Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 8. oktobra 2020*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – Člen 132(1)(g) – Oprostitev za storitve, ki so tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo – Priprava izvedenskih mnenj glede potrebe po pomoči in postrežbi – Davčni zavezanec, ki ga pooblasti zdravstvena služba nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi – Organizacije, ki se jim priznava socialni pomen“

V zadevi C-657/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 10. aprila 2019, ki je na Sodišče prispela 4. septembra 2019, v postopku

Finanzamt D

proti

E,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica tretjega senata v funkciji predsednika osmega senata, F. Biltgen, sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Finanzamt P. Kröger, agent,

– za nemško vlado J. Möller in S. Eisenberg, agenta,

– za Evropsko komisijo L. Mantl in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt D (v nadaljevanju: davčni urad) in E v zvezi z oprostitvijo davka na dodano vrednost (DDV) za storitve, ki jih je E kot podizvajalka zdravstvene službe nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi opravljala v obliki priprave izvedenskih mnenj o potrebi zavarovancev tega nosilca zavarovanja po pomoči in postrežbi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 131 Direktive o DDV, ki je v poglavju 1 naslova IX te direktive, naslovljenem „Splošne določbe“, določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

4 Poglavje 2 naslova IX Direktive o DDV je naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. V tem poglavju so členi od 132 do 134 te direktive.

5 Člen 132(1) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[…]

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom [socialnim varstvom in socialno varnostjo], vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena;

[…]“.

6 Člen 134 Direktive o DDV določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

[…]“.

Nemško pravo

7 Člen 1(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (BGBl. I 2008, str. 2794) (v nadaljevanju: UStG), določa, da so predmet DDV dobave in druge storitve, ki jih podjetnik prek svojega podjetja za plačilo opravi na državnem ozemlju.

8 V skladu s členom 4 UStG so izmed transakcij iz člena 1(1), točka 1, tega zakona oproščene:

„[…]

14. (a) zdravstvena oskrba oseb, ki se opravlja v okviru medicinskih in paramedicinskih poklicev – zdravnika, zobozdravnika, zdravilca (*Heilpraktiker*), fizioterapevta, babice ali katerih koli podobnih zdravstvenih poklicnih dejavnosti. […];

(b) bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomočjo pri porodu in storitvami hospica, ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava. […]

15. storitve, ki jih zakonski nosilci socialnega zavarovanja […]

(a) opravljajo vzajemno,

(b) opravljajo za zavarovance […]

15a. storitve, ki jih opravljajo zdravstvene službe zdravstvene zavarovalnice (člen 278 [knjige V Sozialgesetzbuch (zakonik o socialni varnosti)]) […] opravljajo vzajemno ali za zakonske nosilce […]

16. storitve, ki so tesno povezane z upravljanjem organizacij za oskrbo ali nego oseb, ki so telesno, umsko ali duševno potrebne pomoči, in ki jih opravljajo

[…]

(k) [od 1. julija 2013 (l)] organizacije, pri katerih so v predhodnem koledarskem letu stroške za oskrbo ali nego v vsaj 40 % primerov [25 % od 1. julija 2013] v celoti ali vsaj v pretežnem delu plačali zakonski nosilci socialnega socialnega zavarovanja […].“

9 Člen 18 knjige XI zakonika o socialni varnosti v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (BGBl. I 2012, str. 2246) (v nadaljevanju: SGB XI), določa:

„1. Nosilci zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi pooblastijo zdravstveno službo zdravstvenega zavarovanja ali druge neodvisne izvedence, da preverijo, ali so izpolnjeni pogoji za obstoj potrebe po pomoči in postrežbi, in da presodijo, za katero stopnjo te potrebe gre. V okviru teh preveritev morajo zdravstvena služba ali izvedenci, ki jih pooblasti nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, s pregledom prosilca določiti, s katerimi težavami se ta prosilec sooča pri opravljanju nalog iz člena 14(4), naravo, obseg in verjetno trajanje potrebe po pomoči in postrežbi, ter ugotoviti obstoj težke oviranosti pri uresničevanju življenjskih potreb […] Poleg tega morajo po potrebi določiti ukrepe, ki so primerni, potrebni in razumni, da se odpravi, zmanjša ali prepreči povečanje potrebe po pomoči in postrežbi, vključno s storitvami rehabilitacije; zavarovanci lahko tako od pristojne institucije zahtevajo, da se jim prizna rehabilitacija […]

[…]

7. Naloge zdravstvene službe opravljajo zdravniki v tesnem sodelovanju z negovalnim osebjem in drugimi pristojnimi strokovnjaki. […]“

10 Člen 53a SGB XI določa:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen (krovno združenje zveze nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi) izda smernice na področju socialnega zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi

1. o sodelovanju nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi z zdravstvenimi službami;

2. o izvajanju in zagotavljanju enotnega ocenjevanja;

3. o poročilih in statističnih podatkih, ki jih morajo zagotoviti zdravstvene službe;

4. o zagotavljanju kakovosti ocenjevanja in svetovanja […];

5. o načelih dodatnega in nadaljnjega usposabljanja.

Smernice odobri zvezno ministrstvo za zdravje. Zdravstvene službe jih morajo upoštevati.“

11 V oddelku B1 Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) (smernice krovnega združenja zveze nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi (z zakonom določena zveza nosilcev zdravstvenega zavarovanja) o ocenjevanju potrebe po pomoči in postrežbi (smernice o ocenjevanju)) v različici z dne 8. junija 2009 je med drugim določeno, da „ocenjevanje izvedejo usposobljeni izvedenci“, med katerimi so „zdravniki, delavci v zdravstveni negi in drugi strokovnjaki, ki so v zdravstveni službi zaposleni za pokrivanje vsakodnevnih delovnih potreb“. Ta oddelek B1 določa, da se lahko „zdravstvena služba za odgovarjanje na povečano število prošenj in posebna tehnična vprašanja obrne na zdravnike, delavce v zdravstveni negi ali druge usposobljene strokovnjake, ki delujejo kot zunanji sodelavci“. Navedeni oddelek določa, da „[k]adar se izjemoma zaprosijo zasebni zdravniki, zdravstveno osebje iz služb za pomoč na domu, podjetja, ki negovalno dejavnost opravljajo za plačilo, in osebe, ki opravljajo samostojno dejavnost na področju nege, je treba zagotoviti, da ne pride do navzkrižja interesov.“

12 Točka 2 zahtev v zvezi z usposobljenostjo izvedencev, kot je določena v Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (smernice krovnega združenja zveze nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi o sodelovanju nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi z drugimi neodvisnimi izvedenci (smernice o neodvisnih izvedencih) v različici z dne 6. maja 2013 med drugim določa „strokovne pogoje“, ki se „zahtevajo za opravljanje izvedenstva v smislu smernic o postopku za ugotavljanje potrebe po pomoči in postrežbi ter podrobnejši opredelitvi vsebine ocenjevanja na podlagi [SGB XI] (smernice o ocenjevanju BRi)“. Navedena točka 2 določa, da te pogoje v skladu z zahtevami iz te točke izpolnjujejo zapriseženi zdravniki.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13 Nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari je po izobrazbi medicinska sestra z osnovno medicinsko izobrazbo in univerzitetno izobrazbo s področja zdravstvene nege ter dodatno poklicno usposobljena za upravljanje kakovosti na področju nege. Poklicno se ukvarja tudi z obdavčljivo izobraževalno dejavnostjo o negi, ki se jo zagotavlja pri pomoči in postrežbi.

14 Nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari je v letih od 2012 do 2014 za Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (zdravstvena služba zdravstvenega zavarovanja Spodnje Saške, Nemčija) (v nadaljevanju: MDK) pripravljala izvedenska mnenja o potrebi nekaterih bolnikov po pomoči in postrežbi, da bi se določil obseg njihovih pravic do storitev zdravstvene oskrbe, ki jih krije nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi. MDK ji je v tem obdobju mesečno obračunala opravljene storitve, pri čemer pa ni izkazala DDV. Nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari je te storitve prijavila kot oproščene DDV.

15 Davčni urad je po opravljenem postopku nadzora menil, da dejavnost ugotavljanja potrebe po pomoči in postrežbi niti po nacionalnem pravu niti po pravu Unije ni oproščena plačila DDV. Zato je z odločbami z dne 3. februarja 2015 povečal promet, ki ga je prijavila nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari, za neto zneske, zaračunane MDK, in določil DDV, ki ga je ta dolgovala za leti 2012 in 2013, ter za obračune DDV za prvo do tretje četrtletje 2014.

16 Nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari je te odločbe izpodbijala in pri sodišču, pristojnem na prvi stopnji, vložila tožbo, ki ji je to sodišče v bistvenem ugodilo. Navedeno sodišče je na podlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV menilo, da je priprava izvedenskih mnenj na področju nege oproščena plačila DDV kot „storitev, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom [socialnim varstvom in socialno varnostjo]“ v smislu te določbe. V tem okviru je poudarilo, da imajo od novembra 2012 nosilci zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi z zakonom določeno možnost, da neodvisne izvedence pooblastijo za ocenjevanje zavarovancev, zato se je nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari, ki jo je pooblastila MDK, na to oprostitev lahko sklicevala.

17 Davčni urad je pri predložitvenem sodišču vložil revizijo in trdil, da so nacionalne določbe s področja oprostitve DDV, ki ne določajo oprostitve v zvezi s storitvami ocenjevanja iz postopka v glavni stvari, v skladu s pravom Unije.

18 Predložitveno sodišče poudarja, da nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari v skladu z nacionalnim pravom ne more biti upravičena do oprostitve DDV za zadevne storitve ocenjevanja. Vendar to sodišče ne izključuje, da se lahko nasprotna stranka neposredno sklicuje na oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV za storitve, ki so tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo.

19 Navedeno sodišče pa ni prepričano, da je nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari upravičena do te oprostitve. Da bi do nje lahko bila upravičena, bi namreč morala biti izpolnjena dva pogoja. Najprej, za pogoj, da morajo biti zadevne storitve nujne in tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo, naj bi bilo mogoče šteti, da je izpolnjen, saj storitve ocenjevanja potrebe po pomoči in postrežbi, kot jih je zagotavljala nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari, zadevnemu nosilcu zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi omogočajo, da presodi položaj z vidika potrebe po pomoči in postrežbi svojih zavarovancev in tako odloči o njihovi pravici do storitev socialnega varstva in socialne varnosti.

20 Vendar naj bi v zvezi s tem obstajal dvom, saj se v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča, ki se sklicuje na sodbo z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), storitve ne štejejo za tesno povezane s socialnim varstvom, če se ne opravljajo neposredno za osebo, ki potrebuje pomoč in postrežbo, ampak za organ, ki te storitve potrebuje, da lahko za to osebo sam opravi storitve, ki so oproščene plačila DDV.

21 Poleg tega naj bi Sodišče v sodbi z dne 20. novembra 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), zanikalo obstoj pravice do oprostitve DDV na podlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV v položaju, ki je primerljiv s položajem iz postopka v glavni stvari, v katerem je šlo za izdelavo izvedenskega mnenja o zdravstvenem stanju osebe v zvezi z dodelitvijo invalidske pokojnine.

22 Dalje, če je treba šteti, da so storitve ocenjevanja potrebe po pomoči in postrežbi, kot jih je zagotavljala nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari, storitve, ki so tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo, se postavlja vprašanje, ali je mogoče zadevno ponudnico storitev opredeliti kot organizacijo, ki ji zadevna država članica priznava socialni pomen, in tako izpolnjuje drugi pogoj iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

23 V zvezi s tem, prvič, predložitveno sodišče ne izključuje, da lahko tako priznanje izhaja iz dejstva, da je zadevna ponudnica svoje storitve opravljala kot podizvajalka za organizacijo, ki ima po nacionalnem pravu tako priznanje, v obravnavanem primeru MDK, saj pojem organizacije, priznane z nacionalnim pravom, zajema tudi fizične osebe in zasebne subjekte, ki dejavnost opravljajo za plačilo. Čeprav naj bi bile države članice pristojne za določitev pravil o priznavanju takih organizacij, in v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča priznanje organizacije kot organizacije socialnega pomena ne zajema podizvajalcev take organizacije, naj bi bilo mogoče priti do drugačnega zaključka, saj so v smernicah o ocenjevanju potrebe po pomoči in postrežbi določbe o možnosti, da MDK za izvedbo ocenjevanj pooblasti tretje osebe.

24 Drugič, če sama uporaba podizvajalca za to ne zadošča, predložitveno sodišče sprašuje, ali bi lahko priznanje za organizacijo socialnega pomena izhajalo iz dejstva, da stroške v zvezi s podizvajalcem nosijo zavodi za socialno varnost, saj naj bi bilo to kritje stroškov v skladu s pravom Unije pomemben element. Vendar naj bi v obravnavanem primeru zadevni nosilec zavarovanja te stroške kril le posredno in pavšalno, in sicer prek MDK, ki plačuje podizvajalko. V skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča lahko to, da zavodi za socialno varnost posredno financirajo stroške, zadošča, vendar v zvezi s tem še vedno obstajajo dvomi, ker je nemški zakonodajalec pri prenosu Direktive o DDV v tem okviru delno uporabil pojem „plačilo“, torej pojem, ki se lahko razlaga tako, da morajo zavodi za socialno varnost zavestno in prostovoljno kriti stroške.

25 Tretjič, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali je, kadar stroške v zvezi s podizvajalcem posredno nosi zavod za socialno varnost, priznanje tega podizvajalca kot organizacije socialnega pomena lahko pogojeno z dejansko sklenitvijo pogodbe z zavodom za socialno varstvo ali socialno varnost ali pa za to zadošča, da v skladu z nacionalnim pravom obstaja možnost sklenitve pogodbe. V zvezi s tem trdi, da nacionalno pravo od 30. oktobra 2012 določa možnost, da nosilci zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi pooblastijo neodvisne izvedence, da namesto MDK presodijo o potrebi njenih zavarovancev po pomoči in postrežbi. Ti neodvisni strokovnjaki morajo izpolnjevati zahteve glede usposobljenosti, ki so podrobno določene v smernicah, ki so jih izdali ti nosilci. V tem položaju bi se lahko štelo, da je pogodba sklenjena, če je to dopustno v skladu s pravom Unije.

26 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali gre v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, v katerih davčni zavezanec po naročilu [MDK] pripravi izvedensko mnenje glede potrebe po pomoči in postrežbi bolnika, za dejavnost, ki spada na področje uporabe člena 132(1)(g) Direktive [o DDV]?

V primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje:

(a) Ali za to, da se podjetje prizna za organizacijo socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive [o DDV], zadostuje, da ta kot podizvajalec opravi storitev po naročilu organizacije, ki je po nacionalnem pravu priznana kot organizacija socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive [o DDV]?

(b) Če je odgovor na drugo vprašanje, točka (a), nikalen: Ali v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, pavšalni prevzem stroškov priznane organizacije v smislu člena 132(1)(g) Direktive [o DDV] s strani nosilcev zdravstvenega zavarovanja in nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi zadostuje, da je treba tudi podizvajalca te organizacije obravnavati kot priznano organizacijo?

(c) Če je odgovor na vprašanji 2(a) in 2(b) nikalen: Ali sme država članica to, da prizna status organizacije socialnega pomena, pogojevati s tem, da je davčni zavezanec dejansko sklenil pogodbo z nosilcem socialnega zavarovanja ali socialnega varstva, ali pa za priznanje zadostuje, da bi se v skladu z nacionalnim pravom lahko sklenila pogodba?“

Vprašanji za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da:

– to, da neodvisni izvedenec za zdravstveno službo nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi pripravi izvedenska mnenja glede potrebe po pomoči in postrežbi, ki jih ta nosilec uporabi za presojo obsega pravic do storitev socialnega varstva in socialne varnosti, do katerih so upravičeni njegovi zavarovanci, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo;

– ta določba nasprotuje temu, da se temu izvedencu zavrne priznanje statusa organizacije socialnega pomena, čeprav, prvič, zagotavlja storitve v obliki priprave izvedenskih mnenj o potrebi po pomoči in postrežbi kot podizvajalec na prošnjo navedene zdravstvene službe, ki ji je bil tak status priznan, drugič, stroške priprave teh izvedenskih mnenj posredno in pavšalno nosi zadevni nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, in tretjič, ima navedeni izvedenec v skladu z nacionalnim pravom možnost neposredno s tem nosilcem skleniti pogodbo o pripravi navedenih izvedenskih mnenj, da bi bil upravičen do tega priznanja, vendar te možnosti ni izrabil.

28 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba izraze, ki se uporabljajo za opis oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV, razlagati ozko. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji navedenih oprostitev in zahtevami načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 22 in navedena sodna praksa).

29 Cilj oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV je, da se z ugodnejšo obravnavo nekaterih storitev v javnem interesu v socialnem sektorju na področju DDV znižajo stroški teh storitev, ki tako postanejo dostopnejše za posameznike, ki bi jih lahko uporabili (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 41).

30 Kot izhaja iz besedila te določbe, se v njej določena oprostitev uporablja za storitve in za dobavo blaga, ki so, prvič, „tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom [socialnim varstvom in socialno varnostjo]“ in, drugič, jih „opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 21).

31 Na prvem mestu, pogoj, da mora biti opravljanje storitev tesno povezano s socialnim varstvom in socialno varnostjo, je treba razlagati ob upoštevanju člena 134(a) Direktive o DDV, ki vsekakor zahteva, da sta zadevna dobava blaga ali opravljanje storitev nujna za izvedbo transakcij, ki spadajo na področje socialnega varstva in socialne varnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. februarja 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, točki 24 in 25).

32 Vendar predložitveno sodišče v obravnavani zadevi trdi, da storitve iz postopka v glavni stvari v obliki priprave izvedenskih mnenj o potrebi po pomoči in postrežbi načeloma izpolnjujejo ta pogoj, saj so ta izvedenska mnenja, ki jih je pripravil ustrezno usposobljeni izvedenec, na podlagi ugotovitev predložitvenega sodišča, s katerimi se v bistvu strinjajo tudi zainteresirani subjekti iz člena 23 Statuta Sodišča Evropske unije, ki so Sodišču predložili stališča, potrebna za to, da zadevni nosilec zavarovanja

za primer potrebe po pomoči in postrežbi pravilno opravlja svoje naloge na področju socialnega varstva in socialne varnosti, med katere spada tudi financiranje zdravstvene oskrbe, povezane z nudenjem pomoči in postrežbe, zavarovancem.

33 Navedeno sodišče pa ima vseeno dvome, ki so povezani s tem, da bi iz sodne prakse Sodišča lahko izhajalo, da se storitve – tudi če so potrebne za zagotovitev pravilnega izvajanja storitev socialnega varstva in socialne varnosti – vseeno ne štejejo za tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo, če se ne opravljajo neposredno za osebo, ki potrebuje pomoč in postrežbo, ampak za drugega davčnega zavezanca, za katerega so potrebne, da lahko zagotavlja svoje oproščene storitve.

34 V zvezi s tem je treba navesti, prvič, čeprav oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV – kot izhaja iz navedbe storitev, ki jih opravljajo domovi za ostarele, v tej določbi – med drugim zajema opravljanje storitev pomoči in zdravstvene oskrbe neposredno za osebe, za katere veljajo zadevni ukrepi socialnega varstva in socialne varnosti, pa niti iz besedila navedene določbe niti iz njenega cilja ni mogoče sklepati, da bi bile iz te oprostitve izključene storitve, ki – čeprav se ne opravljajo neposredno za navedene osebe – niso nič manj potrebne za opravljanje transakcij v zvezi s socialnim varstvom in socialno varnostjo. To lahko velja za storitve, kot so te iz postopka v glavni stvari, ki subjektu, odgovornemu za njihovo izvajanje, omogočajo, da ugotovi, ali so zadevne osebe upravičene do storitev socialnega varstva in socialne varnosti, in na podlagi teh ugotovitev v zvezi s tem izda odločbe.

35 Na eni strani, ob upoštevanju besedila člena 132(1)(g) Direktive o DDV, ta določba namreč ne določa nobenega pogoja v zvezi s prejemnikom oproščenih transakcij, ampak poudarja svojstveno naravo teh transakcij in lastnost gospodarskega subjekta, ki ponuja zadevne storitve ali dobavlja blago (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 46).

36 Na drugi strani, kot je poudarila nemška vlada, cilj oprostitve iz postopka v glavni stvari, ki je znižanje stroškov transakcij iz navedene določbe, potrjuje razlago, da oprostitev plačila DDV za opravljanje storitev, kot so te iz postopka v glavni stvari, ni odvisna od tega, za koga se opravljajo, saj so te potrebne za izvajanje ukrepov socialnega varstva in socialne varnosti ter bi njihova obdavčitev z DDV nujno povišala stroške navedenih transakcij.

37 Za to, da se storitve v zvezi s pripravo izvedenskih mnenj o potrebi po pomoči in postrežbi štejejo za tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo, torej ni treba, da se te storitve opravljajo neposredno za osebe, ki potrebujejo pomoč in postrežbo (glej po analogiji sodbo z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točki 31 in 32).

38 Drugič, v tem okviru okoliščina, da je nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari zadevne storitve opravljala kot podizvajalka za drugega davčnega zavezanca, v tem primeru MDK, ki je te storitve potreboval, da je lahko zagotovil svoje oproščene storitve, ki jih opravlja za zadevnega nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, ni upoštevna.

39 V zvezi s tem, čeprav je Sodišče v točki 28 sodbe z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), v zvezi z oprostitvijo iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV odločilo, da storitve v zvezi z zagotavljanjem dela delavcev drugemu davčnemu zavezancu še niso storitve v javnem interesu, ki se opravijo v socialnem sektorju, iz tega ne izhaja, da opravljanje drugačnih storitev, in sicer storitev v zvezi s pripravo izvedenskih mnenj glede potrebe po pomoči in postrežbi, za katere ni sporno, da so za zadevnega nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi potrebne, da v celoti opravi svoje naloge socialnega pomena, ni tesno povezano s socialnim varstvom in socialno varnostjo samo zato, ker jih MDK zagotavlja podizvajalec.

40 Poleg tega je Sodišče v točki 43 sodbe z dne 20. novembra 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), v okviru člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), katerega besedilo je v členu 132(1)(c)

Direktive o DDV povzeto brez vsebinskih sprememb, sicer ugotovilo, da storitev v obliki priprave zdravniškega izvedenskega mnenja, katere cilj je zagotoviti odgovore na vprašanja, ki so bila postavljena v prošnji za izdelavo izvedenskega mnenja, vendar ki se opravi zato, da se tretji osebi omogoči sprejetje odločitve, ki ima za zadevno osebo ali druge osebe pravne učinke, ni oproščena plačila DDV kot „zdravstvena oskrba oseb“, saj glavni cilj take storitve ni varovanje, vključno z ohranitvijo ali obnovitvijo, zdravja zadevne osebe s tem izvedenskim mnenjem prek oproščenih transakcij, ampak izpolnitev zakonskega ali pogodbenega pogoja, ki je določen v postopku odločanja za priznanje pravice do invalidske pokojnine.

41 Vendar, kot navaja Evropska komisija, iz tega ne izhaja, da priprava izvedenskih mnenj o potrebi osebe po pomoči in postrežbi, kot so ta iz postopka v glavni stvari, ni nujna in tesno povezana s tem, da zadevni nosilec opravlja transakcije v zvezi s socialnim varstvom in socialno varnostjo, za katere je zadolžen.

42 Na drugem mestu, glede pogoja, da morajo storitve, da zanje velja oprostitev plačila DDV, opravljati osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jim zadevna država članica priznava socialni pomen, iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, izhaja, da nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari ne spada pod pojem osebe javnega prava, zato je lahko do zadevne oprostitve upravičena le, če spada pod pojem „druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

43 Najprej je treba spomniti, da v členu 132(1)(g) Direktive o DDV niso pojasnjeni pogoji in pravila za priznavanje organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena. Zato morajo načeloma države članice v nacionalnem pravu določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam prizna tak status, pri tem pa imajo diskrecijsko pravico (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točki 32 in 34).

44 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo nacionalni organi pri priznavanju drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena, v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč, upoštevati več elementov. Med te je mogoče šteti obstoj posebnih določb – naj bodo te nacionalne ali regionalne, zakonodajne ali upravne, davčne ali s področja socialne varnosti – splošni interes v zvezi z dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca, dejstvo, da je bilo drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, priznan podoben status, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti, zlasti kadar so zasebni gospodarski subjekti s temi organizacijami v pogodbenem razmerju (glej v tem smislu sodbi z dne 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, točka 58, in z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 35).

45 Davčni zavezanec se lahko sklicuje na oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki naj ne bi bila združljiva s to določbo, le če država članica ni spoštovala omejitev svoje diskrecijske pravice. V takem primeru mora nacionalno sodišče na podlagi vseh upoštevnih elementov ugotoviti, ali je davčni zavezanec organizacija, ki ji je priznan socialni pomen v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točki 28 in 32).

46 Čeprav je v obravnavanem primeru nasprotna stranka v postopku v glavni stvari opravljala storitve kot podizvajalka MDK, ki ji je v skladu z nemškim pravom priznan status organizacije socialnega pomena, pa njej tak status ni bil priznan. Na podlagi pojasnil, zlasti tistih, ki sta jih podala davčni urad in nemška vlada, se lahko neodvisnim izvedencem pod pogoji, določenimi v členu 4, točka 16(k) (od 1. julija 2013 podtočka (l)) UStG, sicer prizna status organizacije socialnega pomena, če z nosilcem zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbo neposredno sklenejo pogodbo o zagotavljanju navedenih storitev, saj neposredna sklenitev take pogodbe temu nosilcu omogoči, da sam preveri

strokovno usposobljenost teh izvedencev in tako zagotovi kakovost opravljenih storitev. Nasprotna stranka iz postopka v glavni stvari pa v skladu s temi pojasnili take pogodbe ni sklenila, zato se na podlagi nemškega prava ne more sklicevati na tako priznanje.

47 Predložitveno sodišče želi torej ob upoštevanju elementov, ki jih je navedlo v drugem vprašanju, izvedeti, ali je Zvezna republika Nemčija s tem, da ni določila možnosti, da se neodvisnemu izvedencu v takem položaju, kot je položaj nasprotne stranke iz postopka v glavni stvari, prizna status organizacije socialnega pomena, prekoračila meje svoje diskrecijske pravice.

48 Čeprav mora predložitveno sodišče v tem okviru to vprašanje preučiti ob upoštevanju vseh upoštevnih elementov, mu je treba dati ta pojasnila.

49 Prvič, okoliščina, da je v oddelku B1 smernic, navedenih v točki 11 te sodbe, določeno sodelovanje neodvisnih izvedencev pri ocenjevanju potrebe po pomoči in postrežbi zavarovancev nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, še ne zadošča za to, da bi se ugotovil socialni pomen zadevnih izvedencev, saj je obstoj posebnih določb v zvezi z opravljanjem storitev, ki jih opravljajo ti strokovnjaki, le eden od elementov, ki jih je treba upoštevati pri določitvi tega socialnega pomena (glej po analogiji sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 39). To še toliko bolj velja v obravnavanem primeru, saj iz teh smernic očitno izhaja, da je možnost imenovanja neodvisnih izvedencev mogoča le „izjemoma“, zlasti v času „povečanega števila prošenj“.

50 Poleg tega bi, če bi priznanje organizacije kot organizacije socialnega pomena izhajalo zgolj iz okoliščine, da je zadevnega davčnega zavezanca pooblastil drug davčni zavezanec, ki mu je tak pomen že priznan, to dejansko pomenilo, da se temu davčnemu zavezancu dovoli izvajanje diskrecijske pravice, ki jo ima država članica, in bi se s tem lahko, kot je v bistvu navedla nemška vlada, obšla merila, ki jih nacionalno pravo določa za namene tega priznanja.

51 Drugič, čeprav je to, da nosi stroške zadevnih storitev pretežno zavod za socialno varnost, kot je nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, element, ki ga je treba upoštevati pri presoji, ali ima zadevni davčni zavezanec status organizacije socialnega pomena, pa je pomen tega elementa zmanjšan, če zadevni nosilec te stroške, kot v obravnavanem primeru, krije le posredno prek MDK, ne da bi zadevni nosilec o tem sprejel izrecno odločbo ali bi to izhajalo iz pogodbe med nosilcem in navedenim davčnim zavezancem o zagotavljanju navedenih storitev. V zvezi s tem zgolj možnost sklenitve pogodbe, ne da bi bila uporabljena, ne zadošča.

52 Tretjič, iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, ni razvidno, da bi bil drugim davčnim zavezancem zasebnega prava, ki opravljajo enake dejavnosti kot nasprotna stranka v postopku v glavni stvari, v okoliščinah, ki so podobne okoliščinam položaja nasprotne stranke iz postopka v glavni stvari, priznan status organizacije socialnega pomena. Zato je v obravnavanem primeru razvidno, da zavrnitev takega priznanja ne bi pomenila posega v načelo davčne nevtralnosti, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

53 Tako na podlagi okoliščin, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, ni mogoče dokazati, da je Zvezna republika Nemčija v postopku v glavni stvari prekoračila meje diskrecijske pravice, ki jo ima pri tem priznanju na podlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

54 Na podlagi navedenega je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da:

– to, da neodvisni izvedenec za zdravstveno službo nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi pripravi izvedenska mnenja glede potrebe po pomoči in postrežbi, ki jih ta nosilec uporabi za presojo obsega pravic do storitev socialnega varstva in socialne varnosti, do katerih so upravičeni njegovi zavarovanci, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo, če je to nujno za pravilno izvajanje transakcij s tega področja;

– ta določba ne nasprotuje temu, da se temu izvedencu zavrne priznanje statusa organizacije socialnega pomena, čeprav, prvič, opravlja storitve v obliki priprave izvedenskih mnenj glede potrebe po pomoči in postrežbi kot podizvajalec na prošnjo navedene zdravstvene službe, ki ji je bil tak status priznan, drugič, stroške priprave teh izvedenskih mnenj posredno in pavšalno nosi zadevni nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, in tretjič, ima navedeni izvedenec v skladu z nacionalnim pravom možnost neposredno s tem nosilcem skleniti pogodbo o pripravi navedenih izvedenskih mnenj, da bi bil upravičen do tega priznanja, vendar te možnosti ni izrabil.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da:

– **to, da neodvisni izvedenec za zdravstveno službo nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi pripravi izvedenska mnenja glede potrebe po pomoči in postrežbi, ki jih ta nosilec uporabi za presojo obsega pravic do storitev socialnega varstva in socialne varnosti, do katerih so upravičeni njegovi zavarovanci, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim varstvom in socialno varnostjo, če je to nujno za pravilno izvajanje transakcij s tega področja;**

– **ta določba ne nasprotuje temu, da se temu izvedencu zavrne priznanje statusa organizacije socialnega pomena, čeprav, prvič, opravlja storitve v obliki priprave izvedenskih mnenj glede potrebe po pomoči in postrežbi kot podizvajalec na prošnjo navedene zdravstvene službe, ki ji je bil tak status priznan, drugič, stroške priprave teh izvedenskih mnenj posredno in pavšalno nosi zadevni nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, in tretjič, ima navedeni izvedenec v skladu z nacionalnim pravom možnost neposredno s tem nosilcem skleniti pogodbo o pripravi navedenih izvedenskih mnenj, da bi bil upravičen do tega priznanja, vendar te možnosti ni izrabil.**

Podpisi