

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

27. ožujka 2014.(*)

„Prethodni postupak – Porezi – PDV – Područje primjene – Utvrđivanje oporezivog iznosa – Pojam ‚potpore izravno povezane s cijenom isporuke‘ – Isplata paušalnog iznosa institucijama za smještaj starijih i nemoćnih osoba od strane nacionalnog fonda za zdravstveno osiguranje“

U predmetu C-151/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio cour administrative d’appel de Versailles (Francuska), odlukom od 7. ožujka 2013., koju je Sud zaprimio 25. ožujka 2013., u postupku

Le Rayon d’Or SARL

protiv

Ministre de l’Économie et des Finances,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Borg Barthet, predsjednik vijeća, M. Berger i F. Biltgen (izvjestitelji), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. siječnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Le Rayon d’Or SARL, A. Grousset, E. Ashworth i F. Bertacchi, *avocats*,
- za francusku vladu, D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) kao i članka 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Le Rayon d'Or SARL (u daljnjem tekstu: Rayon d'Or), sa sjedištem u Francuskoj, i porezne uprave, koju zastupa ministre de l'Économie et des Finances (ministar gospodarstva i financija), povodom izražavanja udjela za odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se primjenjuje na instituciju za smještaj starijih i nemoćnih osoba (u daljnjem tekstu: EHPAD).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. Šeste direktive glasi:

„[PDV-u] podliježu:

1. isporuka robe i obavljanje usluga u tuzemstvu, koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.“

4 Članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive određuje:

„Unutar države

1. Oporezivi iznos čini:

a) u pogledu isporuke robe ili usluga [...], sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

5 U članku 13. slovu A stavku 1. Šeste direktive nabrojena su izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa. Države članice dužne su tako izuzeti u skladu s uvjetima koje same utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe, među ostalim i:

„b) bolničku i medicinsku zaštitu te usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici.“

6 Direktiva o PDV-u je sukladno svojim člancima 411. i 413. s 1. siječnjem 2007. ukinula i zamijenila zakonodavstvo Unije u području PDV-a, uključujući i Šestu direktivu. Odredbe Direktive o PDV-u su u osnovi istovjetne odgovarajućim odredbama Šeste direktive.

7 Sukladno članku 2. stavku 1. Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

8 Članak 73. Direktive o PDV-u, koji je zamijenio članak 11. slovo A stavak 1. točku (a) Šeste direktive, određuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

9 Članak 132. stavak 1. točke (b) i (c) Direktive o PDV-u glase:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

b) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici“

10 Članak 174. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje:

„Udio za odbitak određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

a) u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije kod kojih je PDV moguće odbiti sukladno člancima 168. i 169.;

b) u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije kod kojih nema odbitka PDV-a.

Države članice mogu u nazivnik uključiti i iznos subvencija, osim onih koje su neposredno povezane s cijelom isporukom robe ili usluga iz članka 73.“

Francusko pravo

11 Kako proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, članak 256. Općeg poreznog zakona (code général des impôts, u daljnjem tekstu: CGI) određuje:

„[PDV?u] podliježu isporuke robe i usluga koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.“

12 Sukladno ?lanku 261. stavku 4., 1°ter CGI?a, „od [PDV?a] su izuzete usluge skrbi koje pružaju privatne institucije za smještaj starijih osoba navedene u 6°, I ?lanka L. 312?1 Zakona o socijalnoj djelatnosti i obiteljima (code de l'action sociale et des familles), koje se podmiruju godišnjim paušalnim iznosom za skrb, sukladno ?lanku L. 174?7 Zakona o socijalnom osiguranju (code de la sécurité sociale)“.

13 ?lanak 266. stavak 1. to?ka (a) CGI?a odre?uje:

„1. Oporezivi iznos ?ine:

a) u pogledu isporuke robe ili usluga [...] svi nov?ani iznosi, vrijednosti, dobra ili usluge koje je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

14 Sukladno ?lanku L. 174?7 Zakona o socijalnom osiguranju:

„Troškovi medicinske zaštite pružene osiguranicima socijalnog osiguranja i korisnicima socijalne pomo?i u institucijama i službama navedenima u ?lanku L. 162?24?1 snose se kroz sustave zdravstvenog osiguranja ili na ime socijalne pomo?i, sukladno uvjetima utvr?enima propisima, odnosno sukladno paušalnim izra?unima.“

15 U skladu s ?lankom L. 313?12 Zakona o socijalnoj djelatnosti i obiteljima, EHPAD?i koji potpišu višegodišnji sporazum s predsjednikom skupštine *departmana* i nadležnim državnim tijelom dobivaju paušalni iznos za usluge skrbi koje pružaju.

16 ?lanak R. 314?158 Zakona o socijalnoj djelatnosti i obitelji odre?uje:

„Usluge koje pružaju institucije ili odjeli navedeni u ?lanku L. 313?12 [...] obuhva?aju:

1° Dnevnu tarifu koja se odnosi na smještaj,

2° Dnevnu tarifu koja se odnosi na pomo? i njegu,

3° Dnevnu tarifu koja se odnosi na skrb.“

17 ?lanak R. 314?161 Zakona o socijalnoj djelatnosti i obiteljima odre?uje:

„Tarifa koja se odnosi na skrb uklju?uje medicinske i paramedicinske usluge koje su nužne za lije?enje fizi?kih i psihi?kih tegoba osoba koje borave u instituciji kao i paramedicinske usluge sukladne skrbi nužnoj zbog nemo?i smještenih osoba.“

18 Prema pojašnjenjima suda koji je uputio zahtjev, modaliteti izra?una „paušala za skrb“ uzimaju u obzir broj šti?enika smještenih u svakoj instituciji te stupanj njihove nemo?i, koji se procjenjuju sukladno uvjetima iz ?lanaka R. 314?170 i R. 314?171 Zakona o socijalnoj djelatnosti i obiteljima te sukladno povijesnim koeficijentima utvr?enima na nacionalnoj razini i ažuriranim svake godine na temelju prosje?nih troškova svih EHPAD?a.

Glavni postupak i prethodno pitanje

19 Rayon d'Or, koji upravlja jednim EHPAD?om, smatrao je da iznosi koje mu ispla?uje fond za zdravstveno osiguranje na ime „paušala za skrb“ ne podliježu PDV?u i da se – shodno tome – te

iznose ne treba uzimati u obzir prilikom izračuna udjela za odbitak PDV-a koji se na njega primjenjuje za razdoblje od 2006. do 2008. godine. Stoga je, za navedeno razdoblje, pristupio ispravljanju iznosa odbitka te je od porezne uprave zatražio povrat 60.064 eura.

20 S obzirom na to da je porezna uprava odbila taj zahtjev, Rayon d'Or je pokrenuo postupak pred upravnim sudom u Montreuilu. Kako taj sud nije uvažio njegovu tužbu, Rayon d'Or je podnio žalbu prizivnom upravnom sudu u Versaillesu.

21 Pred tim je sudom Rayon d'Or ponovio svoje mišljenje prema kojemu su nacionalne odredbe koje izuzimaju od PDV-a iznose koji predstavljaju „paušale za skrb“ – koji prema mišljenju tog društva uopće ne podliježu plaćanju tog poreza – suprotne Šestoj direktivi i Direktivi o PDV-u. U prilog svojoj tezi Rayon d'Or je istaknuo da način njihovog izračuna ne dopušta da ih se označi kao „potporu izravno povezanu s cijenom isporuke“ usluga skrbi koje EHPAD pruža štićenicima.

22 Naime, kao prvo, usluge koje se pružaju štićenicima nisu ni unaprijed određene ni individualizirane te se njihova cijena ne pripisuje štićenicima. Zatim, s obzirom na to da je nacionalni zakonodavac uspostavio način neplaćanja usluga medicinske zaštite koje se pružaju u okviru EHPAD-a, štićenici mogu biti sigurni da te usluge neće plaćati bez obzira na iznos potpore dodijeljene instituciji kao i njezinu primjerenost u odnosu na troškove koji se njome podmiruju. Napokon, iznos isplaćen nekoj instituciji ne odgovara stvarnom trošku usluga.

23 Porezna je uprava istaknula da se „paušal za skrb“ ne promatra kao potpora, već kao sustav naplate, i da činjenica da se naplata obavlja na osnovi potreba za uslugama ne sprečava da ga se okvalificira kao „naplatnu uslugu“. Podredno, porezna uprava tvrdi da postoji izravna i neposredna povezanost između plaćanja „paušala za skrb“ i usluga skrbi koje su pružene štićenicima. Doduše, usluge nisu nužno određene, ali su određive. Također, Rayon d'Or je zakonski obavezan pružiti predmetne usluge skrbi, čiju cijenu ne moraju plaćati korisnici usluga niti ona mora biti razmjerna vrijednosti tih usluga.

24 U tim je okolnostima prizivni upravni sud u Versaillesu odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 11. [...] slovo A stavak 1. točku (a) [Šeste] direktive, koji je preuzet člankom 73. Direktive [o PDV-u], tumačiti na način da „paušal za skrb“ koji plaćaju fondovi za zdravstveno osiguranje [EHPAD-u], sukladno odredbama članka L. 174-7 Zakona o socijalnom osiguranju, i koji je izuzet [od PDV-a] primjenom odredbi [...] članka 261. [stavka 4., 1^oter.] [CGI-a], predstavlja potporu izravno povezanu s cijenom isporuke usluga skrbi koje se pružaju štićenicima te s obzirom na to podliježe [PDV-u]?“

O prethodnom pitanju

25 Uvodno treba podsjetiti na to da je – u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda, koji je uspostavljen člankom 267. UFEU-a – na Sudu da nacionalnom sudu da koristan odgovor koji će mu omogućiti rješavanje predmeta koji se pred njim vodi. U sklopu toga Sud u slučaju potrebe ima pravo preformulirati pitanja koja su mu upućena (vidjeti osobito presude Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, t. 17.; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, t. 30. i Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, t. 35.).

26 U tu svrhu Sud može iz ukupnosti elemenata koje mu je podnio nacionalni sud, a osobito iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku, izvući pravila i principe prava Unije koji zahtijevaju tumačenje, imajući u vidu predmet glavnog postupka (vidjeti presudu Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, t. 58.).

27 U konkretnom slučaju, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se glavni postupak odnosi ponajprije na pitanje podliježe li isplata paušalne svote, kao što je „paušal za skrb“, PDV-u te mora li biti uzeta u obzir prilikom izračunavanja udjela za odbitak.

28 Stoga pitanje treba shvatiti tako da se njime u osnovi želi saznati treba li članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive i članak 73. Direktive o PDV-u tumačiti na način da paušalna svota kao što je „paušal za skrb“ iz glavnog postupka predstavlja naknadu za usluge skrbi koje uz naknadu obavlja EHPAD za svoje štićenike te stoga podliježe PDV-u.

29 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, treba podsjetiti na to da sukladno članku 2. Šeste direktive, koji određuje područje primjene PDV-a, plaćanju PDV-a podliježe „obavljanje usluga uz naknadu“ i da se sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda smatra da se usluge obavljaju uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. navedene direktive te da su shodno tome oporezive jedino ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos tijekom kojega izmjenjuju uzajamne obaveze, pri čemu protuobaveza koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti osobito presude Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39. i RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, t. 24.).

30 S druge pak strane, Sud je već ranije presudio da potpore izravno povezane s cijenom oporezive isporuke predstavljaju samo jednu od situacija iz članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive te da, neovisno o konkretnoj situaciji, oporezivi iznos kod obavljanja usluga u svakom slučaju čini sve što je primljeno kao naknada za obavljanu uslugu (vidjeti u tom smislu presudu Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, t. 23. i 25.).

31 Budući da je članak 73. Direktive o PDV-u koji je zamijenio članak 1. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive u osnovi identičan potonjoj odredbi, sudska praksa navedena u prethodnim dvjema točkama kao i izlaganje u nastavku teksta treba se *mutatis mutandis* primijeniti i na taj članak.

32 Mora se ustvrditi da se „paušal za skrb“ iz glavnog postupka koji nacionalni fond za zdravstveno osiguranje plaća EHPAD-u, isplaćuje kao naknada za usluge skrbi koje oni, sukladno različitim formulama, pružaju svojim štićenicima.

33 Naime, kako je na raspravi priznao Rayon d'Or, EHPAD-u su dužni kao protuobavezu za isplatu navedene paušalne svote stvarno izvršiti usluge svojim štićenicima.

34 Nadalje, da bi se usluga mogla smatrati obavljenom „uz naknadu“ u smislu te direktive, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezinoga korisnika, već se ona može dobiti i od treće osobe (vidjeti u tom smislu presudu Loyalty Management UK i Baxi Group, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, t. 56.).

35 Činjenica da u glavnom postupku izravni korisnik predmetnih usluga nije nacionalni fond za zdravstveno osiguranje koji isplaćuje paušal, već je to osiguranik, nije – suprotno onome što tvrdi Rayon d'Or – takve naravi da može prekinuti izravnu povezanost između obavljenih usluga i primljene naknade.

36 Naposljetku, iz sudske prakse Suda proizlazi da za utvrđivanje postojanja izravne

povezanosti između usluge i za nju dobivene naknade – kada, kao u glavnom postupku, osobito stalna dostupnost pružatelja da u slučaju potrebe pruži usluge skrbi štetičnicima predstavlja bitnu karakteristiku predmetnih usluga – nije nužno utvrditi da se neka isplata odnosi na individualiziranu i preciznu uslugu koja je obavljena na zahtjev nekog štetičnika (vidjeti u tom smislu presudu Kennemer Golf, EU:C:2002:200, t. 40.).

37 Prema tome, okolnost da usluge skrbi iz glavnog predmeta pružene štetičnicima nisu ni unaprijed definirane ni individualizirane te da se naknada za njih isplaćuje u obliku paušala nije takve naravi da može utjecati na izravnu povezanost koja postoji između obavljenih usluga i primljene naknade, jer je iznos unaprijed određen na temelju dobro razrađenih kriterija.

38 Imajući u vidu navedena razmatranja, na upućeno prethodno pitanje treba odgovoriti tako da članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive i članak 73. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da paušalna svota kao što je „paušal za skrb“ iz glavnog postupka predstavlja naknadu za usluge skrbi koje uz naknadu obavlja EHPAD za svoje štetičnike te u skladu s time podliježe PDV-u.

Troškovi

39 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje te
Članak 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da paušalna svota kao što je „paušal za skrb“ iz glavnog postupka predstavlja naknadu za usluge skrbi koje uz naknadu obavlja institucija za smještaj starijih i nemoćnih osoba za svoje štetičnike te u skladu s time podliježe porezu na dodanu vrijednost.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski