

Cauza C-657/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

4 septembrie 2019

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

10 aprilie 2019

Pârât și recurent:

Finanzamt D

Reclamantă și intimată în recurs:

E

Obiectul litigiului principal

TVA, întocmirea de rapoarte pentru casele de asigurări de sănătate și de asistență pe termen lung

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1) În împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă întocmește, la cererea serviciului medical al casei de asigurări de sănătate, rapoarte privind dependența de asistență medicală pe termen lung a pacienților, există o activitate care intră în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:
- a) Pentru recunoașterea unui operator ca organism cu caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE, este suficient ca acesta să presteze servicii în calitate de subcontractor al unui organism care este recunoscut în temeiul dreptului național ca organism cu caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE?
- b) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea 2) litera a): în împrejurări precum cele din litigiul principal, preluarea forfetară de către casele de asigurări de sănătate și de asistență pe termen lung a costurilor unui organism recunoscut în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE este suficientă pentru a considera, de asemenea, ca organism recunoscut un subcontractor al acestui operator?
- c) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea 2) litera a) și la întrebarea 2) litera b): un stat membru poate condiționa recunoașterea ca organism cu caracter social de faptul că persoana impozabilă a încheiat în mod efectiv un contract cu o instituție de asigurări sociale sau de asistență socială sau este suficient, în vederea recunoașterii, faptul că, în temeiul legislației naționale, ar putea fi încheiat un contract?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7), în special articolele 132 și 134.

Dispozițiile naționale invocate

Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 4

Codul social - Cartea a unsprezecea - Asigurarea socială de asistență medicală (Sozialgesetzbuch, denumit în continuare „SGB XI”), în special articolele 18, 53a și 53b

Directivele Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Asociația Federației Caselor de Asigurări de Asistență Medicală pe Termen Lung) cu privire la evaluarea necesității de îngrijire pe termen lung (denumite în continuare „Directivele privind evaluarea”), în special secțiunea B1

Directivele Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Asociația Federației Caselor de Asigurări de Asistență Medicală pe Termen Lung) cu privire la colaborarea caselor de asigurări de îngrijire pe termen lung cu alți experți independenți

(denumite în continuare „Directivele privind experții independenți”), în special punctul 2

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 În fiecare stat federal există un grup de lucru numit „Serviciul medical de asigurări de sănătate” (Medizinischer Dienst der Krankenversicherung, denumit în continuare „MDK”) care este responsabil, printre altele, cu elaborarea unor evaluări cu privire la necesitatea statutul de dependență pe termen lung a persoanelor asigurate, pentru casele de asigurări de asistență medicală pe termen lung înființate pe lângă casele de asigurări de sănătate. Evaluările sunt efectuate de medici, personal specializat în asistență medicală pe termen lung și alți profesioniști pe care MDK îi are la dispoziție pentru a face față volumului de lucru curent. Pentru gestionarea unor volume mari de cereri și pentru expertize speciale, MDK poate implica medici, personal specializat în asistență medicală pe termen lung și alte persoane calificate, în calitate de colaboratori externi. Răspunderea evaluării aparține MDK, chiar și atunci când au fost implicați experți externi. Cerințele privind calificarea experților sunt stabilite în detaliu.
- 2 Reclamanta este o asistentă medicală calificată, cu o formare medicală de bază și o formare academică în domeniul asistenței medicale, precum și un curs de dezvoltare profesională în managementul calității în domeniul asistenței medicale pe termen lung. În activitățile sale antreprenoriale acestea este inclusă, de asemenea, o activitate impozabilă de predare, în calitate de formatoare, a unor cursuri de asistență medicală.
- 3 În perioada 2012-2014, reclamanta a elaborat pentru MDK Niedersachsen (MDK din Saxonia Inferioară, denumit în continuare „MDK NS”), în calitate de expert extern, un raport de evaluare privind necesitatea de asistență medicală pe termen lung a pacienților. MDK NS i-a plătit lunar aceste servicii, fără a indica TVA. Reclamanta a declarat că cifra de afaceri obținută din activitatea de evaluare este scutită de impozit, însă a solicitat deducerea taxei achitate în amonte pentru toate sumele primite, fără excepție.
- 4 Autoritatea fiscală pârâtă (denumită în continuare „Finanzamt”) a considerat că activitatea de evaluare în calitate de expert nu era scutită de impozit nici în temeiul dreptului național, nici în temeiul dreptului Uniunii. Aceasta a majorat cifra de afaceri declarată până atunci cu sumele nete facturate față de MDK NS și a stabilit totodată, prin deciziile din 3 februarie 2015, impozitul pe cifra de afaceri pentru anii 2012 și 2013, precum și sumele de plătit în avans pentru primele trei trimestre ale anului 2014.
- 5 Împotriva acestor decizii, reclamanta a introdus o cerere la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) competent. Acesta a admis, în cea mai mare parte, cererea și a explicat în esență, în motivare, că elaborarea rapoartelor de evaluare privind asistența medicală pe termen lung ar fi scutită de impozit direct în temeiul dreptului Uniunii, fiind „un serviciu direct legat de ajutorul social și de securitatea

socială”. Întrucât începând cu luna noiembrie 2012, casele de asigurări de asistență medicală au posibilitatea prevăzută de lege de a încredința unor experți independenți sarcina evaluării persoanelor asigurate, reclamanta ar fi fost recunoscută de stat ca organism cu caracter social, ca urmare a contractului care i-a fost încredințat de MDK NS.

- 6 Prin recursul formulat în fața instanței de trimitere, Finanzamt invocă încălcarea dreptului material. Aceasta susține, în esență, că din dispozițiile naționale referitoare la scutirea fiscală nu rezultă scutirea fiscală a serviciilor de evaluare în cauză. Întrucât aceste dispoziții ar fi în conformitate cu dreptul Uniunii, o invocare directă a dreptului Uniunii nu ar fi posibilă. Pe de altă parte, nu ar fi stabilit că casa de asigurări de asistență medicală ar fi preluat în mod deliberat costurile activității de evaluare a reclamantei.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 7 Soluționarea litigiului depinde de o decizie a Curții de Justiție cu privire la interpretarea Directivei 2006/112.

Aprecierea litigiului în lumina dreptului național

- 8 În temeiul dreptului național, serviciile în cauză sunt impozabile, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile de scutire prevăzute la articolul 4 din UStG.
- 9 Nu există un „tratament în domeniul medicinei umane” scutit de impozit în temeiul articolului 4 punctul 14 din UStG, deoarece activitatea de evaluare a MDK și, prin urmare, și cea a reclamantei, servește doar ca bază pentru a stabili în ce măsură persoana asigurată are dreptul la rambursarea costurilor în temeiul Legii privind asigurarea de asistență medicală. Atribuția MDK este evaluarea în scopul asigurărilor sociale, nu terapia.
- 10 Serviciile reclamantei nu sunt, la rândul lor, servicii de asistență medicală a persoanelor în sensul articolului 4 punctul 16 din UStG.
- 11 În sfârșit, atât în conformitate cu articolul 4 punctul 15 din UStG, cât și în conformitate cu articolul 4 punctul 15a din UStG, sunt scutite de impozit numai operațiunile entităților menționate în aceste dispoziții (de exemplu, instituția de asigurări sociale, respectiv MDK). Reclamanta, care nu face parte din MDK, nu îndeplinește această cerință.
- 12 În acest sens, ar trebui să se țină seama de faptul că articolul 4 punctul 15 și articolul 4 punctul 15a din UStG exceptează de la impozitare numai serviciile de ajutor social și de securitate socială, dar nu și serviciile direct legate de acestea, astfel cum se prevede la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112. Prin urmare, reclamanta poate invoca scutirea de la impozit a serviciilor prestate de ea în temeiul acestei din urmă dispoziții, chiar dacă instanța de trimitere consideră că acest lucru poate fi pus sub semnul întrebării.

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 13 Prin intermediul primei întrebări preliminare, se urmărește să se stabilească dacă activitatea de evaluare a reclamantei intră în domeniul de aplicare al noțiunii „prestarea de servicii [...] direct legate de ajutorul social și securitatea socială”, în sensul articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.
- 14 Potrivit jurisprudenței Curții, scutirile fiscale prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 nu se referă doar la activități care au ca scop interesul general, ci numai celor enumerate și descrise în mod exact în această dispoziție (a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 17). Prin urmare, nu orice persoană care desfășoară o activitate de interes general poate fi considerată de statul membru drept organism recunoscut (Hotărârea din 28 iulie 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophones et al., C-543/14, EU:C:2016:605, punctul 60 și urm.).
- 15 Noțiunile utilizate pentru a descrie scutirile menționate la articolul 132 din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretate în sens restrictiv, întrucât acestea pot reprezenta derogări de la principiul general care rezultă din articolul 2 din Directiva 2006/112, potrivit căruia orice livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă este supusă TVA-ului. Această regulă a interpretării restrictive nu înseamnă însă că noțiunile utilizate pentru a defini scutirile fiscale prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte (Hotărârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punctul 23 și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 19).
- 16 În cazul de față, acordarea de prestații de către casa de asigurări de asistență medicală este o prestație de ajutor social și de securitate socială scutită de la plata impozitului. Casa de asigurări de asistență medicală este un furnizor de servicii recunoscut în sensul articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.
- 17 Cu toate acestea, serviciile de evaluare ale reclamantei nu sunt prestații de ajutor social sau de securitate socială, întrucât activitatea de evaluare servește doar ca instrument auxiliar în adoptarea deciziilor privind furnizarea prestațiilor de către casa de asigurări asistență medicală. În acest sens, nu este suficient că serviciile furnizate de MDK (inclusiv cele pe care le furnizează prin intermediul unor terți) sunt prestate în temeiul SGB XI și deservește interesul general.
- 18 Este însă discutabil aspectul dacă activitatea de evaluare este o activitate „direct legată” de ajutorul social și de securitatea socială, în sensul articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.
- 19 Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, o prestație care este legată direct de o activitate subvenționată poate fi scutită de impozit în cazul în care activitatea principală este ea însăși o activitate scutită și atât activitatea principală, cât și

prestația legată direct de aceasta sunt prestate de unul dintre organismele menționate la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 (Hotărârea din 9 februarie 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punctele 21 și 22, precum și Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctele 34 și 36).

- 20 Cu toate acestea, în conformitate cu jurisprudența instanței de trimitere, serviciile în discuție nu sunt servicii direct legate de ajutorul social, dacă acestea nu sunt furnizate unei persoane care are nevoie de ajutor, ci unui operator care are nevoie de ele pentru a putea furniza propriul serviciu scutit pacienților sau persoanelor care au nevoie de ajutor. Acest lucru este valabil, de exemplu, pentru furnizarea de personal sau a unor servicii generale de conducere și administrare.
- 21 Nu se opune acestui lucru faptul că, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, este posibil ca o operațiune să beneficieze de scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, chiar și atunci când serviciile nu sunt furnizate către pacienți sau către casele de asigurări de sănătate. Astfel, pentru a beneficia de scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, persoana care beneficiază de serviciu nu este relevantă, deoarece condiția legată de persoana care beneficiază de scutirea fiscală se referă la furnizorul serviciului, care trebuie să fie un reprezentant al unei profesii medicale sau paramedicale. Este discutabil dacă acest raționament se poate aplica în cazul articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.
- 22 În Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), Curtea de Justiție nu a avut în vedere, în legătură cu o situație de fapt similară, o scutire în temeiul articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.
- 23 În cazul în care ar exista, totuși, o operațiune „direct legată”, serviciul furnizat de reclamantă ar fi „esențial”, în sensul articolului 134 litera (a) din Directiva 2006/112, pentru activitatea casei de asigurări sociale, astfel încât aceasta nu ar fi exclusă din domeniul scutirii fiscale. Astfel, pentru o apreciere comprehensivă a situației de asistență medicală, în special a handicapului și a nevoii de asistență, implicarea unor asistenți specializați în domeniul îngrijirii pe termen lung și a altor lucrători calificați, care sunt fie angajați la MDK, fie subcontractați individual de MDK, este indispensabilă. De asemenea, activitatea reclamantei nu este efectuată în concurență directă cu activități efectuate de întreprinderi comerciale supuse TVA-ului [articolul 134 litera (b) din Directiva 2006/112].

Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară

- 24 A doua întrebare se referă la noțiunea „organism cu caracter social” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112. Potrivit jurisprudenței Curții, această noțiune este, în principiu, suficient de cuprinzătoare pentru a include, de asemenea, persoanele fizice și entitățile private care urmăresc un scop lucrativ (a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 28).

25 Potrivit Hotărârii din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctele 54 și 58) și Hotărârii din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26), articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 nu stabilește condițiile și modalitățile de recunoaștere. Este, mai curând, o chestiune ce ține de dreptul intern al fiecărui stat membru să stabilească normele pe baza cărora poate fi acordată recunoașterea necesară unor astfel de organisme. În acest sens, autoritățile naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, trebuie să țină seama de aspectele relevante ale recunoașterii. Potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, aceste aspecte includ:

- existența unor norme specifice, acestea putând fi norme naționale sau regionale de drept material sau administrativ, de drept fiscal sau în materie de securitate socială;
- interesul public asociat cu activitățile persoanei impozabile în cauză;
- faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară și
- suportarea costurilor serviciilor în cauză într-o mare măsură de către casele de asigurări de sănătate sau de către alte instituții de securitate socială.

Cu privire la întrebarea 2) litera a)

26 Conform jurisprudenței actuale a instanței de trimitere, MDK este recunoscută de articolul 4 punctul 15a din UStG ca organism social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 însă respectiva recunoaștere nu se extinde la subcontractorii MDK. Acest lucru rezultă în special din faptul că norma care prevede scutirea cuprinsă la articolul 4 punctul 15a din UStG, prin faptul că se aplică numai în ceea ce privește serviciile MDK, este legată de un element referitor la persoană în conformitate cu dreptul Uniunii. Principiul liberei alegeri a modelului de organizare nu permite să se renunțe la acest element.

27 Cu toate acestea, se pune întrebarea dacă rezultă altceva, că, Directivele privind evaluarea, există în prezent norme aprobate de Bundesminister für Gesundheit (Ministrul federal al sănătății), care reglementează implicarea unor terți de către MDK în vederea evaluării, dar care sunt obligatorii numai pentru MDK. Aceasta ar putea fi o recunoaștere suficientă, chiar dacă expertul este un subcontractor.

Cu privire la întrebarea 2) litera b)

28 În cazul în care poziția de subcontractor nu este suficientă, ar trebui să se clarifice dacă suportarea forfetară a costurilor suportate de contractorul principal de către casele de asigurări de sănătate și de asistență medicală este suficientă pentru ca și un subcontractor să fie evaluat ca organism recunoscut în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.

- 29 Curtea de Justiție a statuat că, unul dintre elementele relevante pentru recunoașterea ca instituție socială, poate fi și împrejurarea conform căreia costul prestațiilor în cauză sunt preluate în mare măsură de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 31).
- 30 Fondurile necesare pentru evaluarea de către MDK sunt colectate de casele de asigurări de sănătate prin intermediul unei taxe, al cărei quantum este stabilit pe baza numărului de membri rezidenți în aria de responsabilitate a MDK. Alocarea fondurilor este efectuată independent de faptul că MDK a implicat terți în vederea îndeplinirii atribuțiilor sale. Așadar, în speță, casele de asigurări de sănătate și de asistență medicală au suportat integral costurile activității de evaluare a reclamantei.
- 31 Cu toate acestea, atunci când a transpus articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 în dreptul național, legiuitorul german a optat parțial pentru noțiunea de „remunerare” în ceea ce privește necesitatea suportării costurilor de către casele de asigurări de sănătate sau de către alte instituții de securitate socială. Potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, condiția prealabilă necesară a unei „remunerări” este ca instituția competentă să cunoască serviciile prestate de un subcontractor unui alt contractor în cadrul activității scutite și să vrea să suporte, chiar dacă în mod indirect, costul acestora. Dacă, însă, instituția care suportă costurile nu remunerează serviciile subcontractorului, ci doar serviciile furnizate de prestatorul de servicii, atunci nu există o suportare a costurilor de care să se țină seama în aprecierea recunoașterii în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.
- 32 În cazul de față, nu există constatări cu privire la aspectul dacă casa de asigurări de asistență medicală, în cadrul acoperirii forfetare a costurilor MDK, a avut cunoștință și totodată a intenționat să „remunereze” serviciile în cauză furnizate de subcontractor. În cazul în care finanțarea indirectă nu este suficientă, cauza ar trebui trimisă spre judecare la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal).

Cu privire la întrebarea 2) litera c)

- 33 În plus, în cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ și poziția de subcontractor nu este suficientă, ar trebui să se clarifice, de asemenea, dacă, în cazul în care o instituție de securitate socială suportă indirect costurile, recunoașterea ca organism cu caracter social poate fi condiționată de încheierea efectivă de către persoana impozabilă a unui contract cu o instituție de asigurări sociale sau de securitate socială sau dacă, în vederea recunoașterii, este suficient ca un astfel de contract să poată fi încheiat în temeiul dreptului național.
- 34 Potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, suportarea costurilor poate conduce la o astfel de recunoaștere în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 numai dacă este reglementată prin lege. În consecință, se

poate ajunge la o recunoaștere bazată pe suportarea costurilor convenite contractual numai dacă există un temei legal pentru încheierea contractului.

- 35 În conformitate cu această jurisprudență, dacă există însă doar cerințe reduse în ceea ce privește încheierea unui contract, este suficientă simpla posibilitate a încheierii unui contract. Cu toate acestea, în cazul în care legea prevede numeroase condiții pentru încheierea unui contract, atunci nu este suficientă doar posibilitatea abstractă a suportării costurilor.
- 36 Articolul 18 alineatele (1) prima teză din SGB XI a fost modificat cu efect de la 30 octombrie 2012, astfel încât casele de asigurări sociale să poată încheia contracte, în locul MDK, și cu alți experți independenți care să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile necesare pentru stabilirea dependenței de asistență medicală pe termen lung și a gradului de dependență.
- 37 În cazul încheierii unor contracte în mod direct cu experți independenți, caselor de asigurări de asistență medicală li se aplică Directivele privind experții independenți emise în conformitate cu articolul 53b din SGB XI, în cadrul cărora sunt reglementate în mod detaliat, de exemplu la punctul 2, cerințele privind calificarea experților însărcinați de casele de asigurări de asistență medicală. Acest lucru ar putea fi înțeles în sensul în care un contract există în măsura în care acest lucru este admisibil în temeiul dreptului Uniunii.

DOCUMENT D