

Vec C-657/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

4. september 2019

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

10. apríl 2019

Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt D

Žalobkyňa a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

E

Predmet konania vo veci samej

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), vydávanie posudkov pre zdravotné poisťovne a poisťovne pre prípad odkázanosti

Predmet a právny základ návrhu

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Za takých okolností, o aké ide v prejednávanej veci, keď zdaniteľná osoba na základe poverenia zo strany Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (Lekárska služba zdravotného poistenia) vydáva posudky o odkázanosti pacientov na starostlivosť, ide o činnosť patriacu do pôsobnosti článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112/ES“)?

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 2006/112/ES, 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 2006/112/ES?

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 2006/112/ES 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?

Uvedené predpisy práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), najmä články 132 a 134

Uvedené vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UstG“), najmä § 4

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (kniha XI Sociálneho zákonníka – sociálne zabezpečenie, ďalej len „SGB XI“), najmä § 18, § 53a a § 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (smernice zväzu poisťovní pre prípad odkázanosti týkajúce sa posudzovania odkázanosti na starostlivosť, ďalej len „smernice o posudzovaní“), najmä oddiel B 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (smernice zväzu poisťovní pre prípad odkázanosti týkajúce sa spolupráce poisťovní pre prípad odkázanosti s inými nezávislými znalcami, ďalej len „smernice o nezávislých znalcoch“), najmä bod 2

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 V každej nemeckej spolkovej krajine existuje pracovné združenie nazývané „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung [Lekárska služba zdravotného poistenia]“ (ďalej len „MDK“), ktorého úlohou je vydávať posudky o odkázanosti poistencov na starostlivosť pre poisťovne pre prípad odkázanosti zriadené pri zdravotných poisťovniach. Posudky vypracovávajú lekári, opatrovatelia a iní odborníci, ktorých MDK angažuje na zvládnutie bežného objemu práce. MDK môže na zvládnutie návalu žiadostí a v prípade špeciálnych posudkových otázok zaangažovať lekárov, opatrovateľov alebo iných vhodných odborníkov ako externý personál. Zodpovednosť za posudok nesie MDK aj vtedy, ak sa na ňom podieľali externí znalci. Požiadavky na kvalifikáciu znalca sú podrobne upravené.
- 2 Žalobkyňa je vyškolená zdravotná sestra so základným zdravotníckym vzdelaním a akademickým vzdelaním vo vedeckom odbore ošetrovatelstvo, ako aj s ďalším vzdelaním v manažmente kvality v oblasti ošetrovatelstva. Okrem toho vykonávala zdaniteľnú vzdelávaciu činnosť ako pedagóg ošetrovatelstva.
- 3 V rokoch 2012 až 2014 žalobkyňa vyhotovila pre MDK Niedersachsen (MDK Dolné Sasko, ďalej len „MDK NS“) ako externá znalkyňa posudok o odkázanosti pacientov na starostlivosť. MDK NS jej tieto služby mesačne zúčtovala, pričom nevykázala žiadnu DPH. Žalobkyňa vyhlasovala, že obraty zo znaleckej činnosti sú oslobodené od dane, avšak za všetky plnenia na vstupe uplatňovala nekrátené odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.
- 4 Žalovaný Finanzamt (finančný úrad, Nemecko, ďalej len „Finanzamt“) dospel k názoru, že znalecká činnosť ani podľa vnútroštátneho práva, ani podľa práva Únie nie je oslobodená od dane z pridanej hodnoty. Zvýšila dovedy priznané

obraty o čisté sumy odpočítané voči NDK NS a adekvátne rozhodnutiami z 3. februára 2015 určila DPH za roky 2012 a 2013, ako aj zúčtovanie záloh na daň za prvý až tretí kvartál roku 2014.

- 5 Žalobkyňa proti tomu podala žalobu na príslušný Finanzgericht (finančný súd, Nemecko). Ten žalobe v prevažnej časti vyhovel a ako odôvodnenie v podstate uviedol, že vydanie ošetrovateľského posudku je ako „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ s priamym odkazom na právo Únie oslobodené od dane. Možnosťou poisťovní poskytujúcich poistenie v prípadoch odkázanosti, ktorá bola zákonom stanovená v novembri 2012, aby posúdením poistenca poverili nezávislých znalcov, je žalobkyňa na základe poverenia MDK NS tiež uznaná štátom za subjekt sociálnej povahy.
- 6 Finanzamt v opravnom prostriedku „Revision“ podanom na vnútroštátny súd namieta porušenie hmotného práva. V podstate tvrdí, že z vnútroštátnych právnych predpisov o oslobodení od dane nevyplýva oslobodenie sporných znaleckých služieb od dane. Keďže tieto pravidlá sú v súlade s právom Únie, priamy odkaz na právo Únie nie je možný. Mimochodom, nie je isté, či poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti vedome prevzala náklady za znaleckú činnosť žalobkyne.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 7 Výsledok právneho sporu závisí od rozhodnutia Súdneho dvora o výklade smernice 2006/112.

Posúdenie sporu podľa vnútroštátneho práva

- 8 Podľa vnútroštátneho práva sú sporné služby zdaniteľné, pretože nie sú splnené predpoklady oslobodenia od dane podľa § 4 UStG.
- 9 Nejde o „poskytovanie zdravotnej starostlivosti“ oslobodené od dane podľa § 4 bodu 14 UStG, pretože znalecká činnosť MDK, a tým aj znalecká činnosť žalobkyne slúži len ako základ pre určenie výšky nároku poistenca na náhradu nákladov podľa Gesetz über die Pflegeversicherung (zákon poistení pre prípad odkázanosti). Úlohou MDK je posúdenie na účely sociálneho zabezpečenia, nie liečba.
- 10 V prípade služieb žalobkyne nejde ani o služby na účely opatrovania alebo ošetrovania osôb v zmysle § 4 bodu 16 UStG.
- 11 Napokon, tak podľa § 4 bodu 15 UStG, ako aj podľa § 4 bodu 15a UStG sú oslobodené od dane iba obraty vymenovaných subjektov (napr. inštitúcií sociálneho zabezpečenia resp. MDK). Žalobkyňa, ktorá nie je súčasťou MDK, nezodpovedá tomuto pravidlu.

- 12 V tejto súvislosti treba dbať na to, že § 4 bod 15 a § 4 bod 15a UStG oslobodzujú od dane iba služby sociálnej starostlivosti a sociálneho zabezpečenia, nie však služby, ktoré s týmito službami úzko súvisia, ako to stanovuje článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112. Žalobkyňa sa preto môže prípadne odvolávať priamo na oslobodenie svojich služieb od dane podľa naposledy uvedeného ustanovenia, aj keď to vnútroštátny súd považuje za pochybné.

O prvej prejudiciálnej otázke

- 13 Prostredníctvom prvej otázky sa má objasniť, či sa má znalecká činnosť žalobkyne zahrnúť pod výraz „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.
- 14 Podľa judikatúry Súdneho dvora oslobodenia od dane stanovené v článku 132 smernice 2006/112 sa netýkajú všetkých činností verejného záujmu, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a podrobne opísané (pozri napríklad rozsudok zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 17). V dôsledku toho nie každú osobu, ktorá vykonáva činnosť verejného záujmu, možno považovať za subjekt uznaný členským štátom (rozsudok z 28. júla 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., C-543/14, EU:C:2016:605, bod 60 a nasl.).
- 15 Výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 132 smernice 2006/112 sa majú vykladať reštriktívne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady vyplývajúcej z článku 2 tejto smernice, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého plnenia uskutočneného zdaniteľnou osobou za protihodnotu. Toto pravidlo reštriktívneho výkladu však neznamená, že výrazy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov (rozsudky zo 4. mája 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 23, a zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 19).
- 16 V prejednávanom prípade poskytovanie služieb poisťovne pre prípad odkázanosti je službou sociálnej starostlivosti a sociálneho zabezpečenia oslobodenou od dane. Poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti je uznaným poskytovateľom služieb podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.
- 17 V prípade znaleckých služieb žalobkyne však nejde o služby sociálnej starostlivosti alebo sociálneho zabezpečenia, pretože znalecká činnosť slúži len ako pomoc pri rozhodovaní poisťovne pre prípad odkázanosti na účely vydania rozhodnutí o plneniach. Skutočnosť, že služby MDK (aj keď na to angažuje tretie osoby) sú poskytované na základe SGB XI a sú vo verejnom záujme, v tejto súvislosti nie je postačujúca.

- 18 Je však otázne, či v prípade znaleckej činnosti ide o službu „úzko súvisiacu“ so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.
- 19 Podľa judikatúry Súdneho dvora služba úzko súvisiaca so zvýhodnenou činnosťou môže byť oslobodená od dane, ak aj samotná hlavná činnosť je oslobodená a tak hlavná činnosť, ako aj poskytnutie služieb, ktoré s takouto činnosťou úzko súvisia, uskutočňuje jeden zo subjektov uvedených v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 (rozsudky z 9. februára 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, body 21 a 22, ako aj zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, body 34 a 36).
- 20 Podľa judikatúry vnútroštátneho súdu však nejde o služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou, ak nie sú poskytované odkázaným osobám, ale podnikateľovi, ktorý ich potrebuje na to, aby príslušnému pacientovi alebo odkázanej osobe poskytol svoje vlastné plnenie na výstupe oslobodené od dane. Platí to napríklad pre poskytovanie zamestnancov alebo pre všeobecné riadiace a administratívne služby.
- 21 Tomu nebráni, aby podľa judikatúry vnútroštátneho súdu išlo o obrat oslobodený od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 aj vtedy, ak služby nie sú poskytované pacientom alebo zdravotným poisťovňami. Na účely oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 totiž osoba príjemcu plnenia nie je relevantná, keďže osobný predpoklad oslobodenia od dane sa vzťahuje na poskytovateľa, ktorý musí byť predstaviteľom lekárskeho alebo zdravotníckeho povolania. Je otázne, či túto úvahu možno uplatniť aj na článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.
- 22 Súdny dvor v rozsudku z 20. novembra 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), v prípade porovnateľného skutkového stavu neuplatnil oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.
- 23 Ak by predsa len išlo o „úzko súvisiaci“ obrat, služba žalobkyne by bola „nevyhnutná“ pre činnosť poisťovne poskytujúcej poistenie pre prípad odkázanosti v zmysle článku 134 písm. a) smernice 2006/112, takže by nebola vylúčená z oslobodenia od dane. Na účely úplného posúdenia danej situácie, najmä zdravotného postihnutia a odkázanosti, je totiž účasť opatrovateľov a iného vhodného odborného personálu, ktorý je u MDK buď zamestnaný alebo ktorého MDK poverilo v individuálnom prípade, nevyhnutná. Činnosť žalobkyne sa neuskutočňuje ani tak, že by priamo konkurovala transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH [článok 134 písm. b) smernice 2006/112].

O druhej prejudiciálnej otázke

- 24 Druhá otázka sa týka výrazu „subjekt sociálnej povahy“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112. Podľa judikatúry Súdneho dvora tento výraz je v zásade dostatočne široký na to, aby zahŕňal súkromné subjekty, ktoré sú

zamerané na vytváranie zisku (pozri napríklad rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 28).

25 Podľa rozsudkov z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, body 54 a 58), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26), článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 nestanovuje podmienky ani postupy uznania. Je skôr úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých môže byť takéto uznanie uvedeným organizáciám priznané. Vnútroštátne orgány pritom musia v súlade s právom Únie a za kontroly vnútroštátnych súdov zohľadňovať aspekty, ktoré sú smerodajné z hľadiska uznania. Medzi tieto aspekty podľa judikatúry vnútroštátneho súdu patria:

- existencia osobitných predpisov, pri ktorých môže ísť o vnútroštátne alebo regionálne právne alebo správne predpisy, daňové právne predpisy alebo právne predpisy v oblasti sociálneho zabezpečenia,
- všeobecný záujem spojený s činnosťami dotknutej zdaniteľnej osoby,
- skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby nadobudnú rovnakou činnosťou podobné uznanie, a
- prevzatie nákladov za sporné služby prevažne zdravotnými poisťovňami alebo inými inštitúciami sociálneho zabezpečenia.

O druhej otázke písm. a)

26 Podľa doterajšej judikatúry vnútroštátneho súdu je MDK podľa § 4 bodu 15a UStG síce uznaná za subjekt v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112; toto uznanie sa však nevzťahuje na subdodávateľov MDK. Vyplýva to najmä z toho, že zvýhodňujúce pravidlo § 4 bodu 15a UStG, ktoré sa vzťahuje iba na služby MDK, nadväzuje v súlade s právom Únie na osobnostné kritérium. Zásada slobodnej voľby organizačného modelu nevedie k tomu, že toto kritérium možno opomenúť.

27 Je však otázne, či vyplýva niečo iné zo skutočnosti, že prostredníctvom smerníc o posudzovaní teraz existujú pravidlá schválené Bundesminister für Gesundheit (Spolkový minister zdravotníctva, Nemecko), ktoré rudimentárne upravujú zapojenie tretích osôb zo strany MDK do posúdenia, ale sú záväzné iba pre MDK. V tom by mohlo spočívať dostatočné uznanie, aj keby bol znalec subdodávateľom.

O druhej otázke písm. b)

28 Pokiaľ postavenie subdodávateľa samo osebe nestačí, treba objasniť, či paušálne prevzatie nákladov hlavného dodávateľa zo strany zdravotných poisťovní a poisťovní poskytujúcich poistenie pre prípad odkázanosti stačí na to, aby bolo

možné subdodávateľa považovať za uznaný subjekt v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.

- 29 Súdny dvor totiž rozhodol, že medzi rozhodujúce aspekty na účely uznania za subjekt sociálnej povahy môže patriť okrem iného skutočnosť, že náklady dotknutých služieb sú prevažne hradené zdravotnými poisťovňami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31).
- 30 Finančné prostriedky potrebné na účely posúdenia vykonávaného MDK si zdravotné poisťovne zanezpečia prirážkou, ktorá sa vypočíta na základe počtu členov s bydliskom v oblasti pôsobnosti MDK. Pridelenie prostriedkov sa deje bez ohľadu na to, či MDK na splnenie svojich úloh zapojila tretie osoby. V prejednávanom prípade teda poisťovne pre prípad odkázanosti resp. zdravotné poisťovne v konečnom dôsledku znášali všetky náklady znaleckej činnosti žalobkyne.
- 31 Nemecký zákonodarca však pri prebratí článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 do vnútroštátneho práva vzhľadom na potrebné prevzatie nákladov zdravotnými poisťovňami alebo inými inštitúciami sociálneho zabezpečenia čiastočne zvolil výraz „úhrada“. Podmienkou „úhrady“ je podľa judikatúry vnútroštátneho súdu to, že príslušný subjekt pozná služby, ktoré subdodávateľ poskytol inému podnikateľovi v rámci zvýhodnenej činnosti a že tieto náklady chce znášať, aj keď len nepriamo. Naproti tomu, ak nositeľ nákladov neuhradí služby subdodávateľa, ale len služby poskytovateľa, v tom prípade nejde o prevzatie nákladov, ktoré sa má zohľadniť pri posúdení uznania v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.
- 32 V prejednávanom prípade však nie je isté, či poisťovňa poskytujúca poistenie pre prípad odkázanosti v rámci paušálneho prevzatia nákladov MDK vedela o daných subdodávateľských službách a či aj tie chcela „uhradiť“. Ak by nepriame financovanie nestačilo, právny spor by musel byť vrátený na Finanzgericht (finančný súd).

O druhej otázke písm. c)

- 33 V prípade, že na prvú prejudiciálnu otázku treba odpovedať kladne a postavenie subdodávateľa nie je postačujúce, treba okrem toho objasniť, či pri nepriamom uhradení nákladov sociálnou inštitúciou možno uznanie za subjekt sociálnej povahy podmieniť tým, že zdaniteľná osoba skutočne uzatvorila zmluvu s inštitúciou sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej starostlivosti, alebo na účely uznania postačuje skutočnosť, že vnútroštátne právo umožňuje uzatvorenie zmluvy.
- 34 Podľa judikatúry vnútroštátneho súdu môže prevzatie nákladov viesť k takémuto uznaniu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 len vtedy, ak je

upravené zákonom. K uznaniu na základe zmluvne dohodnutého prevzatia nákladov môže preto dôjsť len vtedy, ak sa uzavretie zmluvy zakladá na zákone.

- 35 Ak existujú iba zanedbateľné zákonné požiadavky na uzavretie zmluvy, podľa tejto judikatúry postačuje už aj možnosť uzavretia zmluvy. Pokiaľ ale zákon stanovuje množstvo podmienok uzavretia zmluvy, potom samotná abstraktná spôsobilosť prevziať náklady nestačí.
- 36 § 18 ods. 1 prvá veta SGB XI bol s účinnosťou k 30. októbru 2012 zmenený v tom zmysle, že poisťovne poskytujúce poistenie pre prípad odkázanosti môžu preskúmaním, či sú splnené predpoklady odkázanosti na starostlivosť a o aký stupeň odkázanosti ide, poveriť namiesto MDK aj iných nezávislých znalcov.
- 37 V prípade priameho poverenia nezávislých znalcov sa na poisťovne poskytujúce poistenie pre prípad odkázanosti vzťahujú smernice o nezávislých znalcoch prijaté podľa § 53b SGB XI, ktoré napríklad v bode 2 podrobne upravujú kvalifikačné požiadavky na znalcov poverených poisťovňami pre prípad odkázanosti. Tomu možno rozumieť tak, že zmluva existuje, pokiaľ je to prípustné podľa práva Únie.

PRACOVNÝ DOKUMENT