

**Υπόθεση C-657/19**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

4 Σεπτεμβρίου 2019

**Αιτούν δικαστήριο:**

Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

10 Απριλίου 2019

**Καθού και αναιρεσίον:**

Finanzamt (φορολογική αρχή) D

**Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:**

E

---

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Φόρος προστιθέμενης αξίας, κατάρτιση γνωμοδοτήσεων για ταμεία ασφάλισης ασθενείας και περιθάλψεως προσώπων με αδυναμία αυτοεξυπηρετήσεως

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

**Προδικαστικά ερωτήματα**

1. Υφίσταται υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο καταρτίζει, για λογαριασμό της Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (υγειονομικής υπηρεσίας της ασφαλίσεως ασθενείας), γνωμοδοτήσεις σχετικά με την αδυναμία αυτοεξυπηρετήσεως ασθενών, δραστηριότητα εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής

του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ΄, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία 2006/112/EK);

2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα:

α) Αρκεί για να αναγνωριστεί επιχειρηματίας ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ΄, της οδηγίας 2006/112/EK, το ότι παρέχει υπηρεσίες ως υπεργολάβος για λογαριασμό οργανισμού που έχει αναγνωριστεί βάσει του εθνικού δικαίου ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ΄, της οδηγίας 2006/112/EK;

β) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο ερώτημα 2α): Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, αρκεί η πλήρης κάλυψη, από τα ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας και περιθάλψεως προσώπων με αδυναμία αυτοεξυπηρέτησεως, των δαπανών ενός αναγνωρισμένου οργανισμού κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ΄, της οδηγίας 2006/112/EK, ώστε ο υπεργολάβος του εν λόγω οργανισμού να θεωρηθεί και αυτός ως αναγνωρισμένος οργανισμός;

γ) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στα ερωτήματα 2α) και 2β): Δύναται το κράτος μέλος να εξαρτήσει την αναγνώριση ως οργανισμού έχοντος κοινωνικό χαρακτήρα από το ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει πράγματι συμβληθεί με φορέα κοινωνικής ασφαλίσεως ή κοινωνικής πρόνοιας ή αρκεί για την εν λόγω αναγνώριση το ότι βάσει του εθνικού δικαίου θα μπορούσε να συναφθεί σύμβαση;

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), ιδίως άρθρα 132 και 134

### **Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις:**

Νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών (στο εξής: Νόμος περί ΦΠΑ), ιδίως άρθρο 4

Κώδικας κοινωνικής ασφαλίσεως – Βιβλίο Ενδέκατο – Κοινωνική ασφάλιση κατά του κινδύνου αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησεως (στο εξής: SGB XI), ιδίως άρθρα 18, 53α και 53β

Κατευθυντήριες γραμμές της κεντρικής οργανώσεως Bund der Pflegekassen (Συνομοσπονδία ταμείων περιθάλψεως προσώπων με αδυναμία αυτοεξυπηρέτησεως) για την κατάρτιση γνωματεύσεων όσον αφορά την αδυναμία

αυτοεξυπηρητήσεως ασθενών (στο εξής: Κατευθυντήριες γραμμές γνωματεύσεως), ιδίως Ενότητα Β 1

Κατευθυντήριες γραμμές της κεντρικής οργανώσεως Bund der Pflegekassen (Συνομοσπονδία ταμείων περιθάλψεως προσώπων με αδυναμία αυτοεξυπηρητήσεως) σχετικά με τη συνεργασία των ταμείων περιθάλψεως με άλλους ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες (στο εξής: Κατευθυντήριες γραμμές για ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες), ιδίως σημείο 2

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Σε κάθε γερμανικό ομόσπονδο κράτος λειτουργεί μια ομάδα εργασίας με την ονομασία «Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (υγειονομική υπηρεσία της ασφαλίσεως ασθενείας)» (στο εξής: MDK), η οποία είναι αρμόδια, μεταξύ άλλων, για την κατάρτιση γνωμοδοτήσεων όσον αφορά την αδυναμία αυτοεξυπηρητήσεως των ασφαλισμένων οι οποίες απευθύνονται προς τα ταμεία περιθάλψεως προσώπων με αδυναμία αυτοεξυπηρητήσεως (στο εξής: ταμεία περιθάλψεως) που έχουν συσταθεί στο πλαίσιο των ταμείων ασφαλίσεως ασθενείας. Οι γνωματεύσεις εκδίδονται από ιατρούς, ειδικό νοσηλευτικό προσωπικό και άλλους ειδικευμένους επαγγελματίες που χρησιμοποιεί η MDK για την αντιμετώπιση του τρέχοντος φόρτου εργασίας. Για την αντιμετώπιση ιδιαίτερου φόρτου αιτήσεων και για ειδικά ζητήματα εμπειρογνομosύνης, η MDK μπορεί να ζητήσει τη συνδρομή ιατρών, ειδικού νοσηλευτικού προσωπικού ή άλλων ειδικευμένων επαγγελματιών ως εξωτερικών εμπειρογνομόνων. Η MDK παραμένει υπεύθυνη για τις γνωματεύσεις ακόμη και αν σε αυτές συμμετείχαν εξωτερικοί εμπειρογνομόνες. Οι απαιτήσεις για τα προσόντα των εμπειρογνομόνων έχουν ρυθμιστεί λεπτομερώς.
- 2 Η προσφεύγουσα είναι εκπαιδευμένη νοσηλεύτρια με βασική ιατρική εκπαίδευση και ακαδημαϊκή εκπαίδευση στον τομέα των επιστημών νοσηλευτικής, με μετεκπαίδευση στη διαχείριση ποιότητας στον τομέα της νοσηλευτικής. Η επιχειρηματική δραστηριότητά της περιελάμβανε επίσης υποκείμενη στον φόρο εκπαιδευτική δραστηριότητα ως καθηγήτρια νοσηλευτικής.
- 3 Κατά τα έτη 2012 έως 2014, η προσφεύγουσα κατήρτιζε ως εξωτερική εμπειρογνομόνας γνωματεύσεις για λογαριασμό της MDK Niedersachsen (στο εξής: MDK NS) όσον αφορά την αδυναμία αυτοεξυπηρητήσεως ασθενών. Η MDK NS εκκαθάριζε τις υπηρεσίες αυτές έναντι της προσφεύγουσας σε μηνιαία βάση χωρίς αναγραφή ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα δήλωνε τον κύκλο εργασιών που προέκυπτε από τη δραστηριότητα εμπειρογνομόνα ως αφορολόγητο, ωστόσο εξέπιπτε χωρίς καμία μείωση τον ΦΠΑ για το σύνολο των εισροών.
- 4 Η καθής φορολογική αρχή (στο εξής: Finanzamt) έκρινε ότι η δραστηριότητα εμπειρογνομόνα δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ούτε δυνάμει του εθνικού δικαίου ούτε δυνάμει του δικαίου της Ένωσης. Με απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015, η Finanzamt αύξησε τον κύκλο εργασιών που είχε δηλωθεί

μέχρι τότε κατά τα καθαρά ποσά που είχαν χρεωθεί στην MDK NS και προσδιόρισε αντιστοίχως τον ΦΠΑ για τα έτη 2012 και 2013 καθώς και τις προκαταβολές για το πρώτο έως το τρίτο τρίμηνο του 2014.

- 5 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αρμόδιου Finanzgericht. Το δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή κατά το μεγαλύτερο μέρος της και διέλαβε στο σκεπτικό της αποφάσεώς του, κατ' ουσίαν, ότι η κατάρτιση γνωμοδοτήσεων όσον αφορά την ανάγκη περιθάλψεως απαλλασσόταν από τον φόρο ως «παροχή υπηρεσίας στενά συνδεδεμένης με την κοινωνική πρόνοια και την κοινωνική ασφάλιση», επικαλούμενο άμεσα το δίκαιο της Ένωσης. Η νομοθετικώς προβλεπόμενη από 1ης Νοεμβρίου 2012 δυνατότητα των ταμείων περιθάλψεως να αναθέτουν σε ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες την αξιολόγηση της ανάγκης περιθάλψεως ασφαλισμένων υπαγόμενων στο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως συνεπάγεται ότι η προσφεύγουσα, λόγω της προς αυτήν αναθέσεως από την MDK NS, αναγνωρίστηκε επίσης από το κράτος ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα.
- 6 Με την αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Finanzamt προβάλλει παράβαση του ουσιαστικού δικαίου. Υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι από τις εθνικές διατάξεις περί απαλλαγής από τον φόρο δεν προκύπτει φορολογική απαλλαγή για τις εν λόγω υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνης. Δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές συνάδουν με το δίκαιο της ΕΕ, δεν είναι δυνατή η άμεση επίκληση του δικαίου της Ένωσης. Κατά τα λοιπά, δεν διαπιστώθηκε ότι το ταμείο περιθάλψεως είχε αναλάβει εν γνώσει του τα έξοδα της γνωμοδοτικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

#### **Συνοπτική έκθεση του αιτιολογικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 7 Η έκβαση της διαφοράς εξαρτάται από την απόφαση του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112.

#### ***Εκτίμηση της υπό κρίση διαφοράς κατά το εθνικό δίκαιο***

- 8 Οι επίμαχες παροχές υπόκεινται στον φόρο σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής βάσει του άρθρου 4 του νόμου περί ΦΠΑ.
- 9 Δεν υφίσταται εν προκειμένω απαλλασσόμενη από τον φόρο «παροχή ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 4, σημείο 14, του νόμου περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η γνωμοδοτική δραστηριότητα της MDK και, κατά συνέπεια, και εκείνη της προσφεύγουσας αποτελεί μόνο βάση υπολογισμού του ποσού το οποίο δικαιούται ο ασφαλισμένος για κάλυψη δαπανών βάσει του νόμου για την ασφάλιση περιθάλψεως. Έργο της MDK είναι να καταρτίζει γνωματεύσεις για σκοπούς κοινωνικής ασφαλίσεως και όχι να πραγματοποιεί θεραπευτικές δραστηριότητες.

- 10 Οι υπηρεσίες της προσφεύγουσας δεν αποτελούν ούτε υπηρεσίες φροντίδας ή περιθάλψεως προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 16, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 11 Τέλος, κατά το άρθρο 4, σημείο 15, και το άρθρο 4 παράγραφος 15α, του νόμου περί ΦΠΑ, από τον φόρο απαλλάσσεται μόνο ο κύκλος εργασιών των οργανισμών που μνημονεύονται στις διατάξεις αυτές (π.χ. των φορέων κοινωνικής ασφάλισης ή της MDK). Η προσφεύγουσα, η οποία δεν ανήκει στην MDK, δεν ανταποκρίνεται στην εν λόγω απαίτηση.
- 12 Ως προς αυτό, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το άρθρο 4, σημείο 15, και το άρθρο 4, σημείο 15 α, του νόμου περί ΦΠΑ απαλλάσσουν από τη φορολογία μόνο τις παροχές κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικής ασφάλισης αλλά όχι και τις υπηρεσίες που είναι στενά συνδεδεμένες με τις εν λόγω παροχές, όπως προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112. Επομένως, η προσφεύγουσα δύναται ενδεχομένως να επικαλεστεί άμεσα φορολογική απαλλαγή των υπηρεσιών της βάσει της τελευταίας μνημονευθείσας διατάξεως, μολονότι το αιτούν δικαστήριο θεωρεί τούτο αμφίβολο.

***Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 13 Με το πρώτο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν η γνωμοδοτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εμπίπτει στον όρο «υπηρεσία στενά συνδεδεμένη με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112.
- 14 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112 δεν εφαρμόζονται σε όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος αλλά μόνον σε εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερώς στην εν λόγω διάταξη (βλ. ενδεικτικά, απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, σκέψη 17). Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οργανισμός αναγνωρισμένος από το κράτος μέλος κάθε πρόσωπο το οποίο ασκεί δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ., C-543/14, EU:C:2016:605, σκέψεις 60 επ.).
- 15 Οι όροι με τους οποίους δηλώνονται οι απαλλαγές του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή που απορρέει από το άρθρο 2 της οδηγίας 2006/112 και κατά την οποία οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο εξ επαχθούς αιτίας υπόκεινται στον ΦΠΑ. Αυτός ο κανόνας της στενής ερμηνείας επ' ουδενί σημαίνει όμως ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112, θα πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπον ώστε οι απαλλαγές αυτές να στερούνται αποτελέσματος (αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, σκέψη 23, και της 14ης Μαρτίου 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, σκέψη 19).



- 16 Στην παρούσα υπόθεση, η παροχή εκ μέρους του ταμείου περιθάλψεως αποτελεί απαλλασσόμενη παροχή κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικής ασφάλισης. Το ταμείο περιθάλψεως είναι αναγνωρισμένος φορέας παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112.
- 17 Ωστόσο, οι παρεχόμενες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνης δεν συνιστούν παροχές κοινωνικής πρόνοιας ή κοινωνικής ασφάλισης, δεδομένου ότι η δραστηριότητα γνωμάτευσης λειτουργεί μόνο υποστηρικτικά για την έκδοση αποφάσεως περί χορηγήσεως παροχών από το ταμείο περιθάλψεως. Το γεγονός ότι οι υπηρεσίες της MDK (επίσης στο μέτρο που χρησιμοποιεί τρίτους για τις υπηρεσίες αυτές) παρέχονται βάσει του ενδεκάτου βιβλίου του γερμανικού κώδικα κοινωνικής ασφάλισης (SGB XI) και υπηρετούν το κοινό συμφέρον δεν συνιστά επαρκή προϋπόθεση για την εν λόγω αναγνώριση.
- 18 Είναι, ωστόσο, αμφίβολο κατά πόσον η δραστηριότητα γνωμάτευσης αποτελεί υπηρεσία «στενά συνδεδεμένη» με την κοινωνική πρόνοια ή την κοινωνική ασφάλιση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112.
- 19 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, παροχή στενά συνδεδεμένη με δραστηριότητα που αποτελεί αντικείμενο απαλλαγής μπορεί να απαλλάσσεται επίσης από τον φόρο, εφόσον η κύρια δραστηριότητα καθαυτή είναι απαλλασσόμενη δραστηριότητα και τόσο η κύρια δραστηριότητα όσο και η στενά συνδεδεμένη υπηρεσία παρέχονται από έναν από τους οργανισμούς που αναφέρονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 (αποφάσεις της 9ης Φεβρουαρίου 2006, *Kinderopvang Enschede*, C-415/04, EU:C:2006:95, σκέψεις 21 και 22, και της 14ης Ιουνίου 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψεις 34 και 36).
- 20 Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, δεν πρόκειται για υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με την κοινωνική πρόνοια εφόσον δεν παρέχονται στο πρόσωπο που χρήζει περιθάλψεως αλλά σε φορέα που τις χρειάζεται προκειμένου να παράσχει τη δική του απαλλασσόμενη παροχή (εκροή) στον εκάστοτε ασθενή ή πρόσωπο που χρήζει περιθάλψεως. Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, στην περίπτωση της διάθεσης προσωπικού ή των γενικών διοικητικών και διαχειριστικών υπηρεσιών.
- 21 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου δέχεται ότι είναι δυνατό να υφίσταται απαλλασσόμενος κύκλος εργασιών κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, ακόμη και στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες δεν παρέχονται προς ασθενείς ή προς ταμεία ασφάλισης ασθενείας. Πράγματι, η φορολογική απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 δεν εξαρτάται από το πρόσωπο του λήπτη, καθόσον το προσωπικό στοιχείο που αποτελεί προϋπόθεση της απαλλαγής από τον φόρο αφορά τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, ο οποίος πρέπει να ασκεί ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα. Είναι αμφίβολο αν η

συλλογιστική αυτή μπορεί να ισχύσει κατ' αναλογία για το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112.

- 22 Με την απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), το Δικαστήριο δεν έκανε δεκτή φορολογική απαλλαγή βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 σε μια παρεμφερή υπόθεση.
- 23 Αν, ωστόσο, γινόταν δεκτό ότι υφίσταται «στενά συνδεδεμένος» κύκλος εργασιών, η παροχή της προσφεύγουσας θα ήταν «απαραίτητη», κατά την έννοια του άρθρου 134, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, για τις δραστηριότητες του ταμείου περιθάλψεως, οπότε δεν θα αποκλειόταν από τη φορολογική απαλλαγή. Τούτο ισχύει διότι για τη σφαιρική αξιολόγηση της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησεως, ιδίως της αναπηρίας και της ανάγκης περιθάλψεως, είναι απαραίτητη η συμμετοχή ειδικού νοσηλευτικού προσωπικού και άλλων ειδικευμένων επαγγελματιών που είτε προσλαμβάνονται από την MDK ή ενεργούν για λογαριασμό της κατόπιν αναθέσεως, κατά περίπτωση. Εξάλλου, η δραστηριότητα της προσφεύγουσας δεν ανταγωνίζεται άμεσα τις δραστηριότητες των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ (άρθρο 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112).

#### *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

- 24 Το δεύτερο ερώτημα αφορά την έννοια του «οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο όρος αυτός είναι κατ' αρχήν αρκούντως ευρύς ώστε να περιλαμβάνει φυσικά πρόσωπα και ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα (βλ. για παράδειγμα, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 28).
- 25 Σύμφωνα με τις αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψεις 54 και 58), και της 15ης Νοεμβρίου 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 26), το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 δεν καθορίζει τους όρους και τις λεπτομέρειες της εν λόγω αναγνώρισεως. Αντιθέτως, εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θεσπίσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να χορηγηθεί η απαιτούμενη αναγνώριση στους αντίστοιχους οργανισμούς. Στο πλαίσιο αυτό, οι εθνικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα κρίσιμα για την αναγνώριση στοιχεία, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων. Κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, μεταξύ αυτών των στοιχείων περιλαμβάνονται:
- η ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικών ή περιφερειακών, νομοθετικών ή διοικητικών, φορολογικών ή κοινωνικής ασφαλίσεως,
  - ο χαρακτήρας γενικού συμφέροντος των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο,

- το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο ασκούντες τις ίδιες δραστηριότητες τυγχάνουν παρόμοιας αναγνώρισεως, και
- η ανάληψη, σε μεγάλο βαθμό, του κόστους των επίμαχων υπηρεσιών από ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας ή άλλους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος, υπό α)*

- 26 Σύμφωνα με την έως τώρα νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η MDK είναι μεν αναγνωρισμένη, βάσει του άρθρου 4, σημείο 15α, του νόμου περί ΦΠΑ, ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112. Ωστόσο, η αναγνώριση αυτή δεν εκτείνεται και στους υπεργολάβους της MDK. Τούτο προκύπτει ιδίως από το γεγονός ότι η ευνοϊκή ρύθμιση του άρθρου 4, παράγραφος 15α, του νόμου περί ΦΠΑ, ως έχουσα ισχύ μόνο για τις παροχές της MDK, συνδέεται κατά τρόπο συνάδοντα προς το δίκαιο της ΕΕ με προσωποπαγές χαρακτηριστικό. Η αρχή της ελεύθερης επιλογής του οργανωτικού μοντέλου δεν θα μπορούσε να συνεπάγεται δυνατότητα να μη θεωρηθεί απαραίτητο το εν λόγω χαρακτηριστικό.
- 27 Ωστόσο, είναι αμφίβολο αν το συμπέρασμα αυτό θα μπορούσε να αναιρεθεί από το γεγονός ότι οι κατευθυντήριες γραμμές γνωματεύσεως αποτελούν πλέον κανόνες εγκεκριμένους από τον Ομοσπονδιακό Υπουργό Υγείας, που ρυθμίζουν στοιχειωδώς την ανάθεση από την MDK της κατάρτισης γνωμοδοτήσεων σε τρίτους, αλλά είναι δεσμευτικοί μόνο για την MDK. Αυτό θα μπορούσε να συνιστά σε επαρκή βαθμό αναγνώριση, ακόμη και αν ο εμπειρογνώμονας είναι υπεργολάβος.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος, υπό β)*

- 28 Σε περίπτωση που η ιδιότητα του υπεργολάβου δεν αρκεί από μόνη της για την εν λόγω αναγνώριση, πρέπει να διευκρινιστεί αν η πλήρης κάλυψη των δαπανών του κύριου επιχειρηματία από τα ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας και περιθάλψεως αρκεί ώστε ο υπεργολάβος να θεωρηθεί επίσης ως αναγνωρισμένος οργανισμός κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112.
- 29 Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι μεταξύ των κρίσιμων στοιχείων που απαιτούνται για την αναγνώριση οργανισμών ως κοινωνικού χαρακτήρα μπορεί να περιλαμβάνεται το γεγονός ότι τις δαπάνες των επίμαχων παροχών αναλαμβάνουν κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας ή άλλοι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 31).
- 30 Οι αναγκαίοι πόροι για τις γνωματεύσεις της MDK συγκεντρώνονται από τα ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας μέσω εισφοράς υπολογιζόμενης βάσει του αριθμού των μελών που διαμένουν εντός της περιοχής δικαιοδοσίας της MDK. Οι πόροι παρέχονται ανεξάρτητα από την ενδεχόμενη ανάθεση από την MDK της



εκπληρώσεως των καθηκόντων της σε τρίτον. Κατά συνέπεια, τα ταμεία περιθάλψεως ή ασφαλίσεως ασθενείας βαρύνονται εν προκειμένω κατ' αποτέλεσμα εξ ολοκλήρου με το κόστος της γνωμοδοτικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

31 Ωστόσο, κατά τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, ο Γερμανός νομοθέτης επέλεξε εν μέρει τον όρο «αμοιβή» όσον αφορά την αναγκαία κάλυψη των δαπανών από τα ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως. Σύμφωνα με τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η «αμοιβή» προϋποθέτει ότι ο αρμόδιος φορέας γνωρίζει τις υπηρεσίες που παρέχονται από υπεργολάβο σε άλλον επιχειρηματία στο πλαίσιο απαλλασσόμενης από τον φόρο δραστηριότητας και επιθυμεί να φέρει τα συναφή έξοδα, έστω και έμμεσα. Εάν, αντιθέτως, ο φέρων το κόστος δεν καταβάλλει αμοιβή για τις υπηρεσίες του υπεργολάβου αλλά μόνον για τις υπηρεσίες του παρέχοντος υπηρεσίες, δεν υφίσταται κάλυψη των δαπανών η οποία λαμβάνεται υπόψη για να κριθεί αν υπάρχει αναγνώριση οργανισμού ως κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112.

32 Στην υπό εξέταση υπόθεση, ουδόλως διαπιστώθηκε αν το ταμείο περιθάλψεως γνώριζε τις υπεργολαβικώς παρεχόμενες υπηρεσίες και επιθυμούσε να «ανταμείψει» τις υπηρεσίες αυτές στο πλαίσιο της συνολικής καλύψεως των εξόδων της MDK. Σε περίπτωση που η έμμεση χρηματοδότηση δεν θεωρηθεί επαρκής για την αναγνώριση, η υπόθεση θα πρέπει να αναπεμφθεί στο Finanzgericht.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος, υπό γ)*

33 Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα και εφόσον, ως εκ τούτου, η ιδιότητα του υπεργολάβου δεν αρκεί για την αναγνώριση, πρέπει επιπλέον να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση έμμεσης καλύψεως των δαπανών από φορέα κοινωνικής ασφαλίσεως, η αναγνώριση ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα μπορεί να προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει όντως συμβληθεί με οργανισμό κοινωνικής ασφαλίσεως ή κοινωνικής πρόνοιας, ή αν αρκεί για την αναγνώριση το γεγονός ότι βάσει του εθνικού δικαίου θα μπορούσε να συναφθεί σύμβαση.

34 Σύμφωνα με τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η κάλυψη των δαπανών μπορεί να οδηγήσει σε αναγνώριση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 μόνον εφόσον αυτή ρυθμίζεται διά νόμου. Ως εκ τούτου, είναι δυνατή η αναγνώριση βάσει συμβατικά συμφωνηθείσας καλύψεως του κόστους μόνον εάν υφίσταται νομική βάση για τη σύναψη της εν λόγω συμβάσεως.

35 Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, η δυνατότητα και μόνο συνάψεως συμβάσεως αρκεί εφόσον δεν τίθενται παρά ελάχιστες νομοθετικές απαιτήσεις για τη σύναψη

συμβάσεως. Ωστόσο, εάν ο νόμος προβλέπει πολλές προϋποθέσεις για τη σύναψη συμβάσεως, δεν αρκεί μόνο η αφηρημένη ικανότητα καλύψεως των εξόδων.

- 36 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, περίοδος 1, του SGB XI τροποποιήθηκε με ισχύ από 30ής Οκτωβρίου 2012, προκειμένου να επιτραπεί σε ταμεία περιθάλψεως να αναθέσουν και σε άλλους ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες, αντί της MDK, τον έλεγχο του κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησεως καθώς και του υφιστάμενου βαθμού αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησεως.
- 37 Σε περίπτωση απευθείας αναθέσεως σε ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες ισχύουν για τα ταμεία περιθάλψεως οι κατευθυντήριες γραμμές για ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες που εκδίδονται σύμφωνα με το άρθρο 53β του SGB XI, οι οποίες, για παράδειγμα στο σημείο 2, ρυθμίζουν λεπτομερώς τις απαιτήσεις όσον αφορά τα προσόντα των εμπειρογνομόνων που ενεργούν κατόπιν αναθέσεως από τα ταμεία περιθάλψεως. Αυτό θα μπορούσε να εκληφθεί ως ύπαρξη συμβάσεως, στον βαθμό που αυτό επιτρέπεται από το δίκαιο της ΕΕ.