

**Sprawa C – 657/19**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości**

**Data wpływu:**

4 września 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Bundesfinanzhof (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

10 kwietnia 2019 r.

**Druga strona postępowania i strona wnosząca rewizję:**

Finanzamt D

**Skarżący i druga strona w postępowaniu rewizyjnym:**

E

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Podatek od wartości dodanej, przygotowywanie opinii dla kas chorych i kas opieki

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

1. Czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których podatnik na zlecenie Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (służby medycznej ubezpieczenia zdrowotnego) sporządza opinię w zakresie potrzeby opieki nad pacjentami, występuje czynność, która wchodzi w zakres stosowania art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada

2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywa 2006/112/WE)?

2. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze:

a) Czy do uznania przedsiębiorcy za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE wystarczy, jeżeli świadczy on usługi jako podwykonawca na zlecenie podmiotu uznanego zgodnie z prawem krajowym za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE?

b) W wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie lit. a): czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym przejęcie przez kasy chorych i kasy opieki wszystkich kosztów podmiotu uznanego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE wystarczy, aby stwierdzić, iż podwykonawca tego podmiotu jest również uznanym podmiotem?

c) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczących na pytanie drugie lit. a) i b): czy państwo członkowskie może uzależnić uznanie danego podmiotu za podmiot o charakterze społecznym od tego, by podatnik rzeczywiście zawarł umowę z instytucją pomocy lub opieki społecznej, czy też wystarczy do takiego uznania, że umowa mogłaby zostać zawarta na podstawie prawa krajowego?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w szczególności art. 132 i 134

### **Powołane przepisy krajowe**

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, zwana dalej „UStG”), w szczególności § 4

Sozialgesetzbuch (kodeks zabezpieczenia społecznego) - księga jedenasta - socjalne ubezpieczenie pielęgnacyjne (zwany dalej „SGB XI”), w szczególności § 18, § 53a i § 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (wytyczne głównego zrzeczenia kas opieki w zakresie opiniowania potrzeb w zakresie opieki, zwane dalej „wytycznymi dotyczącymi opiniowania”), w szczególności sekcja B 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (wytyczne głównego zrzeczenia kas opieki w zakresie współpracy kas opieki z niezależnymi

rzecznawcami, zwane dalej „wytycznymi w sprawie niezależnych rzeczoznawców”), w szczególności pkt 2

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 W każdym z niemieckich krajów związkowych istnieje grupa robocza o nazwie „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung” (służba medyczna ubezpieczenia zdrowotnego, zwana dalej „MDK”), która odpowiada m.in. za sporządzanie dla kas opieki utworzonych przy kasach chorych opinii na temat potrzeby opieki nad osobami ubezpieczonymi. Opinie sporządzają lekarze, personel pielęgniarski i inni specjaliści, z których usług MDK korzysta, aby sprostać bieżącemu obciążeniu pracą. MDK może angażować lekarzy, personel pielęgniarski lub innych odpowiednich specjalistów jako podmioty zewnętrzne, aby sprostać dużej ilości wniosków w danym okresie lub w celu odpowiedzi na pytania wymagające wiedzy specjalnej. MDK jest odpowiedzialna za treść opinii również wtedy, gdy do jej sporządzenia zaangażowani są eksperci zewnętrzni. Wymogi dotyczące kwalifikacji rzeczoznawców są szczegółowo uregulowane.
- 2 Skarżąca jest pielęgniarką posiadającą podstawowe wykształcenie medyczne i wykształcenie wyższe w dziedzinie nauk pielęgniarskich oraz posiada dodatkowe kwalifikacje w zakresie zarządzania jakością w dziedzinie pielęgniarstwa. Jej działalność gospodarcza obejmuje również podlegające opodatkowaniu czynności nauczania z zakresu pielęgniarstwa.
- 3 W latach 2012-2014 skarżąca jako ekspert zewnętrzny przygotowała opinie dotyczące potrzeby opieki nad pacjentami dla MDK Niedersachsen (MDK w Dolnej Saksonii, zwanej dalej „MDK NS”). MDK NS rozliczała miesięcznie te usługi skarżącej, nie wykazując przy tym żadnego podatku obrotowego. Skarżąca deklarowała, że obroty z jej działalności jako rzeczoznawcy są zwolnione z podatku, ale w pełni wykorzystwała odliczenie podatku naliczonego od wszystkich świadczeń powodujących naliczenie podatku.
- 4 Występujący jako druga strona postępowania Finanzamt (urząd skarbowy, zwany dalej „urzędem skarbowym”) doszedł do wniosku, że działalność rzeczoznawcy nie jest zwolniona z podatku obrotowego ani na podstawie prawa krajowego, ani na podstawie prawa Unii. Zwiększył on dotychczas deklarowane obroty o kwoty netto zafakturowane na MDK NS i odpowiednio ustalił w decyzjach z dnia 3 lutego 2015 roku podatek obrotowy za lata 2012 i 2013 oraz zaliczki za pierwsze trzy kwartały roku 2014.
- 5 Skarżąca wniosła na tę decyzję skargę do właściwego Finanzgericht (sądu ds. finansowych). Sąd ten uwzględnił skargę w przeważającej części i w uzasadnieniu podniósł zasadniczo, powołując się bezpośrednio na prawo Unii, że przygotowywanie opinii dotyczących opieki jest zwolnione z podatku jako świadczenie usług „ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną”. Wraz z przewidzianą ustawowo od listopada 2012 r. możliwością zlecenia niezależnym rzeczoznawcom przez kasy chorych przeprowadzania ocen dotyczących osób

ubezpieczonych w zakresie ubezpieczenia społecznego, skarżąca, działając na zlecenie MDK NS, została również uznana przez państwo za podmiot o charakterze społecznym.

- 6 We wniesionej do sądu odsyłającego rewizji urząd skarbowy podnosi zarzut naruszenia prawa materialnego. Zasadniczo wskazuje on, że krajowe przepisy określające zwolnienia podatkowe nie obejmują przedmiotowych świadczeń rzeczoznawców. Ze względu na to, że przepisy te są zgodne z prawem Unii, to nie jest dopuszczalne bezpośrednio powołać się na prawo Unii. Ponadto nie ustalono, że kasa opieki świadomie przejęła koszty działalności skarżącej jako rzeczoznawcy.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 7 Wynik sporu zależy od rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie wykładni dyrektywy 2006/112.

### ***Ocena sporu w świetle prawa krajowego***

- 8 Zgodnie z prawem krajowym omawiane usługi podlegają opodatkowaniu, ponieważ nie są spełnione przesłanki zwolnienia przewidziane w § 4 UStG.
- 9 Nie występuje tu wymienione w § 4 pkt 14 UStG jako zwolnione z podatku „świadczenie opieki medycznej”, ponieważ opinie rzeczoznawców MDK, a tym samym również skarżącej, służą jedynie jako podstawa do określenia kwoty, do której ubezpieczony jest uprawniony do zwrotu kosztów zgodnie z ustawą o ubezpieczeniu pielęgnacyjnym. Zadaniem MDK jest ocena na potrzeby ubezpieczenia społecznego, a nie terapii.
- 10 Świadczenia skarżącej nie są również świadczeniami z tytułu opieki lub pielęgnacji osób w rozumieniu § 4 pkt 16 UStG.
- 11 Wreszcie, zgodnie zarówno z § 4 pkt 15 UStG jak i § 4 pkt 15a UStG, zwolnione z podatku są jedynie obroty wymienionych w nich podmiotów (np. instytucji zabezpieczenia społecznego względnie MDK). Skarżąca, który nie jest jednostką MDK, nie spełnia tego wymogu.
- 12 W tym względzie należy zauważyć, że § 4 pkt 15 i § 4 pkt 15a UStG zwalniają z opodatkowania jedynie świadczenia opieki i pomocy społecznej, ale już nie świadczenie usług ściśle związanych z tymi świadczeniami, jak przewidziane zostało w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112. W związku z tym skarżąca może ewentualnie powoływać się bezpośrednio na zwolnienie podatkowe odnoszące się do świadczenia przez nią usług na podstawie tego ostatniego przepisu, nawet jeśli sąd odsyłający uznaje to za wątpliwe.

***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 13 Pierwsze pytanie zmierza do ustalenia, czy działalność skarżącej w charakterze rzeczoznawcy wchodzi w zakres pojęcia „świadczenia usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.
- 14 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości zwolnienia podatkowe przewidziane w art. 132 dyrektywy 2006/112 nie dotyczą wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, a jedynie tych, które zostały w sposób szczegółowy wyliczone i opisane (zob. np. wyrok z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 17). W związku z tym nie każda osoba wykonująca działalność w interesie publicznym może zostać potraktowana jako podmiot uznany przez państwo członkowskie (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 60 i nast.).
- 15 Wyrażenia użyte do określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od wynikającej z art. 2 tej dyrektywy zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza jednak, że wyrażenia użyte w celu opisu zwolnień z art. 132 tej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiałby te zwolnienia skuteczności (wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 23 i z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 19).
- 16 W niniejszym przypadku przyznanie świadczeń przez kasę opieki jest zwolnionym z podatku świadczeniem opieki i pomocy społecznej. Kasa opieki jest uznanym usługodawcą w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.
- 17 Usługi rzeczoznawcy świadczone przez skarżącą nie są jednak świadczeniami opieki i pomocy społecznej, ponieważ działalność rzeczoznawcy stanowi jedynie pomoc przy wydawaniu decyzji w sprawie świadczeń przez kasę opieki. Nie jest w tym względzie wystarczające, że usługi MDK (również w zakresie, w jakim MDK wykorzystuje do tego celu osoby trzecie) są świadczone na podstawie SGB XI i służą interesowi publicznemu.
- 18 Wątpliwe jest jednakże, czy działalność rzeczoznawcy stanowi świadczenie usług „ściśle związanych” z opieką i pomocą społeczną w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.
- 19 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości usługa ściśle związana z działalnością uprzywilejowaną może zostać zwolniona, jeżeli działalność podstawowa sama w sobie jest działalnością zwolnioną z podatku, a zarówno działalność podstawowa, jak i usługa ściśle z nią związana są świadczone przez podmioty wymienione w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 (wyroki: z dnia

9 lutego 2006 r., Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, pkt 21, 22 oraz z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 34, 36).

- 20 Jednakże, zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego, usługi nie są ściśle związane z opieką, jeżeli nie są one świadczone na rzecz osoby potrzebującej pomocy, lecz na rzecz przedsiębiorcy, który potrzebuje ich w celu zapewnienia pacjentowi lub osobie potrzebującej pomocy własnego świadczenia co do zasady objętego podatkiem należnym, lecz w tym wypadku zwolnionego z podatku. Dotyczy to, na przykład, zapewnienia personelu lub ogólnych usług zarządczych i administracyjnych.
- 21 Nie stoi to w sprzeczności z tym, iż zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego transakcja zwolniona z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 może również istnieć w przypadku, gdy usługi nie są świadczone na rzecz pacjentów lub kas chorych. Zwolnienie z podatku na mocy art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 nie zależy bowiem od osoby korzystającej z usługi, gdyż podmiotowa przesłanka zwolnienia z podatku dotyczy osoby świadczącej usługę, która musi wykonywać zawód medyczny lub paramedyczny. Kwestią sporną jest, czy tę argumentację można zastosować również w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.
- 22 W wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., Unterpertinger (C-212/01 UE:2003:625) Trybunał Sprawiedliwości nie rozważył, w odniesieniu do porównywalnego stanu faktycznego, zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.
- 23 Niemniej jednak, w przypadku „ściśle związanej” transakcji, usługa świadczona przez skarżącą byłaby „niezbędna” dla działalności kasy opieki w rozumieniu art. 134 lit. a) dyrektywy 2006/112, tak że nie byłaby ona wyłączona ze zwolnienia podatkowego. Bowiem dla całościowej oceny sytuacji w zakresie opieki, w szczególności niepełnosprawności i potrzeby pomocy, niezbędny jest udział personelu pielęgniarskiego i innych odpowiednich specjalistów, którzy są zatrudnieni w MDK lub którzy w indywidualnych przypadkach działają na zlecenie MDK. Działalność skarżącej nie jest również prowadzona w warunkach bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT [art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112].

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 24 Drugie pytanie dotyczy pojęcia „podmiotu o charakterze społecznym” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112. Pojęcie to, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć także osoby fizyczne i podmioty prywatne mające cel zarobkowy (zob. np. wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., C-319/12 MDDP, UE:C:2013:778, pkt 28).

- 25 Zgodnie z wyrokami z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 54, 58) oraz z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26), art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 nie precyzuje warunków ani sposobów uznania. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów. Władze krajowe muszą przy tym, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, uwzględnić czynniki istotne dla uznania. Zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego należą do nich:
- istnienie szczególnych przepisów, którymi mogą być krajowe lub lokalne akty prawne, przepisy administracyjne, podatkowe lub z zakresu zabezpieczenia społecznego,
  - interes publiczny wynikający z działalności danego podatnika,
  - fakt, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz
  - pokrywanie kosztów danych świadczeń w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego.

*W przedmiocie pytania drugiego lit. a)*

- 26 Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem sądu odsyłającego MDK jest wprawdzie uznawana na podstawie § 4 pkt 15a UStG za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, uznanie to nie obejmuje jednak podwykonawców MDK. Wynika to w szczególności z faktu, że uprzywilejowanie wynikające z § 4 nr 15a UStG, przez to, że ma zastosowanie wyłącznie do usług MDK, to zgodnie z prawem Unii zależy od przesłanki podmiotowej. Zasada swobodnego wyboru modelu organizacyjnego nie oznacza, że ta przesłanka może zostać pominięta.
- 27 Wątpliwe jest jednak, czy coś innego wynika z faktu, że wytyczne dotyczące opiniowania zawarte są obecnie w przepisach zatwierdzonych przez federalnego ministra zdrowia, które regulują ogólne zasady zaangażowania osób trzecich przez MDK celem sporządzania opinii, ale które są wiążące tylko dla MDK. Może to być potraktowane jako wystarczające uznanie, nawet jeśli rzeczoznawca jest podwykonawcą.

*W przedmiocie pytania drugiego lit. b)*

- 28 Jeżeli samo podwykonawstwo nie jest wystarczające, należy wyjaśnić, czy przejęcie wszystkich kosztów głównego wykonawcy przez kasy chorych i kasy opieki jest wystarczające, aby podwykonawca mógł również zostać potraktowany jako uznany podmiot w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.

- 29 Trybunał orzekł mianowicie, że czynniki mające znaczenie dla uznania za podmiot o charakterze społecznym mogą obejmować między innymi fakt, że koszty danych świadczeń pokrywane są w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., C-174/11 Zimmermann, EU:C:2012:716, pkt 31).
- 30 Środki konieczne do przeprowadzenia oceny przez MDK są zapewniane przez kasy chorych w formie składki uzależnionej od liczby członków mających miejsce zamieszkania na obszarze właściwości MDK. Środki są przydzielane niezależnie od tego, czy MDK zaangażowała osoby trzecie do wykonania swoich zadań. W niniejszej sprawie kasy opieki względnie kasy chorych poniosły ostatecznie wszystkie koszty związane z czynnościami skarżącej jako rzeczoznawcy.
- 31 Jednakże ustawodawca niemiecki, dokonując transpozycji art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 do prawa krajowego, wybrał częściowo pojęcie „wynagrodzenia” w odniesieniu do niezbędnego pokrywania kosztów przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego. Zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego, warunkiem „wynagrodzenia” jest to, aby właściwa instytucja wiedziała o usługach świadczonych przez podwykonawcę na rzecz innego wykonawcy w ramach uprzywilejowanej działalności i aby chciała ponieść koszty tych usług, chociażby pośrednio. Jeżeli natomiast instytucja ponosząca koszty nie płaci za usługi świadczone przez podwykonawcę, lecz jedynie za usługi świadczone przez usługodawcę, nie mamy do czynienia z pokrywaniem kosztów, które należałoby uwzględnić przy ocenie, czy zachodzi uznanie w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.
- 32 W tym przypadku brak jest ustaleń w przedmiocie, czy kasa opieki, przejmując wszystkie koszty MDK, wiedziała o stosownych usługach podwykonawców oraz czy chciała je „wynagradzać”. Gdyby finansowanie pośrednie nie było wystarczające, spór prawny musiałby zostać odesłany do Finanzgericht.

*W przedmiocie pytania drugiego lit. c)*

- 33 Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne jest twierdząca, a podwykonawstwo nie jest wystarczające, należy dodatkowo wyjaśnić, czy w przypadku gdy koszty ponoszone są pośrednio przez instytucję zabezpieczenia społecznego, uznanie za podmiot o charakterze społecznym może być uzależnione od rzeczywistego zawarcia przez podatnika umowy z instytucją opieki i pomocy społecznej, czy też wystarczające dla uznania jest, że umowa mogłaby zostać zawarta na mocy prawa krajowego.
- 34 Zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego przejęcie kosztów może prowadzić do takiego uznania w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 tylko wtedy, gdy jest ono regulowane prawem. W związku z tym uznanie na podstawie uzgodnionego w umowie przejęcia kosztów może nastąpić tylko wtedy, gdy istnieje podstawa prawna do zawarcia umowy.



- 35 Zgodnie z tym orzecnictwem, jeżeli istnieją jedynie minimalne wymogi prawne co do zawarcia umowy, możliwość zawarcia umowy jest wystarczająca. Jeżeli jednak prawo przewiduje liczne warunki zawarcia umowy, sama abstrakcyjna zdolność do ponoszenia kosztów nie jest wystarczająca.
- 36 Paragraf 18 ust. 1 zdanie pierwsze SGB XI został zmieniony ze skutkiem od dnia 30 października 2012 r. w ten sposób, że kasy chorych mogą również zlecać, zamiast MDK, innym niezależnym rzeczoznawcom zbadanie, czy zostały spełnione wymagania dotyczące potrzeby opieki i jaki zakres opieki jest potrzebny.
- 37 W przypadku bezpośredniego udzielania zleceń niezależnym rzeczoznawcom, kasy chorych związane są wytycznymi w sprawie niezależnych rzeczoznawców wydanymi zgodnie z § 53b SGB XI, w których np. w pkt 2 są szczegółowo uregulowane wymagania kwalifikacyjne dla zaangażowanych przez kasy chorych rzeczoznawców. Można by to rozumieć w ten sposób, że umowa istnieje, jeżeli jest to dopuszczalne na mocy prawa Unii.

DOKUMENT ROBOCZY