

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 8 października 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. g) – Świadczenie usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną – Sporządzenie opinii o stanie wymagającym opieki – Podatnik zaangażowany przez służbę medyczną ubezpieczenia pielęgnacyjnego – Podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym

W sprawie C-657/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 września 2019 r., w postępowaniu:

Finanzamt D

przeciwko

E,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, F. Biltgen i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Finanzamt D – P. Kröger, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Mantl i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi 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 (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt D (zwanym dalej „organem podatkowym”) a E w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do świadczeń usług realizowanych przez E polegających na sporządzeniu, w charakterze podwykonawcy służby medycznej kasy ubezpieczenia pielęgniacyjnego, opinii o potrzebie opieki nad ubezpieczonymi w tej kasie.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 131 dyrektywy VAT, który znajduje się w rozdziale 1 tytułu IX tej dyrektywy, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużywania”.

4 Rozdział 2 tytułu IX dyrektywy VAT jest zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Rozdział ten obejmuje art. 132–134 owej dyrektywy.

5 Zgodnie z art. 132 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie;

[...]

g) świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie;

[...]”.

6 Artykuł 134 dyrektywy VAT stanowi:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

[...]”.

Prawo niemieckie

7 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu

mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (BGBl. I 2008, s. 2794) (zwanej dalej „UStG”) stanowi, że opodatkowaniu VAT podlegają dostawy dokonywane i usługi świadczone odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa.

8 Zgodnie z § 4 UStG zwolnione są spośród transakcji, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1 tej ustawy:

„[...]

14. a) świadczenie opieki medycznej w ramach wykonywania zawodu lekarza, dentysty, naturopaty (Heilpraktiker), fizjoterapeuty, położnej lub każdej innej zawodowej działalności medycznej lub paramedycznej o podobnym charakterze. [...]

b) opieka szpitalna i medyczna, w tym diagnostyka, badania medyczne, zapobieganie, rehabilitacja, pomoc okołoporodowa oraz usługi hospicyjne, jak również wszelkie z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego. [...]

15. usługi, które ustanowione na mocy ustawy instytucje zabezpieczenia społecznego [...]

a) świadczyć sobie wzajemnie,

b) świadczyć ubezpieczonym [...]

15a. wynikające z ustawy usługi, które sąby medyczne ubezpieczenia zdrowotnego (§ 278 [KStG V Sozialgesetzbuch (kodeksu socjalnego)]) [...] świadczyć sobie wzajemnie lub świadczyć ustanowionym na mocy ustawy instytucjom [...]

16. usługi wszelkie związane z prowadzeniem instytucji wspierających osoby wymagające pomocy dotyczącej sfery fizycznej, umysłowej lub psychologicznej, lub sprawujących nad nimi opiekę, świadczone przez

[...]

k) [począwszy od dnia 1 lipca 2013 r.: l)] instytucje, w których w poprzednim roku kalendarzowym koszty wsparcia lub opieki w przynajmniej 40% [25% począwszy od dnia 1 lipca 2013 r.] przypadków były w całości lub w przeważającej części pokrywane przez ustanowione na mocy ustawy instytucje zabezpieczenia społecznego lub pomocy społecznej. [...]”.

9 Paragraf 18 KStG XI kodeksu socjalnego w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (BGBl. I 2012, s. 2246) (zwanej dalej „SGB XI”) przewiduje:

„1. Kasy ubezpieczenia pielęgnacyjnego zobowiązują sąby medyczne ubezpieczenia zdrowotnego lub innych niezależnych ekspertów do zbadania, czy przesłanki w zakresie potrzeby opieki są spełnione oraz w jakim stopniu wymagana jest ta opieka. W ramach tego badania sąba medyczna lub eksperci zaangażowani przez kasę ubezpieczenia pielęgnacyjnego powinni określić w drodze badania wnioskodawcy trudności, na które napotyka on przy wykonywaniu zadań wskazanych w § 14 ust. 4, oraz rodzaju i zakresu wsparcia, oraz możliwego okresu, przez jaki będzie potrzebować tego wsparcia, a także ustalić istnienie istotnych ograniczeń zdolności, z którymi mierzy się w życiu codziennym. [...] Ponadto należy także ustalić w danym przypadku rodzki, które są odpowiednie, niezbędne i uzasadnione w celu wyeliminowania lub ograniczenia pogłębienia stanu wymagającego opieki lub przeciwdziałania temu stanowi, w tym usługi rehabilitacji medycznej; w tym względzie ubezpieczeni mogą także usług rehabilitacji medycznej od właściwej instytucji. [...]

[...]

7. Zadania s?u?by medycznej s? wykonywane przez lekarzy przy ?cis?ej wspó?pracy z personelem opieku?czym i innymi w?a?ciwymi specjalistami. [...]”.

10 Paragraf 53a SGB XI stanowi:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen [(stowarzyszenie kas ubezpieczenia piel?gnacyjnego)] wydaje wytyczne w zakresie spo?ecznego ubezpieczenia piel?gnacyjnego dotycz?ce:

1. wspó?pracy kas ubezpieczenia piel?gnacyjnego ze s?u?bami medycznymi;
2. przeprowadzania i zapewniania jednolitej oceny;
3. sprawozda? i statystyk, jakie s?u?by medyczne maj? dostarczy?;
4. zapewnienia jako?ci przeprowadzanej oceny i udzielanych porad [...];
5. zasad uzupe?niaj?cego i dalszego kształcenia.

Wytyczne przedstawia si? federalnemu ministrowi zdrowia do zatwierdzenia. Obowi?zuj? one s?u?by medyczne”.

11 Sekcja B1 Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [wytycznych stowarzyszenia kas ubezpieczenia piel?gnacyjnego (stowarzyszenia ustawowego ubezpieczenia zdrowotnego) dotycz?cych oceny stanu wymagaj?cego opieki (wytycznych o ocenie)] w brzmieniu obowi?zuj?cym w dniu 8 czerwca 2009 r. przewiduje w szczególno?ci, ?e „ocen dokonuj? przeszkoleni i wykwalifikowani eksperci”, w?ród których to ekspertów znajduj? si? „lekarze, piel?gniarze i inni specjali?ci, którymi s?u?ba medyczna dysponuje w celu sprostania bie??cemu obci??eniu prac?”. Ta sekcja B1 stanowi, ?e „[w] celu sprostania okresom wzmo?onego nap?ywu wniosków i szczególnym kwestiom technicznym s?u?ba medyczna mo?e zwróci? si? do lekarzy, piel?gniarzy lub innych odpowiednich specjalistów dzia?aj?cych jako personel zewn?trzny”. Zgodnie z ow? sekcj? „[w] przypadku gdy, wy?tkowo, zwrócono si? do lekarzy prowadz?cych prywatn? praktyk?, piel?gniarzy udzielaj?cych ?wiadcze? w zakresie opieki domowej, przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? gospodarcz? w zakresie opieki zdrowotnej lub do osób wykonuj?cych samodzielne dzia?alno?? w zakresie opieki zdrowotnej, nale?y zapewni?, ?e nie dochodzi do jakiegokolwiek konfliktu interesów”.

12 Punkt 2 wymogów dotycz?cych kwalifikacji ekspertów, okre?lonych w Richtlinien des GKV-Spitzenverbandes zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) [wytycznych stowarzyszenia kas ubezpieczenia piel?gnacyjnego dotycz?cych wspó?pracy kas ubezpieczenia piel?gnacyjnego z innymi niezale?nymi ekspertami (wytycznych o niezale?nych ekspertach)] w brzmieniu obowi?zuj?cym w dniu 6 maja 2013 r., ustanawia w szczególno?ci „wymagania zawodowe”, które s? „niezb?dne do wykonywania zawodu eksperta w rozumieniu wytycznych dotycz?cych procedury stwierdzenia stanu wymagaj?cego opieki oraz szczegó?owego okre?lenia tre?ci instrumentu oceny na mocy [SGB XI] (wytyczne o ocenie BRi)”. Na podstawie wskazanego pkt 2 wymagania te spe?niaj? lekarze upowa?nieni zgodnie z wymogami ustanowionymi w tym punkcie.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

13 Druga strona post?powania g?ównego jest dyplomowan? piel?gniark?, która posiada

podstawowe wykształcenie medyczne oraz wykształcenie akademickie w zakresie wiedzy pielęgniarskiej, a także wykształcenie uzupełniające z zarządzania jakością w zakresie opieki pielęgniarskiej. Jej działalność zawodowa polega również na świadczeniu podlegających opodatkowaniu usług kształcenia w przedmiocie opieki pielęgniarskiej.

14 W latach 2012–2014 druga strona postępowania głównego sporządziła dla Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (służby medycznej ubezpieczenia zdrowotnego dla Dolnej Saksonii, Niemcy) (zwanej dalej „MDK”) opinię w zakresie potrzeby opieki nad pacjentami w celu ustalenia zakresu ich praw do świadczeń opieki medycznej finansowanej przez kasę ubezpieczenia pielęgniarskiego. W tym okresie MDK rozliczała się z nią z tytułu świadczonych usług w okresach miesięcznych, bez wskazywania kwoty VAT. Druga strona postępowania głównego deklarowała świadczone przez nią usługi jako zwolnione z VAT.

15 W wyniku kontroli organ podatkowy uznał, że działalność polegająca na ocenie w zakresie potrzeby opieki nie jest zwolniona z VAT ani przez prawo krajowe, ani przez prawo Unii. W konsekwencji w drodze decyzji z dnia 3 lutego 2015 r. organ ten zwiększył kwotę obrotu zadeklarowanego przez drugą stronę postępowania głównego o kwoty netto wskazane na fakturach wystawionych na rzecz MDK i określił kwotę podatku należnego przez tą stronę za lata 2012 i 2013 oraz zaliczki z tytułu VAT za trzy pierwsze kwartały 2014 r.

16 Druga strona postępowania głównego zakwestionowała te decyzje w skardze wniesionej do właściwego sądu pierwszej instancji, który to sąd zasadniczo uwzględnił tę skargę. Opierając się na art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, sąd ów uznał, że sporządzenie opinii w zakresie opieki zdrowotnej jest zwolnione z VAT jako „świadczenie ściśle związane z opieką i pomocą społeczną” w rozumieniu tego przepisu. W tym kontekście zauważył, że od listopada 2012 r. kasy ubezpieczenia pielęgniarskiego miały przewidzianą przez prawo możliwość powierzenia niezależnym ekspertom zadań w zakresie oceny ubezpieczonych, co oznacza, że druga strona postępowania głównego, jako że została zaangażowana przez MDK, mogła powołać się na to zwolnienie.

17 Organ podatkowy wniósł skargę rewizyjną do sądu odwoławczego, twierdząc, że przepisy krajowe dotyczą zwolnienia z VAT, które nie przewidują zwolnienia dla rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług polegających na dokonaniu oceny, są zgodne z prawem Unii.

18 Sąd odwoławczy zauważył, że zgodnie z prawem krajowym druga strona postępowania głównego nie może skorzystać ze zwolnienia z VAT w odniesieniu do rozpatrywanych usług polegających na dokonaniu oceny. Niemniej sąd ów nie wyklucza, że może ona bezpośrednio powołać się na zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT dla świadczeń ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną.

19 Zdaniem rzeczonego sądu nie ma jednak pewności, że druga strona postępowania głównego może skorzystać z tego zwolnienia. Aby mogła ona z niego skorzystać, spełnione muszą być bowiem dwie przesłanki. Z jednej strony w odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą jednoznacznie usługi muszą być niezbędnymi do świadczenia opieki i pomocy społecznej i ściśle z nimi związane, można stwierdzić, że przesłanka ta jest spełniona, ponieważ usługi polegające na dokonaniu oceny w zakresie potrzeby opieki, takie jak te świadczone przez drugą stronę postępowania głównego, pozwalają jednoznacznie kasie ubezpieczenia pielęgniarskiego na ocenę stanu wymagającego opieki jej ubezpieczonych w celu ustalenia ich praw do świadczeń obejmujących opiekę i pomoc społeczną.

20 Pozostaje jednak w tym względzie wątpliwość, ponieważ zgodnie z orzecznictwem sądu odwoławczego, które odwołuje się do wyroku z dnia 12 marca 2015 r., „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), świadczone usługi nie uznaje się za ściśle związane z opieką

spo?eczny?, gdy nie s? one wykonywane bezpo?rednio na rzecz osoby wymagaj?cej opieki, lecz na rzecz podmiotu, który ich potrzebuje, aby dokona? w?asnych podlegaj?cych zwolnieniu ?wiadcze? na rzecz owej osoby.

21 Ponadto w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., *Unterpertinger* (C?212/01, EU:C:2003:625), Trybuna? odrzuci? istnienie prawa do zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT w sytuacji por?ównywalnej do tej rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, dotycz?cej sporz?dzenia ekspertyzy o stanie zdrowia danej osoby do celów przyznania jej renty inwalidzkiej.

22 Z drugiej strony, gdyby nale?a?o uzna?, ?e us?ugi polegaj?ce na dokonaniu oceny w zakresie potrzeby opieki, takie jak te ?wiadczone przez drug? stron? post?powania g?ównego, stanowi? ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zane z opiek? i pomoc? spo?eczny?, powsta?oby pytanie, czy odno?nego us?ugodawc? mo?na zakwalifikowa? jako podmiot o charakterze spo?ecznym uznany przez dane pa?stwo cz?onkowskie i czy spe?nia on zatem drug? przes?ank? przewidzian? w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

23 W tym wzgl?dzie, po pierwsze, s?d odsy?aj?cy nie wyklucza, ?e takie uznanie mo?e wynika? z faktu, i? odno?ny us?ugodawca ?wiadczy swoje us?ugi jako podwykonawca na rzecz podmiotu uznanego przez prawo krajowe, w niniejszym przypadku MDK, poniewa? pojmie podmiotu uznanego przez prawo krajowe mo?e obejmowa? tak?e osoby fizyczne lub podmioty prywatne dzia?aj?ce w celach zarobkowych. Pomimo, ?e to do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustanowienie zasad dotycz?cych uznania takich podmiotów oraz ?e zgodnie z orzecznictwem s?du odsy?aj?cego uznanie za podmiot o charakterze spo?ecznym nie obejmuje podwykonawców takiego podmiotu, narzuca? si? mo?e inny wniosek na tej podstawie, ?e ze wzgl?du na istnienie wytycznych dotycz?cych oceny w zakresie potrzeby opieki przepisy reguluj? mo?liwo?? skorzystania przez MDK ze ?wiadcze? osób trzecich przy dokonywaniu oceny.

24 Po drugie, je?eli samo podwykonawstwo nie wystarcza w tym wzgl?dzie, s?d odsy?aj?cy zapytuje, czy uznanie za podmiot o charakterze spo?ecznym mo?e wynika? z faktu, ?e koszty zwi?zane z podwykonawstwem pokrywaj? instytucje zabezpieczenia spo?ecznego, skoro ponoszenie kosztów stanowi, zgodnie z prawem Unii, istotny element w tym wzgl?dzie. W niniejszej sprawie jednak koszty te zosta?y poniesione przez odno?n? kas? jedynie w sposób po?redni i rycza?towy, a mianowicie za po?rednictwem MDK, który wyp?aca? podwykonawcy wynagrodzenie. Zgodnie z orzecznictwem s?du odsy?aj?cego po?rednie finansowanie kosztów przez instytucje zabezpieczenia spo?ecznego mo?e by? wystarczaj?ce, ale w?tpliwo?ci w tym przedmiocie pozostaj?, jako ?e niemiecki ustawodawca, dokonuj?c transpozycji dyrektywy VAT, zastosowa? cz???ciowo, w tym kontek?cie, pojmie „wynagrodzenia”, które mo?e wymaga? ?wiadomego i zamierzonego poniesienia kosztów przez instytucje zabezpieczenia spo?ecznego.

25 Po trzecie, s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy w przypadku, gdy koszty zwi?zane z podwykonawc? po?rednio ponosi instytucja zabezpieczenia spo?ecznego, uznanie tego podwykonawcy za podmiot o charakterze spo?ecznym mo?e zale?e? od rzeczywistego zawarcia umowy z podmiotem do spraw opieki lub pomocy spo?ecznej, czy te? wystarczy w tym wzgl?dzie, ?e umowa mog?aby zosta? zawarta zgodnie z prawem krajowym. W tym wzgl?dzie s?d zauwa?a, ?e od dnia 30 pa?dziernika 2012 r. prawo to przewiduje dla kas ubezpieczenia piel?gnacyjnego mo?liwo?? zlecenia niezale?nym ekspertom, zamiast MDK, dokonania oceny w zakresie potrzeby opieki nad ubezpieczonymi. Ci niezale?ni eksperci musz? spe?nia? wymagania co do posiadanych kwalifikacji szczeg?owo ustalone w wytycznych przyj?tych przez te kasy. Mo?na uzna?, ?e w tej sytuacji istnieje umowa, pod warunkiem ?e prawo Unii na to zezwala.

26 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których podatnik na zlecenie [MDK] sporządza opinię w zakresie potrzeby opieki nad pacjentami, występuje czynność, która wchodzi w zakres stosowania art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT]?

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 [VAT] 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 [VAT]?

b) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie lit. a): czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym przebieg choroby i kasy ubezpieczenia pielęgniacyjnego wszystkich kosztów podmiotu uznanego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT] wystarczy, aby stwierdzić, iż podwykonawca tego podmiotu jest również uznanym podmiotem?

c) Jeżeli na pytania drugie lit. a) i lit. b) należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy państwo czeskie 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać niezależnie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że:

– sporządzenie opinii w zakresie potrzeby opieki przez niezależnego eksperta dla usługby medycznej kasy ubezpieczenia pielęgniacyjnego, które kasa ta wykorzystuje do celów oceny zakresu praw do świadczeń opieki i pomocy społecznej, z których mógł skorzystać jej ubezpieczeni, stanowi świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną;

– przepis ten stoi na przeszkodzie temu, aby odmówiono owemu ekspertowi uznania go za podmiot o charakterze społecznym, pomimo że, po pierwsze, świadczy swoje usługi dotyczące sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki jako podwykonawca na zlecenie rzeczonych usługby medycznej, która jest za taki podmiot uznana, po drugie, koszty sporządzenia tych opinii ponosi po części i ryczałtowo odnośnie kasy ubezpieczenia pielęgniacyjnego oraz, po trzecie, ów ekspert ma możliwość na mocy prawa krajowego zawrzeć bezpośrednio z tą kasą umowę o sporządzenie wspomnianych opinii, aby móc zostać uznanym za taki podmiot, ale nie skorzystać z tej możliwości.

28 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób ścisły. Jednakże wykładnia tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim są owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z omawianego art. 132 należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie

zakładanych przez nie skutków (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Co się tyczy celu, któremu służy zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, owo zwolnienie, zapewniając bardziej korzystne traktowanie w zakresie VAT w odniesieniu do świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze społecznym, służy zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 41).

30 Jak wynika z brzmienia tego przepisu, przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie do świadczenia usług i dostaw towarów, które są z jednej strony „ściśle związane z opieką i pomocą społeczną”, a z drugiej strony „dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21).

31 W odniesieniu w pierwszej kolejności do przesłanki, zgodnie z którą świadczenia usług muszą być ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, należy ją interpretować w świetle art. 134 lit. a) dyrektywy VAT, który wymaga w każdym wypadku, aby odnośna dostawa towarów lub świadczenie usług były niezbędne do dokonywania transakcji w zakresie opieki i pomocy społecznej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2006 r., Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, pkt 24, 25).

32 Otóż w niniejszej sprawie sąd odsyłający zauważa, że rozpatrywane w postępowaniu głównym świadczenie usług, polegające na sporządzeniu opinii w zakresie potrzeby opieki, spełnia co do zasady ową przesłankę, ponieważ zgodnie z ustaleniami tego sądu, z którymi zgadzają się w istocie zainteresowani określeni w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którzy przedstawili uwagi, opinie te, sporządzone przez odpowiednio wykształconego eksperta, są niezbędne dla prawidłowego wykonania przez odnośną kasę ubezpieczenia pielęgnacyjnego jej zadań w zakresie opieki i pomocy społecznej, wśród których znajdują się między innymi finansowanie opieki pielęgnacyjnej na rzecz jej ubezpieczonych.

33 Ów sąd ma jednak wątpliwości dotyczącej faktu, że z orzecznictwa Trybunału może wynikać, iż świadczenia usług, nawet jeżeli jest niezbędne do zapewnienia prawidłowej realizacji świadczeń opieki i pomocy społecznej, nie uważa się mimo to za ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, gdy nie jest wykonywane bezpośrednio na rzecz osoby wymagającej opieki, lecz na rzecz innego podatnika, który ich potrzebuje, aby móc zrealizować własne podlegające zwolnieniu świadczenia.

34 W tym względzie, po pierwsze, o ile rzeczywiście prawdą jest, jak wynika ze wskazania w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT usług świadczonych przez domy spokojnej starości, że przewidziane przez ten przepis zwolnienie obejmuje między innymi świadczenia w zakresie wsparcia i opieki, z których bezpośrednio korzystają osoby objęte danymi rodzajami opieki i pomocy społecznej, o tyle ani brzmienie rzeczonoego przepisu, ani jego cel nie zawiera wskazania, zgodnie z którym wyłączone z tego zwolnienia byłyby świadczenia usług, które, nie będąc dokonane bezpośrednio na rzecz wspomnianych osób, są jednak niezbędne do dokonywania transakcji w zakresie opieki i pomocy społecznej. Tak może być w przypadku świadczeń usług takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają podmiotowi odpowiadającemu za dokonanie tych transakcji na ustalenie, czy zainteresowani mają prawo do korzystania ze świadczeń w zakresie opieki i pomocy społecznej, oraz na właściwe przyjęcie decyzji w tej kwestii.

35 Z jednej strony, w świetle brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT przepis ów nie

ustanawia bowiem żadnej przesłanki dotyczącej odbiorcy podlegających zwolnieniu transakcji, natomiast przyznaje znaczenie specyficznym cechom owym transakcjom, a także statusowi podmiotu, który świadczy dane usługi lub dostarcza odpowiednie towary (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 46).

36 Z drugiej strony, jak podkreślił rzędnymiecki, cel rozpatrywanego w postępowaniu głównym zwolnienia, który polega na obniżeniu kosztów transakcji określonych w owym przepisie, potwierdza wykładni, zgodnie z którą zwolnienie z VAT świadcze usługi takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie zależy od kwestii, na czy rzecz są one dokonywane, ponieważ stanowi one etap niezbędnym dla realizacji środków w zakresie opieki i pomocy społecznej, a opodatkowanie je VAT nieuchronnie spowodowałoby zatem wzrost kosztów omawianych transakcji.

37 W rezultacie do celów uznania świadcze usługi dotyczących sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki za świadczenia cięle związane z opieką i pomocą społeczną świadczenia to nie muszą być realizowane bezpośrednio wobec osób wymagających opieki (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 31, 32).

38 Po drugie, w tym kontekście bez znaczenia jest okoliczność, że rozpatrywane świadczenia usługi są realizowane przez drugą stronę postępowania głównego działającą jako podwykonawca na rzecz innego podatnika, w niniejszej sprawie MDK, który ich potrzebuje, aby móc dokonać wraśnych podlegających zwolnieniu świadcze, które wykonuje dla odpowiedniej kasy ubezpieczenia pielęgnacyjnego.

39 W tym względzie, chociaż w pkt 28 wyroku z dnia 12 marca 2015 r., „*go fair*” *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164), Trybunał stwierdził w odniesieniu do przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnienia, że świadczenie usługi dotyczące udostępnienia pracowników innemu podatnikowi nie stanowi samo w sobie świadczenia usługi w interesie publicznym wykonywanego w dziedzinie społecznej, nie wynika z tego, iż odmienne świadczenia usługi, a mianowicie świadczenia dotyczące sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki, co do których bezsporne jest, że są same w sobie niezbędne do umożliwienia odpowiedniej kasie ubezpieczenia pielęgnacyjnego całkowitego wypełnienia jej zadań o charakterze społecznym, nie są cięle związane z opieką i pomocą społeczną tylko z tego powodu, że są one dokonywane w ramach podwykonawstwa na rzecz MDK.

40 Ponadto prawdą jest, że Trybunał stwierdził w pkt 43 wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), w kontekście art. 13 cz. 1 A ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), którego brzmienie zostało powtórzone bez istotnych zmian w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, że świadczenie, które polega na wykonaniu ekspertyzy medycznej i ma na celu udzielenie odpowiedzi na pytania wskazane we wniosku o ekspertyzę, ale które jest dokonane w celu umożliwienia podmiotowi trzeciemu podjęcia decyzji wywołujących skutki prawne w stosunku do danej osoby lub innych osób, nie jest zwolnione z VAT jako „świadczenie opieki medycznej”, ponieważ głównym celem takiego świadczenia nie jest ochrona, w tym utrzymanie i przywrócenie, zdrowia danej osoby, której dotyczy ta ekspertyza, poprzez podlegające zwolnieniu transakcje, lecz spełnienie przesłanki prawnej lub umownej przewidzianej w ramach procesu decyzyjnego dotyczącego przyznania renty inwalidzkiej.

41 Niemniej, jak zauważyła Komisja Europejska, nie wynika z tego, że sporządzenie opinii o stanie danej osoby wymagającym opieki, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie

jest niezbędną i ściśle związaną z wykonaniem przez osobę kasę transakcji w zakresie opieki i pomocy społecznej, za które odpowiada.

42 W drugiej kolejności, w odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku świadczenia usług muszą być dokonane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że druga strona postępowania głównego nie jest objęta zakresem pojęcia podmiotu prawa publicznego, co oznacza, że może ona skorzystać z rozpatrywanego zwolnienia jedynie, gdy jest ona „innym podmiotem uznanym za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

43 Należy przypomnieć, iż art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie określa warunków ani też sposobów uznania podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego za podmioty o charakterze społecznym. W związku z tym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów, jako że państwa członkowskie mają w tym względzie uprawnienia dyskrecjonalne (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 32, 34).

44 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach uznania charakteru społecznego w stosunku do podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, władze krajowe powinny uwzględnić szereg czynników. Wśród tych czynników można wymienić: istnienie szczególnych przepisów, zarówno krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, interes publiczny wynikający z działania danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadzący tak samo działanie zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego, w szczególności gdy prywatne podmioty gospodarcze mają stosunki umowne z tymi instytucjami (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 września 2002 r., *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 58; z dnia 21 stycznia 2016 r., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 35).

45 Jedynie w przypadku, gdy państwo członkowskie nie przestrzega granic przysługujących mu uprawnień dyskrecjonalnych, podatnik może powołać się na przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnienie w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem. W tym przypadku do sądu krajowego należy ustalenie w świetle wszystkich istotnych okoliczności, czy podatnik jest podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu rzeczzonego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 28, 32).

46 W niniejszej sprawie, chociaż druga strona postępowania głównego świadczy usługi jako podwykonawca MDK, którego na mocy prawa niemieckiego uznaje się za podmiot o charakterze społecznym, strona ta, sama w sobie, nie jest za taki podmiot uznana. Zgodnie z udzielonymi wyjaśnieniami, w szczególności przez organ podatkowy oraz rzęd niemiecki, niezależnych ekspertów można wprowadzić, pod warunkami przedstawionymi w § 4 pkt 16 lit. k) [począwszy od dnia 1 lipca 2013 r.: lit. l)] UStG, uznać za podmiot o charakterze społecznym, jeżeli zawierają bezpośrednio z kasą ubezpieczenia pielęgnacyjnego umowy o świadczenie owych usług, ponieważ bezpośrednio zawarcie takiej umowy umożliwia tej kasie samodzielne zweryfikowanie kompetencji zawodowych tych ekspertów, a tym samym zagwarantowanie jakości świadczonych usług. Zgodnie z tymi wyjaśnieniami druga strona postępowania głównego nie zawarła jednak takiej umowy, a zatem nie może powoływać się na takie uznanie na podstawie

prawa niemieckiego.

47 W konsekwencji sądy odsyłający zmierzają do ustalenia, biorąc pod uwagę elementy wskazane w pytaniu drugim, czy Republika Federalna Niemiec przekroczyła granice przysługujących jej uprawnień dyskrecjonalnych, nie przewidując możliwości uznania niezależnego eksperta znajdującego się w sytuacji takiej jak sytuacja drugiej strony postępowania głównego za podmiot o charakterze społecznym.

48 W tym kontekście, chociaż to do sądu odsyłającego należy zbadanie tej kwestii z uwzględnieniem wszystkich istotnych elementów, należy udzielić mu poniższych wyjaśnień.

49 Po pierwsze, okoliczności, że udział niezależnych ekspertów w ocenie stanu wymagającego opieki ubezpieczonego w danej kasie ubezpieczenia pielęgnacyjnego przewidziano w sekcji B1 wytycznych wskazanych w pkt 11 niniejszego wyroku, nie wystarcza sama w sobie do ustalenia charakteru społecznego odnośnych ekspertów, ponieważ istnienie szczególnych przepisów dotyczących usług świadczonych przez nich jest zaledwie jedną z wielu okoliczności podlegających uwzględnieniu do celów ustalenia tego charakteru społecznego (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 39). Jest tak tym bardziej w niniejszym przypadku, ponieważ z tych wytycznych wynika, że zwrócenie się do niezależnych ekspertów możliwe jest jedynie „wyjątkowo”, w szczególności w celu sprostania „okresom wzmożonego napływu wniosków”.

50 Zresztą uznanie za podmiot o charakterze społecznym jedynie na podstawie okoliczności, że dany podatnik został zaangażowany przez innego podatnika już uznanego za taki podmiot, oznaczałoby ostatecznie upoważnienie tego ostatniego podatnika do wykonywania uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących państwu członkowskiemu i rodziłoby, jak zauważa w istocie rzędnik niemiecki, ryzyko obejścia kryteriów określonych przez prawo krajowe do celów tego uznania.

51 Po drugie, o ile prawdą jest, iż fakt, że koszty odnośnych świadczeń ponosi w znacznej części instytucja zabezpieczenia społecznego, taka jak kasa ubezpieczenia pielęgnacyjnego, stanowi element, jaki należy uwzględnić do celów oceny statusu danego podatnika jako podmiotu o charakterze społecznym, o tyle znaczenie tego elementu jest ograniczone, gdy owa kasa ponosi te koszty, jak w niniejszej sprawie, jedynie pośrednio, za pośrednictwem MDK, bez podstawy w postaci wyraźnej decyzji rzeczonoj kasy lub umowy zawartej przez nią ze wskazanym podatnikiem do celów świadczenia owych usług. W tym względzie zwykła możliwość zawarcia umowy, bez skorzystania z tej możliwości, nie jest wystarczająca.

52 Po trzecie, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika, aby inni podatnicy prawa prywatnego prowadzący tę samą działalność co druga strona postępowania głównego korzystali z uznania za podmiot o charakterze społecznym w okolicznościach podobnych do tych występujących w sytuacji tej ostatniej. W konsekwencji, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sądy odsyłające, odmowa w niniejszej sprawie uznania za taki podmiot nie narusza zasady neutralności podatkowej.

53 Okoliczności wskazane przez sądy odsyłające nie mogły zatem wykazać, że w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym Republika Federalna Niemiec przekroczyła granice przysługujących jej uprawnień dyskrecjonalnych w zakresie tego uznania na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

54 W świetle czego powyższych rozważań na przedstawione pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że:

– sporządzenie opinii w zakresie potrzeby opieki przez niezależnego eksperta dla szpitala medycznej kasy ubezpieczenia pielęgniacyjnego, które kasa ta wykorzystuje do celów oceny zakresu praw do świadczeń opieki i pomocy społecznej, z których mogą skorzystać jej ubezpieczeni, stanowi świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, pod warunkiem że jest ono niezbędne do zapewnienia prawidłowej realizacji transakcji dotyczących tej dziedziny;

– przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, aby odmówiono owemu ekspertowi uznania go za podmiot o charakterze społecznym, pomimo że, po pierwsze, świadczy swoje usługi dotyczące sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki jako podwykonawca na zlecenie rzeczonoj szpitala medycznej, która jest za taki podmiot uznana, po drugie, koszty sporządzenia tych opinii ponosi po równo i ryczałtowo odnośnie kasa ubezpieczenia pielęgniacyjnego oraz, po trzecie, ów ekspert ma możliwość na mocy prawa krajowego zawrzeć bezpośrednio z tą kasą umowę o sporządzenie wspomnianych opinii, aby móc zostać uznanym za taki podmiot, ale nie skorzystać z tej możliwości.

W przedmiocie kosztów

55 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że

– sporządzenie opinii w zakresie potrzeby opieki przez niezależnego eksperta dla szpitala medycznej kasy ubezpieczenia pielęgniacyjnego, które kasa ta wykorzystuje do celów oceny zakresu praw do świadczeń opieki i pomocy społecznej, z których mogą skorzystać jej ubezpieczeni, stanowi świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, pod warunkiem że jest ono niezbędne do zapewnienia prawidłowej realizacji transakcji dotyczących tej dziedziny;

– przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, aby odmówiono owemu ekspertowi uznania go za podmiot o charakterze społecznym, pomimo że, po pierwsze, świadczy swoje usługi dotyczące sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki jako podwykonawca na zlecenie rzeczonoj szpitala medycznej, która jest za taki podmiot uznana, po drugie, koszty sporządzenia tych opinii ponosi po równo i ryczałtowo odnośnie kasa ubezpieczenia pielęgniacyjnego oraz, po trzecie, ów ekspert ma możliwość na mocy prawa krajowego zawrzeć bezpośrednio z tą kasą umowę o sporządzenie wspomnianych opinii, aby móc zostać uznanym za taki podmiot, ale nie skorzystać z tej możliwości.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.