Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

8 октомври 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Случаи на освобождаване — Член 132, параграф 1, буква ж) — Доставки на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване — Изготвяне на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа — Данъчнозадължено лице, действащо по поръчка на медицинската служба към осигурителна институция за подкрепа — Субекти, признати за „благотворителни“

По дело C-657/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 10 април 2019 г., постъпил в Съда на 4 септември 2019 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt D

срещу

E,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: A. Prechal (докладчик), председател на трети състав, изпълняваща функциите на председател на осми състав, F. Biltgen и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Finanzamt D, от P. Kröger, в качеството на представител,

– за германското правителство, от J. Möller и S. Eisenberg, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Mantl и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор на Finanzamt D (наричано по-нататък „данъчната администрация“) с Е по повод освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) по отношение на доставките на услуги, осъществявани от нея, изразяващи се в изготвяне — в качеството на подизпълнител на медицинската служба към осигурителна каса за подкрепа — на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа на осигурените в тази каса лица.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 131 от Директивата за ДДС, който се намира в глава 1, „Общи разпоредби“, от дял IX, гласи:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

4 Глава 2 от дял IX на Директивата за ДДС е озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. Тази глава обхваща членове 132—134 от Директивата.

5 Съгласно член 132, параграф 1 от посочената директива:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

в) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка;

[…]

ж) доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка;

[…]“.

6 Член 134 от Директивата за ДДС предвижда:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;

[…]“.

Германското право

7 Член 1, параграф 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (BGBl. I 2008, стр. 2794) (наричан по-нататък „UStG“), предвижда, че възмездната доставка на стоки и услуги на територията на страната, извършена от предприемач в рамките на неговата стопанска дейност, подлежи на облагане с ДДС.

8 Съгласно член 4 от UStG сред сделките, посочени в член 1, параграф 1, точка 1 от този закон, освободени са:

„[…]

14. а) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на професията на лекар, лекар по дентална медицина, здравен работник (Heilpraktiker), физиотерапевт, акушерка или всяка друга аналогична медицинска или парамедицинска професионална дейност. […];

b) болничната и медицинската помощ, включително диагностика, прегледи, профилактика, рехабилитация, оказване на помощ при раждане и хоспис грижи, както и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти. […]

15. престациите, които определените по закон институции за социално осигуряване […]

а) си доставят взаимно;

b) доставят на осигурените лица […]

15a. престациите, които медицинските служби към институциите за здравно осигуряване (член 278 [от книга V на Sozialgesetzbuch (Кодекса за социално осигуряване)]) […] си доставят взаимно или доставят по силата на закона на определените по закон субекти […]

16. доставките на услуги, тясно свързани с функционирането на заведения за предоставяне на подпомагане или грижи на хора, нуждаещи се от физическа, ментална или психологическа помощ, които се извършват от:

[…]

k) [считано от 1 юли 2013 г.: 1)] заведения, при които разходите за подпомагане или грижи, предоставени през предходната календарна година, в най-малко 40 % от случаите [в 25 %, считано от 1 юли 2013 г.,] се покриват изцяло или предимно от определените по закон институции за социално осигуряване или грижи […]“.

9 Член 18 от книга XI на Кодекса за социално осигуряване в редакцията, приложима към спора в главното производство (BGBl. I 2012, стр. 2246) (наричана по-нататък „SGB XI“), предвижда:

„1. Осигурителните каси за подкрепа възлагат на медицинската служба на институция за здравно осигуряване или на други експерти на свободна практика проверката относно изпълнението на условията за подкрепа и оценяването на потребностите от нея. В рамките на тези прегледи медицинската служба или експертите, действащи по поръчка на осигурителната каса за подкрепа, трябва да определят чрез преглед на молителя затрудненията, с които той се сблъсква при изпълнение на задачите, посочени в член 14, параграф 4, както и естеството, обхвата и вероятната продължителност на потребностите от подпомагане, и да установят наличието на силно ограничаване на способността за справяне с необходимостите на ежедневието […] Освен това при необходимост следва също да се установят мерките, които са подходящи, необходими и разумни за премахване, намаляване или предотвратяване на влошаването на потребностите от подкрепа, включително медицински услуги за рехабилитация и ресоциализация; в тази връзка осигурените лица могат да искат от компетентната институция медицински услуги за рехабилитация и ресоциализация […]

[…]

7. Задачите на медицинската служба се изпълняват от лекари в тясно сътрудничество с помощни медицински работници и други компетентни професионалисти […]“.

10 Член 53 от SGB II предвижда:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen [Конфедерацията на осигурителните каси за подкрепа] издава ръководни насоки в областта на социалното осигуряване за подкрепа относно:

1. сътрудничеството на осигурителните каси за подкрепа с медицинските служби;

2. прилагането и гарантирането на единно оценяване;

3. отчетите и статистическите данни, предоставяни от медицинските служби;

4. обезпечаването на качеството на оценяване и предоставяните съвети […];

5. принципите на допълващото и продължаващото обучение.

Насоките се одобряват от федералния министър на здравеопазването. Те са задължителни за медицинските служби“.

11 Раздел B1 от Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien — BRi) (Ръководни насоки на Конфедерацията на осигурителните каси за подкрепа (Конфедерация на институциите за задължително здравно осигуряване) относно оценката на потребностите от подкрепа (насоки за оценяване) в редакцията от 8 юни 2009 г. предвижда по-специално, че „оценяването се извършва от обучени и квалифицирани експерти“, сред които „лекари, медицински сестри и други професионалисти, които са на разположение на медицинската служба за справяне с текущата работна натовареност“. Посоченият раздел B1 предвижда, че „[з]а справяне с пиковете в броя на исканията и за да се отговори на конкретни технически въпроси, медицинската служба може да се обръща към лекари, медицински сестри или други компетентни професионалисти, работещи като външни изпълнители“. Съгласно същия раздел, „[к]огато по изключение се ползват лекари на свободна практика, медицински сестри, предоставящи услуги по оказване на

помощ по домовете, предприятия за възмездно предоставяне на медицинска помощ, както и лица, упражняващи независима икономическа дейност в областта на медицинската помощ, трябва да се следи да не се допускат конфликти на интереси“.

12 Точка 2 от изискванията относно квалификацията на експертите, определени в Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien — UGu-RiLi) [Ръководни насоки на Конфедерацията на осигурителните каси за подкрепа относно сътрудничеството на осигурителните каси за подкрепа с други експерти на свободна практика (насоки за експертите на свободна практика)] в редакцията от 6 май 2013 г. определя по-специално „професионалните изисквания“ за „упражняване на професията „експерт“ по смисъла на насоките относно процедурата за установяване на потребностите от подкрепа, както и относно конкретизацията на съдържанието на инструмента за оценяване съгласно [SGB XI] (ръководни насоки за оценяване-BRi)“. Според посочената точка 2, на тези изисквания отговарят лекарите, одобрени в съответствие с изискванията, посочени в същата точка.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13 Ответник в главното производство е дипломирана медицинска сестра с базово медицинско образование и академично образование в областите на научно познание от значение за упражняването на професията „медицинска сестра“, както и с допълнително обучение по управление на качеството в областта на потребностите от подкрепа. Професионалната ѝ дейност включва също облагаеми образователни услуги в областта на медицинските аспекти на потребностите от подкрепа.

14 В периода 2012—2014 г. ответникът в главното производство изготвя по поръчка на Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (медицинска служба на институцията за здравно осигуряване в Долна Саксония, Германия) (наричана по-нататък „MDK“) експертизи за оценка на потребностите от подкрепа на някои пациенти за определяне на обхвата на техните права да получават грижи, поемани от осигурителната каса за подкрепа. През посочения период MDK ѝ изпраща месечна разбивка за предоставяните услуги, без да посочва ДДС. Ответникът в главното производство декларира услугите си като освободени от ДДС.

15 След ревизия данъчната администрация счита, че дейността по оценка на потребностите от подкрепа не е освободена нито по силата на националното право, нито на правото на Съюза. Поради това с решения от 3 февруари 2015 г. тя увеличава декларирания от ответника в главното производство оборот с нетните фактурирани на MDK суми и определя данък за внасяне от нея за 2012 г. и 2013 г., както и авансови вноски по ДДС за първите три тримесечия на 2014 г.

16 Тъй като не е съгласна с тези решения, ответникът в главното производство сезира компетентната първоинстанционна юрисдикция с жалба, която е уважена, що се отнася до основните искания. На основание член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС посочената юрисдикция приема, че изготвянето на експертизи в областта на медицинската помощ е освободено от ДДС, тъй като представлява „доставка на услуги, тясно свързана със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на посочената разпоредба. В тази връзка тя отбелязва, че от ноември 2012 г. осигурителните каси за подкрепа по закон имат възможност да възлагат на експерти на свободна практика задачи, свързани с оценяването на осигурените лица, при което ответникът в главното производство е можела да претендира за такова освобождаване, тъй като е действала по поръчка на MDK.

17 Данъчната администрация подава ревизионна жалба пред запитващата юрисдикция, като поддържа, че националните разпоредби относно освобождаването от ДДС, които не предвиждат освобождаване на разглежданите в главното производство услуги по оценяване, са в съответствие с правото на Съюза.

18 Запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно националната правна уредба ответникът в главното производство не може да се ползва от освобождаване от ДДС във връзка с процесните услуги по оценяване. Посочената юрисдикция обаче не изключва възможността ответникът да се позове пряко на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС по отношение на доставките на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване.

19 Според същата юрисдикция все пак не е сигурно, че ответникът в главното производство може да се ползва от това освобождаване. За да може да се ползва от него, би трябвало всъщност да са изпълнени две условия. От една страна, що се отнася до условието, че въпросните услуги трябва да са от съществено значение и тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, би могло да се приеме, че същото е изпълнено, тъй като услугите по оценяване на потребностите от подкрепа, каквито предоставя ответникът в главното производство, позволяват на съответната осигурителна каса за подкрепа да прецени тези потребности на осигурените в нея лица, за да определи правото им на престации в рамките на социалните грижи и на социалното осигуряване.

20 В това отношение обаче остава известно съмнение, тъй като според практиката на запитващата юрисдикция, която се позовава на решение от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), доставките на услуги не се считат за тясно свързани със социалните грижи, когато се предоставят не пряко на нуждаещо се от подкрепа лице, а на организация, която се нуждае от тях за целите на свои освободени доставки към такова лице.

21 Освен това в решение от 20 ноември 2003 г., Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) Съдът отхвърля наличието на право на освобождаване на основание член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС в сходен с разглеждания в главното производство случай, при който се изготвя експертиза за здравословното състояние на лице с оглед на отпускането на пенсия за инвалидност.

22 От друга страна, ако се приеме, че услугите по оценяване на потребностите от подкрепа като предоставяните от ответника в главното производство представляват доставки на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, би възникнал въпросът дали съответният доставчик може да се квалифицира като организация, призната за благотворителна от съответната държава членка, и по този начин да отговори на второто условие, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

23 В това отношение, първо, запитващата юрисдикция не изключва възможността подобно признаване да произтича от факта, че съответният доставчик предоставя услуги като подизпълнител по поръчка на признат от националното право субект, в случая MDK, тъй като понятието субект, признат от националното право, може да включва както физически лица, така и частни образувания със стопанска цел. Въпреки че държавите членки са компетентни да приемат правилата относно признаването на такива субекти и съгласно практиката на запитващата юрисдикция признаването като благотворителен субект да не обхваща подизпълнителите на същия, би могъл да се наложи друг извод, тъй като — предвид наличието на ръководни насоки за оценяване на потребностите от подкрепа — за извършване на оценяването съществуват разпоредби, уреждащи използването на услугите на трети лица от MDK.

24 Второ, ако наличието на подизпълнители само по себе си не е достатъчно за целта, запитващата юрисдикция се пита дали признаването като благотворителен субект би могло да произтича от факта, че разходите за подизпълнителя се поемат от социалноосигурителните институции, а поемането на тези разходи представлява релевантно обстоятелство в това отношение съгласно правото на Съюза. В случая обаче посочените разходи се поемат от съответната каса само непряко и в предварително установен размер, а именно с посредничеството на MDK, която изплаща възнаграждение на подизпълнителя. Според практиката на запитващата юрисдикция непрякото финансиране на разходите от социалноосигурителните институции може да е достатъчно, но по този въпрос продължават да съществуват съмнения, тъй като при транспониране на Директивата за ДДС германският законодател отчасти си служи с понятието „възнаграждение“, което може да изисква съзнателно и изрично поемане на разходите от социалноосигурителните институции.

25 Трето, запитващата юрисдикция би искала да установи дали, когато разходите за подизпълнител се поемат индиректно от социалноосигурителна институция, признаването на подизпълнителя като благотворителен субект може да зависи от действителното сключване на договор с организация за социални грижи или социално осигуряване, или за целта е достатъчна само възможността за сключване на договор в съответствие с националната правна уредба. В това отношение тя отбелязва, че след 30 октомври 2012 г. тази уредба предвижда възможност осигурителните каси за подкрепа, а не MDK да възлагат на експерти на свободна практика да оценяват потребностите на осигурените лица от подкрепа. Тези експерти на свободна практика трябва да отговарят на изискванията за квалификация, подробно установени в приетите от тези каси ръководни насоки. Би могло да се приеме, че в този случай съществува договор, стига правото на Съюза да го допуска.

26 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) При обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които данъчнозадължено лице изготвя експертизи на потребността от подкрепа на определени пациенти по поръчка на [MDK], налице ли е дейност, която попада в обхвата на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива[та за ДДС]?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос:
   а) За да бъде признат даден доставчик за благотворителна организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива[та за ДДС], достатъчно ли е той да извършва доставките като подизпълнител по поръчка на организация, призната съгласно националното право за благотворителна по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива[та за ДДС]?
   б) При отрицателен отговор на буква а) от втория въпрос: при обстоятелства като разглежданите в главното производство достатъчно ли е, че разходите на призната организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива[та за ДДС] се поемат в общ размер от здравноосигурителните каси и осигурителните каси за подкрепа, за да може и подизпълнителят на тази организация да се третира като призната организация?
   в) При отрицателен отговор на букви а) и б) от втория въпрос: може ли държавата членка да обвърже признаването на данъчнозадълженото лице за благотворителна организация с условието то действително да е сключило договор със социалноосигурителна институция или институция за социални грижи, или е достатъчно това, че съгласно националното право може да се сключи договор?“.

По преюдициалните въпроси

27 С поставените въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че:

– изготвянето на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа от експерт на свободна практика по поръчка на медицинската служба на осигурителна каса за подкрепа, които се използват от последната за преценка на обхвата на правото на престации в рамките на социалните грижи и социалното осигуряване, от които могат да се ползват осигурените в нея лица, представлява доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване,

– тази разпоредба не допуска на експерт да се откаже признаване като благотворителен субект, при положение че, първо, той предоставя услуги по изготвяне на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа в качеството на подизпълнител по поръчка на посочената медицинска служба, която е била призната за благотворителна организация, второ, разходите за изготвяне на тези експертизи се поемат непряко и в предварително установен размер от съответната осигурителна каса за подкрепа и трето, посоченият експерт има възможност по силата на вътрешното право да сключва пряко с тази каса договор за изготвянето на такива експертизи, за да се ползва от въпросното признаване, но не се е възползвал от тази възможност.

28 Съгласно постоянната съдебна практика формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по член 132 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване. Тълкуването на тези формулировки обаче трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчна неутралност. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действие (решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 22 и цитираната съдебна практика).

29 Относно целта, преследвана с освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, последната има за цел, като предоставя по-благоприятно третиране по ДДС на определени доставки на услуги от общ интерес в социалния сектор, да намали разходите за тези услуги и така да ги направи по-достъпни за лицата, които могат да се възползват от тях (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 41).

30 Видно от текста на тази разпоредба, предвиденото в нея освобождаване се прилага по отношение на доставката на услуги и стоки, които, от една страна, са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ и от друга страна, са извършени от „публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 21).

31 Що се отнася, на първо място, до условието доставките на услуги да са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, то трябва да се разглежда в светлината на член 134, буква а) от Директивата за ДДС, която изисква при всички положения съответните доставки на стоки или на услуги да са от съществено значение за извършването на сделките, попадащи в обхвата на социалните грижи и на социалното осигуряване (вж. в този смисъл решение от 9 февруари 2006 г., Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, т. 24 и 25).

32 По настоящото дело запитващата юрисдикция отбелязва, че разглежданите в главното производство доставки на услуги, изразяващи се в изготвянето на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа, по принцип отговарят на това условие, тъй като, видно от нейните констатации, които по същество споделят заинтересованите страни, упоменати в член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз, които са представили становища, тези експертизи, изготвени от надлежно обучен експерт, са необходими за точното изпълнение от съответната осигурителна каса за подкрепа на задачите ѝ в областта на социалните грижи и социалното осигуряване, сред които по-специално е финансирането на грижите, свързани с потребностите от подкрепа в полза на осигурените в нея лица.

33 Посочената юрисдикция обаче изпитва съмнения, тъй като от практиката на Съда би могло да следва, че доставки на услуги, макар и необходими за осигуряване на точното изпълнение на престациите в рамките на социалните грижи и социалното осигуряване, все пак не се считат за тясно свързани със социалните грижи или социалното осигуряване, когато се извършват не пряко на нуждаещото се от подкрепа лице, а на друго данъчнозадължено лице, на което са необходими, за да може да извършва собствените си освободени доставки.

34 В това отношение, първо, макар наистина, видно от упоменаването на предоставяните от старческите домове услуги в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, предвиденото в тази разпоредба освобождаване да обхваща по-специално услуги за подкрепа и грижи, пряко облагодетелстващи лицата, към които са насочени съответните мерки за социални грижи и социално осигуряване, нито в текста, нито в целта на тази разпоредба се открива основание за изключване от това освобождаване на доставките на услуги, които, без да се предоставят пряко на тези лица, все пак са от съществено значение за изпълнението на сделките в рамките на социалните грижи и социалното осигуряване. Такива могат да са доставките на услуги като разглежданите в главното производство, които позволяват на субекта, натоварен с изпълнението на тези сделки, да определя дали заинтересованите лица имат право да се ползват от престациите в рамките на социалните грижи и социалното осигуряване и да взема адекватни решения по този въпрос.

35 Действително, от една страна, с оглед на текста на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС тази разпоредба не закрепва никакво условие относно получателя по освободените сделки, но за сметка на това придава значение на присъщото им естество, както и на качеството на оператора, извършващ съответните услуги или доставящ съответните стоки (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 46).

36 От друга страна, както подчертава германското правителство, целта на разглежданото в главното производство освобождаване, изразяваща се в намаляване на разходите по сделките, упоменати в тази разпоредба, потвърждава тълкуването, че освобождаването от ДДС на доставките на услуги като разглежданите в главното производство не зависи от техния получател, при положение че съставляват етап от съществено значение при изпълнението на мерките за социални грижи и социално осигуряване, а облагането им с ДДС следователно няма как да не доведе до увеличаване на разходите по тези сделки.

37 С оглед на това, за да се считат за тясно свързани със социалните грижи или социалното осигуряване, не се налага доставките на услуги за изготвяне на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа да се предоставят пряко на лицата, нуждаещи се от подкрепа (вж. по аналогия решение от 14 юни 2007 г., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, т. 31 и 32).

38 Второ, в този контекст е без значение, че разглежданите услуги се доставят от ответника в главното производството в качеството ѝ на подизпълнител на друго данъчнозадължено лице, а именно на MDK, на което са необходими, за да може да извършва собствените си освободени доставки от името и за сметка на съответната осигурителна каса за подкрепа.

39 В това отношение, макар в точка 28 от решение от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) по отношение на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, Съдът да приема, че доставките на услуги по предоставянето на работници на друго данъчнозадължено лице само по себе си не представляват предоставяне на услуги от общ интерес в социалния сектор, от това не следва, че различни доставки на услуги, а именно по изготвяне на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа, за които е безспорно, че сами по себе си са от съществено значение, за да дадат възможност на съответната осигурителна каса за подкрепа да изпълнява в пълна мяра социалните си задачи, не биха били тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване единствено поради това че се правят от подизпълнител за MDK.

40 Освен това действително в точка 43 от решение от 20 ноември 2003 г., Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), във връзка с член 13, A, параграф 1, буква в) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), чийто текст е възпроизведен в член 132, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС без съществени промени, Съдът приема, че услуга, изразяваща се в извършването на медицинска експертиза, имаща за задача да отговори на въпросите, очертани в рамките на искане за експертиза, но осъществена с цел да даде възможност на трето лице да вземе решение, произвеждащо правни последици по отношение на засегнатото или други лица, не е освободена от ДДС като „предоставяне на медицинска помощ“, тъй като основната цел на тази услуга е не защитата, включително опазването или възстановяване на здравето на засегнатото от експертизата лице посредством освободени сделки, а изпълнението на законово или договорно условие, предвидено в рамките на процес за вземане на решение във връзка с предоставянето на инвалидна пенсия.

41 Както обаче отбелязва Европейската комисия, от това не следва, че изготвянето на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа на лице, каквито са разглежданите в главното производство, не би било от съществено значение и тясно свързано с изпълнението от страна на съответната каса на сделките в рамките на социалните грижи и социалната сигурност, за които тя отговаря.

42 На второ място, относно условието, че за да бъдат освободени, доставките на услуги трябва да се извършват от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка, от преписката по делото на разположение на Съда е видно, че ответникът в главното производство не попада в понятието публичноправен субект, поради което може да се ползва от съответното освобождаване само ако попада в понятието „други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

43 Следва да се припомни, че член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС не уточнява нито условията, нито реда за признаване за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти. Поради това по принцип правилата за такова признаване на тези видове организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право, като в това отношение държавите членки се ползват с право на преценка (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 32 и 34).

44 В това отношение от практиката на Съда следва, че при признаването за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти, националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни, общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по

сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните престации евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции по-специално когато частните оператори поддържат договорни отношения с тези институции (вж. в този смисъл решения от 10 септември 2002 г., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 58 и от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 35).

45 Само ако държавата членка не спази границите на своето право на преценка, данъчнозадълженото лице може да се позове на освобождаването по член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, за да оспори несъвместима с тази разпоредба национална правна уредба. В такъв случай националната юрисдикция следва да определи с оглед на всички релевантни обстоятелства по делото дали данъчнозадълженото лице е организация, призната за благотворителна по смисъла на посочената разпоредба (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 28 и 32).

46 В случая, макар ответникът в главното производство да е доставяла услуги в качеството на подизпълнител на MDK, която съгласно германската правна уредба е призната за благотворителна организация, самата тя не се ползва от това признаване. Съгласно обясненията, дадени по-специално от данъчната администрация и германското правителство, действително съгласно условията по член 4, точка 16, буква k) (считано от 1 юли 2013 г.: подточка 1) от UStG, експерти на свободна практика могат да бъдат признати като благотворителни субекти, ако сключат пряко с осигурителната каса за подкрепа договор за предоставяне на посочените услуги, тъй като прякото сключване на такъв договор позволява на касата сама да провери професионалната компетентност на тези експерти и така да гарантира качеството на предоставяните услуги. Съгласно същите обяснения обаче ответникът в главното производство не е сключила такъв договор, поради което не би могла да се позовава на такова признаване съгласно германското право.

47 Поради това запитващата юрисдикция иска да установи дали с оглед на обстоятелствата, които е посочила във втория си въпрос, Федерална република Германия е излязла извън границите на правото си на преценка, като не е предвидила възможност за експерт на свободна практика в положение като това на ответника в главното производство да бъде признат за благотворителен субект.

48 В този контекст, макар запитващата юрисдикция да е компетентна да разгледа този въпрос, отчитайки всички релевантни обстоятелства, следва да се направят следните уточнения.

49 Първо, обстоятелството, че участието на експерти на свободна практика в оценяването на потребностите от подкрепа на осигурените лица в осигурителна каса за подкрепа се предвижда в раздел B1 от ръководните насоки, упоменати в точка 11 от настоящото решение, само по себе си не е достатъчно да установи благотворителността на съответните експерти, тъй като наличието на специфични разпоредби относно предоставяните от тях услуги е само един от факторите, които се вземат предвид, за да се определи наличието на такава благотворителност (вж. по аналогия решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 39). Това важи в още по-голяма степен в настоящия случай, защото от същите ръководни насоки следва, че възможността за ползване на експерти на свободна практика е само „по изключение“, по-специално за справяне с „пиковете в броя на исканията“.

50 Впрочем, да се установи признаването на благотворителен субект само поради това че съответното данъчнозадължено лице е действало по поръчка на друго данъчнозадължено лице, вече признато за такъв субект, в крайна сметка би означавало да му се разреши да упражнява правото на преценка, предоставено на държавата членка, и с това, както по същество отбелязва германското правителство, би рискувало да създаде възможност за заобикаляне на критериите, закрепени в националната правна уредба за такова признаване.

51 Второ, макар действително поемането на голяма част от разходите за съответните услуги от осигурителна институция, каквато е осигурителната каса за подкрепа, да представлява фактор, който трябва да се вземе предвид при оценяване на качеството на съответното данъчнозадължено лице като благотворителен субект, значението на този фактор намалява, когато поемането на посочените разходи от касата, както в случая, се прави само непряко, посредством MDK, без да почива на изрично решение на същата или да произтича от договор, сключен от нея с въпросното данъчнозадължено лице за предоставяне на тези услуги. В това отношение самата възможност за сключване на договор, без да е била използвана, не би била достатъчна.

52 Трето, от преписката на разположение на Съда не следва, че други данъчнозадължени лица, субекти на частното право, осъществяващи същите дейности като ответника в главното производство, биха се ползвали от признаване като благотворителен субект при обстоятелства, сходни с характеризиращите нейното положение. Следователно, с уговорката за потвърждение от запитващата юрисдикция, отказът в случая да се направи такова признаване, не дава основание да се счита, че е бил накърнен принципът на данъчна неутралност.

53 В този смисъл обстоятелствата, откроени от запитващата юрисдикция, не доказват, че в главното производство Федерална република Германия е излязла извън границите на правото на преценка, с което разполага за целите на това признаване по силата на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

54 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че:

– изготвянето на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа от експерт на свободна практика по поръчка на медицинската служба на осигурителна каса за подкрепа, които се използват от последната за преценка на обхвата на правото на престации в рамките на социалните грижи и социалното осигуряване, от които могат да се ползват осигурените в нея лица, представлява доставка на услуги, тясно свързана със социалните грижи и социалното осигуряване, стига да е от съществено значение за обезпечаване на точното изпълнение на сделките в тази област,

– тази разпоредба допуска на експерт да се откаже признаване като благотворителен субект, при положение, първо, че той предоставя своите услуги по изготвяне на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа в качеството на подизпълнител по поръчка на посочената медицинска служба, която е била призната за благотворителна организация, второ, че разходите за изготвяне на тези експертизи се поемат непряко и в предварително установен размер от съответната осигурителна каса за подкрепа и трето, че посоченият експерт има възможност по силата на вътрешното право да сключва пряко с тази каса договор за изготвянето на такива експертизи, за да се ползва от въпросното признаване, но не се е възползвал от тази възможност.

По съдебните разноски

55 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че:

– **изготвянето на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа от експерт на свободна практика по поръчка на медицинската служба на осигурителна каса за подкрепа, които се използват от последната за преценка на обхвата на правото на престации в рамките на социалните грижи и социалното осигуряване, от които могат да се ползват осигурените в нея лица, представлява доставка на услуги, тясно свързана със социалните грижи и социалното осигуряване, стига да е от съществено значение за обезпечаване на точното изпълнение на сделките в тази област,**

– **тази разпоредба допуска на експерт да се откаже признаване като благотворителен субект, при положение, първо, че той предоставя своите услуги по изготвяне на експертизи за оценка на потребностите от подкрепа в качеството на подизпълнител по поръчка на посочената медицинска служба, която е била призната за благотворителна организация, второ, че разходите за изготвяне на тези експертизи се поемат непряко и в предварително установен размер от съответната осигурителна каса за подкрепа и трето, че посоченият експерт има възможност по силата на вътрешното право да сключва пряко с тази каса договор за изготвянето на такива експертизи, за да се ползва от въпросното признаване, но не се е възползвал от тази възможност.**

Подписи