Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 8. októbra 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenia od dane – Článok 132 ods. 1 písm. g) – Poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením – Vypracovanie správ o posúdení stavu odkázanosti na starostlivosť – Zdaniteľná osoba poverená lekárskou službou v oblasti poistenia pre prípad odkázanosti na starostlivosť – Subjekty, ktoré boli uznané za subjekty sociálnej povahy“

Vo veci C-657/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 10. apríla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 4. septembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt D

proti

E,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory A. Prechal (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedníčky ôsmej komory, sudcovia F. Biltgen a L. S. Rossi,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Finanzamt D, v zastúpení: P. Kröger, splnomocnený zástupca,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a S. Eisenberg, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Mantl a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt D (ďalej len „daňový úrad“) a E vo veci oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH), pokiaľ ide o poskytovanie služieb zo strany E, ktoré spočívajú vo vypracovaní správ o posúdení odkázanosti poistencov tejto poisťovne na starostlivosť, a to v postavení subdodávateľa lekárskej služby poisťovne poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 131 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole I hlavy IX tejto smernice, nazvaný „Všeobecné ustanovenia“, stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

4 Kapitola 2 hlavy IX smernice o DPH je nazvaná „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“. Táto kapitola obsahuje články 132 až 134 tejto smernice.

5 Podľa článku 132 ods. 1 uvedenej smernice:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskych a zdravotníckych povolaní definovaných príslušným členským štátom;

…

g) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy;

…“

6 Článok 134 smernice o DPH stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane,

…“

Nemecké právo

7 § 1 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (BGBl. I 2008, s. 2794) (ďalej len „UStG“) stanovuje, že DPH podliehajú dodávky tovaru a iné poskytnutia služieb uskutočnené podnikateľom na vnútroštátnom území v rámci jeho podnikania a za protihodnotu.

8 Podľa § 4 UStG sú medzi činnosťami, ktoré patria pod § 1 ods. 1 bod 1 tohto zákona, oslobodené od dane:

„…

14. a) poskytovanie zdravotnej starostlivosti v rámci výkonu povolania lekára, zubného lekára, liečiteľa (Heilpraktiker), fyzioterapeuta, pôrodnej asistentky, alebo výkonu podobných zdravotníckych povolaní. …;

b) hospitalizácia a zdravotná starostlivosť, vrátane diagnostiky, lekárskych vyšetrení, prevencie, rehabilitácie, asistencie pri pôrode a služby hospicu, ako aj s nimi úzko súvisiace činnosti vykonávané verejnoprávnymi organizáciami. …

15. plnenia poskytované zákonnými orgánmi sociálneho zabezpečenia…

a) sebe navzájom,

b) poistencom…

15a. Plnenia, ktoré si zdravotnícke služby zdravotného poistenia (§ 278 [knihy V Sozialgesetzbuch (sociálny zákonník)]… poskytujú navzájom alebo poskytujú zákonným orgánom podľa zákona…

16. Plnenia, ktoré sú úzko spojené s prevádzkou zariadení určených na opatrovanie alebo starostlivosť o osoby, ktoré sú z telesných, duševných alebo psychických dôvodov odkázané na pomoc, ktoré poskytujú

…

k) [od 1. júla 2013: l)] zariadenia, v prípade ktorých náklady na opatrovanie alebo starostlivosť počas predchádzajúceho kalendárneho roka najmenej v 40 % prípadov [25 % od 1. júla 2013] uhradili zákonné inštitúcie sociálneho poistenia alebo sociálnej pomoci v celom alebo v prevažnom rozsahu…“

9 § 18 knihy XI sociálneho zákonníka v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (BGBl. I 2012, s. 2246) (ďalej len „SGB XI“) stanovuje:

„1. Poisťovne poskytujúce poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť poverujú lekársku službu zdravotného poistenia alebo iných nezávislých odborníkov overovaním, či sú splnené podmienky odkázanosti na starostlivosť a posúdením jej významu. V rámci týchto preskúmaní musia lekárska služba alebo odborníci poverení poisťovňou poskytujúcou poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť stanoviť prostredníctvom vyšetrenia žiadateľa ťažkosti, na ktoré naráža pri výkone činností uvedených v § 14 ods. 4, ako aj povahu, rozsah a pravdepodobnú dobu trvania potreby asistencie, a zistiť existenciu významného obmedzenia schopnosti čeliť potrebám každodenného života… Navyše je potrebné tiež v prípade potreby stanoviť opatrenia, ktoré sú primerané, nevyhnutné a dôvodné na

vylúčenie, zníženie alebo prevenciu zhoršenia odkázanosti na starostlivosť vrátane poskytovania liečebnej rehabilitácie; v tomto ohľade môžu poistenci požadovať od príslušnej inštitúcie plnenia liečebnej rehabilitácie…

…

7. Úlohy lekárskej služby vykonávajú lekári v úzkej spolupráci s opatrovateľmi a inými kompetentnými odborníkmi. …“

10 § 53a SGB XI stanovuje:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Združenie poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť) vydáva usmernenia v oblasti sociálneho poistenia pre prípad odkázanosti na starostlivosť

1. o spolupráci poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť s lekárskymi službami,

2. o realizácii a garancii jediného posúdenia,

3. o správach a štatistikách, ktoré majú poskytovať lekárske služby,

4. o zabezpečení kvality posúdenia a poskytnutých rád…,

5. o zásadách doplnkového a nepretržitého vzdelávania.

Smernice podliehajú schváleniu spolkovým ministerstvom zdravotníctva. Pre lekárske služby sú záväzné.“

11 Oddiel B1 Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [usmernenia združenia poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť (združenie poisťovní zákonného zdravotného poistenia) o posudzovaní odkázanosti na starostlivosť (smernice o posudzovaní)] v znení z 8. júna 2009 najmä stanovuje, že „posúdenie vykonávajú vyškolení a kvalifikovaní odborníci“, medzi ktorými sú „lekári, ošetrovatelia a iní odborníci, ktorí sú k dispozícii lekárskej službe na účely zvládania bežnej pracovnej záťaže“. Tento oddiel B1 stanovuje, že „s cieľom reagovať na prudký nárast žiadostí a špecifické technické otázky môže lekárska služba využiť lekárov, ošetrovateľov alebo iných kompetentných odborníkov konajúcich ako externý personál“. Podľa uvedeného oddielu „ak sa treba výnimočne obrátiť na súkromných lekárov, ošetrovateľov poskytujúcich pomocné služby v mieste bydliska, podniky poskytujúce starostlivosť za odplatu, ako aj osoby vykonávajúce samostatnú zárobkovú činnosť v oblasti starostlivosti, je potrebné zabezpečiť, aby nedochádzalo ku konfliktu záujmov.“

12 Bod 2 požiadaviek týkajúcich sa kvalifikácie odborníkov, ako ich stanovujú Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) [usmernenia združenia poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť o spolupráci poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť s inými nezávislými odborníkmi (smernice o nezávislých odborníkoch)] v znení zo 6. mája 2013 stanovuje najmä „pracovné podmienky“, ktoré sa „vyžadujú na výkon povolania odborníka v zmysle smerníc o postupe určenia odkázanosti na starostlivosť, ako aj o konkretizácii obsahu nástroja posudzovania podľa [SGB XI] (smernice o posudzovaní – BRi)“. Podľa uvedeného bodu 2 tieto podmienky spĺňajú schválení lekári, a to v súlade s požiadavkami vypracovanými v tom istom bode.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Odporkyňa vo veci samej je vyškolená zdravotná sestra so základným zdravotníckym vzdelaním a akademickým vzdelaním vo vedeckom odbore ošetrovateľstvo, ako aj s ďalším vzdelaním v manažmente kvality v oblasti odkázanosti na starostlivosť. Jej pracovné činnosti zahŕňajú aj poskytovanie zdaniteľnej vzdelávacej činnosti o starostlivosti súvisiacej s odkázanosťou.

14 V rokoch 2012 až 2014 odporkyňa vo veci samej vyhotovila na účet Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (MDK Niedersachsen (Lekárska služba zdravotného poistenia Dolné Sasko, Nemecko) (ďalej len „MDK“) správy o posúdení odkázanosti určitých pacientov na starostlivosť s cieľom stanoviť rozsah ich práv na poskytovanie starostlivosti hradenej poisťovňou poskytujúcou poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť. Počas tohto obdobia jej MDK zasielala mesačné zúčtovanie poskytnutých služieb bez uvedenia DPH. Odporkyňa vo veci samej vyhlásila tieto služby za oslobodené od DPH.

15 Po vykonaní kontroly daňová správa dospela k záveru, že činnosť posudzovania odkázanosti na starostlivosť nie je oslobodená od dane ani podľa vnútroštátneho práva, ani podľa práva Únie. V dôsledku toho rozhodnutiami z 3. februára 2015 zvýšila obrat priznaný odporkyňou vo veci samej o čisté sumy fakturované MDK a stanovila DPH, ktorú dlhuje za roky 2012 a 2013, ako aj preddavky na DPH na prvé tri štvrťroky roku 2014.

16 Keďže odporkyňa vo veci samej s týmito rozhodnutiami nesúhlasila, na príslušný súd prvého stupňa podala žalobu, ktorej tento súd v podstate vyhovel. Uvedený súd, opierajúc sa o článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, konštatoval, že vypracovanie znaleckých posudkov v oblasti starostlivosti je oslobodené od DPH ako „poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle tohto ustanovenia. V tejto súvislosti uviedol, že od novembra 2012 mali poisťovne poskytujúce poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť zákonnú možnosť zveriť nezávislým odborníkom úlohy posudzovania poistencov, takže odporkyňa vo veci samej sa môže vzhľadom na to, že bola poverená zo strany MDK, odvolávať na toto oslobodenie od dane.

17 Daňová správa podala opravný prostriedok „Revision“ na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom tvrdila, že vnútroštátne ustanovenia v oblasti oslobodenia od DPH, ktoré nestanovujú oslobodenie, pokiaľ ide o služby posudzovania, o ktoré ide vo veci samej, sú v súlade s právom Únie.

18 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa vnútroštátneho práva odporkyňa vo veci samej nemôže byť oslobodená od DPH v prípade predmetných služieb posudzovania. Tento súd však nevylučuje, že táto spoločnosť sa môže priamo dovolávať oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH v prípade plnení úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením.

19 Podľa uvedeného súdu však nie je isté, či odporkyňa vo veci samej môže využiť toto oslobodenie od dane. Na to, aby ho mohla využiť, musia byť totiž splnené dve podmienky. Pokiaľ ide na jednej strane o podmienku, podľa ktorej musia byť predmetné služby nevyhnutné a úzko spojené so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, možno sa domnievať, že táto podmienka je splnená, keďže také služby posudzovania odkázanosti na starostlivosť, ako sú služby poskytnuté odporkyňou vo veci samej, umožňujú dotknutej poisťovni poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť posúdiť situáciu odkázanosti svojich poistencov na starostlivosť na účely určenia ich nároku na plnenia spadajúce pod sociálnu pomoc a sociálne zabezpečenie.

20 V tejto súvislosti však pretrváva pochybnosť, keďže podľa judikatúry vnútroštátneho súdu, ktorá odkazuje na rozsudok z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), sa poskytovanie služieb nepovažuje za úzko súvisiace so sociálnou pomocou, ak sa neposkytujú priamo odkázanej osobe, ale orgánu, pre ktorý sú nevyhnutné na to, aby tejto osobe poskytoval svoje vlastné plnenia oslobodené od dane.

21 Navyše v rozsudku z 20. novembra 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), Súdny dvor vylúčil existenciu práva na oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH v situácii porovnateľnej so situáciou vo veci samej, ktorá sa vyznačuje vypracovaním znaleckého posudku týkajúceho sa zdravotného stavu osoby na účely priznania invalidného dôchodku.

22 Ak by sa na druhej strane malo pripustiť, že také služby posudzovania odkázanosti na starostlivosť, ako poskytuje odporkyňa vo veci samej, predstavujú poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, vyvstáva otázka, či dotknutého poskytovateľa možno kvalifikovať ako subjekt sociálnej povahy uznaný dotknutým členským štátom, spĺňajúc tak druhú podmienku stanovenú v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

23 V tejto súvislosti vnútroštátny súd po prvé nevylučuje, že takéto uznanie môže vyplývať zo skutočnosti, že dotknutý poskytovateľ poskytoval svoje služby ako subdodávateľ na účet subjektu uznaného vnútroštátnym právom, v tomto prípade MDK, keďže pojem subjekt uznaný vnútroštátnym právom môže zahŕňať aj fyzické osoby alebo súkromné právnické osoby, ktorých cieľom je dosahovanie zisku. Hoci prináleží členským štátom, aby stanovili pravidlá týkajúce sa uznávania takýchto subjektov, a podľa judikatúry vnútroštátneho súdu sa uznanie za subjekt sociálnej povahy nevzťahuje na subdodávateľov takéhoto subjektu, k inému záveru možno dôjsť z dôvodu, že s ohľadom na existenciu usmernení o posudzovaní odkázanosti na starostlivosť určité ustanovenia upravujú využitie tretích osôb zo strany MDK na účely uskutočnenia posudzovania.

24 Aj keď po druhé subdodávka ako taká nepostačuje na tento účel, vnútroštátny súd sa pýta, či uznanie za subjekt sociálnej povahy môže vyplývať zo skutočnosti, že náklady na subdodávateľa znášajú inštitúcie sociálneho zabezpečenia, pričom toto prevzatie nákladov predstavuje podľa práva Únie skutočnosť, ktorá je v tomto ohľade relevantná. V tomto prípade však tieto náklady znáša dotknutá poisťovňa len nepriamo a paušálne, teda prostredníctvom MDK, ktorá odmeňuje subdodávateľa. Podľa judikatúry vnútroštátneho súdu môže byť nepriame financovanie nákladov subjektmi sociálneho zabezpečenia dostatočné, ale v tejto veci pretrvávajú pochybnosti, keďže nemecký zákonodarca pri prebratí smernice o DPH v tomto kontexte čiastočne použil pojem „odmena“, čo je pojem, ktorý si môže vyžadovať vedomú a dobrovoľnú úhradu nákladov subjektmi sociálneho zabezpečenia.

25 Vnútroštátny súd sa po tretie pýta, či v prípade, že náklady na subdodávateľa znáša nepriamo subjekt sociálneho zabezpečenia, uznanie tohto subdodávateľa za subjekt sociálnej povahy možno podmieniť účinným uzavretím zmluvy so subjektom sociálnej pomoci alebo sociálneho zabezpečenia, alebo či na tento účel stačí, že zmluvu možno uzavrieť v súlade s vnútroštátnym právom. V tejto súvislosti uvádza, že toto právo od 30. októbra 2012 upravuje možnosť poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť poveriť nezávislých odborníkov posúdením odkázanosti poistencov na starostlivosť namiesto MDK. Títo nezávislí odborníci musia spĺňať kvalifikačné požiadavky podrobne stanovené v usmerneniach prijatých týmito poisťovňami. Možno sa domnievať, že v tejto situácii existuje zmluva v rozsahu, v akom ju právo Únie povoľuje.

26 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Za takých okolností, o aké ide v prejednávanej veci, keď zdaniteľná osoba na základe poverenia zo strany [MDK] vydáva posudky o odkázanosti pacientov na starostlivosť, ide o činnosť patriacu do pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. g) smernice [o DPH]?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:
   a) Postačuje na účely uznania podnikateľa za subjekt sociálnej povahy v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice [o DPH], ak tento podnikateľ poskytuje služby ako subdodávateľ na základe poverenia subjektu, ktorý je podľa vnútroštátneho práva uznaný za subjekt sociálnej povahy v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice [o DPH]?
   b) V prípade zápornej odpovede na otázku 2. a): Je v prípade takých okolností, o aké ide v prejednávanej veci, postačujúce paušálne prevzatie nákladov uznaného subjektu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice [o DPH] zdravotnými poisťovňami a poisťovňami pre prípad odkázanosti na to, aby aj subdodávateľ tohto subjektu bol považovaný za uznaný subjekt?
   c) V prípade záporných odpovedí na otázky 2. a) a 2. b): Môže členský štát podmieniť uznanie za subjekt sociálnej povahy tým, že zdaniteľná osoba musí s inštitúciou sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej starostlivosti skutočne uzatvoriť zmluvu, alebo na účely uznania postačuje skutočnosť, že vnútroštátne právo umožňuje uzatvorenie zmluvy?“

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že:

– vypracovanie správ o posudzovaní odkázanosti na starostlivosť nezávislým odborníkom na účet lekárskej služby poisťovne poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, ktoré táto poisťovňa používa na posúdenie rozsahu práv na plnenia sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, ktoré môžu využívať jej poistenci, predstavuje poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením,

– toto ustanovenie bráni tomu, aby bolo tomuto odborníkovi odmietnuté uznanie za subjekt sociálnej povahy, hoci po prvé poskytuje plnenia týkajúce sa vypracovania správ o posúdení odkázanosti na starostlivosť ako subdodávateľ na žiadosť uvedenej lekárskej služby, ktorá bola predmetom takého uznania, po druhé náklady na vypracovanie týchto správ znáša nepriamo a paušálne dotknutá poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, a po tretie uvedený odborník má podľa vnútroštátneho práva možnosť uzavrieť priamo s touto poisťovňou zmluvu o vypracovaní uvedených správ na účely využitia tohto uznania, ale túto možnosť nevyužil.

28 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 132 smernice o DPH sa vykladajú reštriktívne. Výklad týchto výrazov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Táto požiadavka reštriktívneho výkladu teda neznamená, že výrazy použité na definovanie oslobodení od dane uvedených v článku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavoval ich účinku (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22 a citovaná judikatúra).

29 Pokiaľ ide o účel oslobodenia od dane upraveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, pri súčasnom zabezpečení priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH vo vzťahu k určitým poskytovaniam služieb vo verejnom záujme v sociálnej oblasti sleduje zníženie nákladov na tieto služby a zvýšenie ich dostupnosti pre jednotlivcov, ktorí ich môžu využiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 41).

30 Ako to vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, oslobodenie od dane, ktoré upravuje, sa uplatňuje na poskytovanie služieb a dodávky tovaru, ktoré sú na jednej strane „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ a na druhej strane

„uskutočňovan[é]… subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21).

31 Pokiaľ ide v prvom rade o podmienku, podľa ktorej musí poskytovanie služieb úzko súvisieť so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, táto podmienka sa musí vykladať s ohľadom na článok 134 písm. a) smernice o DPH, ktorý v každom prípade vyžaduje, aby predmetné dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb boli nevyhnutné na uskutočnenie transakcií spadajúcich pod sociálnu pomoc a sociálne zabezpečenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. februára 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, body 24 a 25).

32 V prejednávanej veci však vnútroštátny súd uvádza, že poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, spočívajúce vo vypracovaní správ o posúdení odkázanosti na starostlivosť, v zásade spĺňa túto podmienku, keďže podľa jeho konštatovaní, ktoré sú v podstate rovnaké ako konštatovania dotknutých osôb podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ktoré predložili pripomienky, sú tieto správy, vypracované riadne vzdelaným odborníkom, nevyhnutné na to, aby dotknutá poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť riadne vykonávala svoje úlohy v oblasti sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, medzi ktorými figuruje najmä financovanie starostlivosti súvisiacej s odkázanosťou na starostlivosť v prospech svojich poistencov.

33 Uvedený súd má však pochybnosti týkajúce sa skutočnosti, že z judikatúry Súdneho dvora môže vyplývať, že poskytovanie služieb, aj keď je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho poskytovania sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, sa napriek tomu nepovažuje za úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, ak nejde o poskytovanie služieb priamo odkázanej osobe, ale inej zdaniteľnej osobe, pre ktorú sú nevyhnutné na to, aby mohla uskutočňovať svoje vlastné plnenia oslobodené od dane.

34 V tejto súvislosti po prvé, hoci je pravda, ako to vyplýva zo zmienky o poskytovaní služieb domovmi dôchodcov v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje najmä na poskytovanie podpory a starostlivosti priamo osobám, na ktoré sa vzťahujú predmetné opatrenia sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, ani znenie uvedeného ustanovenia, ani jeho cieľ neobsahujú indície, podľa ktorých by z tohto oslobodenia bolo vylúčené poskytovanie služieb, ktoré bez toho, aby bolo poskytovaním služieb priamo uvedeným osobám, nie je menej nevyhnutným na uskutočnenie transakcií sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia. Tak to môže byť v prípade poskytovaní služieb, o aké ide vo veci samej, ktoré umožňujú subjektu poverenému vykonávaním týchto transakcií určiť, či majú dotknuté osoby právo na poskytovanie pomoci a sociálneho zabezpečenia, a užitočne prijať rozhodnutia v tejto oblasti.

35 Na jednej strane totiž vzhľadom na znenie článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH toto ustanovenie nestanovuje žiadnu podmienku týkajúcu sa príjemcu transakcií oslobodených od dane, ale naopak priznáva význam vlastnej povahe týchto transakcií, ako aj postaveniu subjektu poskytujúceho predmetné služby alebo dodávajúceho predmetný tovar (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 46).

36 Ako to na druhej strane zdôraznila nemecká vláda, cieľ oslobodenia od dane, o ktoré ide vo veci samej, ktorý spočíva v znížení nákladov na činnosti uvedené v tomto ustanovení, potvrdzuje výklad, podľa ktorého oslobodenie poskytovania služieb, o aké ide vo veci samej, od DPH nezávisí od otázky, komu sú poskytnuté, keďže predstavujú nevyhnutný krok pri vykonávaní opatrení sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia a skutočnosť ich podriadenia DPH by mala teda nevyhnutne za následok zvýšenie nákladov na uvedené transakcie.

37 Preto na to, aby sa poskytovanie služieb týkajúcich sa vypracovania správ o posúdení odkázanosti na starostlivosť považovalo za úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, nie je nevyhnutné, aby tieto plnenia boli poskytované priamo odkázaným osobám (pozri analogicky rozsudok zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, body 31 a 32).

38 V tomto kontexte nie je po druhé relevantná okolnosť, že predmetné poskytovania služieb uskutočňuje odporkyňa vo veci samej v postavení subdodávateľa inej zdaniteľnej osobe, v tomto prípade MDK, pre ktorú sú nevyhnutné na to, aby mohla uskutočňovať svoje vlastné poskytovania oslobodené od dane pre dotknutú poisťovňu poskytujúcu poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť.

39 Hoci Súdny dvor v tomto ohľade v bode 28 rozsudku z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), rozhodol, pokiaľ ide o oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, že poskytovanie služieb týkajúce sa toho, že inej zdaniteľnej osobe sa dajú k dispozícii pracovníci, nepredstavuje samo osebe poskytovanie služieb všeobecného záujmu, ktoré sa uskutočňuje v sociálnej oblasti, nevyplýva z toho, že by iné poskytovanie služieb, konkrétne poskytovanie služieb týkajúce sa vypracovania správ o posúdení odkázanosti na starostlivosť, v prípade ktorého je nesporné, že ako také je nevyhnutné na to, aby umožňovalo dotknutej poisťovni poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, v celom rozsahu sa zbaviť svojich úloh sociálnej povahy, nebolo úzko spojené so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením len z dôvodu, že sa v rámci subdodávky uskutočňuje pre MDK.

40 Navyše je pravda, že Súdny dvor v bode 43 rozsudku z 20. novembra 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), v kontexte článku 13 A ods. 1 písm. c) 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorého znenie článok 132 ods. 1 písm. c) smernice o DPH bez podstatnej zmeny prevzal, rozhodol, že plnenie, ktoré spočíva vo vykonaní lekárskeho posudku a má za cieľ odpovedať na otázky identifikované v rámci žiadosti o vypracovanie znaleckého posudku, ale ktoré sa uskutočňuje s cieľom umožniť tretej osobe prijať rozhodnutie, ktoré vyvoláva právne účinky voči dotknutej osobe alebo iným osobám, nie je oslobodené od DPH ako „poskytovanie starostlivosti osobe“, keďže hlavný účel takéhoto plnenia nie je ochrana vrátane zachovania alebo obnovy zdravia osoby, ktorej sa týka tento znalecký posudok, prostredníctvom činností oslobodených od dane, ale splnenie zákonnej alebo zmluvnej podmienky stanovenej v rámci rozhodovacieho postupu, ktorý sa týka priznania invalidného dôchodku.

41 Ako však uviedla Európska komisia, z toho nevyplýva, že vypracovanie takých správ o posúdení stavu odkázanosti osoby na starostlivosť, ako sú správy, o ktoré ide vo veci samej, nie je nevyhnutné a úzko spojené s výkonom činností sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia zo strany dotknutej poisťovne, ktorým je poverená.

42 Pokiaľ ide v druhom rade o podmienku, podľa ktorej na to, aby bolo poskytovanie služieb oslobodené od dane, musí byť uskutočňované subjektmi verejného práva alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že odporkyňa vo veci samej nespadá pod pojem subjekt verejného práva, takže predmetné oslobodenie od dane sa na ňu môže vzťahovať len vtedy, ak spadá pod pojem „in[é] subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

43 Je potrebné pripomenúť, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nespresňuje podmienky ani postupy uznania sociálnej povahy iných subjektov ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Je teda v zásade úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých možno takéto uznanie uvedeným organizáciám priznať, pričom členské štáty majú v tomto ohľade voľnú úvahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34).

44 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri uznaní sociálnej povahy iných subjektov ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, prináleží vnútroštátnym orgánom v súlade s právom Únie a pri preskúmaní vnútroštátnymi súdmi zohľadniť viaceré skutočnosti. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, či už vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, v oblasti daní alebo sociálneho zabezpečenia, povaha všeobecného záujmu činností dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne znášajú v prevažnom rozsahu zdravotné poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia, najmä keď súkromnoprávne subjekty udržiavajú s týmito subjektmi zmluvné vzťahy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 58, a z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 35).

45 Zdaniteľná osoba sa môže dovolávať oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH s cieľom namietať voči vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s týmto ustanovením, len v prípade, ak členský štát nedodržal hranice svojej voľnej úvahy. V takom prípade je úlohou vnútroštátneho súdu vzhľadom na všetky relevantné skutočnosti určiť, či je zdaniteľná osoba subjektom, ktorého sociálna povaha bola uznaná v zmysle uvedeného ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 28 a 32).

46 Hoci v tomto prípade odporkyňa vo veci samej poskytla svoje služby v postavení subdodávateľa MDK, ktorá je podľa nemeckého práva uznaná za subjekt sociálnej povahy, ona samotná nebola predmetom tohto uznania. Podľa vysvetlení, ktoré poskytli najmä daňová správa a nemecká vláda, je zrejmé, že nezávislých odborníkov možno za podmienok stanovených v § 4 bode 16 písm. k) [od 1. júla 2013 písm. l)] UStG uznať za subjekt sociálnej povahy, pokiaľ uzatvoria priamo s poisťovňou poskytujúcou poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť zmluvu na účely uskutočňovania uvedených plnení, pričom priame uzavretie takejto zmluvy umožňuje tejto poisťovni, aby sama overila odborné schopnosti týchto odborníkov, a tak zaručila kvalitu poskytovaných služieb. Podľa tých istých vysvetlení však odporkyňa vo veci samej takúto zmluvu neuzavrela, takže sa nemôže dovolávať takéhoto uznania podľa nemeckého práva.

47 Vnútroštátny súd sa teda vzhľadom na skutočnosti, ktoré uviedol vo svojej druhej otázke, pýta, či Spolková republika Nemecko prekročila hranice svojej voľnej úvahy tým, že nestanovila možnosť, aby bol nezávislý odborník, ktorý sa nachádza v takej situácii ako odporkyňa vo veci samej, uznaný za subjekt sociálnej povahy.

48 Hoci v tomto kontexte prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal túto otázku s prihliadnutím na všetky relevantné skutočnosti, je mu potrebné poskytnúť nasledujúce spresnenia.

49 Po prvé okolnosť, že zapojenie nezávislých odborníkov do posudzovania stavu odkázanosti poistencov poisťovne poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť je stanovené v oddiele B 1 usmernení uvedených v bode 11 tohto rozsudku, sama osebe nestačí na preukázanie sociálnej povahy dotknutých odborníkov, keďže existencia osobitných ustanovení týkajúcich sa poskytovania služieb týmito odborníkmi je len jednou zo skutočností, ktoré treba zohľadniť pri určení tejto sociálnej povahy (pozri analogicky rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 39). O to viac to platí v tomto prípade, keďže sa zdá, že z týchto usmernení vyplýva, že na nezávislých odborníkov sa možno obrátiť len „výnimočne“ najmä s cieľom reagovať na „prudký nárast žiadostí“.

50 Ak by sa navyše pripustilo, že uznanie za subjekt sociálnej povahy vyplýva len z okolnosti, že dotknutá zdaniteľná osoba bola poverená inou zdaniteľnou osobou, ktorá je ako taká už uznaná, v konečnom dôsledku by to viedlo k tomu, že tejto zdaniteľnej osobe sa povoľuje vykonávať voľnú úvahu ponechanú členskému štátu, a ako to v podstate uviedla nemecká vláda, hrozilo by, že sa umožní obchádzanie kritérií stanovených vnútroštátnym právom na účely priznania tohto uznania.

51 Hoci je po druhé pravda, že skutočnosť, že náklady na predmetné plnenia z veľkej časti znáša taká inštitúcia sociálneho zabezpečenia, ako je poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, predstavuje prvok, ktorý treba zohľadniť na účely posúdenia postavenia dotknutej zdaniteľnej osoby ako subjektu sociálnej povahy, význam tohto prvku sa znižuje, ak sa úhrada týchto nákladov touto poisťovňou vykonáva tak, ako v tomto prípade, len nepriamo prostredníctvom MDK bez toho, aby sa opierala o výslovné rozhodnutie uvedenej poisťovne alebo aby vyplývala zo zmluvy, ktorú táto poisťovňa uzatvorila s uvedenou zdaniteľnou osobou na účely poskytnutia uvedených plnení. V tejto súvislosti samotná možnosť uzavrieť zmluvu bez toho, aby sa využila, nemôže postačovať.

52 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, po tretie nevyplýva, že by iné súkromnoprávne zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti ako odporkyňa vo veci samej, boli uznané za subjekt sociálnej povahy za podobných okolností, ako sú okolnosti charakterizujúce situáciu odporkyne. V dôsledku toho a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom odmietnutie priznania takéhoto uznania v tomto prípade zrejme neohrozuje zásadu daňovej neutrality.

53 Okolnosti uvedené vnútroštátnym súdom tak nemôžu preukázať, že vo veci samej Spolková republika Nemecko prekročila hranice voľnej úvahy, ktorú má na účely tohto uznania na základe článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

54 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že:

– vypracovanie správ o posudzovaní odkázanosti na starostlivosť nezávislým odborníkom na účet lekárskej služby poisťovne poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, ktoré táto poisťovňa používa na posúdenie rozsahu práv na plnenia sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, ktoré môžu využívať jej poistenci, predstavuje poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, pokiaľ je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výkonu činností patriacich do tejto oblasti,

– toto ustanovenie nebráni tomu, aby bolo tomuto odborníkovi odmietnuté uznanie za subjekt sociálnej povahy, hoci po prvé poskytuje plnenia spočívajúce vo vypracovaní správ o posúdení odkázanosti na starostlivosť ako subdodávateľ na žiadosť uvedenej lekárskej služby, ktorá bola predmetom takého uznania, po druhé náklady na vypracovanie týchto správ znáša nepriamo a paušálne dotknutá poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, a po tretie uvedený odborník má podľa vnútroštátneho práva možnosť uzavrieť priamo s touto poisťovňou zmluvu o vypracovaní uvedených správ na účely využitia tohto uznania, ale túto možnosť nevyužil.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie na Súdnom dvore 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, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že:

– **vypracovanie správ o posudzovaní odkázanosti na starostlivosť nezávislým odborníkom na účet lekárskej služby poisťovne poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, ktoré táto poisťovňa používa na posúdenie rozsahu práv na plnenia sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, ktoré môžu využívať jej poistenci, predstavuje poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, pokiaľ je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výkonu činností patriacich do tejto oblasti,**

– **toto ustanovenie nebráni tomu, aby bolo tomuto odborníkovi odmietnuté uznanie za subjekt sociálnej povahy, hoci po prvé poskytuje plnenia spočívajúce vo vypracovaní správ o posúdení odkázanosti na starostlivosť ako subdodávateľ na žiadosť uvedenej lekárskej služby, ktorá bola predmetom takého uznania, po druhé náklady na vypracovanie týchto správ znáša nepriamo a paušálne dotknutá poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti na starostlivosť, a po tretie uvedený odborník má podľa vnútroštátneho práva možnosť uzavrieť priamo s touto poisťovňou zmluvu o vypracovaní uvedených správ na účely využitia tohto uznania, ale túto možnosť nevyužil.**

Podpisy