

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)**

z 27. marca 2014 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – DPH – Pôsobnosť – Určenie základu dane – Pojem ‚dotácia priamo súvisiaca s cenou‘ – Vyplácanie paušálu národnou zdravotnou poisťovňou domovom pre seniorov odkázaných na starostlivosť“

Vo veci C-151/13,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour administrative d'appel de Versailles (Francúzsko) zo 7. marca 2013 a doručený Súdnemu dvoru 25. marca 2013, ktorý súvisí s konaním:

**Le Rayon d'Or SARL**

proti

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

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory A. Borg Barthet, sudcovia M. Berger a F. Biltgen (spravodajca),

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 8. januára 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Le Rayon d'Or SARL, v zastúpení: A. Grousset, E. Ashworth a F. Bertacchi, advokáti,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) a článku 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Le Rayon d'Or SARL (ďalej len „Rayon d'Or“) so sídlom vo Francúzsku a daňovou správou zastúpenou Ministre de l'Économie et des Finances, ktorý sa týkal výpočtu odpovedajúcej pomernej čiasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uplatnenej na domov pre seniorov odkázaných na starostlivosť (ďalej len „DSOS“).

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Článok 2 bod 1 šiestej smernice znie takto:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [poskytnutie služieb za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Na území štátu

1. Zdaniteľným základom je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb... všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ alebo poskytovateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb“.

5 Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice uvádza oslobodenia od DPH pre určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme. Členské štáty tak za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním, oslobodia od dane položky, medzi ktoré patria:

„b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy;

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných príslušným členským štátom“.

6 Smernica o DPH v súlade so svojimi článkami 411 a 413 od 1. januára 2007 zrušila a nahradila právnu úpravu Únie v oblasti DPH, a to najmä šiestu smernicu. Ustanovenia smernice o DPH sú v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice.

7 Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

8 Článok 73 smernice o DPH, ktorý nahradil článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

9 Článok 132 ods. 1 písm. b) a c) smernice o DPH znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom;

c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom“.

10 Článok 174 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Odpočítateľná časť sa vypočíta ako podiel, v ktorého:

a) žiadateľovi je celková ročná výška obratu bez DPH za transakcie, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane v súlade s článkami 168 a 169,

b) menovateľovi je celková ročná výška obratu bez DPH za transakcie uvedené v žiadateľovi, ako aj za transakcie, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane.

Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu dotácií, ktoré nie sú priamo viazané na cenu dodania tovaru alebo poskytovania služieb uvedených v článku 73.“

### *Francúzske právo*

11 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, článok 256 code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) uvádza:

„[DPH] podlieha dodávanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

12 Podľa článku 261 ods. 4 bodu 1b CGI „je od [DPH] oslobodená starostlivosť poskytovaná súkromnými domovmi pre seniorov uvedenými v článku L. 312-1 časti I bode 6 Zákonníka sociálnej činnosti a rodiny, uhrádzaná celkovým ročným paušálom na starostlivosť na základe

článku L. 174 Zákonníka sociálneho zabezpečenia“.

13 Článok 266 ods. 1 písm. a) CGI stanovuje:

„1. Základom dane je:

a) V prípade dodávania tovaru alebo poskytovania služieb... všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú za tento tovar alebo služby získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany, vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb.“

14 Podľa článku L. 174 Zákonníka sociálneho zabezpečenia:

„Výdavky súvisiace so zdravotnou starostlivosťou poskytovanou sociálne poisteným osobám a príjmom sociálnej pomoci v ústavoch a zariadeniach uvedených v článku L. 162 Zákonníka znášajú systémy zdravotného poistenia alebo sa uhrádzajú zo sociálnej pomoci podľa podmienok stanovených vykonávacím predpisom, prípadne v paušálnych sumách.“

15 Podľa článku L. 313 Zákonníka sociálnej ochrany a rodiny DSOS, ktoré podpísali viacero členských štátov s predsedom všeobecnej rady a príslušným štátnym orgánom, poberajú celkový paušál na starostlivosť, ktorú poskytujú.

16 Článok R. 314 Zákonníka sociálnej ochrany a rodiny znie:

„Služby poskytované zariadeniami alebo jednotlivými oddeleniami zariadení uvedených v článku L. 313... zahŕňajú:

- 1° dennú sadzbu súvisiacu s ubytovaním,
- 2° dennú sadzbu súvisiacu s odkázanosťou,
- 3° dennú sadzbu súvisiacu so starostlivosťou.“

17 Článok R. 314 Zákonníka sociálnej ochrany a rodiny uvádza:

„Sadzba súvisiaca so starostlivosťou pokrýva lekársku a ošetrovateľskú starostlivosť potrebnú na liečbu telesných a psychických ťažkostí obyvateľov ústavu, ako aj ošetrovateľskú starostlivosť zodpovedajúcu starostlivosti súvisiacej so stavom odkázanosti obyvateľov ústavu.“

18 Podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom pravidlá výpočtu „paušálu na starostlivosť“ zohľadňujú počet obyvateľov každého domova a mieru ich odkázanosti, ktoré sa vyhodnocujú podľa podmienok vymedzených v článkoch R. 314 Zákonníka sociálnej ochrany a rodiny, a minulé koeficienty určené na celoštátnej úrovni, ktoré sa každý rok aktualizujú na základe priemerných výdavkov všetkých DSOS.

### **Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka**

19 Spoločnosť Rayon d'Or, ktorá prevádzkuje DSOS, sa domnievala, že sumy, ktoré jej vypláca zdravotná poisťovňa ako „paušál na starostlivosť“, nepatria do pôsobnosti DPH, a teda tieto sumy sa nemajú brať do úvahy pri určovaní odpovedajúcej pomernej čiasti DPH za roky 2006 až 2008. Preto opravila odpovedajúcu sumu za predmetné roky a požiadala daňový úrad o vrátenie 60 064 eur.

20 Keďže daňový úrad túto žiadosť zamietol, Rayon d'Or sa v danom spore obrátila na Tribunal administratif de Montreuil. Vzhľadom na to, že tento súd jej žalobe nevyhovela, Rayon

d'Or podala odvolanie na Cour administrative d'appel de Versailles.

21 Na tomto súde Rayon d'Or opätovne predložila svoje stanovisko, podľa ktorého vnútroštátne ustanovenia vedúce k tomu, že sumy zodpovedajúce „paušálu na starostlivosť“, ktoré podľa nej nepatria do rámca pôsobnosti uvedenej dane, sú oslobodené od DPH, odporujú šiestej smernici a smernici o DPH. Na podporu svojho tvrdenia Rayon d'Or uviedla, že pravidlá výpočtu „paušálu na starostlivosť“ neumožňujú kvalifikovať tento paušál ako „dotáciu priamo súvisiacu s cenou“ služieb starostlivosti, ktoré svojim obyvateľom poskytuje daný DSOS.

22 V prvom rade totiž služby poskytované obyvateľom domova nie sú vopred vymedzené ani individualizované a ich cena sa obyvateľom neoznamuje. Alej vzhľadom na to, že zákonodarca stanovil zásadu bezplatnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej v DSOS, obyvatelia domova majú túto bezplatnú starostlivosť zaručenú bez ohľadu na výšku dotácie priznanej domovu a na jej primeranosť vo vzťahu k nákladom, ktoré má pokryť. Napokon výška dotácie, ktorú poberá konkrétny domov, sa nezhoduje so skutočnou cenou starostlivosti.

23 Daňový úrad v prvom rade uviedol, že „paušál na starostlivosť“ nepredstavuje dotáciu, ale systém sadzieb, a že skutočnosť, že sadzby sú stanovené na základe potrieb starostlivosti, nebráni kvalifikácii tejto starostlivosti ako „plnenie za protihodnotu“. Subsidiárne tento úrad najmä tvrdil, že existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi vyplácaním „paušálu na starostlivosť“ a poskytovaním starostlivosti príjemcom. Zaiste, plnenie nie je nevyhnutne individualizované, ale je možné ho individualizovať. Okrem toho mala Rayon d'Or zákonom stanovenú povinnosť poskytovať predmetnú starostlivosť, pričom jej cenu nemusia platiť príjemcovia starostlivosti a táto cena nemusí byť primeraná vo vzťahu k hodnote týchto služieb.

24 Za týchto podmienok Cour administrative d'appel de Versailles rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 11 A ods. 1 písm. a) [šiestej] smernice prevzatý do článku 73 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že „paušál na starostlivosť“ vyplácaný zdravotnými poisťovcami [DSOS] v súlade s článkom L. 174 7 Zákonníka sociálneho zabezpečenia a oslobodený od [DPH] na základe článku 261 [ods. 4 bodu 1b] [CGI] predstavuje dotáciu priamo súvisiacu s cenou služieb starostlivosti poskytovaných obyvateľom domova, ktorá z tohto dôvodu patrí do pôsobnosti [DPH]?“

### **O prejudiciálnej otázke**

25 Na úvod treba pripomenúť, že v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zavedeného článkom 267 ES prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávany spor. Vzhľadom na to Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené (pozri najmä 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 Súdny dvor môže na tieto účely zo všetkých informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu, vyvodiť normy a zásady práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad s prihliadnutím na predmet sporu vo veci samej (pozri rozsudok Biankov, C-249/11, EU:C:2012:608, bod 58).

27 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že spor vo veci samej sa týka najmä otázky, či paušálna platba, ako je „paušál na starostlivosť“, patrí do pôsobnosti DPH a treba ju zohľadniť v rámci výpočtu odpôvitateľnej pomernej časti tejto dane.

28 Je preto potrebné vnímať otázku tak, že sa v podstate týka toho, či sa článok 11 A písm. a) šiestej smernice a článok 73 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že paušálna platba, ako je „paušál na starostlivosť“ dotknutý vo veci samej, predstavuje protihodnotu za odplatné poskytovanie starostlivosti, ktoré vykonáva DSOS v prospech svojich obyvateľov, a z toho dôvodu patrí do rámca pôsobnosti DPH.

29 Na účely odpovede na túto otázku treba na jednej strane pripomenúť, že podľa článku 2 šiestej smernice, ktorý vymedzuje rámec pôsobnosti DPH, tejto dani podlieha „[poskytovanie služieb za protihodnotu]“ a podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa poskytnutie služieb vykonáva za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 tejto smernice, a teda sa zdá, že, len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri najmä 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 Na druhej strane Súdny dvor už rozhodol, že dotácie priamo súvisiace s cenou zdaniteľného plnenia predstavujú len jednu zo situácií vedených v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice a že bez ohľadu na osobitnú situáciu v danej veci zdaniteľný základ poskytnutia služieb v každom prípade tvorí všetko, čo bolo získané za poskytnutú službu (pozri v tomto zmysle rozsudok Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, body 23 a 25).

31 Keďže článok 73 smernice o DPH, ktorý nahradil článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, sa s týmto ustanovením v podstate zhoduje, judikatúra citovaná v dvoch predchádzajúcich bodoch a nasledujúci vývoj sa uplatnia *mutatis mutandis* na uvedený článok 73.

32 Treba však konštatovať, že „paušál na starostlivosť“ dotknutý vo veci samej, ktorý národná zdravotná poisťovňa vypláca DSOS, tieto zariadenia prijímajú ako protihodnotu za služby starostlivosti, ktoré podľa rôznych schém poskytujú svojim obyvateľom.

33 V prvom rade, ako Rayon d'Or uznala na pojednávaní, DSOS sú skutočne povinné ako protihodnotu za platbu uvedeného paušálu poskytovať služby svojim obyvateľom.

34 Ale na to, aby mohlo byť poskytnutie služieb považované za vykonané „za protihodnotu“ v zmysle tejto smernice, sa nevyžaduje, aby sa protihodnota za tieto služby získala priamo od ich príjemcu, ale protiplnenie je možné získať aj od tretej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 56).

35 Skutočnosť, že vo veci samej priamym príjemcom sporných poskytnutých služieb nie je národná zdravotná poisťovňa, ktorá platí paušál, ale poistenec, nemôže na rozdiel od tvrdenia spoločnosti Rayon d'Or narušiť priamu súvislosť, ktorá existuje medzi vykonaným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou.

36 Napokon z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ poskytovanie dotknutých služieb, tak ako vo veci samej, charakterizuje stála disponibilita poskytovateľa týchto služieb v ťase, keď obyvatelia domova vyžadujú poskytovanie starostlivosti, na účely zistenia existencie priamej súvislosti medzi uvedeným poskytnutím a získanou protihodnotou nie je nevyhnutné preukázať, že sa platba vzťahuje na individualizované a časovo ohraničené poskytnutie starostlivosti uskutočnené na žiadosť obyvateľa domova (pozri v tomto zmysle rozsudok Kennemer Golf, EU:C:2002:200, bod 40).

37 Preto okolnosť, že služby starostlivosti, ktoré boli vo veci samej poskytnuté obyvateľom

domova, nie sú vopred vymedzené ani individualizované a odmena sa vypláca vo forme paušálu, takisto nemôže ovplyvniť priamu súvislosť, ktorá existuje medzi vykonaným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou, ktorej výška je stanovená vopred a podľa presne stanovených kritérií.

38 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice a článok 73 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že paušálna platba, ako je „paušál na starostlivosť“ dotknutý vo veci samej, predstavuje protihodnotu za odplatné poskytovanie starostlivosti, ktoré vykonáva DSOS v prospech svojich obyvateľov, a z toho dôvodu patrí do rámca pôsobnosti DPH.

## O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

**Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ako aj článok 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že paušálna platba, ako je „paušál na starostlivosť“ dotknutý vo veci samej, predstavuje protihodnotu za odplatné poskytovanie starostlivosti, ktoré vykonáva domov pre seniorov odkázaných na starostlivosť v prospech svojich obyvateľov, a z toho dôvodu patrí do rámca pôsobnosti dane z pridanej hodnoty.**

Podpisy

\* Jazyk konania: francúzština.