

Zadeva C-657/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

4. september 2019

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

10. april 2019

Tožena stranka in revidentka:

Finanzamt D

Tožeča stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo:

E

Predmet postopka v glavni stvari

Davek na dodano vrednost, priprava izvedenskega mnenja za nosilce zdravstvenega zavarovanja in nosilce zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali gre v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, v katerih davčni zavezanec po naročilu zdravstvene službe zdravstvene zavarovalnice pripravi izvedensko mnenje glede potrebe po pomoči in postrežbi bolnika, za dejavnost, ki spada na področje uporabe člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Direktiva 2006/112/ES)?

2. V primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje:

(a) Ali za to, da se podjetje prizna za organizacijo socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112/ES, zadostuje, da ta kot podizvajalec opravi storitev po naročilu organizacije, ki je po nacionalnem pravu priznana kot organizacija socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112/ES?

(b) Če je odgovor na drugo vprašanje, točka (a), nikalen: Ali v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, pavšalni prevzem stroškov priznane organizacije v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112/ES s strani nosilcev zdravstvenega zavarovanja in nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi zadostuje, da je treba tudi podizvajalca te organizacije obravnavati kot priznano organizacijo?

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

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), zlasti člena 132 in 134

Navedene določbe nacionalnega prava

Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: UStG), zlasti člen 4

Socialni zakonik – Enajsta knjiga – Socialno zavarovanje za primer potrebe po pomoči in postrežbi (v nadaljevanju: SGB XI), zlasti členi 18, 53a in 53b

Smernice Spitzenverband Bund der Pflegekassen (krovno združenje zveze nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi) o izvedenskem mnenju glede potrebe po pomoči in postrežbi (v nadaljevanju: Smernice o presoji), zlasti oddelek B 1

Smernice Spitzenverband Bund der Pflegekassen (krovno združenje zveze nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi) o sodelovanju nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi z drugimi neodvisnimi izvedenci (v nadaljevanju: Smernice o neodvisnih izvedencih), zlasti točka 2

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 V vsaki nemški zvezni deželi obstaja delovna skupina, ki se imenuje „zdravstvena služba zdravstvenega zavarovanja“ (Medizinischer Dienst der Krankenversicherung; v nadaljevanju: MDK), ki je med drugim pristojna, da za nosilce zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, ustanovljene pri nosilcih zdravstvenega zavarovanja, pripravlja izvedenska mnenja glede potrebe po pomoči in postrežbi zavarovancev. Izvedenska mnenja podajajo zdravniki, delavci na področju zdravstvene nege in drugi strokovnjaki, ki jih MDK ima za reševanje tekočega pripada zadev. MDK lahko za reševanje prošelj v primeru velike delovne obremenitve in za posebna strokovna vprašanja najame zdravnike, delavce na področju zdravstvene nege ali druge ustrezne strokovnjake kot zunanje sodelavce. Odgovornost za izvedensko mnenje nosi MDK tudi takrat, ko so sodelovali zunanji izvedenci. Zahteve za usposobljenost izvedencev so podrobno urejene.
- 2 Tožeča stranka je izobražena medicinska sestra z osnovno medicinsko izobrazbo in univerzitetno izobrazbo s področja zdravstvene nege ter dodatno poklicno usposobljena za upravljanje kakovosti na področju nege. Njeno podjetje se je ukvarjalo tudi z obdavčljivo izobraževalno dejavnostjo, in sicer je delala kot učiteljica za nego.
- 3 Od 2012 do 2014 je tožeča stranka kot zunanja izvedenka za MDK Niedersachsen (v nadaljevanju: MDK NS) pripravila izvedenska mnenja o potrebi bolnikov po pomoči in postrežbi. MDK NS ji je mesečno obračunala te storitve, pri čemer pa ni izkazala nobenega davka na dodano vrednost. Tožeča stranka je transakcije iz svoje dejavnosti izvedenstva prikazala kot oproščene davka, vendar je odbitek vstopnega davka uveljavljala neomejeno od vseh vstopnih storitev.
- 4 Toženi Finanzamt (davčni urad; v nadaljevanju: davčni urad) je menil, da dejavnosti izvedenstva niso oproščene davka niti v skladu z nacionalnim pravom niti v skladu s pravom Unije. Do sedaj obračunane transakcije je povečal za neto zneske, zaračunane MDK NS, in z odločbami z dne 3. februarja 2015 ustrezno določil davek na dodano vrednost za 2012 in 2013 ter za obračune za prvo do tretje četrtletje 2014.
- 5 Tožeča stranka je pri Finanzgericht (finančno sodišče) vložila tožbo proti tem odločbam. To je delno ugodilo tožbi in je v obrazložitvi v bistvu navedlo, da je priprava izvedenskega mnenja v zvezi z nego, ker je kot storitev „tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, oproščena davka ob neposrednem sklicevanju na pravo Unije. Z možnostjo nosilcev zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi, ki je zakonsko predvidena od novembra 2012, in sicer da najamejo neodvisne izvedence za podajanje izvedenskih mnenj o zavarovancih socialnega varstva, naj bi država tožečo stranko zaradi naročila MDK NS tudi priznavala kot organizacijo socialnega pomena.

- 6 Finančni urad z revizijo, ki jo je vložil pri predložitvenem sodišču, očita kršitev materialnega prava. V bistvu navaja, da iz nacionalnih določb o oprostitvi davka ne izhaja nobena oprostitvev spornih storitev izvedenca. Ker naj bi bile te določbe v skladu s pravom Unije, naj neposredno sklicevanje na pravo Unije ne bi bilo mogoče. Na splošno naj ne bi bilo ugotovljeno, da je nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi hote prevzel stroške za izvedenstvo tožeče stranke.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 7 Rešitev spora je odvisna od odločitve Sodišča o razlagi Direktive 2006/112.

Presoja spora na podlagi nacionalnega prava

- 8 V skladu z nacionalnim pravom so sporne storitve obdavčljive, saj pogoji za oprostitvev davka iz člena 4 UStG niso izpolnjeni.
- 9 Oproščena „zdravstvena oskrba oseb“ v skladu s členom 4, točka 14, UStG ni podana, saj se storitve izvedencev MDK in s tem tudi storitve tožeče stranke lahko uporabijo samo kot podlaga za ugotovitev, v kakšni višini pripada zavarovancu pravica do povračila stroškov v skladu z zakonom o zavarovanju za primer potrebe po pomoči in postrežbi. Naloga MDK je izvedenska presoja za namene socialnega zavarovanja, ne pa zdravljenje.
- 10 Pri storitvah tožeče stranke ne gre niti za storitve varstva ali nege oseb v smislu člena 4, točka 16, UStG.
- 11 Nazadnje so tako v skladu s členom 4, točka 15, UStG kot tudi v skladu s členom 4, točka 15a, UStG davka oproščene samo transakcije tam omenjenih organizacij (na primer nosilcev socialnega zavarovanja oziroma MDK). Tožeča stranka, ki ni del MDK, te zahteve ne izpolnjuje.
- 12 V tem smislu je treba pripomniti, da člen 4, točka 15, in člen 4, točka 15a, UStG določata davčno oprostitvev samo za storitve socialnega skrbstva in socialne varnosti, ne pa tudi za storitve, ki so tesno povezane s temi storitvami, kot določa člen 132(1)(g) Direktive 2006/112. Zato se tožeča stranka morebiti lahko neposredno sklicuje na oprostitvev njenih storitev v skladu z zadnjenavedeno določbo, čeprav predložitveno sodišče o tem dvomi.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 13 S prvim vprašanjem naj bi se pojasnilo, ali dejavnost izvedenstva tožeče stranke spada pod pojem storitve, „ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112.
- 14 V skladu s sodno prakso Sodišča se oprostitvev davka, določene v členu 132 Direktive 2006/112, ne nanašajo na vse dejavnosti v javnem interesu, ampak le na

- tiste, ki so na seznamu in so v njem podrobno opisane (glej na primer sodbo z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 17). Zato ni niti mogoče vsake osebe, ki opravlja dejavnost v javnem interesu, obravnavati kot organizacijo, ki jo priznava država članica (sodba z dne 28. julija 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi, C-543/14, EU:C:2016:605, točka 60 in naslednje).
- 15 Izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitev iz člena 132 Direktive 2006/112, se razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela iz člena 2 Direktive 2006/112, na podlagi katerega se DDV pobira za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz člena 132 Direktive 2006/112, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (sodbi z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, točka 23, in z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 19).
 - 16 V obravnavanem primeru je zagotavljanje storitev nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi oproščena storitev socialnega skrbstva in socialnovarstvenega dela. Nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi je priznani ponudnik storitev v skladu s členom 132(1)(g) Direktive 2006/112.
 - 17 Pri storitvah izvedenstva tožeče stranke pa ne gre za storitve socialnega skrbstva ali socialnega varstva, saj je izvedenstvo namenjeno samo kot pomoč pri odločanju nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi pri izdaji odločb o dajatvah. Da se storitve MDK (tudi če jih opravi tretja oseba) opravljajo na podlagi SGB XI in so v javnem interesu, v tem smislu ne zadostuje.
 - 18 Vendar je sporno, ali gre pri dejavnosti izvedenstva za storitev, ki je „tesno povezana“ s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112.
 - 19 V skladu s sodno prakso Sodišča je lahko storitev, ki je tesno povezana z oproščeno dejavnostjo, oproščena davka, če je sama glavna dejavnost oproščena dejavnost in če tako glavno dejavnost kot tudi z njo tesno povezano storitev opravlja ena od organizacij, omenjenih v členu 132(1)(g) Direktive 2006/112 (sodbi z dne 9. februarja 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, točki 21 in 22, ter z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točki 34 in 36).
 - 20 V skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča pa ne gre za storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom, če se ne opravljajo za tiste, ki so potrebni pomoči, ampak za podjetje, ki jih potrebuje, da bi opravilo svojo oproščeno izstopno storitev za vsakokratnega bolnika ali osebo, potrebno pomoči. To velja na primer za posredovanje osebja ali splošne storitve poslovođenja in upravljanja.
 - 21 Temu ne nasprotuje, da je lahko v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča podana oproščena transakcija v skladu s členom 132(1)(c) Direktive 2006/112

tudi, če se storitve ne opravljajo za bolnike ali nosilce zdravstvenega zavarovanja. Za oprostitev davka v skladu s členom 132(1)(c) Direktive 2006/112 namreč ni pomemben prejemnik storitve, saj se predpostavka oprostitve davka, ki je povezana z osebo, nanaša na ponudnika storitve, ki mora biti nosilec medicinske in paramedicinske dejavnosti. Vprašljivo pa je, ali je ta ugotovitev prenosljiva na člen 132(1)(g) Direktive 2006/112.

- 22 Sodišče v sodbi z dne 20. novembra 2003, *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), v zvezi s primerljivim dejanskim stanjem ni upoštevalo davčne oprostitve v skladu s členom 132(1)(g) Direktive 2006/112.
- 23 Če naj bi vendarle bila podana „tesno povezana“ dejavnost, bi bila storitev tožeče stranke „nujna“ za dejavnost nosilca zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi v smislu člena 134(a) Direktive 2006/112, tako da ne bi bila izključena iz oprostitve davka. Za celovito presojo primera nege, zlasti invalidnosti in potrebe po pomoči, je namreč nujno sodelovanje delavcev na področju zdravstvene nege in drugih primernih strokovnjakov, ki so bodisi zaposleni pri MDK bodisi jih ta najame v posameznem primeru. Dejavnost tožeče stranke prav tako ne konkurira neposredno transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV (člen 134(b) Direktive 2006/112).

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 24 Drugo vprašanje se nanaša na pojem „organizacija socialnega pomena“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112. V skladu s sodno prakso Sodišča je ta pojem načeloma dovolj širok, da zajema tudi fizične osebe in pridobitne subjekte zasebnega prava (glej na primer sodbo z dne 28. novembra 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, točka 28).
- 25 V skladu s sodbama z dne 10. septembra 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, točki 54 in 58), in z dne 15. novembra 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 26), člen 132(1)(g) Direktive 2006/112 ne določa pogojev niti podrobnih pravil za priznanje. Nasprotno, nacionalno pravo vsake države članice mora določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko organizacijam odobri tako priznanje. Pri tem morajo nacionalni organi v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč upoštevati vidike, ki so odločilni za priznanje. V skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča k njim spadajo:
- obstoj posebnih predpisov, pri katerih gre lahko za nacionalne ali regionalne pravne ali upravne predpise, davčne predpise ali predpise s področja socialne varnosti,
 - javni interes, ki je povezan z dejavnostmi zadevnega davčnega zavezanca,
 - dejstvo, da so drugi davčni zavezanci z enako dejavnosti že dobili podobno priznanje, in

– prevzem večine stroškov spornih storitev s strani nosilcev zdravstvenih zavarovanj ali s strani drugi ustanov socialne varnosti.

Drugo vprašanje, točka (a)

- 26 V skladu z dosedanja sodno prakso predložitvenega sodišča je MDK sicer na podlagi člena 4, točka 15a, UStG priznana kot socialna organizacija v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112, vendar se to priznanje ne razširi na podizvajalce MDK. To izhaja zlasti iz tega, da se ureditev oprostitve iz člena 4, točka 15a, UStG s tem, da velja samo za storitve MDK, v skladu s pravom Unije navezuje značilnost, ki se nanaša na osebo. Načelo svobodne izbire organizacijske oblike ne pripelje do tega, da bi se tej značilnosti lahko odpovedalo.
- 27 Vendar je sporno, ali iz tega izhaja kaj drugega, da s smernicami o izvedenskem mnenju zdaj obstajajo še predpisi, ki jih je potrdil zvezni minister za zdravje in ki primarno urejajo vključitev tretjih oseb prek MDK v presojo, vendar so zavezujoče le za MDK. V tem bi lahko bilo podano zadostno priznanje, tudi če je izvedenec podizvajalec.

Drugo vprašanje, točka (b)

- 28 Če sam položaj podizvajalca ne zadostuje, je treba pojasniti, ali pavšalni prevzem stroškov glavnega podjetja s strani nosilcev zdravstvenega zavarovanja in zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi zadostuje, da je treba tudi podizvajalca te organizacije obravnavati kot priznano organizacijo v smislu členu 132(1)(g) Direktive 2006/112.
- 29 Sodišče je namreč odločilo, da se lahko med vidike, ki so pomembni za to, da se subjekt prizna kot socialna organizacija, med drugim šteje okoliščina, da sporne storitve v velikem delu prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti (sodna z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 31).
- 30 Sredstva, ki so potrebna za izvedenska mnenja MDK, zbirajo nosilci zdravstvenega zavarovanja s prispevkom, ki se izračuna na podlagi števila članov s prebivališčem na območju, za katero je pristojna MDK. Sredstva se nakažejo ne glede na to, ali je MDK za izpolnjevanje svojih nalog najela tretjo osebo. V obravnavanem primeru so torej nosilci zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi ter nosilci zdravstvenega zavarovanja nazadnje nosili vse stroške dejavnosti izvedenstva tožeče stranke.
- 31 Vsekakor je nemški zakonodajalec pri prenosu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112 v nacionalno pravo v zvezi z nujnim prevzemom stroškov s strani nosilcev zdravstvenega zavarovanja ali drugih organizacij socialne varnosti delno izbral pojem „plačilo“. Predpostavka „plačila“ je v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča, da pristojni nosilec pozna storitve, ki jih en podizvajalec opravi za drugo podjetje v okviru oproščene dejavnosti, in hoče nositi stroške za

to, četudi posredno. Če pa nosilec stroškov ne plača storitev podizvajalca, temveč samo storitve ponudnika storitev, ne gre za prevzem stroškov, ki ga je treba upoštevati pri presoji priznanja v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112.

- 32 V obravnavanem primeru se ni ugotovilo, ali je nosilec zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi v okviru pavšalnega prevzema stroškov za MDK vedel za posamezne storitve podizvajalca in ali jih je hotel „plačati“. Če posredno financiranje ne bi zadostovalo, bi bilo treba spor vrniti Finanzgericht (finančno sodišče).

Vprašanje 2(c)

- 33 Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen in položaj podizvajalca ne zadostuje, je treba poleg tega pojasniti, ali se sme, če nosilec socialnega varstva nosi stroške posredno, priznanje organizacije socialnega pomena pogojevati s tem, da je davčni zavezanec dejansko sklenil pogodbo z nosilcem socialnega zavarovanja ali socialnega skrbstva, ali pa za priznanje zadostuje, da bi se v skladu z nacionalnim pravom pogodba lahko sklenila.
- 34 V skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča lahko prevzem stroškov do takega priznanja v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112 pripelje samo takrat, če je zakonsko urejen. V skladu s tem lahko do priznanja na podlagi pogodbeno dogovorjenega prevzema stroškov pride samo, če za sklenitev pogodbe obstaja zakonska podlaga.
- 35 Če obstaja le nekaj zakonskih zahtev za sklenitev pogodbe, v skladu s to sodno prakso zadostuje že sama možnost sklenitve pogodbe. Če pa zakon določa številne pogoje za sklenitev pogodbe, sama abstraktna zmožnost prevzema stroškov ne zadostuje.
- 36 Člen 18(1), prvi stavek, SGB XI je bil z učinkom z dne 30. oktobra 2012 spremenjen tako, da lahko nosilci zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi namesto MDK najamejo tudi druge neodvisne izvedence, da presodijo, ali so izpolnjeni pogoji potrebe po pomoči in postrežbi in kakšna stopnja pomoči je podana.
- 37 Pri neposrednem najemanju neodvisnih izvedencev veljajo za nosilce zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi smernice o neodvisnih izvedencih, izdane v skladu s členom 53b SGB XI, v katerih so na primer v točki 2 podrobno urejene zahteve po usposobljenosti izvedencev, ki jih najamejo nosilci zavarovanja za primer potrebe po pomoči in postrežbi. To bi bilo mogoče razumeti tako, da pogodba obstaja, če je to dopustno glede na pravo Unije.