

Věc C-657/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

4. září 2019

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

10. dubna 2019

Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt D (finanční úřad v D., Německo)

Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:

E

Předmět původního řízení

Daň z přidané hodnoty, vyhotovování posudků pro zdravotní pojišťovny a pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1. Jedná se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, ve které osoba povinná k dani jménem Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (Zdravotní služba zdravotního pojištění, Německo) vyhotovuje posudky o odkázanosti pacientů na péči jiné osoby, o činnost, která spadá do oblasti působnosti čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“)?

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 2006/112/ES skutečnost, že tento podnikatel poskytuje plnění jako subdodavatel subjektu, který je podle vnitrostátního práva uznán za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112/ES?

b) V případě záporné odpovědi na otázku 2a): Je za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, paušální úhrada nákladů uznaného subjektu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112/ES ze strany zdravotních pojišťoven a pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti dostatečná pro to, aby bylo třeba jako uznaný subjekt posuzovat rovněž subdodavatele tohoto subjektu?

c) V případě záporné odpovědi na otázky 2a) a 2b): 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 uznání postačuje okolnost, že podle vnitrostátního práva by smlouva mohla být uzavřena?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), zejména články 132 a 134

Uváděné vnitrostátní předpisy

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 4

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (zákoník sociálního zabezpečení – jedenáctá kniha nazvaná „Sociální pojištění pro případ odkázanosti na péči jiné osoby“, dále jen „SGB XI“), zejména § 18, 53a a 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit [směrnice Spitzenverband Bund der Pflegekassen (celostátní svaz pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti, Německo) o posuzování odkázanosti na péči jiné osoby, dále jen „směrnice o posuzování odkázanosti“), zejména oddíl B 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (směrnice Spitzenverband Bund der Pflegekassen o spolupráci pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti s jinými nezávislými posuzovateli, dále jen „směrnice o nezávislých posuzovatelích“), zejména bod 2

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 V každé německé spolkové zemi existuje pracovní skupina zvaná „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung“ (Zdravotní služba zdravotního pojištění, dále jen „MDK“), které mj. přísluší vyhotovování posudků o odkázanosti pojištěnců na péči jiné osoby pro pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti (*Pflegekassen*), zřízené při zdravotních pojišťovnách. Posuzování je prováděno lékaři, kvalifikovanými pečovateli a jinými odbornými pracovníky, které má MDK k dispozici za účelem vyřizování běžné agendy. Za účelem zvládnutí nahromadění velkého množství žádostí a pro účely speciální posudkové problematiky může MDK jako externí spolupracovníky zapojit lékaře, kvalifikované pečovatele nebo jiné příslušné odborné pracovníky. MDK za posouzení odpovídá rovněž tehdy, pokud byli zapojeni externí odborníci. Požadavky na kvalifikaci posuzovatelů jsou podrobně upraveny.
- 2 Žalobkyně je diplomovaná zdravotní sestra se základním zdravotnickým vzděláním a vysokoškolským vzděláním v oblasti pečovatelské, jakož i s dalším vzděláním v řízení kvality v oblasti poskytování péče. K jejímu podnikání náležela rovněž vzdělávací činnost podléhající dani, kterou vykonávala jako učitelka pečovatelské.
- 3 V letech 2012 až 2014 žalobkyně jako externí odborník vyhotovovala posudky o odkázanosti pacientů na péči jiné osoby pro MDK Niedersachsen (MDK Dolního Saska, Německo, dále jen „MDK NS“). MDK NS jí tato plnění vyúčtovala měsíčně, přičemž neuváděla žádnou daň z obrátu (dále jen „DPH“). Žalobkyně plnění z posudkové činnosti v příznách uváděla jako osvobozená od daně, uplatňovala však odpočet DPH ze všech plnění na vstupu v nekrácené výši.
- 4 Žalovaný finanční úřad (dále jen „finanční úřad“) dospěl k názoru, že posudková činnost není od DPH osvobozena ani podle vnitrostátního, ani podle unijního práva. Dosud přiznaná plnění zvýšil o čisté částky vyúčtované vůči MDK NS a v souladu s tím rozhodnutím ze dne 3. února 2015 vyměřil DPH za roky 2012 a 2013, jakož i zálohy na daň za první až třetí čtvrtletí roku 2014.
- 5 Žalobkyně proti těmto rozhodnutím podala žalobu k příslušnému Finanzgericht (finanční soud, Německo). Tento soud žalobě z převážné části vyhověl a jako odůvodnění v podstatě uvedl, že vyhotovování posudků o odkázanosti je jakožto „plnění úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ s přímým odvoláním se na unijní právo osvobozeno od daně. Na základě možnosti pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti pověřit posuzováním osob, které jsou účastny pojištění na sociální zabezpečení, nezávislé posuzovatele, která je zákonem stanovena od listopadu 2012, je žalobkyně na základě pověření ze strany MDK NS státem rovněž uznána za subjekt sociální povahy.
- 6 Finanční úřad v opravném prostředku „Revision“ podaném u předkládajícího soudu namítá porušení hmotného práva. V podstatě tvrdí, že z vnitrostátních ustanovení o osvobození od daně nevyplývá osvobození sporných posudkových

služeb od daně. Vzhledem k tomu, že tato pravidla jsou v souladu s unijním právem, není přímé dovolání se unijního práva možné. Dále nebylo prokázáno, že pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti hradila náklady na posudkovou činnost žalobkyně vědomě.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 7 Výsledek sporu závisí na rozhodnutí Soudního dvora o výkladu směrnice 2006/112.

Posouzení sporu z hlediska vnitrostátního práva

- 8 Podle vnitrostátního práva sporná plnění podléhají dani, jelikož nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 4 UStG.
- 9 Nejedná se o „poskytnutí lékařské péče“ podle § 4 bodu 14 UStG, které je osvobozeno od daně, jelikož posudková činnost MDK a tedy i žalobkyně slouží pouze jako podklad pro zjištění, v jaké výši pojištěné osobě náleží nárok na náhradu nákladů podle Gesetz über die Pflegeversicherung (zákon o pojištění pro případ odkázanosti na péči jiné osoby). Úkolem MDK je posudková činnost pro účely sociálního zabezpečení, nikoli léčba.
- 10 V případě plnění poskytnutých žalobkyní se nejedná ani o plnění za účelem péče o osoby nebo jejich ošetřování ve smyslu § 4 bodu 16 UStG.
- 11 Konečně jsou jak podle § 4 bodu 15 UStG, tak podle § 4 bodu 15a UStG od daně osvobozena pouze plnění uskutečněná subjekty, které jsou v těchto ustanoveních uvedeny (např. orgány sociálního zabezpečení, resp. MDK). Žalobkyně, která není součástí MDK, tento požadavek nespĺňuje.
- 12 V tomto ohledu je třeba vzít v potaz, že § 4 bod 15 a § 4 bod 15a UStG od zdanění osvobozují pouze plnění v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nikoli ale rovněž plnění, která s těmito plněními úzce souvisejí, jak stanoví čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112. Žalobkyně se tedy patrně může přímo dovolávat osvobození svých plnění od daně podle posledně uvedeného ustanovení, ačkoli o tom předkládající soud má pochybnosti.

K první předběžné otázce

- 13 První otázka má objasnit, zda je nutno posudkovou činnost žalobkyně zahrnout pod pojem „poskytnutí služeb [...] úzce související[ch] se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.
- 14 Podle judikatury Soudního dvora se osvobození od daně stanovená v článku 132 směrnice 2006/112 netýkají všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze těch, které jsou v něm uvedeny a podrobně popsány (viz například rozsudek ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 17).

Proto také nelze za subjekt uznáný členským státem považovat každou osobu, která vykonává činnost ve veřejném zájmu (rozsudek ze dne 28. července 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone a další*, C-543/14, EU:C:2016:605, bod 60 a násl.).

- 15 Výrazy použité k popisu osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady vyplývající z článku 2 směrnice 2006/112, podle které je předmětem DPH každé plnění uskutečněné osobou povinnou k dani za úplatu. Toto pravidlo restriktivního výkladu nicméně neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 této směrnice vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (rozsudky ze dne 4. května 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 23, a ze dne 14. března 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 19).
- 16 V projednávaném případě je poskytování plnění pojišťovnou poskytující pojištění pro případ odkázanosti plněním v oblasti sociální péče nebo sociálního zabezpečení, které je osvobozeno od daně. Pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti je uznáný poskytovatel plnění podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.
- 17 V případě posudkových služeb žalobkyně se však nejedná o plnění v oblasti sociální péče nebo sociálního zabezpečení, jelikož posudková činnost slouží pouze jako pomoc při rozhodování v rámci vydávání rozhodnutí o přiznání dávek pojišťovnou poskytující pojištění pro případ odkázanosti. Okolnost, že jsou plnění MDK (i v rozsahu, v jakém při tom využívá třetích osob) poskytována na základě SGB XI a jsou ve veřejném zájmu, není v tomto ohledu dostačující.
- 18 Sporné ale je, zda se v případě posudkové činnosti jedná o plnění „úzce související“ se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.
- 19 Podle judikatury Soudního dvora může být plnění úzce související se zvýhodněnou činností osvobozeno od daně, pokud je plněním osvobozeným od daně samo hlavní plnění a jak hlavní plnění, tak plnění, které s ním úzce souvisí, jsou poskytována subjektem uvedeným v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 (rozsudky ze dne 9. února 2006, *Kinderopvang Enschede*, C-415/04, EU:C:2006:95, body 21 a 22, jakož i ze dne 14. června 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, body 34 a 36).
- 20 Podle judikatury předkládajícího soudu se však o plnění úzce související se sociální péčí nejedná, pokud nejsou poskytována osobě v nouzi, nýbrž podnikateli, který je potřebuje, aby mohl příslušnému pacientovi nebo osobě v nouzi poskytnout svoje vlastní plnění na výstupu osvobozené od daně. Platí to např. pro poskytnutí pracovníků nebo služby všeobecného řízení a správy.
- 21 Okolnost, že podle judikatury předkládajícího soudu se o plnění osvobozené od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 může jednat rovněž tehdy,

pokud plnění nejsou poskytována pacientům nebo zdravotním pojišťovnám, tento závěr nezpochybňuje. Pro osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 totiž není relevantní osoba příjemce plnění, jelikož se podmínka osvobození od daně vztahující se k dotčenému subjektu vztahuje na poskytovatele, který musí vykonávat lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání. Sporné je, zda je tato úvaha přenositelná na čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.

- 22 Soudní dvůr v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, *Unterperntinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), nevzal stran srovnatelného skutkového stavu osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 na zřetel.
- 23 Pokud by se přesto jednalo o „úzce související“ plnění, bylo by plnění poskytnuté žalobkyní pro pojišťovnu poskytující pojištění pro případ odkázanosti „nezbytné“ ve smyslu čl. 134 písm. a) směrnice 2006/112, takže by nebylo vyňato z osvobození od daně. Pro komplexní posouzení stavu odkázanosti, zejména zdravotního postižení a potřebnosti pomoci, je totiž nepostradatelná účast kvalifikovaných pečovatелů a jiných příslušných odborných pracovníků, kteří jsou buď zaměstnáni u MDK, nebo jsou jí pověřováni pro jednotlivé případy. Činnost žalobkyně ani není prováděna v přímém soutěžním vztahu s činnostmi obchodních podniků podléhajících DPH [čl. 134 písm. b) směrnice 2006/112].

Ke druhé předběžné otázce

- 24 Druhá otázka se týká pojmu „subjekt sociální povahy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112. Podle judikatury Soudního dvora je tento pojem v zásadě dostatečně široký pro to, aby zahrnoval rovněž fyzické osoby a soukromé organizace, které mají za cíl dosahování zisku (viz například rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 28).
- 25 Podle rozsudků ze dne 10. září 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, body 54 a 58), a ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26), neupřesňuje čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 podmínky ani způsoby uznávání. Stanovení pravidel, podle kterých dané subjekty mohou získat potřebné uznání, přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu. Vnitrostátní orgány přitom musí v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy zohlednit faktory, které jsou pro toto uznání rozhodné. Podle judikatury předkládajícího soudu k těmto faktorům patří:
- existence zvláštních ustanovení, přičemž se může jednat o vnitrostátní nebo regionální právní nebo správní předpisy, daňové předpisy nebo ustanovení v oblasti sociálního zabezpečení,
 - povaha obecného zájmu na činnostech dotyčné osoby povinné k dani,
 - skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti již podobné uznání mají, a

– skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení.

K otázce 2 a)

- 26 Podle dosavadní judikatury předkládajícího soudu je MDK na základě § 4 bodu 15a UStG vskutku uznána za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112; toto uznání se ale nevztahuje na subdodavatele MDK. Vyplývá to zejména z okolnosti, že příznivější režim upravený v § 4 bodu 15a UStG je v důsledku toho, že platí pouze pro plnění poskytovaná MDK, v souladu s unijním právem vázán na znak týkající se dotčeného subjektu. Zásada svobodné volby organizačního modelu nevede k tomu, že by bylo možno se tohoto znaku zříci.
- 27 Je však sporné, zda z okolnosti, že díky směrnicím o posuzování odkázanosti nyní existují pravidla schválená Bundesminister für Gesundheit (spolkový ministr zdravotnictví, Německo), která elementárně upravují zapojení třetích osob do posuzování ze strany MDK, ale jsou závazná pouze pro MDK, plyne něco jiného. V této okolnosti by mohlo spočívat dostatečné uznání, i když je posuzovatelem subdodavatel.

K otázce 2 b)

- 28 Pokud nepostačuje již postavení subdodavatele, je třeba objasnit, zda je pro účely posouzení subdodavatele jako uznaného subjektu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 dostačující paušální úhrada nákladů hlavního dodavatele ze strany zdravotních pojišťoven a pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti.
- 29 Soudní dvůr totiž rozhodl, že mezi faktory rozhodné pro uznání za subjekt sociální povahy mj. může patřit skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31).
- 30 Prostředky potřebné pro posudkovou činnost MDK jsou od zdravotních pojišťoven získávány prostřednictvím platby, která se stanoví na základě počtu pojištěnců s bydlištěm v oblasti působnosti dané MDK. K přidělování prostředků dochází nezávisle na tom, zda MDK do plnění svých úkolů zapojila třetí osoby. V projednávaném případě tedy pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti, resp. zdravotní pojišťovny ve výsledku hradily veškeré náklady posudkové činnosti žalobkyně.
- 31 Německý zákonodárce ostatně při provádění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 do vnitrostátního práva pro potřebnou úhradu nákladů ze strany zdravotních pojišťoven nebo jiných orgánů sociálního zabezpečení částečně zvolil výraz „náhrada“ (*Vergütung*). Podmínkou „náhrady“ je podle judikatury

předkládajícího soudu okolnost, že jsou příslušné instituci známa plnění, která subdodavatel v rámci zvýhodněné činnosti poskytl jinému podnikateli, a že je tato instituce ochotna za ně, byť i nepřímo, hradit náklady. Naopak pokud plátce nehradí plnění poskytnutá subdodavatelem, nýbrž pouze plnění poskytnutá poskytovatelem plnění, nejedná se o úhradu nákladů, kterou je nutno zohlednit při posuzování uznání ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.

- 32 V projednávaném případě nejsou k dispozici žádná zjištění ohledně toho, zda si daná pojišťovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti byla v rámci paušální úhrady nákladů MDK vědoma příslušných plnění ze strany subdodavatelů a zda je rovněž hodlala „hradit“. Pokud by nepřímé financování nebylo dostatečné, musel by být projednáván spor vrácen Finanzgericht (finanční soud).

K otázce 2 c)

- 33 Pro případ, že odpověď na první předběžnou otázku je kladná a nepostačuje postavení subdodavatele, je kromě toho třeba objasnit, zda lze při nepřímém hrazení nákladů institucí sociálního zabezpečení podmiňovat uznání za subjekt sociální povahy tím, že osoba povinná k dani skutečně uzavřela smlouvu s institucí sociálního zabezpečení nebo sociální péče, nebo zda pro uznání postačuje okolnost, že podle vnitrostátního práva by smlouva mohla být uzavřena.
- 34 Podle judikatury předkládajícího soudu může úhrada nákladů k takovému uznání ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 vést pouze tehdy, pokud je upravena zákonem. K uznání na základě smluvně sjednané úhrady nákladů tedy může dojít pouze tehdy, pokud pro uzavření dané smlouvy existuje zákonný základ.
- 35 Pokud jsou na uzavření smlouvy kladeny pouze nízké zákonné požadavky, stačí podle této judikatury již možnost uzavření smlouvy. Pokud však zákon pro uzavření smlouvy stanoví četné podmínky, nepostačuje ani abstraktní způsobilost k úhradě nákladů.
- 36 Ustanovení § 18 odst. 1 první věty SGB XI bylo s účinností ode dne 30. října 2012 změněno tak, že pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti mohou místo MDK posouzením, zda jsou splněny podmínky odkázanosti na péči jiné osoby a o jaký stupeň odkázanosti se jedná, pověřit rovněž jiné nezávislé posuzovatele.
- 37 V případě přímého pověření nezávislých posuzovatelů pro pojišťovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti platí směrnice o nezávislých posuzovatelích vydané na základě § 53b SGB XI, v nichž jsou např. v bodě 2 podrobně upraveny kvalifikační požadavky na posuzovatele pověřené těmito pojišťovnami. To by mohlo být chápáno tak, že umožňuje-li to unijní právo, je dána existence smlouvy.