

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

27. března 2014(\*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – DPH – Oblast působnosti – Stanovení základu daně – Pojem ‚dotace přímo vázaná k ceně‘ – Vyláčení paušálu národní zdravotní pojišťovnou pobytovým zařízením pro seniory se sníženou soběstačností“

Ve věci C-151/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour administrative d'appel de Versailles (Francie) ze dne 7. března 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 25. března 2013, v řízení

**Le Rayon d'Or SARL**

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Borg Barthet, předseda senátu, M. Berger a F. Biltgen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. ledna 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Le Rayon d'Or SARL A. Grousset, E. Ashworth a F. Bertacchim, avocats,
- za francouzskou vládu D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Soulay a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“) a článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Le Rayon d'Or SARL (dále jen „Rayon d'Or“), se sídlem ve Francii, a daňovou správou, kterou zastupuje ministre de l'Économie et des Finances (ministr hospodářství a financí), ohledně výpočtu odpočitatelného podílu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v případě pobytového zařízení pro seniory se sníženou soběstačností (établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, dále jen „zařízení EHPAD“).

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 šesté směrnice zní:

„Předmetem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„V tuzemsku

1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb [...] vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

5 V článku 13 části A odst. 1 šesté směrnice jsou vyjmenovány případy osvobození určitých činností ve veřejném zájmu. Podle něj mají členské státy osvobodit od daně zejména následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

„b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy;

c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě“.

6 Unijní právní předpisy v oblasti DPH, zejména šestá směrnice, byly počinaje 1. lednem 2007 zrušeny a nahrazeny směrnicí o DPH v souladu s jejími články 411 a 413. Ustanovení směrnice o DPH jsou včasně totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice.

7 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmetem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]"

8 Článek 73 směrnice o DPH, kterým byl nahrazen čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

9 Článek 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH zní:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími zdravotnickými zařízeními téže povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě“.

10 Článek 174 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Odpodíatelný podíl je dán zlomkem, který obsahuje tyto části:

a) v žítateli celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním, u nichž je daň odpodíatelná podle článků 168 a 169;

b) ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do žítatele a k plněním, u nichž daň není odpodíatelná.

Členské státy mohou do jmenovatele zahrnout celkovou výši dotací jiných než těch, které jsou přímo spojeny s cenou dodání zboží nebo poskytnutí služby podle článku 73.“

### *Francouzské právo*

11 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, článek 256 code général des impôts (všeobecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) stanoví:

„Předmětem [TVA] je dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu uskutečně osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

12 Článek 261 odst. 4 bod 1 ter CGI stanoví, že „od [DPH] je osvobozena péče poskytovaná soukromými pobytovými zařízeními pro seniory uvedenými v čl. L. 312-1 odst. 1 bod 6 code de l'action sociale et des familles [zákon o sociální činnosti a rodině], která je hrazena prostřednictvím celkového ročního paušálu za poskytování péče podle článku L. 174-7 code de la

sécurité sociale [zákon o sociálním zabezpečení].

13 Článek 266 odst. 1 písm. a) CGI stanoví:

„1. Základem daně je:

a) při dodání zboží nebo poskytnutí služby [...] souhrn veškerých částek, hodnot, zboží nebo služeb, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

14 Článek L. 174-7 code de la sécurité sociale zní:

„Výdaje související s lékařskou péčí poskytovanou pojištěncem a příjemcem sociální pomoci v zařízeních a ústavech uvedených v článku L. 162-24-1 jsou hrazeny ze systému zdravotního pojištění nebo v rámci sociální pomoci způsobem stanoveným nařízením, případně formou paušálu.“

15 Článek L. 313-12 code de l'action sociale et des familles stanoví, že zařízení EHPAD, jež uzavřela víceletou dohodu s předsedou zastupitelstva departementu a příslušným orgánem státní správy, obdrží celkový paušál za poskytovanou péči.

16 Článek R. 314-158 code de l'action sociale et des familles zní:

„Plnění poskytovaná zařízeními nebo jejich odděleními uvedenými v článku L. 313-12 [...] zahrnují:

1. denní tarif za pobytové služby,
2. denní tarif za sníženou soběstačnost,
3. denní tarif za poskytování péče.“

17 Článek R. 314-161 code de l'action sociale et des familles stanoví:

„Tarif za poskytování péče pokrývá lékařské i nelékařské zdravotnické služby nezbytné k léčbě somatických a psychických onemocnění osob pobývajících v zařízení a nelékařské zdravotnické služby odpovídající péči dle stupně nesoběstačnosti klientů.“

18 Dle údajů poskytnutých předkládajícím soudem se při výpočtu „paušálu za poskytování péče“ zohlední počet klientů přijatých v každém zařízení a stupeň jejich nesoběstačnosti, které se posuzují dle podmínek stanovených v článcích R. 314-170 a R. 314-171 code de l'action sociale et des familles, a předěšlé koeficienty určené na celostátní úrovni a každoročně aktualizované na základě průměrných výdajů všech zařízení EHPAD.

### **Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předěžná otázka**

19 Společnost Rayon d'Or, která provozuje jedno zařízení EHPAD, dospěla k názoru, že částky, které jí vyplácí zdravotní pojišťovna jako „paušál za poskytování péče“, nepodléhají DPH, a že tedy nemají být zohledněny při stanovování odpovídatelného podílu DPH za roky 2006 až 2008, který se v jejím případě použije. Za předemtné roky tedy odpovídatelnou částku opravila a daňovou správu požádala o vrácení částky 60 064 eur.

20 Vzhledem k tomu, že daňová správa tuto žádost zamítla, podala společnost Rayon d'Or žalobu k tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil). Jelikož tento soud žalob

nevyhoví, podala společnost Rayon d'Or odvolání ke cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles).

21 Společnost Rayon d'Or před tímto soudem zopakovala svůj názor, že ustanovení vnitrostátních předpisů jsou v rozporu s šestou směrnicí a se směrnicí o DPH, neboť podle uvedených ustanovení jsou částky, jež odpovídají „paušálu za poskytování služeb“ a podle uvedené společnosti této dani nepodléhají, osvobozeny od DPH. Na podporu tohoto tvrzení společnost Rayon d'Or uvedla, že pravidla výpočtu „paušálu za poskytování péče“ neumožňují, aby byl kvalifikován jako „dotace přímo vázaná k ceně“ péče poskytované zařízením EHPAD klientům.

22 Předně totiž nejsou služby poskytované klientům ani předem definovány, ani individualizovány a klienti nejsou o jejich ceně informováni. Společnost Rayon d'Or dále uvedla, že jelikož zákonodárce stanovil zásadu bezplatného poskytování lékařské péče v zařízeních EHPAD, je klientům tato bezplatnost zajištěna bez ohledu na výši dotace poskytnuté ve prospěch zařízení a bez ohledu na to, do jaké míry dotace odpovídá nákladům, jež má pokrýt. Podle společnosti Rayon d'Or se konečně výše dotace, kterou určité zařízení získá, neshoduje se skutečnými náklady na péči.

23 Daňová správa uvedla, že „paušál za poskytování péče“ není dotace, nýbrž tarifní systém a že skutečnost, že jsou tarify stanoveny na základě potřeby péče, nebrání tomu, aby byla plně kvalifikována jako „úplatná“. Podpřípově daňová správa mimo jiné uvedla, že mezi vyplácením „paušálu za poskytování péče“ a poskytováním péče příjemcem je dána přímá a bezprostřední souvislost. Plně sice není nutně individualizované, ale je individualizovatelné. Podle daňové správy má společnost Rayon d'Or mimoto zákonem stanovenou povinnost poskytovat předem stanovenou péči, jejíž cena nemusí být placena příjemcem péče ani nemusí být přiměřená hodnotě těchto služeb.

24 Za těchto podmínek se cour administrative d'appel de Versailles rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložnou otázku:

„Musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. a) [šesté] směrnice, převzatý do článku 73 směrnice [o DPH], vykládán v tom smyslu, že „paušál za poskytování péče“, který zdravotní pojišťovny vyplácejí [...] zařízením [EHPAD] v souladu s ustanoveními článku L. 174-7 code de la sécurité sociale a který je podle ustanovení čl. 261 odst. 4 bodu 1 ter [CGI] osvobozen od [DPH], představuje dotaci přímo vázanou k ceně péče poskytované klientům a podléhající z tohoto titulu [DPH]?“

### **K předložné otázce**

25 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, který mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší předložit předformulované otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, bod 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, bod 30, a Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, bod 35).

26 Za tímto účelem může Soudní dvůr ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména pak z odvodnění předkládacího rozhodnutí vyvodit, které normy a zásady unijního práva je s přihlédnutím k předem stanovenému sporu třeba vyložit (viz rozsudek Bjankov, C-249/11, EU:C:2012:608, bod 58).

27 V daném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že se spor v předloženém řízení týká především otázky, zda taková paušální platba, jako je „paušál za poskytování péče“, podléhá

DPH a zda musí být zohledněna při výpočtu odpovídatelného podílu.

28 Podstatou otázky tedy je, zda musí být čl. 11 část A písm. a) šesté směrnice a článek 73 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že taková paušální platba, jako je „paušál za poskytování péče“ ve věci v původním řízení, je protiplněním za péči, kterou zařízení EHPAD poskytuje za úplaty svým klientům, a že z tohoto důvodu podléhá DPH.

29 K zodpovězení této otázky je třeba zaprvé připomenout, že v souladu s článkem 2 šesté směrnice, který definuje, co podléhá DPH, je předmetem DPH „poskytování služeb za protiplnění“ a že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou služby poskytovány za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 této směrnice, a tudíž jsou zdanitelné, pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, při němž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz zejména rozsudky Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39, a RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, bod 24).

30 Z druhé již Soudní dvůr rozhodl, že dotace přímo vázané k ceně zdanitelného plnění představují jen jeden z případů uvedených v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a že bez ohledu na situaci, o kterou v konkrétním případě jde, je každopádně základ daně u poskytování služeb tvořen vším, co bylo získáno jako protiplnění za poskytnutou službu (v tomto smyslu viz rozsudek Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, body 23 a 25).

31 Vzhledem k tomu, že článek 73 směrnice o DPH, kterým byl nahrazen čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, je včleněn totožným s posledně uvedeným ustanovením, platí judikatura citovaná v předchozích dvou bodech i následující úvahy obdobně pro uvedený článek 73.

32 Přitom je nutno konstatovat, že „paušál za poskytování péče“ ve věci v původním řízení, který je vyplácen národní zdravotní pojišťovnou zařízením EHPAD, tato zařízení pobírají jako protiplnění za péči, kterou v různých formách poskytují svým klientům.

33 Předně je totiž třeba uvést – jak to uznala společnost Rayon d'Or na jednání – že zařízení EHPAD jsou skutečně povinna poskytovat klientům služby jako protiplnění za vyplacení uvedeného paušálu.

34 Dále je třeba uvést, že k tomu, aby bylo možné poskytování služeb považovat za skutečné „za protiplnění“ ve smyslu této směrnice, nemusí být protiplnění za tuto službu získáno přímo od jejího příjemce, ale může být získáno i od třetí osoby (v tomto smyslu viz rozsudek Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 56).

35 Skutečnost, že ve věci v původním řízení není primárním příjemcem předmetných služeb národní zdravotní pojišťovna, která paušál vyplácí, nýbrž pojišťovna, nemůže – na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Rayon d'Or – zpřetrhat primární vztah, který je dán mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním.

36 Z judikatury Soudního dvora konečně vyplývá, že pokud se – stejně jako ve věci v původním řízení – předmetné poskytování služeb vyznačuje zejména nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik péči, jakou klient vyžaduje, není nutné k uznání primárního vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se určité platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované péči poskytnuté na žádost klienta (v tomto smyslu viz rozsudek Kennemer Golf, EU:C:2002:200, bod 40).

37 Proto ani skutečnost, že péče poskytovaná klientům ve věci v původním řízení není předem definovaná ani individualizovaná a že platba je vyplácena formou paušálu, nemůže mít

vliv na p?ímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protipln?ním, jehož výše je ur?ena p?edem a na základ? jasn? stanovených kritérií.

38 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je t?eba na p?edb?žnou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice a ?lánek 73 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že taková paušální platba, jako je „paušál za poskytování pé?e“ ve v?ci v p?vodním ?ízení, je protipln?ním za pé?i, kterou za?ízení EHPAD poskytuje za úplatu sv?m klient?m, a z tohoto d?vodu podléhá DPH.

### **K náklad?m ?ízení**

39 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (šestý senát) rozhodl takto:

**?lánek 11 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? a ?lánek 73 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že taková paušální platba, jako je „paušál za poskytování pé?e“ ve v?ci v p?vodním ?ízení, je protipln?ním za pé?i, kterou pobytové za?ízení pro seniory se sníženou sob?sta?ností poskytuje za úplatu sv?m klient?m, a z tohoto d?vodu podléhá dani z p?idané hodnoty.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: francouzština.