



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 27ης Μαρτίου 2014\*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — ΦΠΑ — Πεδίο εφαρμογής — Καθορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου — Έννοια της “επιδοτήσεως που συνδέεται άμεσα με την τιμή” — Καταβολή κατ’ αποκοπήν ποσού από το εθνικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας στους ξενώνες μη αυτοεξυπηρετούμενων ηλικιωμένων ατόμων»

Στην υπόθεση C-151/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *cour administrative d’appel de Versailles* (Γαλλία) με απόφαση της 7ης Μαρτίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Μαρτίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

**Le Rayon d’Or SARL**

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Borg Barthet, πρόεδρο τμήματος, M. Berger και F. Biltgen (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Ιανουαρίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Rayon d’Or SARL, εκπροσωπούμενη από τους A. Grousset, E. Ashworth και F. Bertacchi, *avocats*,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Colas και J.-S. Pilczer,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Soulay και L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), και του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Le Rayon d'Or SARL (στο εξής: Rayon d'Or), εταιρίας με έδρα τη Γαλλία, και της φορολογικής αρχής, εκπροσωπούμενης από τον *Ministre de l'Économie et des Finances* [Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών], σχετικά με τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που εφαρμόζεται σε ξενώνα μη αυτοεξυπηρετούμενων ηλικιωμένων ατόμων [établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes] (στο εξής: EHPAD).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

- 4 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

- α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών [...] οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται [άμεσα] με την τιμή των πράξεων αυτών».

- 5 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος από τον ΦΠΑ. Τα κράτη μέλη οφείλουν να απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, μεταξύ άλλων:

- «β) την νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα·

- γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο Κράτος μέλος».
- 6 Η οδηγία ΦΠΑ, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 411 και 413 αυτής, κατήργησε και αντικατέστησε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ, ιδίως δε την έκτη οδηγία. Οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπες με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας.
- 7 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:
- «Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:
- α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,
- [...]
- γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,
- [...].».
- 8 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, που αντικατέστησε το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:
- «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»
- 9 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
- «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:
- [...]
- β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,
- γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».
- 10 Το άρθρο 174, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
- «Η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά:
- α) στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 168 και 169,

β) στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, εκτός από εκείνες που συνδέονται άμεσα με την τιμή των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 73.»

#### *Το γαλλικό δίκαιο*

11 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το άρθρο 256 του code général des impôts [γενικού κώδικα φορολογίας] (στο εξής: CGI) ορίζει τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.»

12 Κατά το άρθρο 261, παράγραφος 4, 1<sup>ter</sup>, του CGI, «απαλλάσσονται από [ΦΠΑ] οι υπηρεσίες περιθάλψεως που παρέχονται από ιδιωτικούς ξενώνες ηλικιωμένων ατόμων, όπως αυτοί μνημονεύονται στο άρθρο L. 312-1, παράγραφος 1, περίπτωση 6, του code de l'action sociale et des familles, οι οποίες καλύπτονται από ένα ετήσιο συνολικό κατ' αποκοπήν ποσό για την περίθαλψη, κατ' εφαρμογήν του άρθρου L. 174-7 του code de la sécurité sociale.»

13 Το άρθρο 266, παράγραφος 1, στοιχείο α, του CGI ορίζει τα εξής:

«1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών [...] όλα τα ποσά, οι αξίες, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες τις οποίες έλαβε ή πρόκειται να λάβει ως αντιπαροχή γι' αυτές τις πράξεις ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται ευθέως με την τιμή των πράξεων αυτών.»

14 Το άρθρο L. 174-7 του code de la sécurité sociale [κώδικα κοινωνικών ασφαλίσεων] ορίζει τα εξής:

«Οι δαπάνες που αφορούν την ιατρική περίθαλψη που παρέχεται στους ασφαλισμένους και στους δικαιούχους κοινωνικής αρωγής στα ιδρύματα και στις υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο L. 162-24-1 βαρύνουν τα ταμεία ασφαλίσεως υγείας ή εμπίπτουν στην κοινωνική αρωγή, σύμφωνα με τις σχετικές κανονιστικές ρυθμίσεις, υπολογιζόμενες ενδεχομένως κατ' αποκοπήν.»

15 Κατά το άρθρο L. 313-12 του code de l'action sociale et des familles [κώδικα κοινωνικής και οικογενειακής πολιτικής], οι EHPAD που έχουν υπογράψει πολυετή σύμβαση με τον πρόεδρο του γενικού συμβουλίου [του διοικητικού διαμερίσματος] και την αρμόδια κρατική αρχή λαμβάνουν ένα συνολικό κατ' αποκοπήν ποσό για τις υπηρεσίες περιθάλψεως που παρέχουν.

16 Το άρθρο R. 314-158 του code de l'action sociale et des familles ορίζει τα εξής:

«Οι παροχές που προσφέρονται από τους ξενώνες ή από τα τμήματα των ξενώνων του άρθρου L. 313-12 [...] περιλαμβάνουν:

1° ημερήσια τιμή που αντιστοιχεί στη διαμονή,

2° ημερήσια τιμή που αντιστοιχεί στον βαθμό αυτοεξυπηρέτησεως,

3° ημερήσια τιμή που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες περιθάλψεως.»

17 Το άρθρο R. 314-161 του code de l'action sociale et des familles ορίζει τα εξής:

«Η τιμή που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες περιθάλψεως καλύπτει τις ιατρικές και παραϊατρικές υπηρεσίες που είναι αναγκαίες για την αντιμετώπιση των σωματικών και ψυχικών προβλημάτων υγείας των ατόμων που διαμένουν στον ξενώνα, καθώς και τις παραϊατρικές υπηρεσίες περιθάλψεως που απαιτούνται ανάλογα με τον βαθμό αυτοεξυπηρέτησεως των φιλοξενούμενων ατόμων.»

18 Σύμφωνα με όσα παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, για τον υπολογισμό του «κατ' αποκοπήν επιδόματος περιθάλψεως» λαμβάνονται υπόψη ο αριθμός των φιλοξενούμενων σε κάθε ίδρυμα ενοίκων και ο βαθμός αυτοεξυπηρέτησής τους, τα οποία εκτιμώνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων R. 314-170 και R. 314-171 του code de l'action sociale et des familles, καθώς και συντελεστές αναπροσαρμογής οι οποίοι καθορίζονται σε εθνικό επίπεδο και ενημερώνονται κάθε χρόνο βάσει των μέσων δαπανών του συνόλου των EHPAD.

### **Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

19 Η Rayon d'Or, η οποία εκμεταλλεύεται έναν EHPAD, θεώρησε ότι τα ποσά που της καταβάλλει το ταμείο ασφαλίσεως υγείας ως «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και ότι, κατά συνέπεια, δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας εκπτώσεως ΦΠΑ που δικαιούται για τα έτη 2006 έως 2008. Κατόπιν τούτου προέβη σε τροποποίηση του εκπιπτόμενου ποσού για τα επίμαχα έτη και ζήτησε από τη φορολογική αρχή να της επιστραφεί το ποσό των 60 064 ευρώ.

20 Η φορολογική αρχή απέρριψε το ανωτέρω αίτημα και η Rayon d'Or προσέφυγε ενώπιον του tribunal administratif de Montreuil. Κατόπιν της απορρίψεως της προσφυγής της από το δικαστήριο αυτό η Rayon d'Or άσκησε έφεση ενώπιον του cour administrative d'appel de Versailles.

21 Ενώπιον του τελευταίου η Rayon d'Or επανέλαβε την άποψή της ότι οι εθνικές διατάξεις είναι αντίθετες προς την έκτη οδηγία και προς την οδηγία ΦΠΑ, στο μέτρο που συνεπάγονται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ποσών που αντιστοιχούν στο «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως», ποσά τα οποία, κατά την εταιρία αυτή, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω φόρου. Προς στήριξη της απόψεώς της η Rayon d'Or επισήμανε ότι ο τρόπος υπολογισμού του «κατ' αποκοπήν επιδόματος περιθάλψεως» δεν επιτρέπει τον χαρακτηρισμό του ως «επιδοτήσεως άμεσα συνδεόμενης με την τιμή» των υπηρεσιών περιθάλψεως που παρέχονται από τους EHPAD στους ενοίκους.

22 Συγκεκριμένα, καταρχάς, οι παρεχόμενες στους ενοίκους υπηρεσίες δεν είναι εκ των προτέρων ορισμένες ούτε εξατομικευμένες και η τιμή τους δεν γνωστοποιείται στους ενοίκους. Επίσης, δεδομένου ότι ο εθνικός νομοθέτης έχει θεσπίσει την αρχή της δωρεάν παροχής ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο των EHPAD, η δωρεάν αυτή παροχή προς τους ενοίκους είναι εξασφαλισμένη ανεξαρτήτως του ύψους της επιδοτήσεως που λαμβάνει το ίδρυμα και του βαθμού επάρκειάς της σε σχέση με τα έξοδα που σκοπεύει να καλύψει. Τέλος, το ύψος των κονδυλίων που εισπράττονται από κάθε συγκεκριμένο ίδρυμα δεν συμπίπτει με το πραγματικό κόστος των υπηρεσιών περιθάλψεως.

23 Η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι το «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» δεν θεωρείται επιδότηση αλλά σύστημα τιμολογήσεως και ότι το γεγονός ότι η τιμολόγηση έχει στηριχθεί στις ανάγκες περιθάλψεως δεν εμποδίζει τον χαρακτηρισμό «παροχές εξ επαχθούς αιτίας». Επικουρικώς, η εν λόγω αρχή υποστήριξε, ιδίως, ότι η καταβολή του «κατ' αποκοπήν επιδόματος περιθάλψεως» συνδέεται ευθέως και άμεσα με τις υπηρεσίες περιθάλψεως που παρέχονται στους δικαιούχους. Βεβαίως, η παροχή δεν είναι κατ' ανάγκη εξατομικευμένη, αλλά μπορεί να εξατομικευθεί. Επίσης, η



Rayon d'Or βαρύνεται με υποχρέωση εκ του νόμου να παράσχει τις επίμαχες υπηρεσίες και το τίμημα για αυτές δεν χρειάζεται να καταβάλλεται από τον δικαιούχο της παροχής ούτε να είναι ανάλογο της αξίας των υπηρεσιών αυτών.

- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *cour administrative d'appel de Versailles* αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 11, [...] Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της [έκτης] οδηγίας, όπως αναδιατυπώθηκε με το άρθρο 73 της οδηγίας [ΦΠΑ], την έννοια ότι το “κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως”, το οποίο καταβάλλεται από τα ταμεία ασφαλίσεως υγείας στους ξενώνες μη αυτοεξυπηρετούμενων ηλικιωμένων ατόμων [EHPAD] σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου L. 174-7 του *code de la sécurité sociale*, και απαλλάσσεται από τον [ΦΠΑ] κατ' εφαρμογήν του άρθρου 261, παράγραφος 4, 1<sup>o</sup>ter, του *code général des impôts*, συνιστά επιδότηση η οποία συνδέεται άμεσα με την τιμή των παρεχομένων στους ενοίκους υπηρεσιών περιθάλψεως και εμπίπτει, ως εκ τούτου, στο πεδίο εφαρμογής του [ΦΠΑ];»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 25 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο τελευταίο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση η οποία θα του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό και εφόσον είναι αναγκαίο, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., ιδίως, αποφάσεις *Haug*, C-286/05, EU:C:2006:296, σκέψη 17· *Camprina*, C-45/06, EU:C:2007:154, σκέψη 30, και *Hewlett-Packard Europe*, C-361/11, EU:C:2013:18, σκέψη 35).
- 26 Προς τούτο, το Δικαστήριο μπορεί, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο, και ιδίως από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής, τις διατάξεις και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας (βλ. απόφαση *Byankov*, C-249/11, EU:C:2012:608, σκέψη 58).
- 27 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά κατ' ουσίαν το ζήτημα αν η καταβολή ενός κατ' αποκοπήν ποσού όπως το «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας εκπτώσεως.
- 28 Επομένως, με το ερώτημα αυτό ζητείται, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 11, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η καταβολή ενός κατ' αποκοπήν ποσού όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» αποτελεί την αντιπαροχή για την εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών περιθάλψεως από έναν EHPAD προς όφελος των ενοίκων του και, επομένως, υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 29 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι «παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας» και ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη υφίσταται έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον αποδέκτη (βλ., ιδίως, αποφάσεις *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14· *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39, και *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, σκέψη 24).

- 30 Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή φορολογητέας πράξεως αποτελούν μία μόνον από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και ότι σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από την ειδική υπό κρίση περίπτωση, η βάση επιβολής του φόρου για παροχή υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία (βλ., συναφώς, απόφαση *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369, σκέψεις 23 και 25).
- 31 Δεδομένου ότι το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, είναι, κατ' ουσίαν, όμοιο με το τελευταίο, η νομολογία που παρατέθηκε στις δύο προηγούμενες σκέψεις και η ανάλυση που θα ακολουθήσει ισχύουν *mutatis mutandis* και για το άρθρο 73.
- 32 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» που καταβάλλεται από το εθνικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας στους ΕΗΡΑΔ εισπράττεται από αυτούς ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες περιθάλψεως που παρέχουν, υπό διάφορες μορφές, στους ενοίκους τους.
- 33 Συγκεκριμένα, καταρχάς, όπως αναγνώρισε η *Rayon d'Or* κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι ΕΗΡΑΔ υποχρεούνται να παρέχουν πράγματι, ως αντιπαροχή για το ποσό αυτό, υπηρεσίες στους ενοίκους τους.
- 34 Εξάλλου, για να θεωρηθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, δεν απαιτείται η αντιπαροχή για την παροχή αυτή να αποκτάται ευθέως από τον αποδέκτη της, αλλά μπορεί επίσης να παρέχεται σε τρίτον (βλ., συναφώς, απόφαση *Loyalty Management UK και Baxi Group*, C-53/09 και C-55/09, EU:C:2010:590, σκέψη 56).
- 35 Το γεγονός ότι στην υπόθεση της κύρια δίκης ο άμεσος δικαιούχος των επίμαχων παροχών δεν είναι το εθνικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας το οποίο καταβάλλει το κατ' αποκοπήν ποσό αλλά ο ασφαλισμένος δεν μπορεί να διαρρήξει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής, σε αντίθεση προς όσα υποστηρίζει η *Rayon d'Or*,
- 36 Τέλος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η επίμαχη παροχή υπηρεσιών χαρακτηρίζεται, ιδίως, από τη συνεχή διαθεσιμότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες να παράσχει την κατάλληλη στιγμή τις απαιτούμενες από τους ενοίκους υπηρεσίες περιθάλψεως, τότε, για να αναγνωρισθεί η ύπαρξη άμεσου σχέσεως μεταξύ της παροχής αυτής και της σχετικής αντιπαροχής, δεν απαιτείται να αποδειχτεί ότι η πληρωμή αναφέρεται σε εξατομικευμένη και συγκεκριμένη παροχή περιθάλψεως που πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήματος ενοίκου (βλ., συναφώς, απόφαση *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200, σκέψη 40).
- 37 Επομένως, το γεγονός ότι οι παρεχόμενες προς τους ενοίκους στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες δεν είναι ούτε εκ των προτέρων προσδιορισμένες ούτε εξατομικευμένες και ότι η αμοιβή καταβάλλεται με τη μορφή κατ' αποκοπήν ποσού δεν μπορεί επίσης να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ των προτέρων και βάσει καθιερωμένων κριτηρίων.
- 38 Βάσει των ανωτέρω, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας καθώς και το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η καταβολή ενός κατ' αποκοπήν ποσού όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» αποτελεί την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες περιθάλψεως που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας από έναν ΕΗΡΑΔ προς όφελος των ενοίκων του και, επομένως, υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

**Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, καθώς και το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι η καταβολή ενός κατ' αποκοπήν ποσού όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» αποτελεί την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες περιθάλψεως που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας από έναν ξενώνα μη αυτοεξυπηρετούμενων ηλικιωμένων ατόμων [établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes] προς όφελος των ενοίκων του και, επομένως, υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας.**

(υπογραφές)