

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 27. marca 2014(\*)

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – Obdav?enje – DDV – Podro?je uporabe – Dolo?itev dav?ne osnove – Pojem ‚subvencija, ki je neposredno povezana s ceno‘ – Pavšalni znesek, ki ga nacionalni zavod za zdravstveno zavarovanje pla?a ustanovam za nastanitev odvisnih starejših oseb“

V zadevi C?151/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo cour administrative d’appel de Versailles (Francija) z odlo?bo z dne 7. marca 2013, ki je prispela na Sodiš?e 25. marca 2013, v postopku

**Le Rayon d’Or SARL**

proti

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

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi A. Borg Barthet, predsednik senata, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen (poro?evalec), sodnik,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. januarja 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Le Rayon d’Or SARL A. Grousset, E. Ashworth in F. Bertacchi, odvetniki,
- za francosko vlado D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in L. Lozano Palacios, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in ?lena 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano

vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Le Rayon d'Or SARL (v nadaljevanju: Le Rayon d'Or), družbo s sedežem v Franciji, in davčnim organom, ki ga zastopa ministre de l'Économie et des Finances (minister za gospodarstvo in finance) glede odbitnega deleža davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se uporablja za ustanovo za nastanitev odvisnih starejših oseb (v nadaljevanju: UNOSO).

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Člen 2(1) Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.“

4 Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev [...] je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

5 V členu 13(A)(1) Šeste direktive so našteve oprostitev plačila DDV za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu. Države članice morajo tako pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev ter preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostiti:

„(b) bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

(c) zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“.

6 Direktiva o DDV je v skladu s svojima členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije na področju DDV, zlasti Šesto direktivo. Določbe Direktive o DDV so tako v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive.

7 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

8 Člen 73 Direktive o DDV, ki je nadomestil člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive, določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

9 Člen 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

(c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“.

10 Člen 174(1) Direktive o DDV določa:

„Odbitni delež se doloži z ulomkom, ki vsebuje naslednje zneske:

(a) v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV po členih 168 in 169;

(b) v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV.

Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev iz člena 73.“

### *Francosko pravo*

11 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, člen 256 code général des impôts (splošni davčni zakonik) (v nadaljevanju: CGI) določa:

„Predmet [DDV] sta dobava blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo.“

12 V skladu s členom 261(4), točka 1b, CGI „je [DDV] oproščena oskrba, ki jo ponujajo zasebne ustanove za nastanitev starejših oseb iz člena L. 312<sup>1</sup>(I), točka 6, zakonika o socialnem varstvu in družini, krita iz splošnega plačila za oskrbo na podlagi člena L. 174<sup>7</sup> zakonika o socialni varnosti“.

13 Člen 266(1)(a) CGI določa:

„1. Davna osnova je:

(a) pri dobavah blaga in storitev [...] vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali ponudnik od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

14 Člen L. 17477 zakonika o socialni varnosti določa:

„Stroški zdravstvene oskrbe za zavarovance in prejemnike socialne pomoči v ustanovah ter stroški storitev, navedenih v členu L. 16272471, so kriti iz sistema zdravstvenega zavarovanja ali iz naslova socialne pomoči pod pogoji, določenimi v zakonu, če je potrebno z uporabo pavšalne formule.“

15 V skladu s členom L. 313712 zakonika o socialnem varstvu in družini UNOSO, ki podpišejo večletno pogodbo s predsednikom generalnega sveta in pristojnim organom države, prejmejo skupno plačilo za oskrbo.

16 Člen R. 3147158 zakonika o socialnem varstvu in družini določa:

„Oskrba, ki jo ponujajo ustanove ali oddelki ustanov, navedeni v členu L. 313712 [...], zajema:

1. dnevno ceno za nastanitev,
2. dnevno ceno v zvezi z odvisnostjo,
3. dnevno ceno za oskrbo.“

17 Člen R. 3147161 zakonika o socialnem varstvu in družini določa:

„V ceni oskrbe so zajete zdravstvene in paramedicinske storitve za zdravljenje somatskih in psihičnih bolezni oseb, ki so nastanjene v ustanovi, ter paramedicinske storitve zaradi oskrbe v povezavi z odvisnostjo oskrbovancev.“

18 Iz navedb predložitvenega sodišča je razvidno, da se pri izračunu „plačila za oskrbo“ upoštevata število oskrbovancev, sprejetih v vsako ustanovo, in njihova raven odvisnosti, ki sta ocenjena v skladu s pogoji iz členov R. 3147170 in R. 3147171 zakonika o socialnem varstvu in družini, ter zgodovinski dejavniki na nacionalni ravni, ki se posodobijo vsako leto na podlagi povprečnih izdatkov vseh UNOSO.

### **Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

19 Družba Le Rayon d'Or, ki upravlja UNOSO, je menila, da zneski, ki ji jih izplačuje zavod za zdravstveno zavarovanje iz naslova „plačila za oskrbo“, ne spadajo na področje uporabe DDV in da jih zato ni mogoče upoštevati niti pri določitvi odbitnega deleža DDV, ki se uporablja zanje za leta od 2006 do 2008. Za zadevna leta je popravila znesek odbitka in pri davčnem organu zahtevala vračilo 60.064 EUR.

20 Ker je davčni organ to zahtevo zavrnil, je družba Le Rayon d'Or pri tribunal administratif de Montreuil vložila tožbo. Ker to sodišče tožbi družbe Le Rayon d'Or ni ugodilo, je ta vložila pritožbo na cour administrative d'appel de Versailles.

21 Družba Le Rayon d'Or je pred tem sodiščem ponovila svoje stališče, da so nacionalne določbe v nasprotju s Šesto direktivo in Direktivo o DDV, ker uinkujejo tako, da so DDV oproščeni zneski, ki ustrezajo „plačilu za oskrbo“ in ki po mnenju te družbe niso obdavčeni s tem

davkom. Družba Le Rayon d'Or je v utemeljitev svoje trditve navedla, da metoda izračuna „plačila za oskrbo“ ne omogoča opredelitve tega plačila kot „subvencije, neposredno povezane s ceno“ oskrbe, ki jo UNOSO ponuja oskrbovancem.

22 Najprej, opravljene storitve namreč niso vnaprej opredeljene niti individualizirane, oskrbovanci pa z njihovo ceno niso seznanjeni. Dalje, zaradi odločitve nacionalnega zakonodajalca, da bo zdravstvena oskrba znotraj UNOSO brezplačna, je oskrbovancem ta brezplačnost zagotovljena ne glede na višino subvencije, ki je dodeljena ustanovi, in njeno sorazmernost s stroški, ki naj bi jih krila. Nazadnje, znesek subvencije, ki ga prejme dana ustanova, ne sovпада z dejanskimi stroški oskrbe.

23 Davčni organ primarno trdi, da se „plačilo za oskrbo“ ne obravnava kot subvencija, ampak kot sistem obračunavanja, in da okoliščina, da obračunavanje temelji na potrebah po oskrbi, ni ovira za opredelitev storitev kot „storitev za plačilo“. Podredno ta organ med drugim trdi, da obstaja neposredna in takojšnja povezava med „plačilom za oskrbo“ in oskrbo, ki so je deležni prejemniki. Res je, da naj storitev ne bi bila nujno individualizirana, vendar jo je mogoče individualizirati. Poleg tega naj bi bila družba Le Rayon d'Or zakonsko zavezana zagotavljati zadevno oskrbo, katere ceno prejemnikom oskrbe ni treba plačati, niti ni potrebno, da je ta cena sorazmerna z vrednostjo teh storitev.

24 V teh okoliščinah je cour administrative d'appel de Versailles prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive, po katerem je bil povzet člen 73 Direktive [o DDV], razlagati tako, da „plačilo za oskrbo“, ki ga zavod za zdravstveno zavarovanje izplača [UNOSO] v skladu z določbami člena L. 174-7 zakonika o socialni varnosti in ki je oproščeno plačila davka na dodano vrednost na podlagi člena 261(4), točka 1b, [CGI], pomeni subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno oskrbe, ki jo prejemajo oskrbovanci, in ki zato spada na področje uporabe [DDV]?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

25 Najprej je treba opozoriti, da mora Sodišče v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem iz člena 267 PDEU podati nacionalnemu sodišču uporaben odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu predložena (glej zlasti sodbe Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, točka 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, točka 30, in Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, točka 35).

26 Pri tem lahko Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, ob upoštevanju predmeta spora o glavni stvari izbere pravila in navedla prava Unije, ki jih je treba razložiti (glej sodbo Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, točka 58).

27 V obravnavani zadevi iz predložitvene odločbe izhaja, da se spor o glavni stvari nanaša predvsem na vprašanje, ali se za pavšalno plačilo, kot je „plačilo za oskrbo“, uporablja DDV in ali ga je treba upoštevati pri izračunu odbitnega deleža.

28 Zato je treba vprašanje razumeti tako, da se v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(A)(a) Šeste direktive in člen 73 Direktive o DDV razlagati tako, da je pavšalno plačilo, kot je „plačilo za oskrbo“ iz postopka v glavni stvari, protidajatev za oskrbo, ki jo UNOSO za plačilo ponuja svojim oskrbovancem, in zato spada na področje uporabe DDV.

29 Za odgovor na to vprašanje je treba po eni strani opozoriti, da je v skladu s členom 2 Šeste direktive, ki opredeljuje področje uporabe DDV, predmet DDV „dobava [...] storitev, ki [se] opravi [...] za plačilo“, in da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča storitev opravljena za plačilo v smislu člena 2, točka 1, te direktive in torej obdavčljiva samo, če med ponudnikom in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme ponudnik storitev, pomeni dejansko protidajatev za storitve, opravljene za prejemnika (glej zlasti sodbe Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39, in RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, točka 24).

30 Po drugi strani je Sodišče že razsodilo, da so subvencije, neposredno povezane s ceno obdavčljive dobave, le eden od položajev iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive in da je ne glede na posebni položaj, ki se obravnava, davčna osnova za dobavo storitev vsekakor vse, kar se prejme kot protidajatev za opravljeno storitev (glej v tem smislu sodbo Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, točki 23 in 25).

31 Ker je člen 73 Direktive o DDV, ki je nadomestil člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive, v bistvu enak zadnjenavedeni določbi, se sodna praksa, navedena v dveh prejšnjih točkah, in njen razvoj, ki je sledil, *mutatis mutandis* uporablja za navedeni člen 73.

32 Ugotoviti pa je treba, da „plačilo za oskrbo“ iz postopka v glavni stvari, ki ga nacionalni zavod za zdravstveno zavarovanje nakaže UNOSO, te prejmejo kot protidajatev za oskrbo, ki jo na različne načine ponujajo svojim oskrbovancem.

33 Najprej, kot je družba Le Rayon d'Or priznala na obravnavi, morajo namreč UNOSO proti plačilu navedenega pavšalnega zneska dejansko oskrbovati svoje oskrbovance.

34 Dalje, da se lahko za storitev šteje, da je opravljena „za plačilo“ v smislu te direktive, ni potrebno, da se protidajatev za to storitev prejme neposredno od prejemnika storitve, ampak je protidajatev mogoče prejeti tudi od tretje osebe (glej v tem smislu sodbo Loyalty Management UK in Baxi Group, C-53/09 in C-55/09, EU:C:2010:590, točka 56).

35 Dejstvo, da v postopku v glavni stvari neposredni prejemnik zadevne storitve ni nacionalni zavod za zdravstveno zavarovanje, ki plača pavšalni znesek, temveč zavarovanec – v nasprotju s trditvami družbe Le Rayon d'Or – ni tako, da bi prekinilo neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.

36 Nazadnje, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da kadar je, kot v postopku v glavni stvari, za zadevno storitev med drugim značilno, da je ponudnik storitve stalno na voljo, da po potrebi ponudi oskrbo, ki jo zahtevajo oskrbovanci, za priznanje obstoja neposredne zveze med navedeno storitvijo in prejetim plačilom ni treba dokazati, da se plačilo nanaša na individualizirano oskrbo, ki se ponuja v točno določenem času na zahtevo oskrbovanca (glej v tem smislu sodbo Kennemer Golf, EU:C:2002:200, točka 40).

37 Zato okoliščina, da oskrba, ki se v postopku v glavni stvari ponuja oskrbovancem, ni niti vnaprej opredeljena niti individualizirana in da je plačilo opravljeno v obliki pavšalnega zneska, ni taka, da bi vplivala na neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom, katerega znesek je določen vnaprej in na podlagi natančno določenih meril.

38 Glede na navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive in člen 73 Direktive o DDV razlagati tako, da je pavšalno plačilo, kot je „plačilo za oskrbo“ iz postopka v glavni stvari, protidajatev za oskrbo, ki jo UNOSO za plačilo ponuja svojim oskrbovancem, in zato spada na področje uporabe DDV.

### **Stroški**

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

**Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) in člen 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je pavšalno plačilo, kot je „plačilo za oskrbo“ iz postopka v glavni stvari, protidajatev za oskrbo, ki jo ustanova za nastanitev odvisnih starejših oseb za plačilo ponuja svojim oskrbovancem, in zato spada na področje uporabe davka na dodano vrednost.**

Podpisi

\* Jezik postopka: francoščina.