Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

8. listopada 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeća – Članak 132. stavak 1. točka (g) – Pružanje usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom – Izrada izvješća o procjeni potrebe za njegom – Porezni obveznik kojeg je angažirala medicinska služba osiguranja za njegu –Tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti”

U predmetu C-657/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 10. travnja 2019., koju je Sud zaprimio 4. rujna 2019., u postupku

Finanzamt D

protiv

E,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu, A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, u svojstvu predsjednice osmog vijeća, F. Biltgen, i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Finanzamt D, P. Kröger, u svojstvu agenta,

– za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Mantl i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta D (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i osobe E u vezi s izuzećem od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) usluga koje je ta osoba pružila, a koje se sastoje od sastavljanja, u svojstvu podugovaratelja medicinske službe zdravstvenog osiguranja, izvješća o procjeni potrebe osiguranika tog osiguranja za njegom.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 131. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u njezinu poglavlju 1. glave IX., naslovljenom „Opće odredbe”, glasi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

4 Poglavlje 2. glave IX. navedene direktive naslovljeno je „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”. To poglavlje sadržava članke 132. do 134. navedene direktive.

5 U skladu s člankom 132. stavkom 1. navedene direktive:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;

[…]

(g) isporuke usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti;

[…]”

6 Članak 134. Direktive o PDV-u propisuje:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

[…]”

Njemačko pravo

7 Članak 1. stavak 1. točka 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (BGBl. I, 2008., str. 2794.) (u daljnjem tekstu: UStG), određuje da PDV-u podliježu isporuke i druge usluge koje poduzetnik u okviru svojeg poslovanja pruža uz naknadu na državnom području.

8 U skladu s člankom 4. UStG-a, među transakcijama iz članka 1. stavka 1. točke 1. tog zakona izuzete su:

„[…]

14. a) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja zanimanja liječnika, stomatologa, zdravstvenog stručnjaka (Heilpraktiker), fizioterapeuta, primalje ili bilo koje druge analogne medicinske ili paramedicinske djelatnosti. […];

b) bolnička i medicinska skrb, uključujući dijagnostiku, zdravstvene pretrage, prevenciju, rehabilitaciju, pomoć pri porodu i usluge hospicija, kao i s time usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava. […]

15. usluge koje zakonski nositelji socijalne sigurnosti […]

a) pružaju jedni drugima,

b) pružaju osiguranicima […]

15a. Usluge koje medicinske službe zdravstvenog osiguranja (članak 278. [Knjige V. Sozialgesetzbucha (Socijalni zakonik)]) […] pružaju jedne drugima ili pružaju zakonskim nositeljima na temelju Zakona […]

16. Isporuke usluga usko vezanih uz iskorištavanje ustanova za pomoć ili zdravstvenu zaštitu osoba kojima je potrebna fizička, mentalna ili psihološka pomoć koju pružaju

[…]

k) [od 1. srpnja 2013.: l)] ustanove čije su troškove za pomoć ili skrb tijekom prethodne kalendarske godine u najmanje 40 % [25 % od 1. srpnja 2013.] slučajeva u cijelosti ili u velikoj mjeri plaćali zakonski nositelji socijalnog osiguranja ili socijalne pomoći. […]”

9 Članak 18. Knjige XI. Socijalnog zakonika, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (BGBl. I 2012., str. 2246. (u daljnjem tekstu: SGB XI), predviđa:

„1. Fondovi za osiguranje zadužuju medicinsku službu zdravstvenog osiguranja ili druge neovisne stručnjake da provjere jesu li ispunjeni uvjeti za njegu i ocijene njezinu važnost. U okviru tog ispitivanja medicinska služba ili stručnjaci koje je za to zadužio fond za osiguranje trebaju utvrditi, ispitivanjem podnositelja zahtjeva, poteškoće s kojima se on susreće prilikom izvršavanja zadataka iz članka 14. stavka 4. kao i prirodu, opseg i vjerojatno trajanje potrebe za pomoći te odrediti postoji li teško ograničenje sposobnosti sudjelovanja u svakodnevnom životu […] Osim toga, valja također ustanoviti, ovisno o slučaju, prikladne, potrebne i razumne mjere za uklanjanje, smanjenje ili sprečavanje pogoršanja potrebe za njegom, uključujući medicinske usluge ponovnog učenja i prilagodbe; u tom pogledu osiguranici mogu od nadležne ustanove zatražiti medicinske usluge ponovnog učenja i prilagodbe […]

[…]

7. Zadaće medicinske službe obavljaju liječnici, u uskoj suradnji s njegovateljima i drugim nadležnim stručnjacima. […]”

10 Članak 53.a SGB-a XI određuje:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Savez fondova za osiguranje za njegu) utvrđuje smjernice u području socijalnog osiguranja za njegu,

1. o suradnji fondova za osiguranje za njegu s medicinskim službama;

2. o provedbi i jamstvu jedinstvene procjene;

3. o izvješćima i statistikama koje moraju pružati medicinske službe;

4. o osiguranju kvalitete procjene i pruženih savjeta […];

5. o načelima dopunskog i kontinuiranog osposobljavanja.

Smjernice mora odobriti Savezno ministarstvo zdravstva. One se određuju medicinskim službama.”

11 Odjeljak B1 Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) (Smjernice saveza fondova za zdravstveno osiguranje za njegu (savez zakonskog zdravstvenog osiguranja) za ocjenu potrebe za njegom (Smjernice za ocjenu)), u verziji od 8. lipnja 2009., predviđa, među ostalim, da „ocjene obavljaju osposobljeni i kvalificirani stručnjaci”, među kojima su „liječnici, medicinske sestre i drugi stručnjaci koji su na raspolaganju medicinskoj službi kako bi se nosili s redovnim radnim opterećenjem”. Taj odjeljak B1 određuje da, „[k]ako bi se odgovorilo na velik broj zahtjeva i na posebna tehnička pitanja, medicinska služba može angažirati liječnike, medicinske sestre ili druge nadležne stručnjake koji djeluju kao vanjsko osoblje”. U skladu s tim odjeljkom, „[k]ad su u iznimnim slučajevima angažirani samostalni liječnici, medicinske sestre za usluge kućne podrške, poduzetnici koji pružaju skrb radi stjecanja dobiti i osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost u području zdravstvene skrbi, treba osigurati da ne dođe do sukoba interesa”.

12 Točka 2. zahtjeva u pogledu kvalifikacija stručnjaka kako ih utvrđuju Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (Smjernice saveza fondova za osiguranje za njegu o suradnji fondova za osiguranje za njegu s drugim neovisnim stručnjacima (Smjernice o neovisnim stručnjacima)), u verziji od 6. svibnja 2013., utvrđuje, među ostalim, „stručne uvjete” koji se „zahtijevaju za izvršavanje zanimanja stručnjaka, u smislu smjernica za postupak utvrđivanja potrebe za njegom te konkretizacije sadržaja sredstva ocjene na temelju [SGB-a XI] (Smjernice za ocjenu-BRi)”. Prema navedenoj točki 2., te uvjete ispunjavaju ovlašteni liječnici, u skladu sa zahtjevima navedenima u istoj točki.

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 Tuženica u glavnom postupku diplomirana je medicinska sestra s osnovnim zdravstvenim obrazovanjem i akademskim obrazovanjem u području njegovateljstva te dodatnom osposobljenošću za upravljanje kvalitetom u području njegovateljstva. Njezine djelatnosti obuhvaćaju i oporezive usluge poučavanja u vezi s njegovateljstvom koje se odnosi na potrebu za njegom.

14 U razdoblju od 2012. do 2014. tuženica u glavnom postupku sastavila je, za račun medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (medicinska služba za zdravstveno osiguranje Donje Saske, Njemačka) (u daljnjem tekstu: MDK), izvješća o ocjeni potrebe za njegom određenih pacijenata radi

određivanja opsega njihovih prava na usluge zdravstvene skrbi koje pruža fond za osiguranje za njegu. Tijekom tog razdoblja MDK joj je poslao mjesečni obračun pruženih usluga, bez navođenja PDV-a. Tuženica u glavnom postupku prijavila je te usluge kao izuzete od PDV-a.

15 Nakon provedenog nadzora, porezna uprava smatrala je da djelatnost procjene potrebe za njegom nije bila izuzeta ni nacionalnim pravom ni pravom Unije. Slijedom toga, ona je odlukama od 3. veljače 2015. uvećala promet koji je prijavila tuženica u glavnom postupku za neto iznose naplaćene MDK-u i odredila PDV koji je potonji dugovao za 2012. i 2013. godinu kao i predujam PDV-a za prva tri tromjesečja 2014.

16 Osporavajući te odluke, tuženica u glavnom postupku podnijela je tužbu pred nadležnim prvostupanjskim sudom, koju je taj sud u bitnome prihvatio. Oslanjajući se na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u, navedeni je sud smatrao da je izrada stručnih izvješća u području skrbi izuzeta od PDV-a kao „usluga usko povezana sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom” u smislu te odredbe. U tom je kontekstu istaknuo da su od studenoga 2012. fondovi za osiguranje za njegu zakonski mogli povjeriti zadaće procjene osiguranika neovisnim stručnjacima, tako da se tuženica u glavnom postupku, s obzirom na to da ju je angažirao MDK, mogla pozvati na to izuzeće.

17 Porezna uprava podnijela je *Revision* (reviziju) pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdeći da su nacionalne odredbe o izuzeću od PDV-a, koje ne predviđaju izuzeće u pogledu usluga procjene o kojima je riječ u glavnom postupku, u skladu s pravom Unije.

18 Sud koji je uputio zahtjev ističe da, u skladu s nacionalnim pravom, tuženica u glavnom postupku ne može ostvariti pravo na izuzeće od PDV-a za predmetne usluge procjene. Međutim, taj sud ne isključuje da se ona može izravno pozvati na izuzeće predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u za usluge usko povezane sa socijalnom skrbi i zaštitom.

19 Međutim, prema mišljenju tog suda, nije sigurno da se tuženica u glavnom postupku može koristiti tim izuzećem. Naime, kako bi se ono na nju moglo primijeniti, trebala bi se ispuniti dva uvjeta. S jedne strane, kad je riječ o uvjetu prema kojem predmetne usluge moraju biti potrebne i usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, moglo bi se smatrati da je on ispunjen jer usluge procjene potrebe za njegom, poput onih koje pruža tuženica u glavnom postupku, omogućuju predmetnom fondu za osiguranje za njegu da ocijeni potrebu za njegom svojih osiguranika, u svrhu utvrđivanja njihova prava na usluge obuhvaćene socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom.

20 Međutim, u tom pogledu postoji sumnja jer se, prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, u kojoj se upućuje na presudu od 12. ožujka 2015., „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), pružanje usluga ne smatra usko povezanim sa socijalnom skrbi ako se one ne pružaju izravno osobi kojoj je potrebna njega, nego tijelu kojem su one potrebne za izvršenje vlastitih izuzetih usluga u korist te osobe.

21 Osim toga, u presudi od 20. studenoga 2003., Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) Sud je isključio postojanje prava na izuzeće na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u u situaciji usporedivoj s onom o kojoj je riječ u glavnom postupku, koju karakterizira izrada stručnog izvješća o zdravstvenom stanju osobe radi dodjele invalidske mirovine.

22 S druge strane, ako bi se prihvatilo da se usluge procjene potrebe za njegom, poput onih koje pruža tuženica u glavnom postupku, sastoje od pružanja usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, postavlja se pitanje može li se dotičnog pružatelja smatrati tijelom koje je dotična država članica priznala kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti i stoga ispunjava drugi uvjet predviđen člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u.

23 U tom pogledu, kao prvo, sud koji je uputio zahtjev ne isključuje da takvo priznavanje može proizlaziti iz činjenice da je dotični pružatelj svoje usluge pružio u svojstvu podugovaratelja za račun tijela priznatog nacionalnim pravom, u ovom slučaju MDK-a, jer pojam tijela priznatog nacionalnim pravom može uključivati i fizičke osobe ili privatne subjekte koji imaju cilj stjecanja dobiti. Iako je na državama članicama da propišu pravila o priznavanju takvih tijela i iako, prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, priznavanje tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti ne obuhvaća podugovaratelje takvog tijela, moglo bi se doći do drukčijeg zaključka jer zbog postojanja smjernica o procjeni potrebe za njegom odredbe uređuju MDK-ov angažman trećih osoba za izradu procjena.

24 Kao drugo, iako podugovaranje samo po sebi nije dovoljno u tu svrhu, sud koji je uputio zahtjev pita se može li priznanje svojstva tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti proizlaziti iz činjenice da troškove povezane s podugovarateljem snose tijela socijalne zaštite, pri čemu to pokrivanje troškova prema pravu Unije predstavlja relevantan element u tom pogledu. Međutim, u ovom slučaju predmetni fond snosi te troškove samo neizravno i paušalno, odnosno posredstvom MDK-a, koji plaća podugovaratelja. Prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, neizravno financiranje troškova od strane tijela socijalne zaštite može biti dovoljno, ali u tom pogledu i dalje postoje sumnje jer je njemački zakonodavac, prilikom prijenosa Direktive o PDV-u, u tom kontekstu djelomično upotrijebio pojam „naknada”, koji može zahtijevati svjesno i dobrovoljno preuzimanje troškova od strane tijela socijalne zaštite.

25 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev želi znati može li se, u slučaju kada troškove povezane s podugovarateljem neizravno snosi tijelo socijalne zaštite, priznavanje tog podugovaratelja kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti uvjetovati postojanjem stvarnog sklapanja ugovora s tijelom za socijalnu skrb ili socijalnu zaštitu ili je u tu svrhu dovoljno da se ugovor može sklopiti u skladu s nacionalnim pravom. U tom pogledu ističe da to pravo od 30. listopada 2012. predviđa da fondovi za osiguranje za njegu mogu povjeriti nezavisnim stručnjacima da umjesto MDK-a ocijene potrebu osiguranika za njegom. Ti nezavisni stručnjaci moraju ispunjavati zahtjeve kvalifikacija koji su detaljno određeni u smjernicama koje donose ti fondovi. Moglo bi se smatrati da u toj situaciji postoji ugovor, ako to pravo Unije dopušta.

26 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojima porezni obveznik u ime [MDK-a] izdaje mišljenja o potrebi pacijenata za njegom, riječ o djelatnosti koja ulazi u područje primjene članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u]?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje:
   (a) Je li za priznavanje poduzetnika kao tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u] dostatno da taj poduzetnik pruža usluge kao podugovaratelj u ime tijela koje se na temelju nacionalnog prava priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u]?
   (b) U slučaju niječnog odgovora na drugo pitanje pod (a): Je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku činjenica da zdravstvena osiguranja i osiguranja za njegu paušalno preuzimaju troškove priznatog tijela u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u] dostatna da se i podugovaratelj tog tijela smatra priznatim tijelom?
   (c) U slučaju niječnog odgovora na drugo pitanje pod (a) i (b): Može li država članica uvjetovati priznavanje kao tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti time da porezni obveznik zaista treba sklopiti ugovor s nositeljem socijalne zaštite ili socijalne skrbi, ili je za priznavanje dostatno to da u skladu s nacionalnim pravom postoji mogućnost sklapanja ugovora?”

O prethodnim pitanjima

27 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da:

– sastavljanje neovisnog stručnjaka izvješća o procjeni potrebe za njegom za račun medicinske službe fonda za osiguranje za njegu, kojima se potonji koristi za procjenu opsega prava na usluge socijalne skrbi i socijalne zaštite kojima se mogu koristiti njegovi osiguranici, predstavlja pružanje usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i zaštitom;

– se toj odredbi protivi to da se tom stručnjaku odbije priznati status tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti iako, kao prvo, pruža svoje usluge, koje se odnose na sastavljanje izvješća o procjeni potrebe za njegom, u svojstvu podugovaratelja, na zahtjev navedene medicinske službe, kojoj je taj status priznat; kao drugo, troškove sastavljanja tih izvješća snosi, neizravno i paušalno, dotični fond za osiguranje za njegu te, kao treće, navedeni stručnjak može, na temelju unutarnjeg prava, da bi mu se mogao priznati takav status, izravno s tim fondom sklopiti ugovor o izradi navedenih izvješća, ali nije se koristio tom mogućnosti.

28 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzećâ u članku 132. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti. Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići tim izuzećima i ono mora poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti, koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a. Stoga to pravilo strogog tumačenja ne znači da uvjete korištene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 22. i navedena sudska praksa).

29 Glede cilja koji se želi postići izuzećem iz članka 13. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, osiguravanjem povoljnijeg tretmana u području PDV-a pojedinim isporukama usluga od općeg interesa obavljenima u socijalnom sektoru, to izuzeće ima za cilj smanjiti njihove troškove i na taj ih način učiniti dostupnijima pojedincima koji se njima mogu koristiti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 41.).

30 Kako to proizlazi iz teksta te odredbe, izuzeće koje ona predviđa primjenjuje se na isporuku usluga i robe koje su, s jedne strane, usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu i koje, s druge strane, pružaju subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 21.).

31 Kad je riječ, kao prvo, o uvjetu prema kojem isporuke usluga moraju biti usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, treba ga tumačiti s obzirom na članak 134. točku (a) Direktive o PDV-u, koji u svakom slučaju zahtijeva da isporuke robe ili usluga o kojima je riječ budu nužne za obavljanje transakcija obuhvaćenih socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom (vidjeti u tom smislu presudu od 9. veljače 2006., Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, t. 24. i 25.).

32 Međutim, u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev ističe da isporuke usluga o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od sastavljanja izvješća o procjeni potrebe za njegom, u načelu ispunjavaju taj uvjet jer su, prema njegovim utvrđenjima, koja dijele i zainteresirane osobe iz članka 23. Statuta Suda Europske unije koje su podnijele očitovanja, ta izvješća, koja je sastavio za to obrazovani stručnjak, potrebna fondu za osiguranje za njegu da bi izvršio svoje zadaće u području socijalne skrbi i socijalne zaštite, među kojima su osobito financiranje usluga povezanih s njegom u korist njegovih osiguranika.

33 Međutim, navedeni sud izražava sumnje u pogledu činjenice da bi iz sudske prakse Suda moglo proizlaziti da se isporuke usluga, čak i ako su nužne za osiguranje pravilne provedbe usluga socijalne skrbi i socijalne zaštite, ipak ne smatraju usko povezanima sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom ako se ne pružaju izravno osobama kojima je potrebna njega, nego drugom poreznom obvezniku, kojem su nužne za izvršavanje vlastitih izuzetih usluga.

34 U tom pogledu, kao prvo, iako je točno, kao što to proizlazi iz navođenja usluga koje pružaju domovi umirovljenika u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, da izuzeće predviđeno tom odredbom obuhvaća, među ostalim, usluge podrške i skrbi kojima se izravno koriste osobe na koje se odnose predmetne mjere socijalne skrbi, ni tekst navedene odredbe ni njezin cilj ne sadržavaju indicije prema kojima su od tog izuzeća isključene usluge koje, iako se ne pružaju izravno navedenim osobama, nisu ništa manje potrebne za izvršavanje djelatnosti socijalne skrbi i zaštite. To može biti slučaj s isporukama usluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje tijelu zaduženom za izvršenje tih djelatnosti omogućuju da odredi imaju li zainteresirane osobe pravo na korištenje uslugama socijalne skrbi i socijalne zaštite te da učinkovito donosi odluke u tom području.

35 Naime, s jedne strane, s obzirom na tekst članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, ta odredba ne postavlja nijedan uvjet u vezi s korisnikom izuzetih usluga, nego, naprotiv, daje važnost njihovoj bitnoj prirodi te svojstvu subjekta koji pruža usluge ili isporučuje predmetnu robu (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 46.).

36 S druge strane, kao što je to istaknula njemačka vlada, cilj izuzeća o kojem je riječ u glavnom postupku, koji se sastoji od smanjenja troškova djelatnosti navedenih u navedenoj odredbi, potvrđuje tumačenje prema kojem izuzeće isporuka usluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku od PDV-a ne ovisi o pitanju komu su one pružene jer su one nužna faza u provedbi mjera socijalne skrbi i zaštite te bi učinak njihova podvrgavanja PDV-u nužno bio porast troškova navedenih djelatnosti.

37 Prema tome, da bi se isporuka usluga koje se odnose na izradu izvješća o procjeni potrebe za njegom smatrala usko vezanom uz socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, nije potrebno da se te usluge pružaju izravno osobama kojima je potrebna njega (vidjeti po analogiji presudu od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 31. i 32.).

38 Kao drugo, u tom kontekstu nije relevantna okolnost da je tuženica u glavnom postupku pružala dotične usluge, u svojstvu podugovaratelja, drugom poreznom obvezniku, u ovom slučaju MDK-u, kojem su one nužne kako bi mogao pružati vlastite izuzete usluge, koje pruža za predmetni fond za osiguranje za njegu.

39 U tom pogledu, iako je Sud u točki 28. presude od 12. ožujka 2015., „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), kad je riječ o izuzeću predviđenom u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, smatrao da isporuke usluga koje se odnose na stavljanje na raspolaganje drugom poreznom obvezniku radnika nisu kao takve isporuke usluga od općeg interesa pružene u socijalnom sektoru, iz toga ne proizlazi da pružanje drukčijih usluga – odnosno onih koje se odnose na izradu izvješća o procjeni potrebe za njegom, za koje je nesporno da su kao takve nužne da bi se dotičnom fondu za osiguranje za njegu omogućilo da u potpunosti ispuni svoje zadaće socijalne prirode – nije usko vezano uz socijalnu skrb i zaštitu samo zato što se podugovaranjem pružaju MDK-u.

40 Osim toga, točno je da je Sud u točki 43. presude od 20. studenoga 2003., Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) – u kontekstu članka 13.A stavka 1. točke (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), koji je bez bitnih izmjena preuzet u članku 132. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u – smatrao da usluga koja se sastoji od izrade stručnog medicinskog izvješća u svrhu davanja odgovora na pitanja istaknuta u okviru zahtjeva za to izvješće, ali se izvršava da bi trećemu omogućila da donese odluku koja proizvodi pravne učinke prema dotičnoj osobi ili drugim osobama, nije izuzeta od PDV-a

kao „pružanje medicinske skrbi” jer glavni cilj te usluge nije zaštita (što uključuje održavanje ili potpunu uspostavu) zdravlja dotične osobe tim izvješćem putem izuzetih djelatnosti, već ispunjenje zakonskog ili ugovornog uvjeta predviđenog u postupku donošenja odluka koji se odnosi na dodjelu invalidske mirovine.

41 Međutim, kao što je to istaknula Europska komisija, iz toga ne slijedi da sastavljanje izvješća o procjeni potrebe osobe za njegom, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nije nužno i da nije usko povezano s izvršavanjem predmetnog fonda djelatnosti socijalne skrbi i socijalne zaštite, na koje je obvezan.

42 Kao drugo, kad je riječ o uvjetu prema kojem isporuke usluga, kako bi bile izuzete, moraju pružati tijela javnog prava ili druga tijela koja dotična država članica priznaje kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da tuženica u glavnom postupku nije obuhvaćena pojmom subjekta javnog prava, tako da se može koristiti predmetnim izuzećem samo ako potpada pod pojam „druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti”, u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

43 Valja podsjetiti na to da članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u ne navodi ni uvjete ni načine priznanja svojstva posvećenosti socijalnoj dobrobiti subjekata različitih od subjekata javnog prava. Stoga je, u načelu, zadaća nacionalnog prava svake države članice da propiše pravila u skladu s kojima se takvo priznanje može dodijeliti takvim subjektima, u pogledu čega države članice raspolažu diskrecijskom ocjenom (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 32. i 34.).

44 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da nacionalna tijela prilikom priznanja svojstva posvećenosti socijalnoj dobrobiti subjekata različitih od subjekata javnog prava moraju, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, uzeti u obzir više elemenata. Među njima se mogu nalaziti i posebne odredbe, bilo da su nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, poreznog ili socijalnog karaktera, od općeg interesa u vezi s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika, činjenica da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje kao i činjenica da troškove isporuka u pitanju u velikoj mjeri mogu snositi zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite, osobito kada privatni operatori održavaju ugovorne odnose s tim subjektima (vidjeti u tom smislu presude od 10. rujna 2002., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, t. 58. i od 21. siječnja 2016. Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 35.).

45 Samo ako država članica nije poštovala granice svoje diskrecijske ovlasti, porezni obveznik može se pozvati na izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u kako bi se usprotivio nacionalnom propisu koji nije u skladu s tom odredbom. U tom je slučaju na nacionalnom sudu da utvrdi, s obzirom na sve relevantne elemente, je li porezni obveznik priznat kao posvećen socijalnoj dobrobiti, u smislu navedene odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 28. i 32.).

46 U ovom slučaju, iako je tuženica u glavnom postupku pružala usluge kao podugovaratelj MDK-a, koji je na temelju njemačkog prava priznat kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti, njoj samoj to svojstvo nije priznato. Prema objašnjenjima koja su, među ostalim, pružili porezna uprava i njemačka vlada, neovisni stručnjaci pod uvjetima utvrđenima u članku 4. točki 16. podtočki (k) (od 1. srpnja 2013.: podtočka (l)) svakako se mogu priznati kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti ako s fondom za osiguranje za njegu izravno sklope ugovor o pružanju navedenih usluga, pri čemu izravno sklapanje takvog ugovora tom fondu omogućuje da sam provjeri profesionalne kompetencije tih stručnjaka i da tako zajamči kvalitetu pruženih usluga. Međutim, prema istom pojašnjenju, tuženica u glavnom postupku nije sklopila takav ugovor, tako da se ne može pozvati na takvo priznanje na temelju njemačkog prava.

47 Stoga sud koji je uputio zahtjev želi znati, s obzirom na elemente koje je istaknuo u svojem drugom pitanju, je li Savezna Republika Njemačka prekoračila granice svoje diskrecijske ovlasti time što nije predvidjela mogućnost da se neovisnog stručnjaka koji se nalazi u situaciji poput one tuženice u glavnom postupku prizna kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti.

48 U tom kontekstu, iako je na sudu koji je uputio zahtjev da razmotri to pitanje uzimajući u obzir sve relevantne elemente, treba mu dati sljedeća pojašnjenja.

49 Kao prvo, okolnost da je uključivanje neovisnih stručnjaka u procjenu potrebe za njegom osiguranika fonda za osiguranje za njegu predviđeno u odjeljku B 1 smjernica navedenih u točki 11. ove presude nije sama po sebi dovoljna kako bi se utvrdilo da su predmetni stručnjaci posvećeni socijalnoj dobrobiti jer je postojanje posebnih odredbi koje se odnose na pružanje usluga koje oni pružaju samo jedan od elemenata koje treba uzeti u obzir pri utvrđivanju te posvećenosti socijalnoj dobrobiti (vidjeti po analogiji presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 39.). To je osobito tako u ovom slučaju, s obzirom na to da se čini da iz tih istih smjernica proizlazi da je mogućnost obraćanja neovisnim stručnjacima moguća samo „iznimno”, osobito kako bi se odgovorilo na „velik broj zahtjeva”.

50 Osim toga, kad bi se priznavanje kao tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti izvelo samo iz okolnosti da je predmetnog poreznog obveznika ovlastio drugi porezni obveznik kojem je to svojstvo već priznato, to bi u konačnici značilo da bi se tom poreznom obvezniku prepustilo izvršavanje diskrecijske ovlasti priznate državi članici i moglo bi, kao što je to u biti istaknula njemačka vlada, omogućiti zaobilaženje kriterija navedenih u nacionalnom pravu u svrhu odobravanja tog priznavanja.

51 Kao drugo, iako je točno da je činjenica da troškove predmetnih davanja u velikom dijelu snosi tijelo socijalne zaštite, kao što je to fond za osiguranje za njegu, element koji treba uzeti u obzir u svrhu ocjene je li dotični porezni obveznik tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti, važnost tog elementa je smanjena ako taj fond te troškove, kao u ovom slučaju, snosi samo neizravno, posredstvom MDK-a, a da se to ne temelji na izričitoj odluci navedenog fonda niti proizlazi iz ugovora koji je on sklopio s navedenim poreznim obveznikom u svrhu pružanja navedenih usluga. U tom pogledu nije dovoljna sama mogućnost sklapanja ugovora a da nije iskorištena.

52 Kao treće, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da bi drugim privatnopravnim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti kao tuženica u glavnom postupku u okolnostima sličnima onima koje obilježavaju njezin položaj bilo priznato svojstvo tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti. Slijedom toga, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, ne čini se da u ovom slučaju odbijanje priznavanja takvog svojstva ugrožava načelo porezne neutralnosti.

53 Stoga se u okolnostima koje je istaknuo sud koji je uputio zahtjev ne može dokazati da je Savezna Republika Njemačka u glavnom postupku prekoračila granice diskrecijske ovlasti koju ima u svrhu tog priznavanja, na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

54 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da:

– sastavljanje neovisnog stručnjaka izvješća o procjeni potrebe za njegom za račun medicinske službe fonda za osiguranje za njegu, kojima se potonji koristi za procjenu opsega prava na usluge socijalne skrbi i socijalne zaštite kojima se mogu koristiti njegovi osiguranici, predstavlja pružanje usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i zaštitom ako je nužno da bi se osiguralo pravilno provođenje transakcija u tom području;

– toj se odredbi protivi to da se tom stručnjaku odbije priznati status tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti iako, kao prvo, pruža svoje usluge, koje se sastoje od sastavljanja izvješća o procjeni potrebe za njegom, u svojstvu podugovaratelja, na zahtjev navedene medicinske službe, kojoj je taj

status priznat; kao drugo, troškove sastavljanja tih izvješća snosi, neizravno i paušalno, dotični fond za osiguranje za njegu te, kao treće, navedeni stručnjak može, na temelju unutarnjeg prava, da bi mu se mogao priznati takav status, izravno s tim fondom sklopiti ugovor o izradi navedenih izvješća, ali nije se koristio tom mogućnosti.

Troškovi

55 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da:

– **sastavljanje neovisnog stručnjaka izvješća o procjeni potrebe za njegom za račun medicinske službe fonda za osiguranje za njegu, kojima se potonji koristi za procjenu opsega prava na usluge socijalne skrbi i socijalne zaštite kojima se mogu koristiti njegovi osiguranici, predstavlja pružanje usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi i zaštitom ako je nužno da bi se osiguralo pravilno provođenje transakcija u tom području;**

– **toj se odredbi protivi to da se tom stručnjaku odbije priznati status tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti iako, kao prvo, pruža svoje usluge, koje se sastoje od sastavljanja izvješća o procjeni potrebe za njegom, u svojstvu podugovaratelja, na zahtjev navedene medicinske službe, kojoj je taj status priznat; kao drugo, troškove sastavljanja tih izvješća snosi, neizravno i paušalno, dotični fond za osiguranje za njegu te, kao treće, navedeni stručnjak može, na temelju unutarnjeg prava, da bi mu se mogao priznati takav status, izravno s tim fondom sklopiti ugovor o izradi navedenih izvješća, ali nije se koristio tom mogućnosti.**

Potpisi