



## Zbiór Orzeczeń

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, pełniąca 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,

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

wydaje następujący

\* Język postępowania: niemiecki.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 pielęgnacyjnego, 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 nadużyć”.

- 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 ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego. [...]

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

a) świadczą sobie wzajemnie,

b) świadczą ubezpieczonym [...]

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

16. usługi ściśle 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 księgi 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 służby 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 służba 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 potrzebował tego wsparcia, a także ustalić istnienie istotnych ograniczeń zdolności, z którymi mierzy się w życiu codziennym. [...] Ponadto należy także ustalić w danym przypadku środki, 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 żądać usług rehabilitacji medycznej od właściwej instytucji. [...]

[...]

7. Zadania służby medycznej są wykonywane przez lekarzy przy ścisłej współpracy z personelem opiekuńczym i innymi właściwymi specjalistami. [...].”

10 Paragraf 53a SGB XI stanowi:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen [(stowarzyszenie kas ubezpieczenia pielęgnacyjnego)] wydaje wytyczne w zakresie społecznego ubezpieczenia pielęgnacyjnego dotyczące:

1. współpracy kas ubezpieczenia pielęgnacyjnego ze służbami medycznymi;
2. przeprowadzania i zapewniania jednolitej oceny;
3. sprawozdań i statystyk, jakie służby medyczne mają dostarczyć;
4. zapewnienia jakości przeprowadzanej oceny i udzielanych porad [...];
5. zasad uzupełniającego i dalszego kształcenia.

Wytyczne przedstawia się federalnemu ministrowi zdrowia do zatwierdzenia. Obowiązują one służby medyczne”.

11 Sekcja B1 Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [wytycznych stowarzyszenia kas ubezpieczenia pielęgnacyjnego (stowarzyszenia ustawowego ubezpieczenia zdrowotnego) dotyczących oceny stanu wymagającego opieki (wytycznych o ocenie)] w brzmieniu obowiązującym w dniu 8 czerwca 2009 r. przewiduje w szczególności, że „ocen dokonują przeszkoleni i wykwalifikowani eksperci”, wśród których to ekspertów znajdują się „lekarze, pielęgniarze i inni specjaliści, którymi służba medyczna dysponuje w celu sprostania bieżącemu obciążeniu pracą”. Ta sekcja B1 stanowi, że „[w] celu sprostania okresom wzmożonego napływu wniosków i szczególnym kwestiom technicznym służba medyczna może zwrócić się do lekarzy, pielęgniarzy lub innych odpowiednich specjalistów działających jako personel zewnętrzny”. Zgodnie z ową sekcją „[w] przypadku gdy, wyjątkowo, zwrócono się do lekarzy prowadzących prywatną praktykę, pielęgniarzy udzielających świadczeń w zakresie opieki domowej, przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą w zakresie opieki zdrowotnej lub do osób wykonujących samodzielną działalność w zakresie opieki zdrowotnej, należy zapewnić, że nie dochodzi do jakiegokolwiek konfliktu interesów”.

12 Punkt 2 wymogów dotyczących kwalifikacji ekspertów, określonych w Richtlinien des GKV-Spitzenverbandes zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) [wytycznych stowarzyszenia kas ubezpieczenia pielęgnacyjnego dotyczących współpracy kas ubezpieczenia pielęgnacyjnego z innymi niezależnymi ekspertami (wytycznych o niezależnych ekspertach)] w brzmieniu obowiązującym w dniu 6 maja 2013 r., ustanawia w szczególności „wymagania zawodowe”, które są „niezbędne do wykonywania zawodu eksperta w rozumieniu wytycznych dotyczących procedury stwierdzenia stanu wymagającego opieki oraz szczegółowego określenia treści instrumentu oceny na mocy [SGB XI] (wytyczne o ocenie BRi)”. Na podstawie wskazanego pkt 2 wymagania te spełniają lekarze upoważnieni zgodnie z wymogami ustanowionymi w tym punkcie.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 13 Druga strona postępowania głównego jest dyplomowaną pielęgniarką, która posiada podstawowe wykształcenie medyczne oraz wykształcenie akademickie w zakresie wiedzy pielęgniarskiej, a także wykształcenie uzupełniające z zarządzania jakością w zakresie opieki pielęgnacyjnej. Jej działalność zawodowa polega również na świadczeniu podlegających opodatkowaniu usług kształcenia w przedmiocie opieki pielęgnacyjnej.
- 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 pielęgnacyjnego. 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 tę 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 pielęgnacyjnego 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 odsyłającego, twierdząc, że przepisy krajowe dotyczące zwolnienia z VAT, które nie przewidują zwolnienia dla rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług polegających na dokonaniu oceny, są zgodne z prawem Unii.
- 18 Sąd odsyłający zauważa, 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 odnośne usługi muszą być niezbędne 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 odnośnej kasie ubezpieczenia pielęgnacyjnego 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 odsyłającego, które odwołuje się do wyroku z dnia 12 marca 2015 r., „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), świadczeń usług nie uznaje się za ściśle związane z opieką społeczną, gdy nie są one wykonywane bezpośrednio na rzecz osoby wymagającej opieki, lecz na rzecz podmiotu, który ich potrzebuje, aby dokonać własnych podlegających zwolnieniu świadczeń na rzecz owej osoby.
- 21 Ponadto w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), Trybunał odrzucił istnienie prawa do zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT w sytuacji porównywalnej do tej rozpatrywanej w postępowaniu głównym, dotyczącej sporządzenia ekspertyzy o stanie zdrowia danej osoby do celów przyznania jej renty inwalidzkiej.
- 22 Z drugiej strony, gdyby należało uznać, że usługi polegające na dokonaniu oceny w zakresie potrzeby opieki, takie jak te świadczone przez drugą stronę postępowania głównego, stanowią świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, powstałoby pytanie, czy odnośnego usługodawcę można zakwalifikować jako podmiot o charakterze społecznym uznany przez dane państwo członkowskie i czy spełnia on zatem drugą przesłankę przewidzianą w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.
- 23 W tym względzie, po pierwsze, sąd odsyłający nie wyklucza, że takie uznanie może wynikać z faktu, iż odnośny usługodawca świadczy swoje usługi jako podwykonawca na rzecz podmiotu uznanego przez prawo krajowe, w niniejszym przypadku MDK, ponieważ pojęcie podmiotu uznanego przez prawo krajowe może obejmować także osoby fizyczne lub podmioty prywatne działające w celach zarobkowych. Pomimo, że to do państw członkowskich należy ustanowienie zasad dotyczących uznania takich podmiotów oraz że zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego uznanie za podmiot o charakterze społecznym nie obejmuje podwykonawców takiego podmiotu, narzucać się może inny wniosek na tej podstawie, że ze względu na istnienie wytycznych dotyczących oceny w zakresie potrzeby opieki przepisy regulują możliwość skorzystania przez MDK ze świadczeń osób trzecich przy dokonywaniu oceny.
- 24 Po drugie, jeżeli samo podwykonawstwo nie wystarcza w tym względzie, sąd odsyłający zapytuje, czy uznanie za podmiot o charakterze społecznym może wynikać z faktu, że koszty związane z podwykonawstwem pokrywają instytucje zabezpieczenia społecznego, skoro ponoszenie kosztów stanowi, zgodnie z prawem Unii, istotny element w tym względzie. W niniejszej sprawie jednak koszty te zostały poniesione przez odnośną kasę jedynie w sposób pośredni i ryczałtowy, a mianowicie za pośrednictwem MDK, który wypłacał podwykonawcy wynagrodzenie. Zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego pośrednie finansowanie kosztów przez instytucje zabezpieczenia społecznego może być wystarczające, ale wątpliwości w tym przedmiocie pozostają, jako że niemiecki ustawodawca, dokonując transpozycji dyrektywy VAT, zastosował częściowo, w tym kontekście, pojęcie „wynagrodzenia”, które może wymagać świadomego i zamierzonego poniesienia kosztów przez instytucje zabezpieczenia społecznego.
- 25 Po trzecie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w przypadku, gdy koszty związane z podwykonawcą pośrednio ponosi instytucja zabezpieczenia społecznego, uznanie tego podwykonawcy za podmiot o charakterze społecznym może zależeć od rzeczywistego zawarcia umowy z podmiotem do spraw opieki lub pomocy społecznej, czy też wystarczy w tym względzie, że umowa mogłaby zostać zawarta zgodnie z prawem krajowym. W tym względzie sąd zauważa, że od dnia 30 października 2012 r. prawo to przewiduje dla kas ubezpieczenia pielęgnacyjnego możliwość zlecenia niezależnym ekspertom, zamiast MDK, dokonania oceny w zakresie potrzeby opieki nad ubezpieczonymi. Ci niezależni eksperci muszą spełniać wymagania co do posiadanych kwalifikacji szczegółowo ustalone w wytycznych przyjętych przez te kasy. Można uznać, że w tej sytuacji istnieje umowa, pod warunkiem że prawo Unii na to zezwala.

- 26 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić 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 przejęcie przez kasy chorych i kasy ubezpieczenia pielęgnacyjnego 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) Jeśli na pytania drugie lit. a) i lit. b) należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy państwo członkowskie może uzależnić uznanie danego podmiotu za podmiot o charakterze społecznym od tego, by podatnik rzeczywiście zawarł umowę z instytucją pomocy lub opieki społecznej, czy też wystarczy do takiego uznania, że umowa mogłaby zostać zawarta na podstawie prawa krajowego?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 27 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać łącznie, 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 służby medycznej kasy ubezpieczenia pielęgnacyjnego, które to opinie 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;
  - 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 rzeczonyj służby medycznej, która jest za taki podmiot uznana, po drugie, koszty sporządzenia tych opinii ponosi pośrednio i ryczałtowo odnośna kasa ubezpieczenia pielęgnacyjnego 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 skorzystał z tej możliwości.
- 28 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcia używane do opisanego zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób ścisły. Jednakże wykładnia tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służą 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 opisanego zwolnień z omawianego art. 132 należy interpretować w sposób, który uniemożliwiłby 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 określani 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 dotyczące faktu, że z orzecznictwa Trybunału może wynikać, iż świadczenia usług, nawet jeśli 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 środkami opieki i pomocy społecznej, o tyle ani brzmienie rzeczonoego przepisu, ani jego cel nie zawiera wskazań, zgodnie z którymi 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 odnośne 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 rząd niemiecki, cel rozpatrywanego w postępowaniu głównym zwolnienia, który polega na obniżeniu kosztów transakcji określonych w owym przepisie, potwierdza wykładnię, zgodnie z którą zwolnienie z VAT świadczeń usług takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie zależy od kwestii, na czyją rzecz są one dokonywane, ponieważ stanowią one etap niezbędny 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 świadczeń usług dotyczących sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki za świadczenia ściśle 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 usług są realizowane przez drugą stronę postępowania głównego działającą jako podwykonawca na rzecz innego podatnika, w niniejszej sprawie MDK, który ich potrzebuje, aby móc dokonać własnych podlegających zwolnieniu świadczeń, które wykonuje dla odnośnej 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 usług dotyczące udostępnienia pracowników innemu podatnikowi nie stanowi samo w sobie świadczenia usług w interesie publicznym wykonywanego w dziedzinie społecznej, nie wynika z tego, iż odmienne świadczenia usług, a mianowicie świadczenia dotyczące sporządzenia opinii w zakresie potrzeby opieki, co do których bezsporne jest, że są same w sobie niezbędne do umożliwienia odnośnej kasie ubezpieczenia pielęgnacyjnego całkowitego wypełnienia jej zadań o charakterze społecznym, nie są ściśle 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., *Unterperinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), w kontekście art. 13 część A ust. 1 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: ujednoliconą podstawą 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 wywołującej 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 niezbędne i ściśle związane z wykonaniem przez odnośną 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 działalności danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność 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 świadczyła 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 rząd 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, jeśli 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 sąd odsyłający zmierza 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, okoliczność, 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 wydaje się wynikać, że zwrócenie się do niezależnych ekspertów możliwe jest jedynie „wyjątkowo”, w szczególności w celu sprostaniu „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 rząd 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 występujące w sytuacji tej ostatniej. W konsekwencji, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, odmowa w niniejszej sprawie uznania za taki podmiot nie narusza zasady neutralności podatkowej.
- 53 Okoliczności wskazane przez sąd odsyłający nie mogą 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 całości 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 służby medycznej kasy ubezpieczenia pielęgnacyjnego, które to opinie 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 służby medycznej, która jest za taki podmiot uznana, po drugie, koszty sporządzenia tych opinii ponosi pośrednio i ryczałtowo odnośna kasa ubezpieczenia pielęgnacyjnego 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 skorzystał z tej możliwości.

## W przedmiocie kosztów

<sup>55</sup> 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 Trybunałowi, 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 służby medycznej kasy ubezpieczenia pielęgnacyjnego, które to opinie 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 służby medycznej, która jest za taki podmiot uznana, po drugie, koszty sporządzenia tych opinii ponosi pośrednio i ryczałtowo odnośna kasa ubezpieczenia pielęgnacyjnego 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 skorzystał z tej możliwości.

Podpisy