

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

8. října 2020(*)

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

Ve věci C-657/19,

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

Finanzamt D

proti

E,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

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

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Finanzamt D P. Krögerem, jako zmocněncem,
- za německou vládu J. Möllerem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Mantlem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice
Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú.

v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Finanzamt D (dále jen „finan?ní ú?ad“) a E ve v?ci osvobození od dan? z p?idané hodnoty (DPH), pokud jde o poskytování služeb uskute?né posledn? uvedenou, které spo?ívají ve vypracovávání posudk? o závislosti na pé?i pojišt?nc? pojišt?ovny poskytující pojišt?ní pro p?ípad odkázanosti na pé?i, a to v postavení subdodavatelky léka?ské posudkové služby této pojišt?ovny.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 131 sm?rnice o DPH, který se nachází v kapitole 1 hlavy IX této sm?rnice, nadepsané „Obecné ustanovení“, stanoví:

„Osvobození od dan? podle kapitol 2 až 9 se uplat?ují, aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, a za podmínek, které ?lenské státy stanoví k zajišt?ní správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu.“

4 Kapitola 2 hlavy IX sm?rnice o DPH je nadepsána „Osvobození n?kterých ?inností od dan? ve ve?ejném zájmu“. Sou?ástí této kapitoly jsou ?lánky 132 až 134 této sm?rnice.

5 ?lánek 132 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[...]

c) poskytnutí léka?ské pé?e p?i výkonu léka?ských a neléka?ských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v doty?ném ?lenském stát?;

[...]

g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením, v?etn? služeb poskytovaných domovy d?chodc?, ve?ejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které doty?né ?lenské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]“

6 ?lánek 134 sm?rnice o DPH stanoví:

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

a) pokud není nezbytné pro uskute?nění pln?ní osvobozeného od dan?; nebo

[...]“

N?mecké právo

7 Ustanovení § 1 odst. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění použitelném na spor v p?vodním ?ízení (BGBl. I 2008, s. 2794) (dále jen „UStG“) stanoví, že p?edm?tem DPH jsou dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskute?n?né v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikání.

8 Podle § 4 UStG jsou z pln?ní uvedených v § 1 odst. 1 bodu 1 tohoto zákona osvobozena od dan?:

„[...]

14. a) poskytnutí léka?ské pé?e p?i výkonu povolání léka?e, zubního léka?e, lé?itele (Heilpraktiker), fyzioterapeuta, porodní asistentky nebo jiné podobné léka?ské ?i neléka?ské zdravotnické ?innosti. [...]

b) poskytnutí nemocni?ní a léka?ské pé?e, v?etn? diagnostiky, léka?ských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci p?i porodu a poskytování hospicové pé?e, jakož i s nimi úzce související ?innosti vykonávané ve?ejnoprávními subjekty. [...]

15. dávky, které zákonné subjekty sociálního zabezpe?ení [...]

a) si poskytují vzájemn?,

b) poskytují pojišt?nc?m [...]

15a. Služby, které si léka?ské služby systému zdravotního pojišt?ní (§ 278 [knihy V Sozialgesetzbuch (zákon o sociálním zabezpe?ení)] [...], poskytují vzájemn? nebo poskytují zákonným subjekt?m podle zákona [...]

16. „Poskytování služeb úzce související s provozem pe?ovatelských za?ízení pro osoby vyžadující fyzickou, duševní nebo psychickou pomoc, uskute?n?né

[...]

k) [od 1. ?ervence 2013: l)] za?ízeními, u nichž byly v p?edchozím kalendá?ním roce náklady na pomoc nebo na pé?i zcela nebo z p?evážné ?ásti hrazeny nejmén? ve 40 % p?ípad? [25 % od 1. ?ervence 2013] zákonnými subjekty sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e [...].“

9 Ustanovení § 18 knihy XI zákona o sociálním zabezpe?ení, ve znění použitelném na spor v p?vodním ?ízení (BGBl. I 2012, s. 2246) (dále jen „SGB XI“) stanoví:

„1. Pojiš?ovny poskytující pojišt?ní pro p?ípad odkázanosti pov??í léka?skou posudkovou službu systému zdravotního pojišt?ní nebo jiných nezávislých odborník?, aby ov??ili, zda jsou spln?ny podmínky závislosti na pé?i jiné osoby, a aby posoudili význam této závislosti. V rámci t?chto p?ezkum? léka?ská posudková služba nebo nezávislí odborníci pov??ení pojiš?ovnou poskytující pojišt?ní pro p?ípad odkázanosti musí stanovit, na základ? vyšet?ení žadatele, obtíže, kterým ?elí tento žadatel p?i výkonu ?inností uvedených v § 14 odst. 4, jakož i povahu, rozsah a pravd?podobnou délku trvání pot?eby pomoci a stanovit existenci významného omezení schopnosti zvládat pot?eby každodenního života [...]. Krom? toho je t?eba p?ípadn? stanovit opat?ení, která jsou p?im??ená, nezbytná a od?vodn?ná za ú?elem vylou?ení, snížení nebo p?edcházení zhoršení závislosti, v?etn? lé?ebné rehabilitace; v tomto ohledu mohou pojišt?nci uplatnit v??i p?íslušné instituci pln?ní týkající se lé?ebné rehabilitace [...]

[...]

7. Úkoly lékařské posudkové služby vykonávají lékaři v úzké spolupráci s pečovatelí a dalšími příslušnými odborníky. [...]"

10 Ustanovení § 53a SGB XI stanoví:

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

1. ke spolupráci pojišťoven poskytujících pojištění pro případ odkázanosti s lékařskými službami;
2. k provádění a zajištění jednotného posuzování;
3. ke zprávám a statistikám, které mají poskytovat lékařské posudkové služby;
4. k zajištění kvality posuzování a poskytnutého poradenství [...];
5. k zásadám doplňujícího a dalšího vzdělávání.

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

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

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

Spor v původním řízení a předěžné otázky

13 Odporkyní v pvodním ízení je diplomovaná zdravotní sestra, která absolvovala základní medicínské vzdání a akademické vzdání v oboru ošetovatelství, jakož i další vzdání v ízení kvality v oblasti odkázanosti na péi. Její profesní ínnosti zahrnují rovnž zdanitelné vzdávací služby týkající se pée spojené s odkázaností.

14 V letech 2012 až 2014 vypracovávala odporkyn? v pvodním ízení pro medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (lékašská posudková služba systému zdravotního pojištění Dolního Saska, Nmecko) (dále jen „MDK“) posudky o závislosti n?kterých pacient? na péi za úelem urení rozsahu jejich nárok? na péi hrazenou pojišovnou poskytující pojištění pro p?ípad odkázanosti na péi. Bhem tohoto období jí MDK zasílala m?sívní vyútování poskytnutých služeb bez uvedení DPH. Odporkyn? v pvodním ízení uvedla tyto služby ve svém p?iznání jako služby osvobozené od DPH.

15 Po provedení kontroly m?l finanční úad za to, že ínnost spoívající v posuzování závislosti na péi není osvobozena ani podle vnitrostátního práva, ani podle unijního práva. V d?sledku toho zvýšil na základ? rozhodnutí ze dne 3. února 2015 obrat p?iznaný odporkyní v pvodním ízení o íisté ástky, které odporkyn? v pvodním ízení útovala MDK a dom?il DPH, kterou posledn? uvedená dluží za roky 2012 a 2013, jakož i zálohy na DPH za první t?i ?tvrtletí roku 2014.

16 Odporkyn? v pvodním ízení napadla tato rozhodnutí žalobou u soudu p?íslušného v prvním stupni, které tento soud v podstatném rozsahu vyhov?l. Na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH uvedený soud konstatoval, že vypracování znaleckých posudk? v oblasti pée je osvobozeno od DPH jakožto „pl?ní úzce související se sociální péí nebo sociálním zabezpe?ením“ ve smyslu tohoto ustanovení. V této souvislosti uvedl, že od listopadu 2012 m?ly pojišovny poskytující pojištění pro p?ípad odkázanosti legáln? možnost sv?it nezávislým odborník?m úkoly týkající se posuzování pojišt?nc?, takže odporkyn? v pvodním ízení, kterou pov?ila MDK, mohla uplatnit toto osvobození od dan?.

17 Finanční úad podal k p?edkládajícímu soudu opravný prost?edek „Revision“, v n?mž tvrdil, že vnitrostátní ustanovení v oblasti osvobození od DPH, která nestanoví osvobození od dan?, pokud jde o posudkové služby dot?ené ve v?ci v pvodním ízení, jsou v souladu s unijním právem.

18 P?edkládající soud uvádí, že podle vnitrostátního práva nem?že být odporkyn? v pvodním ízení osvobozena od DPH, pokud jde o dot?ené posudkové služby. Tento soud však nevylučuje, že se posledn? uvedená m?že p?ímo dovolávat osvobození od dan? stanoveného v ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH pro poskytování služeb úzce související se sociální péí nebo sociálním zabezpe?ením.

19 Podle uvedeného soudu však není jisté, zda se na odporkyni v pvodním ízení m?že vztahovat toto osvobození od dan?. Aby se na ni mohlo vztahovat, musí být totiž spln?ny dv? podmínky. Pokud jde jednak o podmínku, podle níž musí být doty?né služby nezbytné a úzce související se sociální péí nebo sociálním zabezpe?ením, bylo by možné se domnívat, že tato podmínka je spl?na, jelikož takové služby posuzování závislosti na péi, jako jsou služby poskytované odporkyní v pvodním ízení, umožňují dot?ené pojišovn? poskytující pojištění pro p?ípad odkázanosti posoudit stav závislosti svých pojišt?nc? na péi za úelem urení jejich nároku na dávky spadající do systému sociální pée a sociálního zabezpe?ení.

20 V tomto ohledu však p?etrvávají pochybnosti, jelikož podle judikatury p?edkládajícího soudu, která odkazuje na rozsudek ze dne 12. b?ezna 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164), se poskytování služeb nepovažuje za úzce související se sociální podporou,

pokud nejsou poskytovány přímo osobě závislé na péči jiné osoby, nýbrž subjektu, pro který jsou nezbytné k tomu, aby této osobě poskytoval vlastní služby osvobozené od daně.

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

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

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

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

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

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

„1) Spadá vykonávaná činnost za takových okolností, jako jsou okolnosti včci v p?vodním ?ízení, kdy osoba povinná k dani vypracovává na základ? pov??ení [MDK] posudky o závislosti n?kterých pacient? na pé?i, do p?sobnosti ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice [o DPH]?

2) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku:

a) Posta?uje pro ú?ely uznání podnikatele za subjekt sociální povahy ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice [o DPH] skute?nost, že tento podnikatel poskytuje pln?ní jako subdodavatel na základ? pov??ení subjektu, který je podle vnitrostátního práva uznán za subjekt sociální povahy ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice [o DPH]?

b) V p?ípad? záporné odpov?di na otázku 2 a): Je za takových okolností, jako jsou okolnosti ve včci v p?vodním ?ízení, paušální p?evzetí náklad? uznaného subjektu ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice [o DPH] ze strany zdravotních pojiš?oven a pojiš?oven poskytujících pojiš?ní pro p?ípad odkázanosti dostate?né pro to, aby i subdodavatel tohoto subjektu byl považován za uznaný subjekt?

c) V p?ípad? záporné odpov?di na otázku 2 a) a otázku 2 b): M?že ?lenský stát podmi?ovat uznání za subjekt sociální povahy tím, že osoba povinná k dani skute?n? uzav?ela smlouvu s institucí sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e, nebo pro ú?ely takového uznání posta?uje okolnost, že podle vnitrostátního práva by smlouva mohla být uzav?ena?“

K p?edb?žným otázkám

27 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat společn?, je, zda ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že:

– vypracování posudk? o závislosti na pé?i nezávislým odborníkem na ú?et zdravotní posudkové služby pojiš?ovny poskytující pojiš?ní pro p?ípad odkázanosti na pé?i, kterých tento subjekt využívá k posouzení rozsahu nárok? na dávky na sociální pé?i a sociálního zabezpe?ení, na které mohou mít pojiš?enci nárok, p?edstavuje poskytování služeb úzce související se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením, a že

– toto ustanovení brání tomu, aby bylo odmítnuto uznat tohoto odborníka za subjekt sociální povahy, i když zaprvé poskytuje služby související s vypracováním posudk? o závislosti na pé?i jako subdodavatel na žádost uvedené lékařské posudkové služby, která byla za takový subjekt uznána, zadruhé náklady na vypracování t?chto posudk? nese nep?ímo a paušáln? dot?ená pojiš?ovna poskytující pojiš?ní pro p?ípad odkázanosti na pé?i a zat?etí uvedený odborník má podle vnitrostátního práva možnost uzav?ít p?ímo s touto pojiš?ovnou smlouvu na vypracovávání uvedených posudk? k získání tohoto uznání, ale této možnosti nevyužil.

28 Z ustálené judikatury vyplývá, že pojmy použité k ur?ení osvobození v ?lánku 132 sm?rnice o DPH je t?eba vykládat striktn?. Výklad t?chto pojm? však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od dan? a musí spl?ovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by m?ly být pojmy použité k vymezení osvobození od dan? uvedených v ?lánku 132 vykládány zp?sobem, který by tato osvobození od dan? zbavil jejich ú?inku (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, bod 22 a citovaná judikatura).

29 Pokud jde o cíl sledovaný osvobozením od dan? stanoveným v ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH, toto osvobození od dan? má zajiš?n?m p?ízniv?jšího zacházení v oblasti DPH s ur?itými službami ve veřejném zájmu v sociální oblasti snížit náklady na tyto služby, a zvýšit tak

jejich dostupnost jednotlivcům, kteří je mohou využívat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 41).

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

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

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

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

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

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

36 Kromě toho, jak zdůraznila německá vláda, cíl osvobození od daní dotčeného v povodním řízení, který spoívá ve snížení nákladů na plnění uvedená v tomto ustanovení, podporuje výklad, podle něhož osvobození od DPH takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v povodním řízení, nezávisí na tom, komu jsou tyto služby poskytovány, jestliže představují nezbytnou fázi při

provádění opatření v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, a skutečnost, že tyto služby podléhají DPH, by tedy nevyhnutelně měla za úinek zvýšení nákladů na uvedená plnění.

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

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

39 V tomto ohledu je třeba uvést, že i když má Soudní dvůr v bodě 28 rozsudku ze dne 12. března 2015, „*go fair*“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), za to, pokud jde o osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, že služby týkající se poskytnutí pracovníků jiné osobě povinné k dani, nepředstavují samy o sobě služby obecného zájmu poskytované v sociální oblasti, nevyplývá z toho, že jiné služby, a to služby související s vypracováním posudků o závislosti na péči, které jsou nesporně jako takové nezbytné k tomu, aby umožnily dotčené pojišťovně poskytující pojištění pro případ odkázanosti plnit v plném rozsahu své úkoly sociální povahy, nejsou službami úzce souvisejícími se sociální péčí a sociálním zabezpečením pouze z toho důvodu, že jsou poskytovány, ve formě subdodávky, MDK.

40 Soudní dvůr zjistě v bodě 43 rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, *Unterperntinger* (C-212/01, EU:C:2003:625) v souvislosti s čl. 13A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z předané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jehož znění čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH beze změny převzal, konstatoval, že poskytnutí služby, které spoívá ve vypracování posudku a které má zodpovědět otázky identifikované v rámci žádosti o vypracování posudku, avšak které se uskuteční s cílem umožnit těmto osobám, aby přijala rozhodnutí, které má právní úinky vůči dotčené osobě nebo jiné osobě, není osvobozeno od DPH jako „poskytnutí lékařské péče“, jelikož hlavním cílem takového poskytnutí péče není chránit lidské zdraví, včetně jeho zachování nebo obnovení, osoby, které se týká tento posudek, prostřednictvím plnění osvobozených od daně, nýbrž splnit zákonnou nebo smluvní podmínku v rozhodovacím procesu, který se týká přiznání invalidního důchodu.

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

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

43 Nejprve je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky ani způsob uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle

nichž mohou být takové subjekty takto uznány, p?i?emž ?lenské státy mají v tomto ohledu prostor pro uvážení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34).

44 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za ú?elem uznávání jiných než ve?ejnoprávních subjekt? za subjekty sociální povahy p?ísluší vnitrostátním orgán?m v souladu s unijním právem a pod kontrolou vnitrostátních soud?, aby zohlednily n?kolik skute?ností. Mezi tyto skute?nosti m?že pat?it existence zvláštních ustanovení, a? vnitrostátních nebo regionálních, zákonných nebo podzákonných, da?ových nebo ustanovení sociálního zabezpe?ení, povaha obecného zájmu ?inností doty?né osoby povinné k dani, skute?nost, že jiné osoby povinné k dani uskute??ující stejné ?innosti jsou již takto uznány, jakož i skute?nost, že náklady dot?ených služeb jsou p?ípadn? z velké ?ásti nesou zdravotní pojiš?ovny nebo jiné subjekty sociálního zabezpe?ení, zejména pokud soukromí poskytovatelé vstupují do smluvních vztah? s t?mito subjekty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. zá?í 2002, Kügler, C?141/00, EU:C:2002:473, bod 58 a ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, bod 35).

45 Pouze v p?ípad?, že ?lenský stát nedodržel meze svého prostoru pro uvážení, m?že se osoba povinná k dani dovolávat osvobození od dan? stanoveného v ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH s cílem napadnout vnitrostátní právní úpravu, která je neslu?itelná s tímto ustanovením. V takovém p?ípad? je v?cí vnitrostátního soudu, aby na základ? všech relevantních skute?ností posoudil, zda osoba povinná k dani je subjektem uznaným za subjekt sociální povahy ve smyslu uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, body 28 a 32).

46 A?koli v projednávaném p?ípad? odp?rkyn? v p?vodním ?ízení poskytla své služby jako subdodavatel MDK, která je podle n?meckého práva uznána za subjekt sociální povahy, nebyla ona sama za takový subjekt uznána. Podle vysv?tlení poskytnutého zejména finan?ním ú?adem a n?meckou vládou, mohou být nezávislí odborníci za ur?itých podmínek uvedených v ? 4 bodu 16 písm. k) UStG [od 1. ?ervence 2013: písm. l)] UStG uznáni za subjekt sociální povahy, pokud za ú?elem poskytování uvedených pln?ní uzav?ou p?ímo s pojiš?ovnou poskytující pojiš?ní pro p?ípad odkázanosti takovou smlouvu, která umož?uje této pojiš?ovn?, aby sama ov??ila odbornou zp?sobilost t?chto odborník?, a tím zaru?ila kvalitu poskytovaných služeb. Podle t?chto vysv?tlení odp?rkyn? v p?vodním ?ízení však takovou smlouvu neuzav?ela, takže se nem?že dovolávat takového uznání podle n?meckého práva.

47 P?edkládající soud se tak s ohledem na skute?nosti, které uvedl ve své druhé otázce, táže, zda Spolková republika N?mecko p?ekro?ila meze svého prostoru pro uvážení, když nestanovila možnost, aby nezávislý odborník nacházející se v takovém postavení, jako je postavení odp?rkyn? v p?vodním ?ízení, mohl být uznán za subjekt sociální povahy.

48 V této souvislosti p?ísluší sice p?edkládajícímu soudu, aby posoudil tuto otázku s p?ihlédnutím ke všem relevantním skute?nostem, avšak je t?eba mu poskytnout následující up?esnění.

49 Zprv? okolnost, že ú?ast nezávislých odborník? p?i posuzování stavu odkázanosti pojišť?nc? pojišť?ovny poskytující pojišť?ní pro p?ípad odkázanosti je upravena v oddíle B 1 pokyn? uvedených v bod? 11 tohoto rozsudku, sama o sob? neposta?uje k prokázání sociální povahy dot?ných odborník?, jelikož existence zvláštních ustanovení týkajících se poskytování služeb t?mito odborníky je pouze jednou z n?kolika skute?ností, které je t?eba zohlednit p?i ur?ení této sociální povahy (obdobn? viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, bod 39). V projednávaném p?ípad? je tomu tak *a fortiori* proto, že z t?chto pokyn? podle všeho vyplývá, že možnost využít nezávislých odborník? je možná pouze „výjime?n?“, a to zejména za ú?elem ?ešení „velkého nár?stu žádostí“.

50 Pokud by ostatn? uznání za subjekt sociální povahy vyplývalo pouze z okolnosti, že dot?ená osoba povinná k dani byla pov??ena jinou osobou povinnou k dani, která již byla jako taková uznána, vedlo by to v kone?ném d?sledku k tomu, že této osob? by se umožnilo vykonávat diskre?ní pravomoc ponechanou ?lenskému státu, a hrozilo by, jak v podstat? uvedla n?mecká vláda, že se umožní obejít kritéria stanovená vnitrostátním právem pro ú?ely p?iznání tohoto uznání.

51 Zadruhé, i když je pravda, že okolnost, že náklady na dot?ené služby nese z velké ?ásti takový subjekt sociálního zabezpe?ení, jako je pojišť?ovna poskytující pojišť?ní pro p?ípad odkázanosti, p?edstavuje skute?nost, která musí být zohledn?na pro ú?ely posouzení postavení dot?né osoby povinné k dani jako subjektu sociální povahy, význam této skute?nosti se snižuje, pokud je úhrada t?chto náklad? touto pojišť?ovnou provedena, jako v projednávaném p?ípad?, pouze nep?ímo prost?ednictvím MDK, aniž by byla založena na výslovném rozhodnutí uvedené pojišť?ovny nebo by vyplývala ze smlouvy uzav?ené touto pojišť?ovnou s uvedenou osobou povinnou k dani za ú?elem poskytnutí uvedených služeb. V tomto ohledu pouhá možnost uzav?ít smlouvu, aniž je jí využito, není dosta?ující.

52 Zat?etí ze spisu, který má Soudní dv?r k dispozici, nevyplývá, že by jiné soukromoprávní osoby povinné k dani, které vykonávají tytéž ?innosti jako odp?rkyn? v p?vodním ?ízení, byly uznány za subjekt sociální povahy za podobných okolností, jako jsou okolnosti, kterými se vyzna?uje situace odp?rkyn? v p?vodním ?ízení. V d?sledku toho a s výhradou ov??ení p?edkládajícím soudem, odmítnutí p?iznání takového uznání v projednávaném p?ípad? z?ejm? neohrožuje zásadu da?ové neutrality.

53 Okolnosti uvedené p?edkládajícím soudem tedy nemohou prokázat, že ve v?ci v p?vodním ?ízení Spolková republika N?mecko p?ekro?ila meze prostoru pro uvážení, který má pro ú?ely tohoto uznání na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH.

54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položené otázky odpov?d?t, že ?l. 132 odst. 1 písm. b) a c) sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že

– vypracování posudk? o závislosti na pé?i provád?né nezávislým odborníkem na ú?et léka?ské posudkové služby pojišť?ovny poskytující pojišť?ní pro p?ípad odkázanosti na pé?i, kterých tento subjekt využívá k posouzení rozsahu nárok? na dávky na sociální pé?i a sociálního zabezpe?ení, na které mohou mít jeho pojišť?nci nárok, p?edstavuje poskytování služeb úzce související se sociální pé?í a sociálním zabezpe?ením, pokud je nezbytné pro zajištění ?ádného výkonu ?inností spadajících do této oblasti, a že

– toto ustanovení nebrání tomu, aby bylo odmítnuto uznat tohoto odborníka za subjekt sociální povahy, i když zprv? poskytuje své služby související s vypracováním posudk? o závislosti na pé?i jako subdodavatel na žádost uvedené léka?ské posudkové služby, která byla za takový subjekt uznána, zadruhé náklady na vypracování t?chto posudk? nese nep?ímo a

paušální dotčená pojiškovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči a zatím uvedený odborník má podle vnitrostátního práva možnost uzavřít přímo s touto pojiškovnou smlouvu na vypracování uvedených posudků k získání tohoto uznání, ale této možnosti nevyužil.

K nákladům řízení

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

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

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

- **vypracování posudků o závislosti na péči provedené nezávislým odborníkem na účet lékařské posudkové služby pojiškovny poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči, kterých tento subjekt využívá k posouzení rozsahu nároků na dávky na sociální péči a sociálního zabezpečení, na které mohou mít jeho pojištěnci nárok, představuje poskytování služeb úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením, pokud je nezbytné pro zajištění řádného výkonu činností spadajících do této oblasti;**
- **toto ustanovení nebrání tomu, aby bylo odmítnuto uznat tohoto odborníka za subjekt sociální povahy, i když zaprvé poskytuje služby související s vypracováním posudků o závislosti na péči jako subdodavatel na žádost uvedené lékařské posudkové služby, která byla za takový subjekt uznána, zadruhé náklady na vypracování těchto posudků nese nepřímo a paušální dotčená pojiškovna poskytující pojištění pro případ odkázanosti na péči a zatím uvedený odborník má podle vnitrostátního práva možnost uzavřít přímo s touto pojiškovnou smlouvu na vypracování uvedených posudků k získání tohoto uznání, ale této možnosti nevyužil.**

Podpisy

*– Jednací jazyk: němčina.