OMISSIS]

[OMISSIS] [samenstelling van de verwijzende rechterlijke instantie]



Barcelona, 22 april 2024.

FEITELIJKE ACHTERGROND

TEN EERSTE.- De vertegenwoordiger in rechte van „AGRUPACIÓ DE NETEJA SANITARIA A.I.E.” (hierna: „ANS AIE”) heeft hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van 15 september 2021 van de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionale rechter in economische en bestuurszaken Cataluña, Spanje; hierna: „TEARC”) houdende afwijzing van de administratieve klacht tegen de aanmaning van de regionale inspectie-eenheid van de Spaanse belastingdienst tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de periode van het eerste kwartaal van 2013 tot en met het vierde kwartaal van 2014, op grond dat de vrijstelling als bedoeld in artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de Ley del IVA 37/1992 (wet 37/1992 inzake btw; hierna: „btw-wet”) van 28 december 1992 niet van toepassing was.

[OMISSIS] [procedure inzake het verzoek om een prejudiciële beslissing en schorsing van de behandeling]

IN RECHTE

ENIGE RECHTSGRONDSLAG.- Er zijn twijfels over de uitlegging die aan de regels van het [Unie]recht moet worden gegeven, mede gelet op de verschillende arresten die het Hof van Justitie van de Europese Unie al over de betreffende bepaling heeft gewezen. Die uitlegging is relevant voor de beslechting van het geding. Het gaat meer bepaald om **artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006** betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat betrekking heeft op de vrijstellingen die van toepassing zijn op bepaalde activiteiten van algemeen belang en dat in de Spaanse rechtsorde is omgezet in artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet, waarin de vrijstellingen voor binnenlandse handelingen worden geregeld.

Gelet op het voorgaande en rekening houdend met de door het Hof opgestelde en in het Publicatieblad van de Europese Unie bekendgemaakte „Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures” (2019/C 380/01), alsook met de bevoegdheden die bij artikel 19, lid 3, onder b), VEU en artikel 267 VWEU aan het Hof zijn toegekend, worden de onderhavige **prejudiciële vragen** gesteld op basis van de volgende overwegingen:

VOORWERP VAN HET GESCHIL.-

1. Analyse van de rechtmatigheid van de administratieve beslissing van de TEARC houdende bevestiging van de weigering van de btw-vrijstelling door de belastinginspectie, die op basis van eerdere beslissingen van dezelfde administratie ook de vrijstelling weigerde op grond van het feit dat de schoonmaakdienst die is verricht in het kader van de gezondheidszorg – die een vrijgestelde activiteit is – niet rechtstreeks werd verleend door „verenigingen,

groeperingen of autonome entiteiten, met inbegrip van economische samenwerkingsverbanden, die uitsluitend bestaan uit personen die een vrijgestelde activiteit verrichten [...]”. Verzoekster (ANS AIE) is van mening dat de vrijstelling niet restrictief mag worden uitgelegd, zoals de administratie doet op basis van de nationale bepaling, voor schoonmaakdiensten in de sector van de gezondheidszorg, aangezien het doel van de vrijstelling zou worden geneutraliseerd indien deze schoonmaakdiensten, die noodzakelijk zijn voor de vrijgestelde activiteit – gezondheidszorg en ziekenhuisactiviteiten – die van belang is voor de samenleving als geheel, aan btw zouden worden onderworpen.

RELEVANTE FEITEN.-

2. Verzoekster werd opgericht als een „Agrupación de Interés Económico” (A.I.E.) (economisch samenwerkingsverband) (ESV) op 11 februari 2017 met twee oprichtende partners: Fundació Benèfica Part Hospital Sant Joan de Deu de Martorell en Mutua de Terrassa Mutualitat de Previsió Social a Prima Fija, waar later de Fundació Privada Residència Sant Joan de Deu de Martorell zich bij aansloot. Haar doel was het oprichten van een gemeenschappelijke infrastructuur voor haar partners om allesomvattende schoonmaakdiensten te verlenen in de ziekenhuizen, centra en gebouwen in het algemeen, waarin de leden hun activiteiten op het gebied van gezondheidszorg en sociale zorg verrichten. Zij heeft het certificaat van erkenning van het recht op vrijstelling aangevraagd op 23 juli 2012 en verkregen op 30 augustus 2012, mits aan de voorwaarden voor het genot ervan wordt voldaan.

3. Op 1 juni 2012 heeft verzoekster een overeenkomst gesloten met „ISS FACILITY MANAGEMENT SPAIN S. A. U.” (hierna: „ISS FACILITY”), volgens welke laatstgenoemde het administratieve beheer van het personeel onder contract van verzoekster (ANS AIE) op zich zou nemen. Zo wees ISS FACILITY het personeel toe aan de faciliteiten en wees ze ook de taken toe, ze selecteerde het personeel, bereidde de salarisstroken voor, beheerde incidenten, zorgde voor de juiste opleiding in overeenstemming met de wettelijke vereisten, leverde materiaal en kon door verzoekster ook gemachtigd worden om arbeidsovereenkomsten te sluiten en om bij geschillen voor rechtbanken en overheidsorganen te verschijnen. Het contract rechtvaardigt de uitbesteding van deze activiteit door te erkennen dat ISS FACILITY de ervaring, kennis en middelen heeft die nodig zijn voor het beheer van de schoonmaakdiensten die ANS AIE aan haar leden levert.

4. Op 2 juni 2017 werd een inspectieprocedure opgestart tegen verzoekster met betrekking tot de btw voor de periode van het tweede kwartaal van 2013 tot en met het vierde kwartaal van 2014, die heeft geleid tot de aanmaning tot betaling van btw over de door ANS AIE verrichte activiteiten bestaande in de levering van schoonmaakdiensten aan haar leden, aangezien de vrijstelling als bedoeld in artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet niet van toepassing was, gelet op het feit dat deze diensten niet rechtstreeks door verzoekster werden verleend, maar door een externe onderneming die daadwerkelijk een wezenlijk deel ervan voor haar rekening neemt. Bovendien houden de schoonmaakdiensten niet rechtstreeks

en uitsluitend verband met de vrijgestelde activiteit, zodat de toepassing van de vrijstelling een verstoring effect op de mededinging kan hebben. Kortom, er is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet en er moet dus btw tegen het algemene tarief in rekening worden gebracht aan de ontvanger van de dienst. De TEARC bevestigt deze beslissing op basis van een uitspraak van de Audiencia Nacional van 30 juni 2017, die in wezen inhield dat de rechtstreekse verlening van de dienst een onontbeerlijk vereiste was voor de toepassing van de btw-vrijstelling van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet, omdat er anders een reëel gevaar voor verstoring van de mededinging zou ontstaan.

5. Tegen deze beslissing, waarin werd bevestigd dat de door ANS AIE aan haar leden geleverde schoonmaakdiensten onderworpen waren aan de btw, heeft verzoekster hoger beroep bij deze kamer voor bestuurszaken ingesteld, waarin wordt benadrukt dat de TEAC (centrale rechter in economische en bestuurszaken; hiërarchisch hoger dan de TEARC) de uitlegging van het Hof in het arrest van 21 september 2017 (zaak C-616/15) heeft overgenomen met betrekking tot de mogelijkheid dat de voor de vrijgestelde activiteit noodzakelijke ondersteunende diensten met het oog op schaalvoordelen kunnen worden gedelegeerd aan entiteiten met gedeeld beheer. Dit betekent dat de vrijstelling niet kan worden geweigerd op grond van het feit dat het administratieve beheer van het personeel is uitbesteed aan een derde onderneming die samenwerkt met verzoekster, aangezien dit bijdraagt aan het doel van de vrijstelling en de geest van de regel. De discussie spitst zich daarom toe op het vereiste dat is opgenomen in artikel 20, eerste alinea, punt 6, onder a), van de btw-wet.

TOEPASSELIJKE BEPALINGEN VAN NATIONAAL RECHT.-

6. Artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet, in de versie die van kracht is sinds 1 januari 2013 (bold is een eigen toevoeging) en relevant is voor de gecontroleerde periode:

„TITEL II

Vrijstellingen

HOOFDSTUK I

Levering van goederen en diensten

Artikel 20. Vrijstellingen voor binnenlandse handelingen

Eerste alinea. De volgende handelingen zijn vrijgesteld van deze belasting:

[...]

6.º Diensten die rechtstreeks worden verleend aan hun leden door verenigingen, groeperingen of autonome entiteiten, met inbegrip van economische

samenwerkingsverbanden, die uitsluitend bestaan uit personen die een vrijgestelde activiteit verrichten of een niet-belaste activiteit die geen recht geeft op aftrek, wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) ***Dergelijke diensten worden rechtstreeks en uitsluitend gebruikt voor die activiteit en zijn noodzakelijk voor de uitoefening ervan.***
- b) *De leden dienen enkel hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven te vergoeden.*

De vrijstelling is ook van toepassing wanneer, met inachtneming van de voorwaarde onder b), het aftrekbare gedeelte niet meer dan 10 procent bedraagt en de dienst niet rechtstreeks en uitsluitend wordt gebruikt voor de handelingen die recht op aftrek geven.

De vrijstelling geldt niet voor diensten van handelsondernemingen.”

[UNIE]RECHT.-

7. **Artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006** betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat deel uitmaakt van titel IX, hoofdstuk 2 („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”), bepaalt:

„Artikel 132

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

*f) diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de **diensten** te verlenen **die direct nodig zijn** voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, **mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.**”*

RELEVANTE RECHTSPRAAK VAN HET HOF.-

8. De arresten van het Hof die relevant zijn voor de behandeling van de vraag naar het doel van de vrijstelling, de uitlegging en de grenzen ervan zijn de volgende – en de daarin aangehaalde arresten:

Arrest van het Hof van 20 november 2003, Assurandor-Societet, zaak C-8/01

Arrest van het Hof van 5 oktober 2016, TMD, zaak C-412/15

Arrest van het Hof van 4 mei 2017, Commissie/Groothertogdom Luxemburg, zaak C-274/15

Arrest van het Hof van 21 september 2017, Commissie/Bondsrepubliek Duitsland, zaak C-616/15

Arrest van het Hof van 20 november 2019, Infohos, zaak C-400/18.

MOTIVERING VAN DE VERWIJZENDE RECHTER OVER DE UITLEGGING VAN ARTIKEL 132, LID 1, ONDER f), VAN RICHTLIJN 2006/112/EG VAN 28 NOVEMBER 2006.-

9. De verwijzende rechter is van mening dat het doeleinde van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG, zoals het Hof dit herhaaldelijk heeft geformuleerd in termen van voorkoming van belastingheffing over leveringen waarvoor vrijstelling om legitieme redenen in het algemeen belang is verleend, impliceert dat ze weliswaar strikt moet worden uitgelegd, aangezien deze vrijstelling een uitzondering vormt op het algemene beginsel dat iedere dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan de btw is onderworpen, maar dat de lidstaten deze vrijstelling niet buitensporig mogen beperken bij de omzetting in nationaal recht. Als de diensten of handelingen noodzakelijk zijn voor de vrijgestelde activiteit, betekent het vereiste dat ze rechtstreeks en uitsluitend verband houden met de vrijgestelde activiteit dat het doel van de vrijstelling in sommige gevallen niet kan worden verwezenlijkt.

10. Het Hof heeft er weliswaar zelf op gewezen dat de lidstaten regels kunnen vaststellen die de autoriteiten in staat stellen om de toepassing van de vrijstelling zonder problemen te controleren, maar dergelijke door de wetgever vastgestelde nationale vereisten mogen niet voorbijgaan aan het algemene en bepalende legitieme doel van de in de richtlijn voorziene vrijstellingen. Een te strenge beperking zou de vrijstelling buiten werking stellen en indirect de kosten verhogen voor activiteiten die om redenen van algemeen belang van btw zijn vrijgesteld.

11. Ook moet worden opgemerkt dat de [Unierechtelijke bepaling – artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG – als onoverkomelijke beperking stelt dat de toekenning van deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden. Hoewel vaststaat dat het niet gaat om een dienst – schoonmaken – die noodzakelijk is voor de vrijgestelde activiteit – gezondheidszorg – ,wordt gesteld dat, aangezien deze niet „exclusief” aan een activiteit kan worden toegewezen, dit waarschijnlijk zal leiden tot mededingingsbeperkende praktijken doordat een belangrijke economische sector uit de markt wordt genomen. Deze synalagmatische vergelijking, die in deze administratieve uitlegging exclusiviteit voor de vrijgestelde activiteit koppelt aan verstoring van de mededinging, impliceert een argument dat de toepasselijkheid van de vrijstelling verder beperkt door deze te koppelen aan een onoverkomelijke [Unierechtelijke] grens voor de

toekenning van de vrijstelling. Het verlenen van schoonmaakdiensten in de gezondheidszorg kan en moet een techniciteit en intensiteit hebben die niet te vergelijken is met die van andere activiteiten. Daarom krijgt de dienst, door de organisatie en vormgeving ervan, bijzondere en specifieke kenmerken, waardoor niet kan worden ontkend dat een dergelijke dienst moet worden aangeboden op een bijzondere, gereguleerde manier en onderworpen is aan zeer specifieke voorschriften die waarborgen dat deze volledig is aangepast aan het uiteindelijke doel van de vrijgestelde activiteit – gezondheidszorg. Zelfs het Hof erkent dat de toepassing van de vrijstelling op zich al de werking van de markt verstoort als uitzondering op de belasting op leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel.

ARGUMENTEN VAN PARTIJEN.-

12. **Verzoekende partij** (ANS AIE) acht het passend de prejudiciële vragen te stellen, omdat de letterlijke uitlegging van de nationale bepaling – artikel 20, eerste alinea, punt 6, onder a), van de btw-wet („rechtstreeks en uitsluitend”) – ertoe zou kunnen leiden dat het doel van de vrijstelling wordt ondermijnd, aangezien deze daardoor buitensporig zou worden beperkt. De uitlegging van die bewoordingen moet in overeenstemming zijn met de door die vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zonder een uitlegging op te leggen die de toepassing ervan nagenoeg onmogelijk zou maken. Het Hof heeft zelf erkend dat de verrichting van diensten door het economisch samenwerkingsverband kan plaatsvinden met eigen middelen of via derden.

13. **Verwerende partij** is van mening dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor het stellen van prejudiciële vragen, aangezien de betrokken [Unierechtelijke] bepaling – artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG – door het Hof is uitgelegd, waarbij de gevallen zijn omschreven waarin zij van toepassing is. Daarom is de uitzondering die is ontleend aan de „acte clair” of „acte clarifié” van toepassing. In het onderhavige geval is vastgesteld dat schoonmaakdiensten weliswaar noodzakelijke nevenactiviteiten zijn, maar dat er onmiddellijk of uit zichzelf sprake is van verstoring van de mededinging, zodat de vrijstelling moet worden geweigerd. Deze vaststelling impliceert geen buitensporig beperkende uitlegging van de vrijstelling, maar waarborgt dat de verboden schadelijke gevolgen voor de mededinging zich niet voordoen.

STANDPUNT VAN DE VERWIJZENDE RECHTER.-

14. De verwijzende rechter is van mening dat de definitie van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG die door het Hof is gegeven in zijn arresten met betrekking tot het doel ervan, de draagwijdte van de uitlegging die eraan moet worden gegeven door zij die deze bepaling toepassen en de beperkingen ervan, ertoe moet leiden dat de nationale wetgever, en dus ook de instantie die deze vrijstelling toepast en controleert, ervoor zorgt dat de vrijstelling

volle uitwerking krijgt, zonder zich te baseren op absolute grammaticale interpretaties of cirkelredeneringen waardoor de vrijstelling geen effect meer sorteert en aldus de fundamentele reden waarom de [Unie]wetgever deze vrijstelling heeft ingevoerd, wordt ondermijnd. De nationale wetgever moet de volledige effectiviteit van de vrijstelling eerbiedigen zoals deze werd vormgegeven door de [Unie]wetgever en uitgelegd door het Hof; anders zal dit leiden tot een verschillende behandeling van activiteiten die worden beschouwd als van algemeen belang voor de gemeenschap als geheel. De hierboven aangehaalde uitspraken van de Unierechter zijn op dit punt ondubbelzinnig. Het voorgaande blijkt uit de punten 50, 51, 52 en 53 van het arrest van het Hof van 4 mei 2017 in zaak C-274/15.

15. Tevens dient te worden gewezen op het uitleggingswerk dat het Hof heeft verricht met betrekking tot deze vrijstelling, door de starheden uit de weg te ruimen die in de wetgevingen en uitleggingen van de lidstaten voorkwamen. Eerst was het voordeel beperkt tot de rechtstreekse levering van diensten door de ESV die door de leden waren opgericht, waardoor het niet mogelijk was om samenwerkingen met de privésector toe te laten voor bepaalde diensten of gebieden waar de markt een grotere efficiëntie of kennis van de specifieke kenmerken van de dienst kon aantonen. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat ESV die zijn opgericht door de partners die vrijgestelde activiteiten verrichten, niet de mogelijkheid verliezen om de vrijstelling toe te passen als zij de diensten verrichten voor niet-leden, die uiteraard volledig btw-plichtig blijven (arrest van het Hof van 20 november 2019, zaak C-400/18, punt 54).

16. De door de belastinginspectie en de TEARC gegeven uitlegging van het vereiste dat de diensten „uitsluitend voor die activiteit” worden gebruikt, is gebaseerd op de aanname dat de schoonmaakdienst in ziekenhuizen een „algemene” dienst is die „niet noodzakelijk is voor, noch rechtstreeks verband houdt met de door de leden van de ESV uitgeoefende activiteit”, hetgeen de weigering van de vrijstelling van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet rechtvaardigt. Het lijkt dan ook geen twijfel dat, als het verrichten van diensten voor de activiteit aldus wordt uitgelegd dat het „uitsluitend” dient te zijn, in de zin van „uniek” en „onlosmakelijk verbonden”, het doeleinde van de regelgeving verloren kan gaan bij diensten die noodzakelijk zijn voor en verband houden met een sector of activiteit, maar niet uitsluitend zijn voor die sector of activiteit. De bevestiging van deze uitlegging van de nationale regel houdt het risico in dat wordt voorbijgegaan aan het door de Uniewetgever beoogde doel van de vrijstelling die is opgenomen in richtlijn 2006/112/EG en die in nationaal recht wordt omgezet met dit extra vereiste dat op die manier wordt uitgelegd voor schoonmaakdiensten.

PREJUDICIËLE VRAGEN

TEN EERSTE.- Is een nationale regeling, zoals artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de Ley del IVA 37/1992 (wet 37/1992 inzake btw) van 28 december 1992, die het vereiste omvat dat de diensten rechtstreeks en uitsluitend verband houden met

de vrijgestelde activiteit („a) *Dergelijke diensten worden rechtstreeks en uitsluitend gebruikt voor die activiteit en zijn noodzakelijk voor de uitoefening ervan.*”), in strijd met de door de Uniewetgever beoogde betekenis en doelstelling van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG, wanneer een dergelijk vereiste aldus wordt uitgelegd dat de betreffende dienst – schoonmaakdiensten in de sector van de gezondheidszorg – niet uitsluitend wordt gebruikt voor die vrijgestelde sector, hoewel deze dienst bijzonder, technisch en complex is wat de organisatie en vormgeving ervan betreft, alsook absoluut noodzakelijk?

TEN TWEEDE.- Is een uitlegging van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de Ley del IVA 37/1992 (wet 37/1992 inzake btw) van 28 december 1992 in strijd met de door de Uniewetgever beoogde betekenis en doelstelling van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG, wanneer – met het oog op de weigering van de vrijstelling overeenkomstig de Unierechtelijke beperkingen – de niet-exclusiviteit van de verrichting van de dienst wordt gelijkgesteld met een activiteit die de mededinging verstoort, waardoor aldus nationale en Unierechtelijke beperkingen worden gecombineerd om die weigering te rechtvaardigen? Verduidelijkt moet worden of de beperking dat „de mededinging niet wordt verstoord” inhoudt dat de vrijstelling wordt geweigerd ongeacht de mate van doeltreffendheid van de verstoring indien deze niet door de partijen wordt betwist (zaak C-801/03, punt 48), op grond dat elke vrijstelling een inbreuk vormt op het door het Hof erkende algemene beginsel van de belastingplicht.

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Schorsing van de behandeling, vermelding dat geen beroep kan worden ingesteld]

BIJLAGE

-Beslissing van de TEAC van 15 december 2022, klacht: 00-03923-2021, waarin de uitlegging en ontwikkeling in de tijd van de vrijstelling van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet duidelijk worden uiteengezet.

[OMISSIS]

[Afkortingen, handtekeningen en plechtige formule]