

Predmet C-657/19

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

4. rujna 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

10. travnja 2019.

Tuženik i podnositelj zahtjeva za reviziju:

Finanzamt D

Tužiteljica i druga stranka u revizijskom postupku:

E

Predmet glavnog postupka

Porez na dodanu vrijednost, izdavanje stručnih mišljenja za zdravstvena osiguranja i za osiguranja za njegu

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojima porezni obveznik u ime medicinske službe zdravstvenog osiguranja izdaje mišljenja o potrebi pacijenata za njegovom, riječ o djelatnosti koja ulazi u područje primjene članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ)?

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 2006/112/EZ 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 2006/112/EZ?

(b) U slučaju niječnog odgovora na pitanje 2.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 2006/112/EZ dostatna da se i podugovaratelj tog tijela smatra priznatim tijelom?

(c) U slučaju niječnog odgovora na pitanja 2.a i 2.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?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva 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.), osobito članci 132. i 134.

Navedene nacionalne odredbe

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), osobito članak 4.

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (Socijalni zakonik – Jedanaesta knjiga – Socijalno osiguranje za njegu, u daljnjem tekstu: SGB XI.), osobito članci 18., 53.a i 53.b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Smjernice središnje udruge pružatelja osiguranja za njegu o procjeni osoba kojima je potrebna njega, u daljnjem tekstu: Smjernice o procjeni osoba), osobito odjeljak B 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Smjernice središnje udruge pružatelja osiguranja za njegu o suradnji tih pružatelja osiguranja s drugim neovisnim stručnjacima, u daljnjem tekstu: Smjernice o neovisnim stručnjacima), osobito točka 2.

Kratki prikaz činjenica i postupka

- 1 U svakoj njemačkoj saveznoj zemlji postoji udruženje pod nazivom „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung” (Medicinska služba zdravstvenog osiguranja, u daljnjem tekstu: MDK) koje je, među ostalim, nadležno za izdavanje stručnih mišljenja o potrebi osiguranika za njegu za osiguranja za njegu koja postoje u okviru zdravstvenih osiguranja . Mišljenja sastavljaju liječnici, negovatelji i drugi članovi stručnog osoblja koje MDK ima na raspolaganju za svladavanje svakodnevnog radnog opterećenja. U svrhu svladavanja povećanog radnog opsega i u pogledu specifičnih pitanja koja iziskuju stručno mišljenje, MDK može uključiti liječnike, negovatelje ili druge članove stručnog osoblja kao vanjske suradnike. MDK snosi odgovornost za stručno mišljenje čak i u slučaju kada su uključeni vanjski stručnjaci. Zahtjevi u pogledu kvalifikacije procjenitelja detaljno su utvrđeni.
- 2 Tužiteljica je kvalificirana medicinska sestra s osnovnim zdravstvenim obrazovanjem i akademskim obrazovanjem u području negovateljstva te dodatnom osposobljenošću za upravljanje kvalitetom u području negovateljstva. Njezine djelatnosti obuhvaćaju i djelatnost podučavanja koju je tužiteljica obavljala kao nastavnica negovateljstva i za koju je vrijedila obveza plaćanja poreza.
- 3 Tužiteljica je od 2012. do 2014. za MDK Niedersachsen (u daljnjem tekstu: MDK NS) kao vanjski stručnjak sastavljala mišljenja o potrebi pacijenata za njegu. MDK NS mjesečno joj je isplaćivao naknadu za te usluge, pri čemu nije iskazivao porez na promet. Tužiteljica je transakcije povezane s djelatnošću sastavljanja stručnih mišljenja prijavila kao izuzete od poreza, ali je iskoristila potpuni odbitak pretporeza u pogledu svih ulaznih usluga.
- 4 Tuženi Finanzamt (porezna uprava, u daljnjem tekstu: Finanzamt) zaključio je da djelatnost sastavljanja stručnih mišljenja nije izuzeta od poreza na promet ni na temelju nacionalnog prava ni na temelju prava Unije. Povećao je dotad prijavljene transakcije za neto-iznose naplaćene MDK NS-u i u skladu s time utvrdio porez na promet za 2012. i 2013. kao i predujmove od prvog do trećeg kvartala 2014. rješenjima donesenim 3. veljače 2015.
- 5 Tužiteljica je protiv toga podnijela tužbu pred nadležnim Finanzgerichtom (Financijski sud, Njemačka). Taj je sud prihvatio najveći dio tužbe i kao obrazloženje u biti naveo da se, na temelju izravnog pozivanja na pravo Unije, sastavljanje mišljenja o njezi kao „usluga koja je usko povezana sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom” izuzima od poreza. S obzirom na to da od studenoga 2012. osiguranja za njegu imaju zakonski predviđenu mogućnost procjenu osoba koje su socijalno osigurane povjeriti neovisnim stručnjacima, tužiteljica je na temelju obavljanja djelatnosti u ime MDK NS-a također na državnoj razini priznata kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti.

- 6 U reviziji koju je podnio sudu koji je uputio zahtjev, Finanzamt ističe povredu materijalnog prava. U biti tvrdi da iz nacionalnih propisa o izuzimanju od poreza ne proizlazi izuzeće od poreza spornih usluga sastavljanja mišljenja. Budući da su ta pravila u skladu s pravom Unije, ne postoji mogućnost izravnog pozivanja na pravo Unije. Uostalom, nije se utvrdilo da je osiguranje za njegu svjesno preuzelo troškove u pogledu tužiteljčine procjeniteljske djelatnosti.

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 7 Rješenje spora ovisi o odluci Suda u pogledu tumačenja Direktive 2006/112.

Ocjena spora u skladu s nacionalnim pravom

- 8 U skladu s nacionalnim pravom, sporne usluge se oporezuju jer nisu ispunjeni uvjeti za izuzeće predviđeni člankom 4. UStG-a.
- 9 Nije riječ o „pružanju medicinske skrbi” izuzetom od poreza iz članka 4. točke 14. UStG-a, s obzirom na to da djelatnost sastavljanja stručnih mišljenja koju obavlja MDK, te posljedično i tužiteljica, služi samo kao osnova za utvrđivanje iznosa naknade troškova na koji osiguranik ima pravo na temelju Gesetza über die Pflegeversicherung (Zakon o osiguranju za njegu). Zadaća MDK-a jest procjena u svrhu socijalnog osiguranja, a ne liječenje.
- 10 Što se tiče tužiteljčinih usluga, također nije riječ o uslugama skrbi ili njege osoba u smislu članka 4. točke 16. UStG-a.
- 11 Naposljetku su i u skladu s člankom 4. točkom 15. UStG-a, i u skladu s člankom 4. točkom 15.a UStG-a od poreza izuzete samo transakcije tijela koja se spominju u tim odredbama (npr. nositelji socijalnog osiguranja odnosno MDK). Tužiteljica, koja nije dio MDK-a, ne ubraja se u tu kategoriju.
- 12 U tom pogledu valja uzeti u obzir da se na temelju članka 4. točke 15. i stavka 4. točke 15.a UStG-a od oporezivanja izuzimaju samo usluge socijalne skrbi i socijalne zaštite, ali ne i usluge koje su usko povezane s tim uslugama, kao što se predviđa u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive 2006/112. Stoga se tužiteljica eventualno može izravno pozvati na izuzeće svojih usluga od poreza na temelju potonje odredbe, iako sud koji je uputio zahtjev to smatra spornim.

Prvo prethodno pitanje

- 13 Prvim pitanjem želi se pojasniti je li tužiteljčina djelatnost sastavljanja stručnih mišljenja obuhvaćena pojmom „usluga [...] usko povezan[ih] uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu” u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.
- 14 Prema sudskoj praksi Suda, izuzeća predviđena člankom 132. Direktive 2006/112 ne odnose se na sve aktivnosti od javnog interesa, nego samo na one koje su ondje

navedene i detaljno opisane (vidjeti na primjer presudu od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 17.). Iz toga proizlazi da se ni svaka osoba koja obavlja djelatnost od javnog interesa ne može smatrati tijekom koje priznaje država članica (presuda od 28. srpnja 2016., Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., C-543/14, EU:C:2016:605, t. 60. i sljedeće točke).

- 15 Izraze koji su upotrijebljeni za utvrđivanje izuzeća iz članka 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela koje proizlazi iz članka 2. Direktive 2006/112, prema kojem se PDV plaća na svaku uslugu koju porezni obveznik pruži uz naknadu. Međutim, to pravilo uskog tumačenja ne znači da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzeća iz članka 132. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način koji bi im oduzeo njihove učinke (presude od 4. svibnja 2017., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, t. 23. i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 19.).
- 16 U ovom slučaju isporuka usluga predviđenih osiguranjem za njegu predstavlja uslugu iz sustava socijalne skrbi i socijalne zaštite koja je izuzeta od poreza. Osiguranje za njegu priznati je pružatelj usluga u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112.
- 17 Međutim, u pogledu tužiteljčinih procjeniteljskih usluga nije riječ o uslugama socijalne skrbi ili socijalne zaštite, s obzirom na to da procjeniteljska djelatnost služi samo kao pomoć osiguranju za njegu prilikom donošenja odluka o pružanju usluga. Činjenica da se usluge MDK-a (čak i kada se u tu svrhu uključuju treće osobe) isporučuju na temelju SGB-a XI. i služe javnom interesu, u tom pogledu nije dostatna.
- 18 Međutim, sporno je pitanje je li u pogledu procjeniteljske djelatnosti riječ o usluzi „usko povezanoj” sa socijalnom skrbi ili socijalnom zaštitom u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.
- 19 Prema sudskoj praksi Suda, usluga koja je usko povezana s djelatnošću na koju se odnosi pogodnost može biti oslobođena od poreza ako je i sama glavna djelatnost oslobođena od poreza te ako i glavnu djelatnost i s glavnom djelatnošću usko povezanu uslugu izvršava neko od tijela navedenih u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive 2006/112 (presude od 9. veljače 2006., Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, t. 21. i 22.) i od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 34. i 36.).
- 20 Međutim, prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev nije riječ o uslugama koje su usko povezane sa socijalnom skrbi ako se te usluge ne isporučuju osobi kojoj je potrebna pomoć, nego poduzetniku kojemu su one potrebne kako bi dotičnom pacijentu ili osobi kojoj je potrebna pomoć isporučio vlastitu izlaznu uslugu izuzetu od poreza. To se na primjer odnosi na isporuku osoblja ili općih upravljačkih i administrativnih usluga.

- 21 Tomu se ne protivi činjenica da prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev može biti riječ o transakciji koja je u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112 izuzeta od poreza i u slučaju kada se usluge ne isporučuju pacijentima ili zdravstvenim osiguranjima. Naime, za izuzeće od poreza u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112 nije relevantna osoba koja prima uslugu jer se uvjet u pogledu povezanosti poreznog izuzeća s osobom odnosi na pružatelja usluge koji mora biti nositelj medicinske ili paramedicinske profesije. Postavlja se pitanje može li se to razmatranje primijeniti na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive 2006/112.
- 22 Sud u presudi od 20. studenoga 2003., *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625) u pogledu slične situacije nije uzeo u obzir izuzeće od poreza na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.
- 23 Međutim, u slučaju da je riječ o „usko povezanoj” transakciji, tužiteljčina usluga bi za djelatnost osiguranja za njegu nemoćnih bila „bitna” u smislu članka 134. točke (a) Direktive 2006/112 tako da ne bi bila isključena iz izuzeća od poreza. Naime, za cjelovitu procjenu uvjeta skrbi, osobito invaliditeta i potrebe za pomoći, neophodna je uključenost njegovatelja i drugih kvalificiranih stručnjaka koji su zaposlenici MDK-a ili koje MDK angažira za pojedine slučajeve. Usto se tužiteljčina djelatnost ne izvršava u izravnom tržišnom natjecanju s djelatnostima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u (članak 134. točka (b) Direktive 2006/112).

Drugo prethodno pitanje

- 24 Drugo pitanje odnosi se na pojam „tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti” u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112. Prema sudskoj praksi Suda, taj je pojam u načelu dovoljno širok za uključivanje fizičkih osoba i privatnih subjekata s ciljem ostvarivanja dobiti (vidjeti na primjer presudu od 28. studenoga 2013., *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 28.).
- 25 U skladu s presudama od 10. rujna 2002., *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 54. i 58.) i od 15. studenoga 2012., *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 26.), u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive 2006/112 ne utvrđuju se uvjeti i okolnosti priznavanja. Naprotiv, na nacionalnom je pravu svake države članice da utvrdi pravila u skladu s kojima se tijelima može dodijeliti potrebno priznanje. Pritom nacionalna tijela moraju u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova uzeti u obzir aspekte koji su relevantni za priznavanje. Prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev to uključuje:
- postojanje posebnih propisa koji mogu biti nacionalni ili regionalni zakonski ili upravni propisi, porezni propisi ili propisi u području socijalne zaštite,
 - javni interes povezan s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika,

- činjenicu da drugi porezni obveznici koji obavljaju iste djelatnosti već uživaju slično priznanje, i
- činjenicu da zdravstvena osiguranja ili druga tijela socijalne zaštite velikim dijelom preuzimaju troškove spornih usluga.

Pitanje 2.a

- 26 Prema dosadašnjoj sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, točno je da se člankom 4. točkom 15.a UStG-a priznaje da je MDK tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112; međutim, to priznanje ne obuhvaća podugovaratelje MDK-a. To osobito proizlazi iz činjenice da je pogodujuća odredba članka 4. točke 15.a UStG-a, time što vrijedi samo za usluge MDK-a, u skladu s pravom Unije povezana s obilježjem koje se odnosi na osobu. Načelo slobodnog izbora organizacijskog modela ne dovodi do mogućnosti izostavljanja tog obilježja.
- 27 Međutim, postavlja se pitanje proizlazi li nešto drugo iz činjenice da zahvaljujući Smjernicama o procjeni osoba sada postoje odredbe koje je odobrio Bundesminister für Gesundheit (Savezni ministar zdravstva, Njemačka) i kojima se rudimentarno uređuje MDK-ovo uključivanje trećih osoba u izradu mišljenja, ali su one obvezujuće samo za MDK. To bi se moglo smatrati dostatnim priznanjem, čak i ako je procjenitelj podugovaratelj.

Pitanje 2.b

- 28 Ako podugovarateljska uloga sama po sebi nije dostatna, valja pojasniti je li činjenica da zdravstvena osiguranja i osiguranja za njegu koja paušalno preuzimaju troškove glavnog ugovaratelja dostatna za to da se i podugovaratelj smatra priznatim tijelom u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.
- 29 Naime, Sud je presudio da se među čimbenike koji su relevantni za priznanje da je tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti, među ostalim, može ubrajati okolnost da sporne usluge u većem dijelu snose zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite (presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31.).
- 30 Sredstva potrebna za MDK-ovu procjenu pribavljaju se preko zdravstvenih osiguranja, u obliku pristojbe koja se izračunava s obzirom na broj članova koji borave u području za koje je MDK nadležan. Sredstva se dodjeljuju neovisno o tome je li MDK uključio treće osobe u izvršavanje svojih zadaća. U ovom su slučaju dakle osiguranja za njegu odnosno zdravstvena osiguranja u konačnici snosila sve troškove tužiteljčine procjeniteljske djelatnosti.
- 31 Međutim, prilikom prenošenja članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112 u nacionalno pravo, njemački zakonodavac je u pogledu okolnosti da zdravstvena

osiguranja ili druga tijela socijalne zaštite nužno preuzimaju troškove, mjestimično upotrijebio pojam „naknada”. Prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, uvjet za „naknadu” jest da je nadležni nositelj troškova upoznat s uslugama koje podugovaratelj obavlja za drugog poduzetnika u okviru djelatnosti na koju se odnosi pogodnost i da pristaje, makar i neizravno, snositi troškove te usluge. Suprotno tomu, ako nositelj troškova ne plaća usluge podugovaratelja, nego samo usluge pružatelja usluge, nije riječ o preuzimanju troškova koju je potrebno uzeti u obzir prilikom procjene priznavanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.

- 32 U ovom slučaju nema utvrđenja o tome je li osiguranje za njegu u okviru paušalnog preuzimanja troškova na ime MDK-a znalo za predmetne podugovarateljeve usluge i je li ih usto bilo spremno „naknaditi”. Ako neizravno financiranje nije dostatno, spor se mora vratiti Finanzgerichu (Financijski sud) na ponovno odlučivanje.

Pitanje 2.c

- 33 Osim toga, ako je odgovor na prvo prethodno pitanje potvrđan i podugovarateljska uloga nije dostatna, valja pojasniti može li se, u slučaju da nositelj socijalne zaštite neizravno snosi troškove, priznavanje kao tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti uvjetovati time da je porezni obveznik zaista sklopio ugovor s nositeljem socijalne zaštite ili socijalne skrbi, ili je za priznavanje dostatno to da je u skladu s nacionalnim pravom mogao sklopiti ugovor.
- 34 Prema sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev, preuzimanje troškova može dovesti do takvog priznavanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112 samo ako je ono zakonski uređeno. U skladu s time, priznavanje na temelju ugovorenog preuzimanja troškova moguće je samo ako za sklapanje ugovora postoji zakonska osnova.
- 35 U slučaju da postoje tek malobrojni zakonski zahtjevi za sklapanje ugovora, u skladu s tom sudskom praksom dovoljna je već mogućnost sklapanja ugovora. Međutim, ako se zakonom predviđaju brojni uvjeti za sklapanje ugovora, apstraktna mogućnost preuzimanja troškova sama po sebi nije dovoljna.
- 36 Članak 18. stavak 1. prva rečenica SGB-a XI. izmijenjen je s učinkom od 30. listopada 2012. na način da osiguranja za njegu umjesto MDK-a mogu zadužiti i druge procjenitelje da provjere jesu li ispunjeni uvjeti u pogledu potrebe za njegom i o kojem je stupnju potrebe za njegom riječ.
- 37 U slučaju izravnog angažiranja neovisnih procjenitelja, za osiguranja za njegu vrijede Smjernice o neovisnim procjeniteljima donesene u skladu s člankom 53.b SGB-a XI., u kojima se na primjer u točki 2. detaljno utvrđuju zahtjevi u pogledu kvalifikacija kada je riječ o procjeniteljima koje angažiraju osiguranja za njegu. To se može tumačiti na način da ugovor postoji ako je to dopušteno pravom Unije.