HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

8 octombrie 2020*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri – Articolul 132 alineatul (1) litera (g) – Prestare de servicii direct legată de ajutorul social și de securitatea socială – Întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență – Persoană impozabilă mandatată de serviciul medical de asigurări pentru dependență – Organisme recunoscute ca având un caracter social”

În cauza C-657/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 10 aprilie 2019, primită de Curte la 4 septembrie 2019, în procedura

Finanzamt D

împotriva

E,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a treia, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a opta, domnul F. Biltgen și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Finanzamt D, de P. Kröger, în calitate de agent;

– pentru guvernul german, de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Mantl și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt D (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și E, pe de altă parte, în legătură cu scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) în ceea ce privește prestările de servicii efectuate de E, constând în întocmirea, în calitate de subcontractant al serviciului medical al unei case de asigurări pentru dependență, a unor rapoarte de evaluare a stării de dependență a persoanelor asigurate de această casă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 1 din titlul IX, intitulat „Dispoziții generale”, prevede următoarele:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

4 Capitolul 2 din titlul IX din Directiva TVA este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Acest capitol cuprinde articolele 132-134 din directivă.

5 Potrivit articolului 132 alineatul (1) din directiva menționată:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[…]

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;

[…]

(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social;

[…]”

6 Articolul 134 din Directiva TVA prevede:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

[…]”

Dreptul german

7 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (BGBl. I 2008, p. 2794) (denumită în continuare „UStG”), prevede că sunt supuse TVA-ului livrările și alte prestări de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de un întreprinzător în cadrul activității sale.

8 Potrivit articolului 4 din UStG, dintre operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din această lege sunt scutite:

„[…]

14. a) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, de medic, de dentist, de terapeut (Heilpraktiker), de fizioterapeut, de moașă sau orice altă activitate profesională medicală analogă. […];

b) spitalizarea și îngrijirea medicală, inclusiv diagnoza, examenele medicale, prevenția, recuperarea, asistența la naștere și prestările aferente azilelor, precum și operațiunile strâns legate de acestea, asigurate de organisme de drept public. […]

15. prestațiile pe care organismele legale de securitate socială […]

a) și le furnizează reciproc;

b) le furnizează asiguraților […]

15a. Prestațiile pe care serviciile medicale de asigurări de sănătate (articolul 278 [din cartea V a Sozialgesetzbuch (Codul securității sociale)]) […] și le furnizează reciproc sau le furnizează organismelor legale în temeiul legii […]

16. Prestările de servicii strâns legate de funcționarea unităților specializate în consilierea sau îngrijirea persoanelor care necesită asistență fizică, mentală sau psihologică prestate de:

[…]

k) [începând cu 1 iulie 2013: l)] unități ale căror cheltuielile de consiliere sau de îngrijire au fost suportate, în anul calendaristic precedent, în totalitate sau în mare parte, în cel puțin 40 % din cazuri [25 % începând cu 1 iulie 2013], de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social […]”

9 Articolul 18 din cartea XI a Codului securității sociale, în versiunea aplicabilă litigiului principal (BGBl. I 2012, p. 2246) (denumit în continuare „SGB XI”), prevede:

„1. Casele de asigurări pentru dependență însărcinează serviciul medical al caselor de asigurări de sănătate sau alți experți independenți să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile privind starea de dependență și să evalueze importanța acesteia. În cadrul acestor verificări, serviciul medical sau experții mandatați de casa de asigurări pentru dependență trebuie să determine, prin intermediul unei examinări a solicitantului, dificultățile pe care le întâmpină acesta în executarea sarcinilor prevăzute la articolul 14 alineatul (4), precum și natura, întinderea și durata probabilă a nevoii de asistență, și să demonstreze existența unei limitări serioase a capacității de a face față necesităților vieții de zi cu zi […] Totodată, trebuie să se stabilească și, dacă este cazul, care sunt măsurile adecvate, necesare și rezonabile pentru a elimina, a reduce sau a preveni agravarea stării de dependență, inclusiv prestațiile de reeducare și de readaptare medicale; în această privință, persoanele asigurate pot pretinde din partea instituției competente prestații de reeducare și de reabilitare medicale […]

[…]

7. Misiunile serviciului medical sunt exercitate de medici, în strânsă colaborare cu personalul îngrijitor și alți profesioniști din domeniu. […]”

10 Articolul 53bis din SGB XI prevede:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Confederația Caselor de Asigurări pentru Dependență) stabilește linii directoare în domeniul asigurărilor sociale pentru dependență cu privire la:

1. cooperarea caselor de asigurări pentru dependență cu serviciile medicale;

2. instituirea și garantarea unei evaluări unice;

3. rapoartele și statisticile care trebuie furnizate de serviciile medicale;

4. asigurarea calității evaluării și a consilierii acordate […];

5. principiile formării profesionale și continue.

Directivele sunt supuse aprobării Ministerului Federal al Sănătății. Acestea sunt obligatorii pentru serviciile medicale.”

11 Secțiunea B1 din Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [Liniile directoare ale Confederației Caselor de Asigurări de Dependență – Confederația Caselor de Asigurări de Sănătate) privind evaluarea stării de dependență (directivele cu privire la evaluare)], în versiunea lor din 8 iunie 2009, prevede printre altele că „evaluările sunt efectuate de experți formați și calificați”, printre care figurează „medici, asistenți medicali și alți profesioniști care se află la dispoziția serviciului medical pentru a face față sarcinii de lucru curente”. Această secțiune B1 prevede că, „[p]entru a răspunde perioadelor de vârf ale cererilor și întrebărilor tehnice specifice, serviciul medical poate apela la medici, la asistenți medicali sau la alți profesioniști competenți care intervin ca personal extern”. Potrivit acestei secțiuni, „[a]tunci când, cu titlu excepțional, se apelează la medici care își desfășoară activitatea independent, la asistenți medicali din serviciile de asistență la domiciliu, la întreprinderi care furnizează asistență cu titlu lucrativ, precum și la persoane care desfășoară o activitate independentă în domeniul îngrijirilor medicale, trebuie să se garanteze că nu apar conflicte de interese”.

12 Punctul 2 din cerințele referitoare la calificările experților, astfel cum sunt stabilite de Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien UGu-RiLi) [Liniile directoare ale Confederației Caselor de Asigurări de Dependență privind colaborarea caselor de asigurări de dependență cu alți experți independenți (directivele cu privire la experții independenți)], în versiunea lor din 6 mai 2013, stabilesc printre altele „condițiile profesionale” care sunt „necesare pentru exercitarea profesiei de expert în sensul directivelor privind procedura de constatare a stării de dependență, precum și privind concretizarea conținutului instrumentului de evaluare în temeiul [SGB XI] (directivele cu privire la evaluarea-BRi). Potrivit punctului 2 menționat, aceste condiții sunt îndeplinite de medicii autorizați, în conformitate cu cerințele stabilite la același punct.

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 Pârâta din litigiul principal este o asistentă medicală calificată, cu o formare medicală de bază și o formare academică în domeniul asistenței medicale, precum și un curs de formare profesională în managementul calității în domeniul dependenței. Activitățile sale profesionale cuprind de asemenea prestații de învățământ impozabile în legătură cu îngrijirile legate de dependență.

14 În cursul anilor 2012-2014, pârâta din litigiul principal a întocmit, pentru Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (Serviciul medical de asigurări de sănătate din Saxonia Inferioară, Germania) (denumit în continuare „MDK”) rapoarte de evaluare a stării de dependență a anumitor pacienți în vederea stabilirii întinderii drepturilor acestora la prestațiile de îngrijire suportate de casa de asigurări pentru dependență. În această perioadă, MDK i-a adresat un decont lunar al serviciilor furnizate, fără a menționa TVA-ul. Pârâta din litigiul principal a declarat aceste servicii ca fiind scutite de TVA.

15 În urma unui control, administrația fiscală a considerat că activitatea de evaluare a stării de dependență nu era scutită de taxă nici în temeiul dreptului național, nici în temeiul dreptului Uniunii. În consecință, prin deciziile din 3 februarie 2015, aceasta a majorat cifra de afaceri declarată de pârâta din litigiul principal cu sumele nete facturate față de MDK și a stabilit TVA-ul datorat de aceasta din urmă pentru anii 2012 și 2013, precum și sumele de plătit în avans cu titlu de TVA pentru primele trei trimestre ale anului 2014.

16 Contestând aceste decizii, pârâta din litigiul principal a sesizat instanța competentă de prim grad cu o acțiune pe care această instanță a admis-o în esență. Întemeindu-se pe articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, instanța menționată a considerat că întocmirea de rapoarte de expertiză în materie de îngrijiri medicale era scutită de TVA ca „prestație direct legată de ajutorul social și securitatea socială”, în sensul respectivei dispoziții. În acest context, a arătat că, începând din luna noiembrie 2012, casele de asigurări pentru dependență aveau, potrivit legii, posibilitatea de a încredința unor experți independenți misiuni de evaluare a persoanelor asigurate, astfel încât, fiind mandatată de MDK, pârâta din litigiul principal putea invoca această scutire.

17 Administrația fiscală a formulat recurs la instanța de trimitere, susținând că dispozițiile naționale în materie de scutire de TVA, care nu prevăd o scutire în ceea ce privește serviciile de evaluare în discuție în litigiul principal, sunt conforme cu dreptul Uniunii.

18 Instanța de trimitere arată că, potrivit dreptului național, pârâta din litigiul principal nu poate beneficia de o scutire de TVA pentru serviciile de evaluare în cauză. Totuși, potrivit instanței menționate, nu este exclus ca pârâta să se poată prevala în mod direct de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA pentru prestațiile direct legate de ajutorul social și de securitatea socială.

19 În opinia instanței menționate, nu este însă cert că pârâta din litigiul principal poate beneficia de această scutire. Astfel, pentru ca ea să poată beneficia de scutire, ar trebui să fie îndeplinite două condiții. Pe de o parte, în ceea ce privește condiția potrivit căreia serviciile în cauză trebuie să fie esențiale și direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, s-ar putea considera că această condiție este îndeplinită, dat fiind că serviciile de evaluare a stării de dependență, precum cele furnizate de pârâta din litigiul principal, permit casei de asigurări pentru dependență în cauză să aprecieze situația de dependență a persoanelor asigurate de aceasta, în vederea stabilirii dreptului lor la prestații care intră sub incidența ajutorului social și a securității sociale.

20 Cu toate acestea, ar subzista o îndoială în această privință, în măsura în care, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, care face referire la Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), prestarea de servicii nu este considerată direct legată de ajutorul social atunci când nu este furnizată în mod direct persoanei dependente, ci unui organism căruia îi este necesară pentru executarea propriilor prestații scutite în favoarea acestei persoane.

21 Pe de altă parte, în Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), Curtea ar fi înlăturat existența unui drept la o scutire în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA într-o situație comparabilă cu cea în discuție în litigiul principal, caracterizată prin întocmirea unui raport de expertiză referitor la starea de sănătate a unei persoane în vederea acordării unei pensii de invaliditate.

22 Pe de altă parte, dacă s-ar admite că serviciile de evaluare a stării de dependență, precum cele furnizate de pârâta din litigiul principal, constituie o prestare de servicii direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, s-ar pune problema dacă prestatorul în cauză poate fi calificat drept organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social și dacă îndeplinește astfel a doua condiție prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

23 În această privință, în primul rând, instanța de trimitere nu exclude ca o astfel de recunoaștere să poată decurge din faptul că prestatorul în cauză a furnizat serviciile sale în calitate de subcontractant pentru un organism recunoscut de dreptul național, în speță MDK, dat fiind că noțiunea de organism recunoscut de dreptul național poate include și persoane fizice sau entități private cu scop lucrativ. Deși este de competența statelor membre să adopte normele referitoare la recunoașterea unor astfel de organisme, iar recunoașterea ca organism având un caracter social, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, nu se extinde la subcontractanții unui asemenea organism, s-ar putea impune o altă concluzie pentru motivul că, având în vedere existența liniilor directoare cu privire la evaluarea stării de dependență, există dispoziții care reglementează dreptul MDK de a recurge la terți pentru realizarea evaluărilor.

24 În al doilea rând, deși subcontractarea în sine nu este suficientă în acest scop, instanța de trimitere ridică problema dacă recunoașterea ca organism având un caracter social ar putea decurge din faptul că costurile aferente subcontractantului sunt suportate de organismele de securitate socială, suportarea costurilor reprezentând, potrivit dreptului Uniunii, un element pertinent în această privință. Totuși, în speță, aceste costuri nu ar fi suportate de casa de asigurări în cauză decât în mod indirect și forfetar, și anume prin intermediul MDK, care remunerează subcontractantul. Potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, o finanțare indirectă a costurilor de către organismele de securitate socială poate fi suficientă, însă subzistă îndoieli în această privință, în măsura în care, la transpunerea Directivei TVA, legiuitorul german a optat parțial, în acest context, pentru noțiunea de „remunerație", noțiune care poate necesita o preluare a costurilor, în cunoștință de cauză și voluntară, de către organismele de securitate socială.

25 În al treilea rând, instanța de trimitere ar dori să afle dacă, în cazul în care costurile aferente subcontractantului sunt suportate indirect de un organism de securitate socială, recunoașterea acestui subcontractant ca organism având un caracter social poate fi condiționată de încheierea efectivă a unui contract cu un organism de asistență socială sau de securitate socială sau dacă este suficient, în acest scop, să existe posibilitatea de a încheia un contract în conformitate cu legislația națională. În această privință, ea arată că această legislație prevede, de la 30 octombrie 2012, posibilitatea caselor de asigurări pentru dependență de a însărcina experți independenți să aprecieze, în locul MDK, starea de dependență a persoanelor asigurate. Acești experți independenți trebuie să îndeplinească cerințele de calificare stabilite în mod detaliat în liniile directoare adoptate de aceste case. S-ar putea considera că, în această situație, există un contract, în măsura în care dreptul Uniunii îl autorizează.

26 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă întocmește, la cererea [MDK], rapoarte privind dependența de asistență medicală pe termen lung a pacienților, există o activitate care intră în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva [TVA]?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:
   a) Pentru recunoașterea unui operator ca organism cu caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva [TVA], este suficient ca acesta să presteze servicii în calitate de subcontractor al unui organism care este recunoscut în temeiul dreptului național ca organism cu caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva [TVA]?
   b) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare litera a): în împrejurări precum cele din litigiul principal, preluarea forfetară de către casele de asigurări de sănătate și de asistență pe termen lung a costurilor unui organism recunoscut în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva [TVA] este suficientă pentru a considera, de asemenea, ca organism recunoscut un subcontractor al acestui operator?
   c) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare litera a) și la a doua întrebare litera b): un stat membru poate condiționa recunoașterea ca organism cu caracter social de faptul că persoana impozabilă a încheiat în mod efectiv un contract cu o instituție de asigurări sociale sau de asistență socială sau este suficient, în vederea recunoașterii, faptul că, în temeiul legislației naționale, ar putea fi încheiat un contract?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că:

– întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență de către un expert independent pentru serviciul medical al unei case de asigurări pentru dependență, care sunt utilizate de aceasta pentru a aprecia întinderea drepturilor la prestațiile de ajutor social și securitate socială de care pot beneficia persoanele asigurate, constituie o prestare de servicii direct legată de ajutorul social și de securitatea socială;

– această dispoziție se opune ca expertului respectiv să i se refuze recunoașterea calității de organism având un caracter social, chiar dacă, în primul rând, acesta furnizează prestațiile sale referitoare la întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență, în calitate de subcontractant, la cererea serviciului medical menționat, care a făcut obiectul unei astfel de recunoașteri, în al doilea rând, costurile întocmirii acestor rapoarte sunt suportate, în mod indirect și forfetar, de casa de asigurări pentru dependență în cauză și, în al treilea rând, expertul respectiv are posibilitatea, în temeiul legislației interne, să încheie direct cu această casă un contract privind întocmirea respectivelor rapoarte pentru a beneficia de această recunoaștere, însă nu a utilizat această posibilitate.

28 Reiese dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite prin scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22 și jurisprudența citată).

29 În ceea ce privește obiectivul urmărit de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, aceasta urmărește, prin asigurarea unui tratament mai favorabil în materie de TVA pentru anumite prestări de servicii de interes general efectuate în sectorul social, să reducă costul respectivelor servicii și să le facă, astfel, mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 41).

30 Astfel cum rezultă din textul acestei dispoziții, scutirea pe care o prevede se aplică prestării de servicii și livrării de bunuri care sunt, pe de o parte, „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” și, pe de altă parte, „livrate […] de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 21).

31 În ceea ce privește, în primul rând, condiția potrivit căreia prestarea de servicii trebuie să fie direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, această condiție trebuie interpretată în lumina articolului 134 litera (a) din Directiva TVA, care impune, în orice caz, ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cauză să fie esențială pentru operațiunile legate de ajutorul social și de securitatea socială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punctele 24 și 25).

32 Or, în prezenta cauză, instanța de trimitere arată că prestarea de servicii în discuție în litigiul principal, care constă în întocmirea unor rapoarte de evaluare a stării de dependență, îndeplinește, în principiu, această condiție, în măsura în care, potrivit constatărilor sale, împărtășite în esență de persoanele interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, care au prezentat observații, aceste rapoarte, întocmite de un expert format în mod corespunzător, sunt necesare pentru buna executare, de către casa de asigurări pentru dependență în cauză, a misiunilor sale în materie de ajutor social și securitate socială, în rândul cărora figurează în special finanțarea îngrijirilor legate de dependență în favoarea persoanelor asigurate de aceasta.

33 Instanța menționată are însă îndoieli care țin de faptul că ar putea rezulta din jurisprudența Curții că prestarea de servicii, chiar dacă este necesară pentru a asigura executarea corectă a prestațiilor de ajutor social și securitate socială, nu este, totuși, considerată ca fiind direct legată de ajutorul social și de securitatea socială atunci când nu este furnizată în mod direct persoanei dependente, ci unei alte persoane impozabile, căreia îi este necesară pentru a-și putea efectua propriile prestații scutite.

34 În această privință, *primo*, deși este adevărat, desigur, astfel cum rezultă din menționarea prestării de servicii furnizate de cămine de bătrâni la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, că scutirea prevăzută la această dispoziție acoperă printre altele prestațiile de asistență și îngrijire de care beneficiază în mod direct persoanele vizate de măsurile de ajutor social și securitate socială în cauză, nici textul dispoziției menționate, nici obiectivul acesteia nu conțin indicii potrivit cărora ar fi exclusă de la această scutire prestarea de servicii care, fără a fi furnizată în mod direct respectivelor persoane, este totuși esențială pentru operațiunile de ajutor social și securitate socială în cauză. Aceasta poate fi situația unei prestări de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care permite entității însărcinate cu executarea acestor operațiuni să stabilească dacă persoanele interesate sunt îndreptățite să beneficieze de prestații de ajutor social și securitate socială și să adopte în mod util decizii în materie.

35 Astfel, pe de o parte, având în vedere textul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, această dispoziție nu stabilește nicio condiție referitoare la destinatarul operațiunilor scutite, ci acordă, în schimb, importanță naturii intrinseci a acestor operațiuni, precum și calității operatorului care furnizează serviciile sau bunurile în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 46).

36 Pe de altă parte, astfel cum a subliniat guvernul german, obiectivul scutirii în discuție în litigiul principal, care constă în reducerea costului operațiunilor vizate de dispoziția menționată, confirmă interpretarea potrivit căreia scutirea de TVA a unei prestări de servicii precum cea în discuție în litigiul principal nu depinde de aspectul cui este furnizată respectiva prestare, din moment ce ea constituie o etapă esențială în executarea măsurilor de ajutor social și securitate socială, iar faptul de a o supune TVA-ului ar avea, așadar, ca efect în mod necesar creșterea costurilor operațiunilor menționate.

37 Prin urmare, pentru ca prestarea de servicii referitoare la întocmirea rapoartelor de evaluare a stării de dependență să fie considerată ca fiind direct legată de ajutorul social și de securitatea socială nu este necesar ca această prestație să fie furnizată în mod direct persoanelor dependente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctele 31 și 32).

38 *Secundo*, în acest context, este lipsită de relevanță împrejurarea că prestarea de servicii în cauză este furnizată de pârâta din litigiul principal, în calitatea sa de subcontractant, unei alte persoane impozabile, în speță MDK, căreia îi este necesară pentru a putea furniza propriile servicii scutite, pe care le efectuează pentru casa de asigurări pentru dependență în cauză.

39 În această privință, deși Curtea a considerat, la punctul 28 din Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), în ceea ce privește scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, că prestarea de servicii referitoare la punerea la dispoziție a unei alte persoane impozabile de lucrători nu constituie, ca atare, o prestare de servicii de interes general realizată în sectorul social, nu rezultă de aici că prestarea unor servicii diferite precum cele referitoare la întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență, despre care nu se contestă că sunt, ca atare, esențiale pentru a permite respectivei case de asigurări pentru dependență să se achite pe deplin de sarcinile sale cu caracter social, nu ar fi direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, pentru simplul motiv că este furnizată MDK, în regim de subcontractare.

40 Pe de altă parte, Curtea a considerat, desigur, la punctul 43 din Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), în contextul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), al cărui text a fost preluat fără modificări substanțiale la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, că o prestație care constă în realizarea unei expertize medicale și care are ca obiect furnizarea unui răspuns la întrebările enumerate în cererea de expertiză, dar care este efectuată în scopul de a permite unui terț să ia o decizie care produce efecte juridice în privința persoanei în cauză sau a altor persoane, nu este scutită de TVA în calitate de „prestație de îngrijire", finalitatea principală a unei astfel de prestații nefiind să protejeze, să mențină ori să restabilească starea de sănătate a persoanei vizate de această expertiză prin intermediul operațiunilor scutite, ci să îndeplinească o condiție legală sau contractuală prevăzută în procesul decizional referitor la acordarea unei pensii de invaliditate.

41 Cu toate acestea, astfel cum a arătat Comisia Europeană, nu rezultă că întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență a unei persoane, precum cele în discuție în litigiul principal, nu ar fi esențială și direct legată de executarea de către casa respectivă a operațiunilor de ajutor social și securitate socială de care este responsabilă.

42 În al doilea rând, în ceea ce privește condiția potrivit căreia prestarea de servicii, pentru a fi scutită, trebuie să fie efectuată de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social, reiese din dosarul de care dispune Curtea că pârâta din litigiul principal nu intră în sfera noțiunii de organism de drept public, astfel încât ea nu poate beneficia de scutirea în cauză decât dacă intră sub incidența noțiunii de „alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social", în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

43 Trebuie amintit că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici modalitățile pentru recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public. Prin urmare, este în principiu de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme, statele membre având, în această privință, o putere de apreciere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctele 32 și 34).

44 În această privință, din jurisprudența Curții decurge că, cu ocazia recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe elemente. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială, în special atunci când operatorii privați întrețin raporturi contractuale cu aceste organisme (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 58, și Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 35).

45 Numai în cazul în care statul membru nu a respectat limitele puterii sale de apreciere, persoana impozabilă poate invoca scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție. Într-un astfel de caz, revine instanței naționale sarcina să stabilească, având în vedere toate elementele relevante, dacă persoana impozabilă este un organism recunoscut ca având un caracter social în sensul respectivei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 28 și 32).

46 În speță, deși a efectuat prestarea de servicii în calitate de subcontractant al MDK, care beneficiază, în temeiul legislației germane, de recunoașterea calității de organism având un caracter social, pârâta din litigiul principal nu a fost ea însăși recunoscută ca atare. Potrivit explicațiilor furnizate în special de administrația fiscală și de guvernul german, experții independenți pot, desigur, în condițiile prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera k) [începând cu 1 iulie 2013: litera l)] din UStG, să fie recunoscuți ca organism având un caracter social, în cazul în care încheie direct cu casa de asigurări pentru dependență un contract în vederea furnizării prestațiilor menționate, încheierea directă a unui asemenea contract permițând acestei case să verifice ea însăși competențele profesionale ale acestor experți și să garanteze, așadar, calitatea serviciilor furnizate. Totuși, pârâta din litigiul principal nu ar fi încheiat un astfel de contract, astfel încât nu se poate prevala de o asemenea recunoaștere în temeiul legislației germane.

47 Astfel, instanța de trimitere urmărește să afle, având în vedere elementele pe care le-a evidențiat în cea de a doua întrebare, dacă Republica Federală Germania a depășit limitele puterii sale de apreciere prin faptul că nu a prevăzut posibilitatea ca un expert independent care se află într-o situație precum cea a pârâtei din litigiul principal să fie recunoscut drept organism având un caracter social.

48 În acest context, deși este de competența instanței de trimitere să examineze această problemă ținând seama de toate elementele pertinente, este necesar să i se aducă precizările care urmează.

49 În primul rând, împrejurarea că intervenția unor experți independenți în evaluarea stării de dependență a persoanelor asigurate de o casă de asigurări pentru dependență este prevăzută în secțiunea B 1 din liniile directoare menționate la punctul 11 din prezenta hotărâre nu este suficientă, ca atare, pentru a stabili caracterul social al experților respectivi, în măsura în care existența unor dispoziții specifice referitoare la prestarea de servicii furnizate de aceștia nu este decât unul dintre elementele care trebuie luate în considerare pentru a determina acest caracter social (a se vedea prin analogie

Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 39). Această situație se regăsește *a fortiori* în speță, întrucât din aceleași linii directoare pare că nu este posibil să se apeleze la experți independenți decât „cu titlu excepțional”, în special pentru a răspunde „perioadelor de vârf ale cererilor”.

50 De altfel, a face să depindă recunoașterea ca organism având un caracter social numai de împrejurarea că persoana impozabilă în cauză a fost mandatată de o altă persoană impozabilă recunoscută deja ca atare ar însemna, în definitiv, să se permită acesteia să exercite puterea de apreciere lăsată statului membru și ar risca, astfel cum a arătat în esență guvernul german, să permită eludarea criteriilor enunțate de dreptul național în vederea acordării acestei recunoașteri.

51 În al doilea rând, deși este adevărat că faptul că costurile prestațiilor în cauză sunt suportate în mare parte de un organism de securitate socială, precum casa de asigurări pentru dependență, constituie un element care trebuie luat în considerare în vederea evaluării calității de organism având un caracter social al persoanei impozabile în cauză, importanța acestui element este redusă atunci când suportarea acestor costuri de către casa de asigurări menționată nu este efectuată, precum în speță, decât în mod indirect, prin intermediul MDK, fără ca ea să se bazeze pe o decizie expresă a respectivei case sau să rezulte dintr-un contract încheiat de aceasta cu persoana impozabilă amintită în vederea furnizării respectivelor prestații. În această privință, nu poate fi suficientă simpla posibilitate de a încheia un contract, fără să fi fost utilizată.

52 În al treilea rând, din dosarul de care dispune Curtea nu reiese că alte persoane impozabile de drept privat care desfășoară aceleași activități ca pârâta din litigiul principal ar beneficia de o recunoaștere ca organism având un caracter social în împrejurări similare celor care caracterizează situația acesteia din urmă. În consecință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, refuzul acordării, în speță, a unei astfel de recunoașteri nu pare să aducă atingere principiului neutralității fiscale.

53 Astfel, împrejurările evidențiate de instanța de trimitere nu sunt de natură să demonstreze că, în cauza principală, Republica Federală Germania a depășit limitele puterii de apreciere de care beneficiază în scopul acestei recunoașteri, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

54 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că:

– întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență de către un expert independent pentru serviciul medical al unei case de asigurări pentru dependență, care sunt utilizate de aceasta pentru a aprecia întinderea drepturilor la prestațiile de ajutor social și securitate socială de care pot beneficia persoanele asigurate de aceasta, constituie o prestare de servicii direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, în măsura în care este esențială pentru asigurarea bunei executări a operațiunilor din această materie;

– această dispoziție nu se opune ca expertului respectiv să i se refuze recunoașterea calității de organism având un caracter social, chiar dacă, în primul rând, acesta furnizează prestațiile sale referitoare la întocmirea rapoartelor de evaluare a stării de dependență în calitate de subcontractant, la cererea serviciului medical menționat, care a făcut obiectul unei astfel de recunoașteri, în al doilea rând, costurile întocmirii acestor rapoarte sunt suportate, în mod indirect și forfetar, de casa de asigurări pentru dependență în cauză și, în al treilea rând, expertul respectiv are posibilitatea, în temeiul legislației interne, de a încheia direct cu această casă un contract privind întocmirea respectivelor rapoarte pentru a beneficia de această recunoaștere, însă nu a utilizat această posibilitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că:

– **întocmirea de rapoarte de evaluare a stării de dependență de către un expert independent pentru serviciul medical al unei case de asigurări pentru dependență, care sunt utilizate de aceasta pentru a aprecia întinderea drepturilor la prestațiile de ajutor social și securitate socială de care pot beneficia persoanele asigurate de aceasta, constituie o prestare de servicii direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, în măsura în care este esențială pentru asigurarea bunei executări a operațiunilor din această materie;**

– **această dispoziție nu se opune ca expertului respectiv să i se refuze recunoașterea calității de organism având un caracter social, chiar dacă, în primul rând, acesta furnizează prestațiile sale referitoare la întocmirea rapoartelor de evaluare a stării de dependență în calitate de subcontractant, la cererea serviciului medical menționat, care a făcut obiectul unei astfel de recunoașteri, în al doilea rând, costurile întocmirii acestor rapoarte sunt suportate, în mod indirect și forfetar, de casa de asigurări pentru dependență în cauză și, în al treilea rând, expertul respectiv are posibilitatea, în temeiul legislației interne, de a încheia direct cu această casă un contract privind întocmirea respectivelor rapoarte pentru a beneficia de această recunoaștere, însă nu a utilizat această posibilitate.**

Semnături