Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

8. října 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození – Článek 132 odst. 1 písm. g) – Poskytnutí služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením – Vypracovávání posudků o závislosti na péči – Osoba povinná k dani pověřená lékařskou službou v oblasti pojištění pro případ odkázanosti – Subjekty uznané za subjekty sociální povahy“

Ve věci C-657/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 10. dubna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 4. září 2019, v řízení

**Finanzamt D**

proti

**E,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu vykonávající funkci předsedkyně osmého senátu, F. Biltgen a L. S. Rossi, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Finanzamt D P. Krögerem, jako zmocněncem,

– za německou vládu J. Möllerem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Mantlem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt D (dále jen „finanční úřad“) a E ve věci osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH), pokud jde o poskytování služeb uskutečněné posledně uvedenou, které spočívají ve vypracovávání posudků o závislosti na péči pojištěnců pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči, a to v postavení subdodavatelky lékařské posudkové služby této pojišťovny.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

3 Článek 131 směrnice o DPH, který se nachází v kapitole 1 hlavy IX této směrnice, nadepsané „Obecné ustanovení“, stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

4 Kapitola 2 hlavy IX směrnice o DPH je nadepsána „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“. Součástí této kapitoly jsou články 132 až 134 této směrnice.

5 Článek 132 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

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

[…]

g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[…]“

6 Článek 134 směrnice o DPH stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

[…]“

### *Německé právo*

7 Ustanovení § 1 odst. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění použitelném na spor v původním řízení (BGBl. I 2008, s. 2794) (dále jen „UStG“) stanoví, že předmětem DPH jsou dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikání.

8 Podle § 4 UStG jsou z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodu 1 tohoto zákona osvobozena od daně:

„[…]

14. a) poskytnutí lékařské péče při výkonu povolání lékaře, zubního lékaře, léčitele (Heilpraktiker), fyzioterapeuta, porodní asistentky nebo jiné podobné lékařské či nelékařské zdravotnické činnosti. […];

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče, včetně diagnostiky, lékařských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci při porodu a poskytování hospicové péče, jakož i s nimi úzce související činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty. […]

15. dávky, které zákonné subjekty sociálního zabezpečení […]

a) si poskytují vzájemně,

b) poskytují pojištěncům […]

15a. Služby, které si lékařské služby systému zdravotního pojištění (§ 278 [knihy V Sozialgesetzbuch (zákon o sociálním zabezpečení)] […], poskytují vzájemně nebo poskytují zákonným subjektům podle zákona […]

16. „Poskytování služeb úzce související s provozem pečovatelských zařízení pro osoby vyžadující fyzickou, duševní nebo psychickou pomoc, uskutečněné

[…]

k) [od 1. července 2013: l)] zařízeními, u nichž byly v předchozím kalendářním roce náklady na pomoc nebo na péči zcela nebo z převážné části hrazeny nejméně ve 40 % případů [25 % od 1. července 2013] zákonnými subjekty sociálního zabezpečení nebo sociální péče […].“

9 Ustanovení § 18 knihy XI zákona o sociálním zabezpečení, ve znění použitelném na spor v původním řízení (BGBl. I 2012, s. 2246) (dále jen „SGB XI“) stanoví:

„1. Pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti pověří lékařskou posudkovou službu systému zdravotního pojištění nebo jiných nezávislých odborníků, aby ověřili, zda jsou splněny podmínky závislosti na péči jiné osoby, a aby posoudili význam této závislosti. V rámci těchto přezkumů lékařská posudková služba nebo nezávislí odborníci pověření pojišťovnou poskytující pojištění pro případ odkázanosti musí stanovit, na základě vyšetření žadatele, obtíže, kterým čelí tento žadatel při výkonu činností uvedených v § 14 odst. 4, jakož i povahu, rozsah a pravděpodobnou délku trvání potřeby pomoci a stanovit existenci významného omezení schopnosti zvládat potřeby každodenního života […]. Kromě toho je třeba případně stanovit opatření, která jsou přiměřená, nezbytná a odůvodněná za účelem vyloučení, snížení nebo předcházení zhoršení závislosti, včetně léčebné rehabilitace; v tomto ohledu mohou pojištěnci uplatnit vůči příslušné instituci plnění týkající se léčebné rehabilitace […]

[…]

7. Úkoly lékařské posudkové služby vykonávají lékaři v úzké spolupráci s pečovateli a dalšími příslušnými odborníky. […]“

10 Ustanovení § 53a SGB XI stanoví:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen (sdružení pojišťoven poskytující pojištění pro případ odkázanosti) vydává pokyny v oblasti sociálního pojištění pro případ odkázanosti,

1. ke spolupráci pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti s lékařskými službami;

2. k provádění a zajištění jednotného posuzování;

3. ke zprávám a statistikám, které mají poskytovat lékařské posudkové služby;

4. k zajištění kvality posuzování a poskytnutého poradenství […];

5. k zásadám doplňujícího a dalšího vzdělávání.

Pokyny podléhají schválení spolkovým ministerstvem zdravotnictví. Jsou závazné pro lékařské posudkové služby.“

11 Oddíl B1 Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [pokyny sdružení zdravotních pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti (sdružení zdravotních pojišťoven systému zákonného zdravotního pojištění) k posuzování závislosti na péči (směrnice o posuzování)] ve znění ze dne 8. června 2009 zejména stanoví, že „posuzování provádějí vyškolení a kvalifikovaní odborníci“, mezi něž patří „lékaři, zdravotní sestry a další odborníci, kteří jsou k dispozici lékařské posudkové službě za účelem pokrytí běžné pracovní zátěže“. Tento oddíl B1 stanoví, že „[za] účelem reagování na velký nárůst žádostí a zvláštní technické otázky může lékařská posudková služba využít lékaře, zdravotní sestry nebo jiné příslušné odborníky, kteří vystupují jako externí pracovníci“. Podle uvedeného oddílu „[j]estliže je třeba výjimečně využít samostatné lékaře, ošetřovatele poskytující služby domácí pomoci, podniky poskytující péči za účelem dosažení zisku, jakož i osoby samostatně výdělečně činné v oblasti péče, je třeba zajistit, aby nedošlo ke střetu zájmů.“

12 Bod 2 požadavků na kvalifikaci odborníků, jak jsou stanoveny v Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) [(pokyny sdružení pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti o spolupráci pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti s dalšími nezávislými odborníky (směrnice o nezávislých odbornících)] ve znění ze dne 6. května 2013, stanoví zejména „odborné podmínky“, které jsou nezbytné pro výkon odborného povolání ve smyslu směrnic o určení závislosti, jakož i konkretizaci obsahu nástroje posuzování podle [SGB XI] (směrnice o posuzování-BRi). Podle uvedeného bodu 2 tyto podmínky splňují schválení lékaři v souladu s požadavky stanovenými v témže bodě.

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 Odpůrkyní v původním řízení je diplomovaná zdravotní sestra, která absolvovala základní medicínské vzdělání a akademické vzdělání v oboru ošetřovatelství, jakož i další vzdělání v řízení kvality v oblasti odkázanosti na péči. Její profesní činnosti zahrnují rovněž zdanitelné vzdělávací služby týkající se péče spojené s odkázaností.

14 V letech 2012 až 2014 vypracovávala odpůrkyně v původním řízení pro medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (lékařská posudková služba systému zdravotního pojištění Dolního Saska, Německo) (dále jen „MDK“) posudky o závislosti některých pacientů na péči za účelem určení rozsahu jejich nároků na péči hrazenou pojišťovnou poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči. Během tohoto období jí MDK zasílala měsíční vyúčtování poskytnutých služeb bez uvedení DPH. Odpůrkyně v původním řízení uvedla tyto služby ve svém přiznání jako služby osvobozené od DPH.

15 Po provedení kontroly měl finanční úřad za to, že činnost spočívající v posuzování závislosti na péči není osvobozena ani podle vnitrostátního práva, ani podle unijního práva. V důsledku toho zvýšil na základě rozhodnutí ze dne 3. února 2015 obrat přiznaný odpůrkyní v původním řízení o čisté částky, které odpůrkyně v původním řízení účtovala MDK a doměřil DPH, kterou posledně uvedená dluží za roky 2012 a 2013, jakož i zálohy na DPH za první tři čtvrtletí roku 2014.

16 Odpůrkyně v původním řízení napadla tato rozhodnutí žalobou u soudu příslušného v prvním stupni, které tento soud v podstatném rozsahu vyhověl. Na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH uvedený soud konstatoval, že vypracování znaleckých posudků v oblasti péče je osvobozeno od DPH jakožto „plnění úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu tohoto ustanovení. V této souvislosti uvedl, že od listopadu 2012 měly pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti legálně možnost svěřit nezávislým odborníkům úkoly týkající se posuzování pojištěnců, takže odpůrkyně v původním řízení, kterou pověřila MDK, mohla uplatnit toto osvobození od daně.

17 Finanční úřad podal k předkládajícímu soudu opravný prostředek „*Revision*“, v němž tvrdil, že vnitrostátní ustanovení v oblasti osvobození od DPH, která nestanoví osvobození od daně, pokud jde o posudkové služby dotčené ve věci v původním řízení, jsou v souladu s unijním právem.

18 Předkládající soud uvádí, že podle vnitrostátního práva nemůže být odpůrkyně v původním řízení osvobozena od DPH, pokud jde o dotčené posudkové služby. Tento soud však nevylučuje, že se posledně uvedená může přímo dovolávat osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH pro poskytování služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením.

19 Podle uvedeného soudu však není jisté, zda se na odpůrkyni v původním řízení může vztahovat toto osvobození od daně. Aby se na ni mohlo vztahovat, musí být totiž splněny dvě podmínky. Pokud jde jednak o podmínku, podle níž musí být dotyčné služby nezbytné a úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, bylo by možné se domnívat, že tato podmínka je splněna, jelikož takové služby posuzování závislosti na péči, jako jsou služby poskytované odpůrkyní v původním řízení, umožňují dotčené pojišťovně poskytující pojištění pro případ odkázanosti posoudit stav závislosti svých pojištěnců na péči za účelem určení jejich nároku na dávky spadající do systému sociální péče a sociálního zabezpečení.

20 V tomto ohledu však přetrvávají pochybnosti, jelikož podle judikatury předkládajícího soudu, která odkazuje na rozsudek ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), se poskytování služeb nepovažuje za úzce související se sociální podporou, pokud nejsou poskytovány přímo osobě závislé na péči jiné osoby, nýbrž subjektu, pro který jsou nezbytné k tomu, aby této osobě poskytoval vlastní služby osvobozené od daně.

21 Kromě toho v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) Soudní dvůr vyloučil existenci nároku na osvobození od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH v situaci, která je srovnatelná se situací ve věci v původním řízení a která se vyznačuje vypracováním znaleckého posudku o zdravotním stavu osoby za účelem přiznání invalidního důchodu.

22 I kdyby se mělo připustit, že takové služby posuzování závislosti na péči, jako jsou služby poskytované odpůrkyní v původním řízení, představují poskytování služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, vyvstává otázka, zda dotyčný poskytovatel může být kvalifikován jako subjekt sociální povahy uznaný členským státem, a splňuje tak druhou podmínku stanovenou v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

23 V tomto ohledu zaprvé předkládající soud nevylučuje, že takové uznání může vyplývat ze skutečnosti, že dotyčný poskytovatel poskytoval své služby jako subdodavatel pro subjekt uznaný vnitrostátním právem, v projednávaném případě MDK, jelikož pojem subjekt uznaný vnitrostátním právem může zahrnovat rovněž fyzické osoby nebo soukromé subjekty založené za účelem zisku. Ačkoli členským státům přísluší stanovit pravidla pro uznávání takových subjektů a podle judikatury předkládajícího soudu se uznání za subjekt sociální povahy nevztahuje na subdodavatele takového subjektu, mohl by být učiněn jiný závěr, jelikož existují pokyny pro posuzování závislosti na péči upravující využívání třetích osob ze strany MDK za účelem provádění posouzení.

24 Zadruhé, i když subdodávka jako taková není za tímto účelem dostačující, předkládající soud se táže, zda může uznání za subjekt sociální povahy samo o sobě vyplývat ze skutečnosti, že náklady na subdodavatele nesou subjekty sociálního zabezpečení, neboť nesení těchto nákladů je podle unijního práva v tomto ohledu relevantní skutečností. V projednávaném případě však tyto náklady nese dotčená pojišťovna pouze nepřímo a paušálně, a sice prostřednictvím MDK, která poskytuje subdodavateli odměnu. Podle judikatury předkládajícího soudu může být nepřímé financování nákladů ze strany subjektů sociálního zabezpečení dostatečné, avšak v tomto ohledu přetrvávají pochybnosti, jelikož německý zákonodárce při provedení směrnice o DPH částečně použil v tomto kontextu pojem „odměna“, což je pojem, který může vyžadovat vědomou a dobrovolnou úhradu nákladů subjekty sociálního zabezpečení.

25 Zatřetí si předkládající soud klade otázku, zda v případě, že náklady na subdodavatele nese nepřímo subjekt sociálního zabezpečení, může být uznání tohoto subdodavatele za subjekt sociální povahy podmíněno skutečným uzavřením smlouvy se subjektem sociální péče nebo sociálního zabezpečení, nebo zda za tímto účelem stačí, aby smlouva mohla být uzavřena v souladu s vnitrostátním právem. V tomto ohledu uvádí, že toto právo stanoví od 30. října 2012 možnost pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti pověřit nezávislé znalce, aby místo MDK posoudili závislost pojištěnců. Tito nezávislí odborníci musí splňovat kvalifikační požadavky, které jsou podrobně stanoveny v pokynech přijatých těmito pojišťovnami. Bylo by možné se domnívat, že v takové situaci smlouva existuje v rozsahu, v němž to unijní právo povoluje.

26 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Spadá vykonávaná činnost za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani vypracovává na základě pověření [MDK] posudky o závislosti některých pacientů na péči, do působnosti čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice [o DPH]?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku:
   a) Postačuje pro účely uznání podnikatele za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice [o DPH] skutečnost, že tento podnikatel poskytuje plnění jako subdodavatel na základě pověření subjektu, který je podle vnitrostátního práva uznán za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice [o DPH]?
   b) V případě záporné odpovědi na otázku 2 a): Je za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, paušální převzetí nákladů uznaného subjektu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice [o DPH] ze strany zdravotních pojišťoven a pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti dostatečné pro to, aby i subdodavatel tohoto subjektu byl považován za uznaný subjekt?

c) V případě záporné odpovědi na otázku 2 a) a otázku 2 b): Může členský stát podmiňovat uznání za subjekt sociální povahy tím, že osoba povinná k dani skutečně uzavřela smlouvu s institucí sociálního zabezpečení nebo sociální péče, nebo pro účely takového uznání postačuje okolnost, že podle vnitrostátního práva by smlouva mohla být uzavřena?“

## K předběžným otázkám

27 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že:

– vypracování posudků o závislosti na péči nezávislým odborníkem na účet zdravotní posudkové služby pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči, kterých tento subjekt využívá k posouzení rozsahu nároků na dávky na sociální péči a sociálního zabezpečení, na které mohou mít pojištěnci nárok, představuje poskytování služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, a že

– toto ustanovení brání tomu, aby bylo odmítnuto uznat tohoto odborníka za subjekt sociální povahy, i když zaprvé poskytuje služby související s vypracováním posudků o závislosti na péči jako subdodavatel na žádost uvedené lékařské posudkové služby, která byla za takový subjekt uznána, zadruhé náklady na vypracování těchto posudků nese nepřímo a paušálně dotčená pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči a zatřetí uvedený odborník má podle vnitrostátního práva možnost uzavřít přímo s touto pojišťovnou smlouvu na vypracovávání uvedených posudků k získání tohoto uznání, ale této možnosti nevyužil.

28 Z ustálené judikatury vyplývá, že pojmy použité k určení osvobození v článku 132 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně. Výklad těchto pojmů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by měly být pojmy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 vykládány způsobem, který by tato osvobození od daně zbavil jejich účinku (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22 a citovaná judikatura).

29 Pokud jde o cíl sledovaný osvobozením od daně stanoveným v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, toto osvobození od daně má zajištěním příznivějšího zacházení v oblasti DPH s určitými službami ve veřejném zájmu v sociální oblasti snížit náklady na tyto služby, a zvýšit tak jejich dostupnost jednotlivcům, kteří je mohou využívat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 41).

30 Jak vyplývá ze znění tohoto ustanovení, osvobození od daně, které stanoví, se použije na poskytování služeb a dodání zboží, která zaprvé „úzce souvisejí se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ a zadruhé jsou „poskytována veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21).

31 Pokud jde zaprvé o podmínku, podle níž musí poskytování služeb úzce souviset se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, musí být tato podmínka vykládána ve světle čl. 134 písm. a) směrnice o DPH, který v každém případě vyžaduje, aby dotyčné dodání zboží nebo poskytnutí služeb bylo nezbytné pro uskutečnění plnění, na která se vztahuje sociální péče nebo sociální zabezpečení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, body 24 a 25).

32 V projednávané věci přitom předkládající soud uvádí, že poskytování služeb dotčených ve věci v původním řízení, které spočívají ve vypracování posudků o závislosti na péči, v zásadě splňují tuto podmínku, jelikož podle jeho zjištění, která se v podstatě shodují s konstatováním dotčených osob ve smyslu článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie, které předložily svá vyjádření, jsou tyto posudky vypracovávané řádně proškolenými znalci nezbytné k tomu, aby dotčená pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti řádně plnila své úkoly v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, mezi něž náleží zejména financování péče související s odkázaností ve prospěch svých pojištěnců.

33 Uvedený soud má nicméně pochybnosti o tom, že z judikatury Soudního dvora může vyplývat, že poskytování služeb, i když jsou nezbytné k zajištění řádného poskytování sociální péče a sociálního zabezpečení, není považováno za úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, pokud nejsou tyto služby poskytovány přímo osobě závislé na péči jiné osoby, ale jiné osobě povinné k dani, pro kterou jsou nezbytné k tomu, aby mohla uskutečňovat vlastní plnění osvobozená od daně.

34 Zaprvé, i když je pravda, jak vyplývá ze zmínky o službách poskytovaných domovy důchodců v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, že se osvobození od daně podle tohoto ustanovení vztahuje zejména na služby podpory a péče, které jsou poskytovány přímo osobám, na které se vztahují opatření sociální péče a sociálního zabezpečení, ani znění uvedeného ustanovení, ani jeho cíl neobsahují indicie, podle nichž by z tohoto osvobození od daně byly vyloučeny služby, které aniž by byly poskytovány přímo uvedeným osobám, jsou neméně nezbytné pro uskutečnění plnění sociální péče a sociálního zabezpečení. Tak tomu může být v případě takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, které umožňují subjektu pověřenému prováděním těchto činností určit, zda mají dotyčné osoby nárok na dávky sociální péče a sociálního zabezpečení, a užitečně přijmout rozhodnutí v této oblasti.

35 S ohledem na znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH totiž toto ustanovení nestanoví žádnou podmínku týkající se příjemce plnění osvobozených od daně, ale naproti tomu přiznává význam inherentní povaze těchto plnění, jakož i postavení subjektu poskytujícího služby nebo dodávajícího dotyčné zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 46).

36 Kromě toho, jak zdůraznila německá vláda, cíl osvobození od daně dotčeného v původním řízení, který spočívá ve snížení nákladů na plnění uvedená v tomto ustanovení, podporuje výklad, podle něhož osvobození od DPH takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, nezávisí na tom, komu jsou tyto služby poskytovány, jestliže představují nezbytnou fázi při provádění opatření v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, a skutečnost, že tyto služby podléhají DPH, by tedy nevyhnutelně měla za účinek zvýšení nákladů na uvedená plnění.

37 Služby týkající se vypracování posudků o závislosti na péči, tedy nemusí být poskytnuty přímo osobám závislým na péči jiné osoby, aby mohly být považovány za úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením (obdobně viz rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, body 31 a 32).

38 Zadruhé v tomto kontextu není relevantní okolnost, že dotčené služby jsou poskytnuty odpůrkyní v původním řízení jakožto subdodavatelem jiné osobě povinné k dani, v projednávané věci MDK, pro kterou jsou nezbytné k tomu, aby mohla poskytovat vlastní služby osvobozené od daně, které uskutečňuje pro danou pojišťovnu poskytující pojištění pro případ odkázanosti.

39 V tomto ohledu je třeba uvést, že i když měl Soudní dvůr v bodě 28 rozsudku ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), za to, pokud jde o osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, že služby týkající se poskytnutí pracovníků jiné osobě povinné k dani, nepředstavují samy o sobě služby obecného zájmu poskytované v sociální oblasti, nevyplývá z toho, že jiné služby, a to služby související s vypracováním posudků o závislosti na péči,

které jsou nesporně jako takové nezbytné k tomu, aby umožnily dotčené pojišťovně poskytující pojištění pro případ odkázanosti plnit v plném rozsahu své úkoly sociální povahy, nejsou službami úzce souvisejícími se sociální péčí a sociálním zabezpečením pouze z toho důvodu, že jsou poskytovány, ve formě subdodávky, MDK.

40 Soudní dvůr zajisté v bodě 43 rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) v souvislosti s čl. 13A odst. 1 písm. č) 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jehož znění čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH beze změny převzal, konstatoval, že poskytnutí služby, které spočívá ve vypracování posudku a které má zodpovědět otázky identifikované v rámci žádosti o vypracování posudku, avšak které se uskuteční s cílem umožnit třetí osobě, aby přijala rozhodnutí, které má právní účinky vůči dotčené osobě nebo jiné osobě, není osvobozeno od DPH jako „poskytnutí lékařské péče“, jelikož hlavním cílem takového poskytnutí péče není chránit lidské zdraví, včetně jeho zachování nebo obnovení, osoby, které se týká tento posudek, prostřednictvím plnění osvobozených od daně, nýbrž splnit zákonnou nebo smluvní podmínku v rozhodovacím procesu, který se týká přiznání invalidního důchodu.

41 Avšak, jak uvedla Evropská komise, z tohoto nevyplývá, že vypracování posudků o stavu závislosti osoby na péči, jako jsou posudky dotčené ve věci v původním řízení, není nezbytné a úzce související s prováděním činností dotyčné pojišťovny v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, kterými je pověřena.

42 Zadruhé, pokud jde o podmínku, podle níž musí být poskytnutí služeb za účelem osvobození od daně uskutečněno veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčný členský stát uznává za subjekty sociální povahy, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že odpůrkyně v původním řízení nespadá pod pojem veřejnoprávní subjekt, takže se na ni může vztahovat dotyčné osvobození od daně pouze tehdy, pokud spadá pod pojem „jiné subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

43 Nejprve je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky ani způsoby uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle nichž mohou být takové subjekty takto uznány, přičemž členské státy mají v tomto ohledu prostor pro uvážení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34).

44 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za účelem uznávání jiných než veřejnoprávních subjektů za subjekty sociální povahy přísluší vnitrostátním orgánům v souladu s unijním právem a pod kontrolou vnitrostátních soudů, aby zohlednily několik skutečností. Mezi tyto skutečnosti může patřit existence zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních nebo regionálních, zákonných nebo podzákonných, daňových nebo ustanovení sociálního zabezpečení, povaha obecného zájmu činností dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti jsou již takto uznány, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně z velké části nesou zdravotní pojišťovny nebo jiné subjekty sociálního zabezpečení, zejména pokud soukromí poskytovatelé vstupují do smluvních vztahů s těmito subjekty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 58 a ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 35).

45 Pouze v případě, že členský stát nedodržel meze svého prostoru pro uvážení, může se osoba povinná k dani dovolávat osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH s cílem napadnout vnitrostátní právní úpravu, která je neslučitelná s tímto ustanovením. V takovém případě je

věcí vnitrostátního soudu, aby na základě všech relevantních skutečností posoudil, zda osoba povinná k dani je subjektem uznaným za subjekt sociální povahy ve smyslu uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 28 a 32).

46 Ačkoli v projednávaném případě odpůrkyně v původním řízení poskytla své služby jako subdodavatel MDK, která je podle německého práva uznána za subjekt sociální povahy, nebyla ona sama za takový subjekt uznána. Podle vysvětlení poskytnutého zejména finančním úřadem a německou vládou, mohou být nezávislí odborníci za určitých podmínek uvedených v § 4 bodu 16 písm. k) UStG [od 1. července 2013: písm. l)] UStG uznáni za subjekt sociální povahy, pokud za účelem poskytování uvedených plnění uzavřou přímo s pojišťovnou poskytující pojištění pro případ odkázanosti takovou smlouvu, která umožňuje této pojišťovně, aby sama ověřila odbornou způsobilost těchto odborníků, a tím zaručila kvalitu poskytovaných služeb. Podle těchto vysvětlení odpůrkyně v původním řízení však takovou smlouvu neuzavřela, takže se nemůže dovolávat takového uznání podle německého práva.

47 Předkládající soud se tak s ohledem na skutečnosti, které uvedl ve své druhé otázce, táže, zda Spolková republika Německo překročila meze svého prostoru pro uvážení, když nestanovila možnost, aby nezávislý odborník nacházející se v takovém postavení, jako je postavení odpůrkyně v původním řízení, mohl být uznán za subjekt sociální povahy.

48 V této souvislosti přísluší sice předkládajícímu soudu, aby posoudil tuto otázku s přihlédnutím ke všem relevantním skutečnostem, avšak je třeba mu poskytnout následující upřesnění.

49 Zaprvé okolnost, že účast nezávislých odborníků při posuzování stavu odkázanosti pojištěnců pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti je upravena v oddíle B 1 pokynů uvedených v bodě 11 tohoto rozsudku, sama o sobě nepostačuje k prokázání sociální povahy dotyčných odborníků, jelikož existence zvláštních ustanovení týkajících se poskytování služeb těmito odborníky je pouze jednou z několika skutečností, které je třeba zohlednit při určení této sociální povahy (obdobně viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 39). V projednávaném případě je tomu tak *a fortiori* proto, že z těchto pokynů podle všeho vyplývá, že možnost využít nezávislých odborníků je možná pouze „výjimečně“, a to zejména za účelem řešení „velkého nárůstu žádostí“.

50 Pokud by ostatně uznání za subjekt sociální povahy vyplývalo pouze z okolnosti, že dotčená osoba povinná k dani byla pověřena jinou osobou povinnou k dani, která již byla jako taková uznána, vedlo by to v konečném důsledku k tomu, že této osobě by se umožnilo vykonávat diskreční pravomoc ponechanou členskému státu, a hrozilo by, jak v podstatě uvedla německá vláda, že se umožní obejít kritéria stanovená vnitrostátním právem pro účely přiznání tohoto uznání.

51 Zadruhé, i když je pravda, že okolnost, že náklady na dotčené služby nese z velké části takový subjekt sociálního zabezpečení, jako je pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti, představuje skutečnost, která musí být zohledněna pro účely posouzení postavení dotyčné osoby povinné k dani jako subjektu sociální povahy, význam této skutečnosti se snižuje, pokud je úhrada těchto nákladů touto pojišťovnou provedena, jako v projednávaném případě, pouze nepřímo prostřednictvím MDK, aniž by byla založena na výslovném rozhodnutí uvedené pojišťovny nebo by vyplývala ze smlouvy uzavřené touto pojišťovnou s uvedenou osobou povinnou k dani za účelem poskytnutí uvedených služeb. V tomto ohledu pouhá možnost uzavřít smlouvu, aniž je jí využito, není dostačující.

52 Zatřetí ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by jiné soukromoprávní osoby povinné k dani, které vykonávají tytéž činnosti jako odpůrkyně v původním řízení, byly uznány za subjekt sociální povahy za podobných okolností, jako jsou okolnosti, kterými se vyznačuje situace odpůrkyně v původním řízení. V důsledku toho a s výhradou ověření předkládajícím soudem, odmítnutí přiznání takového uznání v projednávaném případě zřejmě neohrožuje zásadu daňové neutrality.

53 Okolnosti uvedené předkládajícím soudem tedy nemohou prokázat, že ve věci v původním řízení Spolková republika Německo překročila meze prostoru pro uvážení, který má pro účely tohoto uznání na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že

– vypracování posudků o závislosti na péči prováděné nezávislým odborníkem na účet lékařské posudkové služby pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči, kterých tento subjekt využívá k posouzení rozsahu nároků na dávky na sociální péči a sociálního zabezpečení, na které mohou mít jeho pojištěnci nárok, představuje poskytování služeb úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením, pokud je nezbytné pro zajištění řádného výkonu činností spadajících do této oblasti, a že

– toto ustanovení nebrání tomu, aby bylo odmítnuto uznat tohoto odborníka za subjekt sociální povahy, i když zaprvé poskytuje své služby související s vypracováním posudků o závislosti na péči jako subdodavatel na žádost uvedené lékařské posudkové služby, která byla za takový subjekt uznána, zadruhé náklady na vypracování těchto posudků nese nepřímo a paušálně dotčená pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči a zatřetí uvedený odborník má podle vnitrostátního práva možnost uzavřít přímo s touto pojišťovnou smlouvu na vypracovávání uvedených posudků k získání tohoto uznání, ale této možnosti nevyužil.

**K nákladům řízení**

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

**Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že**

– **vypracování posudků o závislosti na péči provedené nezávislým odborníkem na účet lékařské posudkové služby pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči, kterých tento subjekt využívá k posouzení rozsahu nároků na dávky na sociální péči a sociálního zabezpečení, na které mohou mít jeho pojištěnci nárok, představuje poskytování služeb úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením, pokud je nezbytné pro zajištění řádného výkonu činností spadajících do této oblasti;**

– **toto ustanovení nebrání tomu, aby bylo odmítnuto uznat tohoto odborníka za subjekt sociální povahy, i když zaprvé poskytuje služby související s vypracováním posudků o závislosti na péči jako subdodavatel na žádost uvedené lékařské posudkové služby, která byla za takový subjekt uznána, zadruhé náklady na vypracování těchto posudků nese nepřímo a paušálně dotčená pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči a zatřetí uvedený odborník má podle vnitrostátního práva možnost uzavřít přímo s touto pojišťovnou smlouvu na vypracovávání uvedených posudků k získání tohoto uznání, ale této možnosti nevyužil.**

Podpisy