



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 8ης Οκτωβρίου 2020 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Απαλλαγές – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' – Παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση – Κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης – Υποκείμενος στον φόρο που έχει εξουσιοδοτηθεί από την ιατρική υπηρεσία του φορέα ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης – Οργανισμοί που αναγνωρίζονται ως κοινωνικού χαρακτήρα»

Στην υπόθεση C-657/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 10ης Απριλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Σεπτεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt D

κατά

E,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του τρίτου τμήματος, προεδρεύουσα, F. Biltgen και L. S. Rossi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Finanzamt D, εκπροσωπούμενη από τον P. Kröger,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Eisenberg,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον L. Mantl και την L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt D (στο εξής: φορολογική αρχή) και της Ε σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των υπηρεσιών τις οποίες παρέσχε η δεύτερη ως υπεργολάβος της ιατρικής υπηρεσίας ενός ταμείου ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης και οι οποίες συνίσταντο στην κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης των ασφαλισμένων του ταμείου αυτού.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1 του τίτλου της ΙΧ, το οποίο επιγράφεται «Γενικές διατάξεις», ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

- 4 Το κεφάλαιο 2 του τίτλου ΙΧ της οδηγίας ΦΠΑ φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει τα άρθρα 132 έως 134 της ως άνω οδηγίας.
- 5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

[...]

- ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα,

[...]».

6 Το άρθρο 134 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου, [...].».

Το γερμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (BGBl. I 2008, σ. 2794) (στο εξής: UStG), όριζε ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις και οι λοιπές παροχές στις οποίες ένας επιχειρηματίας προβαίνει εξ επαχθούς αιτίας στην ημεδαπή στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του.

8 Από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG πράξεις απαλλάσσονται, κατά το άρθρο 4 του νόμου αυτού, οι ακόλουθες:

«[...]»

14. α) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης του επαγγέλματος του ιατρού, του οδοντιάτρου, του πρακτικού θεραπευτή (Heilpraktiker), του φυσιοθεραπευτή, της μαίας ή οποιασδήποτε άλλης παρόμοιας ιατρικής ή παραϊατρικής δραστηριότητας. [...];

β) η νοσηλεία και η ιατρική περίθαλψη, περιλαμβανομένης της διάγνωσης, των ιατρικών εξετάσεων, της πρόληψης, της αποκατάστασης, της βοήθειας στον τοκετό και της ανακουφιστικής φροντίδας, καθώς και οι πράξεις που συνδέονται στενά με αυτές, οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. [...]

15. οι παροχές στις οποίες προβαίνουν οι εκ του νόμου προβλεπόμενοι κοινωνικοασφαλιστικοί φορείς [...]

α) μεταξύ τους,

β) προς τους ασφαλισμένους [...]

15a. Οι βάσει νόμου παροχές των ιατρικών υπηρεσιών του φορέα ασφάλισης ασθενείας (άρθρο 278 [του βιβλίου V του Sozialgesetzbuch (κοινωνικού κώδικα)]) [...] μεταξύ τους ή προς τους νόμιμους φορείς [...]

16. Οι υπηρεσίες οι οποίες συνδέονται στενά με τη λειτουργία ιδρυμάτων που βοηθούν ή περιθάλπουν χρήζοντα βοήθειας πρόσωπα με σωματική, νοητική ή ψυχική μειονεξία και οι οποίες παρέχονται από

[...]

κ) [από 1ης Ιουλίου 2013: 1)] ιδρύματα των οποίων, κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, οι δαπάνες αρωγής ή περίθαλψης έχουν αποδοθεί, εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος, σε τουλάχιστον 40 % των περιπτώσεων [25 % από 1ης Ιουλίου 2013], από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους φορείς κοινωνικής ασφάλισης ή κοινωνικής πρόνοιας [...].».

- 9 Το άρθρο 18 του βιβλίου XI του κοινωνικού κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (BGBl. I 2012, σ. 2246) (στο εξής: SGB XI), προέβλεπε τα εξής:

«1. Τα ταμεία ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης αναθέτουν στην ιατρική υπηρεσία του φορέα ασφάλισης ασθενείας ή σε άλλους ανεξάρτητους πραγματογνώμονες την εξέταση της συνδρομής των προϋποθέσεων διαπίστωσης αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης και την εκτίμηση του βαθμού αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης. Στο πλαίσιο των εξετάσεων αυτών, η ιατρική υπηρεσία ή οι πραγματογνώμονες που έχουν εξουσιοδοτηθεί από το ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης πρέπει να καθορίσουν, μέσω εξετάσεως του αιτούντος, τις δυσκολίες τις οποίες αυτός αντιμετωπίζει κατά την εκτέλεση των εργασιών που παρατίθενται στο άρθρο 14, παράγραφος 4, καθώς και τη φύση, την έκταση και την πιθανή διάρκεια της ανάγκης βοήθειας, και να διαπιστώσουν την ύπαρξη σοβαρού περιορισμού της ικανότητας ανταπόκρισης στις ανάγκες της καθημερινής ζωής [...] Εξάλλου, πρέπει ακόμη να διαπιστωθεί αν και σε ποιο βαθμό μέτρα άρσης, μείωσης ή αποτροπής της επιδείνωσης της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, περιλαμβανομένων των μέτρων ιατρικής αποκατάστασης, είναι κατάλληλα, αναγκαία και αναλογικά· κατά το μέτρο αυτό, οι ασφαλισμένοι δύνανται να αξιώσουν από τον αρμόδιο φορέα παροχές ιατρικής αποκατάστασης [...]

[...]

7. Τα καθήκοντα της ιατρικής υπηρεσίας ασκούνται από ιατρούς, σε στενή συνεργασία με νοσηλευτές και άλλους αρμόδιους επαγγελματίες. [...]

- 10 Το άρθρο 53bis του SGB XI ορίζει τα εξής:

«Η Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Συνομοσπονδία ταμείων ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, Γερμανία) εκδίδει κατευθυντήριες γραμμές στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης,

1. για τη συνεργασία των ταμείων ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης με τις ιατρικές υπηρεσίες·
2. για τη διεξαγωγή και την εξασφάλιση ενιαίας αξιολόγησης·
3. για τις εκθέσεις και τα στατιστικά στοιχεία που πρέπει να διαβιβάζονται από τις ιατρικές υπηρεσίες·
4. για την εξασφάλιση της ποιότητας της αξιολόγησης και των παρεχόμενων συμβουλών [...]
5. για τις αρχές της συμπληρωματικής και της συνεχούς επιμόρφωσης.

Οι κατευθυντήριες γραμμές χρήζουν έγκρισης από το ομοσπονδιακό Υπουργείο Υγείας. Είναι δεσμευτικές για τις ιατρικές υπηρεσίες.»

- 11 Το τμήμα B1 των Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [κατευθυντηρίων γραμμών της συνομοσπονδίας ταμείων ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης (συνομοσπονδία εκ του νόμου προβλεπόμενων φορέων ασφάλισης ασθενείας) για τις γνωματεύσεις επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης (κατευθυντήριες γραμμές για τις γνωματεύσεις)], όπως ίσχυαν στις 8 Ιουνίου 2009, προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι «οι αξιολογήσεις πραγματοποιούνται από καταρτισμένους πραγματογνώμονες που διαθέτουν τα σχετικά προσόντα», μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται «ιατροί, νοσηλευτές και άλλοι επαγγελματίες τους οποίους έχει στη διάθεσή της η ιατρική υπηρεσία για την αντιμετώπιση του πάγιου φόρτου εργασίας». Το εν λόγω τμήμα B1 ορίζει ότι, «[π]ρος αντιμετώπιση απότομων αυξήσεων του αριθμού αιτήσεων και ειδικών τεχνικών ερωτημάτων, η ιατρική υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιεί ιατρούς, νοσηλευτές ή άλλους κατάλληλους επαγγελματίες ως

εξωτερικούς συνεργάτες». Κατά το εν λόγω τμήμα, «[ό]ταν, κατ' εξαίρεση, χρησιμοποιούνται ελεύθεροι επαγγελματίες ιατροί, νοσηλευτές φορέων κατ' οίκον φροντίδας, εμπορικών νοσηλευτικών μονάδων καθώς και ελεύθεροι επαγγελματίες του τομέα των νοσηλευτικών υπηρεσιών, πρέπει να επιδεικνύεται μέριμνα ώστε να μην ανακύπτουν συγκρούσεις συμφερόντων».

- 12 Το σημείο 2 των απαιτήσεων σχετικά με τα προσόντα των πραγματογνωμόνων, όπως αυτές καθορίζονται από τις Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) [κατευθυντήριες γραμμές της συνομοσπονδίας ταμείων ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης σχετικά με τη συνεργασία των εν λόγω ταμείων ασφάλισης με άλλους ανεξάρτητους πραγματογνώμονες (κατευθυντήριες γραμμές για τους ανεξάρτητους πραγματογνώμονες)], όπως ίσχυαν στις 6 Μαΐου 2013, καθόριζε μεταξύ άλλων τις «προϋποθέσεις εξειδίκευσης» που «απαιτούνται για την άσκηση του επαγγέλματος του πραγματογνώμονα, κατά την έννοια των κατευθυντηρίων γραμμών για τη διαδικασία διαπίστωσης της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης καθώς και για την εξειδίκευση του περιεχομένου της σχετικής γνωμάτευσης δυνάμει του [SGB XI] (κατευθυντηρίων γραμμών για τις γνωματεύσεις)». Κατά το εν λόγω σημείο 2, οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνταν από τους έχοντες άδεια άσκησης επαγγέλματος ιατρούς, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εκτίθεντο στο ίδιο σημείο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης είναι διπλωματούχος νοσηλεύτρια η οποία έχει λάβει βασική ιατρική εκπαίδευση και ακαδημαϊκή εκπαίδευση στον τομέα των νοσηλευτικών επιστημών, καθώς και συμπληρωματική εκπαίδευση όσον αφορά τη διαχείριση ποιότητας στον τομέα της περίθαλψης μη αυτοεξυπηρετούμενων ατόμων. Οι επαγγελματικές δραστηριότητές της περιλαμβάνουν επίσης υποκείμενες στον φόρο διδακτικές υπηρεσίες σχετικά με την εν λόγω περίθαλψη.
- 14 Κατά τα έτη 2012 έως 2014, η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης κατάρτισε, για λογαριασμό της Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (ιατρικής υπηρεσίας του φορέα ασφάλισης ασθενείας της Κάτω Σαξονίας, Γερμανία) (στο εξής: MDK), γνωματεύσεις επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης ορισμένων ασθενών με σκοπό τον καθορισμό της έκτασης των δικαιωμάτων τους στις παροχές περίθαλψης που καλύπτονται από το ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης. Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η MDK τής απέστειλε μηνιαίο αναλυτικό λογαριασμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών χωρίς αναγραφή ΦΠΑ. Η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης δήλωσε τις υπηρεσίες αυτές ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ.
- 15 Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η δραστηριότητα αξιολόγησης της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης δεν απαλλασσόταν ούτε βάσει του εθνικού δικαίου ούτε βάσει του δικαίου της Ένωσης. Κατά συνέπεια, με αποφάσεις της 3ης Φεβρουαρίου 2015, αύξησε τον κύκλο εργασιών που είχε δηλώσει η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης κατά τα καθαρά ποσά που αυτή είχε χρεώσει στην MDK και καθόρισε τον οφειλόμενο από την αναιρεσίβλητη ΦΠΑ για τα έτη 2012 και 2013, καθώς και τις προκαταβολές του ΦΠΑ για τα τρία πρώτα τρίμηνα του 2014.
- 16 Αμφισβητώντας τις αποφάσεις αυτές, η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου προσφυγή, την οποία το δικαστήριο αυτό έκανε κατά βάση δεκτή. Στηριζόμενο στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η κατάρτιση εκθέσεων πραγματογνωμοσύνης σχετικά με την περίθαλψη απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ ως «παροχή που συνδέεται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση», κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως. Στο πλαίσιο αυτό, το εν λόγω δικαστήριο επισήμανε ότι, από τον Νοέμβριο του 2012, τα ταμεία ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης είχαν κατά νόμο τη δυνατότητα να αναθέτουν σε ανεξάρτητους πραγματογνώμονες καθήκοντα αξιολόγησης των ασφαλισμένων, οπότε, ως εξουσιοδοτηθείσα από την MDK, η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης μπορούσε να επικαλεστεί την απαλλαγή αυτή.

- 17 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι οι εθνικές διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ, οι οποίες δεν προβλέπουν απαλλαγή για τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες αξιολόγησης, είναι σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις επίμαχες υπηρεσίες αξιολόγησης. Εντούτοις, το δικαστήριο αυτό δεν αποκλείει το ενδεχόμενο η εν λόγω αναιρεσίβλητη να μπορεί να επικαλεστεί απευθείας την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ για τις παροχές που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση.
- 19 Πλην όμως, κατά το εν λόγω δικαστήριο, δεν είναι βέβαιο ότι η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης μπορεί να τύχει της απαλλαγής αυτής. Ειδικότερα, για να είναι τούτο δυνατό πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις. Αφενός, όσον αφορά την προϋπόθεση ότι οι οικείες υπηρεσίες πρέπει να είναι απαραίτητες και να συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται, δεδομένου ότι υπηρεσίες αξιολόγησης της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, όπως αυτές τις οποίες παρέχει η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης, επιτρέπουν στο οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης να εκτιμήσει την κατάσταση αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης των ασφαλισμένων του, για τον καθορισμό του δικαιώματός τους σε παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης.
- 20 Ως προς το ζήτημα αυτό παραμένει όμως μια αμφιβολία, στο μέτρο που, κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, που παραπέμπει στην απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), οι υπηρεσίες δεν θεωρείται ότι συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια όταν παρέχονται όχι απευθείας στο μη αυτοεξυπηρετούμενο πρόσωπο αλλά σε οργανισμό ο οποίος έχει ανάγκη τις υπηρεσίες αυτές ώστε να εκπληρώσει, υπέρ του προσώπου αυτού, τις δικές του απαλλασσόμενες παροχές.
- 21 Εξάλλου, στην απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), το Δικαστήριο απέκλεισε την ύπαρξη δικαιώματος απαλλαγής βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ σε περίπτωση συγκρίσιμη προς εκείνη της κύριας δίκης, η οποία αφορούσε την κατάρτιση έκθεσης πραγματογνωμοσύνης σχετικά με την κατάσταση της υγείας ορισμένου προσώπου για τους σκοπούς της χορήγησης σύνταξης αναπηρίας.
- 22 Αφετέρου, αν γινόταν δεκτό ότι υπηρεσίες αξιολόγησης της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, όπως αυτές τις οποίες παρέσχε η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης, συνιστούν παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, θα ετίθετο το ερώτημα αν ο οικείος πάροχος μπορεί να χαρακτηριστεί ως οργανισμός ο οποίος αναγνωρίζεται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος ως έχων κοινωνικό χαρακτήρα και, κατ' αυτόν τον τρόπο, πληροί τη δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 23 Συναφώς, πρώτον, το αιτούν δικαστήριο δεν αποκλείει το ενδεχόμενο μια τέτοια αναγνώριση να απορρέει από το γεγονός ότι ο οικείος πάροχος παρέσχε τις υπηρεσίες του ως υπεργολάβος για λογαριασμό οργανισμού ο οποίος αναγνωρίζεται από το εθνικό δίκαιο, εν προκειμένω της MDK, δεδομένου ότι η έννοια του αναγνωρισμένου από το εθνικό δίκαιο οργανισμού μπορεί να συμπεριλαμβάνει φυσικά πρόσωπα ή ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Μολονότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να θεσπίζουν τους κανόνες σχετικά με την αναγνώριση τέτοιων οργανισμών και μολονότι, κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η αναγνώριση της ιδιότητας του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα δεν επεκτείνεται στους υπεργολάβους ενός τέτοιου οργανισμού, θα μπορούσε να επιβάλλεται διαφορετικό συμπέρασμα για τον λόγο ότι, εξαιτίας της υπάρξεως κατευθυντηρίων γραμμών για τις αξιολογήσεις της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, υφίστανται διατάξεις που ρυθμίζουν τα της προσφυγής της MDK σε υπηρεσίες τρίτων για τη διενέργεια των αξιολογήσεων αυτών.

- 24 Δεύτερον, αν η υπεργολαβία αφ' εαυτής δεν αρκεί προς τούτο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως η αναγνώριση ενός φορέα ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα θα μπορούσε να απορреεύσει από το γεγονός ότι οι αντιστοιχούσες στον υπεργολάβο δαπάνες βαρύνουν τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, δεδομένου ότι η ανάληψη αυτή των δαπανών συνιστά, κατά το δίκαιο της Ένωσης, κρίσιμο συναφώς στοιχείο. Πάντως, εν προκειμένω, οι δαπάνες αυτές βαρύνουν το οικείο ταμείο μόνον εμμέσως και κατ' αποκοπήν, ήτοι μέσω της MDK, η οποία αμείβει τον υπεργολάβο. Κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η έμμεση χρηματοδότηση των δαπανών από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ενδεχομένως αρκεί, αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αυτό, στο μέτρο που, μεταφέροντας στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία ΦΠΑ, ο Γερμανός νομοθέτης χρησιμοποίησε μερικώς, στο πλαίσιο αυτό, τον όρο «ανταμοιβή», ο οποίος ενδέχεται να προϋποθέτει συνειδητή και εκούσια ανάληψη των δαπανών από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης.
- 25 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, όταν οι αντιστοιχούσες στον υπεργολάβο δαπάνες βαρύνουν εμμέσως έναν οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης, η αναγνώριση του υπεργολάβου αυτού ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα μπορεί να εξαρτηθεί από την πραγματική σύναψη συμβάσεως με οργανισμό κοινωνικής πρόνοιας ή ασφάλισης ή αν αρκεί προς τούτο η δυνατότητα συνάψεως συμβάσεως σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, από τις 30 Οκτωβρίου 2012, το εθνικό δίκαιο προβλέπει τη δυνατότητα των ταμείων ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης να αναθέτουν σε ανεξάρτητους πραγματογνώμονες, αντί για την MDK, το καθήκον να αξιολογούν την αδυναμία αυτοεξυπηρέτησης των ασφαλισμένων. Οι ανεξάρτητοι αυτοί πραγματογνώμονες πρέπει να πληρούν τις απαιτήσεις περί προσόντων που καθορίζονται λεπτομερώς στις κατευθυντήριες γραμμές τις οποίες έχουν εκδώσει τα ταμεία. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι στην περίπτωση αυτή υφίσταται σύμβαση, εφόσον τούτο επιτρέπεται βάσει του δικαίου της Ένωσης.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Υφίσταται υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο καταρτίζει, κατ' εντολή της [MDK], γνωματεύσεις επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης ορισμένων ασθενών, δραστηριότητα εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας [ΦΠΑ];
- 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 [ΦΠΑ], το ότι παρέχει ως υπεργολάβος υπηρεσίες κατ' εντολή οργανισμού ο οποίος έχει αναγνωριστεί βάσει του εθνικού δικαίου ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας [ΦΠΑ];
- β) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α': υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, αρκεί η κατ' αποκοπήν ανάληψη, από τα ταμεία ασφάλισης ασθενείας και τα ταμεία ασφάλισης της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, των δαπανών οργανισμού αναγνωρισμένου κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας [ΦΠΑ], ώστε ο υπεργολάβος του οργανισμού αυτού να θεωρηθεί και ο ίδιος ως αναγνωρισμένος οργανισμός;
- γ) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στα στοιχεία α' και β' του δεύτερου ερωτήματος: δύναται το κράτος μέλος να εξαρτήσει την αναγνώριση ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα από το ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει πράγματι συμβληθεί με φορέα κοινωνικής ασφάλισης ή κοινωνικής πρόνοιας ή αρκεί για την εν λόγω αναγνώριση το ότι βάσει του εθνικού δικαίου θα ήταν δυνατό να συναφθεί σύμβαση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 27 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- η κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης από ανεξάρτητο πραγματογνώμονα, για λογαριασμό της ιατρικής υπηρεσίας ενός ταμείου ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, οι οποίες χρησιμοποιούνται από το εν λόγω ταμείο για την εκτίμηση της έκτασης των δικαιωμάτων που μπορούν να έχουν οι ασφαλισμένοι του στις παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, συνιστά παροχή υπηρεσιών στενά συνδεδεμένη με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση·
 - η διάταξη αυτή δεν αντιτίθεται στη μη αναγνώριση του πραγματογνώμονα αυτού ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα ακόμη και αν, πρώτον, ο πραγματογνώμονας παρέχει ως υπεργολάβος τις υπηρεσίες του όσον αφορά την κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, κατ' εντολή της εν λόγω ιατρικής υπηρεσίας, η οποία έχει τύχει τέτοιας αναγνώρισης, δεύτερον, οι δαπάνες κατάρτισης των γνωματεύσεων αυτών βαρύνουν, εμμέσως και κατ' αποκοπήν, το οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης και, τρίτον, ο εν λόγω πραγματογνώμονας έχει βάσει του εσωτερικού δικαίου τη δυνατότητα να συνάψει απευθείας με το ταμείο αυτό σύμβαση για την κατάρτιση των εν λόγω γνωματεύσεων ούτως ώστε να τύχει της αναγνώρισης αυτής, αλλά δεν έχει κάνει χρήση της εν λόγω δυνατότητας.
- 28 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Η ερμηνεία των όρων αυτών, όμως, πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Ειδικότερα, ο εν λόγω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Σκοπός της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ είναι, διά της ευνοϊκότερης μεταχείρισης, από απόψεως ΦΠΑ, ορισμένων παροχών υπηρεσιών γενικού συμφέροντος του τομέα των κοινωνικών παροχών, να μειώσει το κόστος των υπηρεσιών αυτών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να τις καταστήσει πιο προσιτές στους ιδιώτες στους οποίους απευθύνονται (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 41).
- 30 Από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών και στις παραδόσεις αγαθών οι οποίες, αφενός, «συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» και, αφετέρου, «πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα» (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 21).
- 31 Όσον αφορά, πρώτον, την προϋπόθεση ότι οι παροχές υπηρεσιών πρέπει να συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, η προϋπόθεση αυτή πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 134, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο απαιτεί, σε κάθε περίπτωση, οι οικείες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών να είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που εμπίπτουν στην κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση (πρβλ. απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, σκέψεις 24 και 25).

- 32 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνίστανται στην κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, πληρούν καταρχήν την προϋπόθεση αυτή στο μέτρο που, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του, τις οποίες κατ' ουσίαν συμμερίζονται οι κατ' άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερόμενοι οι οποίοι κατέθεσαν παρατηρήσεις, οι γνωματεύσεις αυτές, που καταρτίζονται από κατάλληλα εκπαιδευμένο πραγματογνώμονα, είναι αναγκαίες για την ορθή εκπλήρωση, από το οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, των καθηκόντων του στον τομέα της κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, στα οποία περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η χρηματοδότηση της συνδεδεμένης με την αδυναμία αυτοεξυπηρέτησης περίθαλψης των ασφαλισμένων του.
- 33 Το αιτούν δικαστήριο έχει πάντως αμφιβολίες λόγω του ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου θα μπορούσε να συναχθεί ότι, ακόμη και αν οι υπηρεσίες είναι αναγκαίες για την ορθή υλοποίηση των παροχών κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, δεν θεωρούνται, εντούτοις, στενά συνδεδεμένες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση όταν παρέχονται όχι απευθείας στο μη αυτοεξυπηρετούμενο πρόσωπο, αλλά σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος τις έχει ανάγκη για την εκπλήρωση των δικών του απαλλασσόμενων παροχών υπηρεσιών.
- 34 Συναφώς, πρώτον, είναι βεβαίως αληθές, όπως προκύπτει από τη μνεία στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή καλύπτει, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες υποστήριξης και περίθαλψης που παρέχονται απευθείας στα πρόσωπα τα οποία αφορούν τα οικεία μέτρα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, πλην όμως ούτε το γράμμα της εν λόγω διατάξεως ούτε ο σκοπός της περιέχουν ενδείξεις ότι από την απαλλαγή αυτή αποκλείονται οι υπηρεσίες οι οποίες, χωρίς να παρέχονται απευθείας στα εν λόγω πρόσωπα, είναι πάντως απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης. Τέτοια μπορεί να είναι η περίπτωση υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες παρέχουν στον επιφορτισμένο με την εκτέλεση των πράξεων αυτών οργανισμό τη δυνατότητα να κρίνει αν οι ενδιαφερόμενοι δικαιούνται παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης και να εκδώσει σχετικές αποφάσεις κατά τρόπο λυσιτελή.
- 35 Ειδικότερα, αφενός, δεδομένου του γράμματος του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, η διάταξη αυτή δεν θέτει καμία προϋπόθεση σχετικά με τον αποδέκτη των απαλλασσόμενων πράξεων, αλλά, αντιθέτως, αποδίδει μεγάλη σημασία σε αυτή καθεαυτήν τη φύση των εν λόγω πράξεων καθώς και στην ιδιότητα του φορέα που παρέχει τις οικείες υπηρεσίες ή παραδίδει τα οικεία αγαθά (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 46).
- 36 Αφετέρου, όπως υπογράμμισε η Γερμανική Κυβέρνηση, ο σκοπός της επίμαχης στην κύρια δίκη απαλλαγής, ο οποίος συνίσταται στη μείωση του κόστους των πράξεων στις οποίες αναφέρεται η εν λόγω διάταξη, επιβεβαιώνει την ερμηνεία κατά την οποία η απαλλαγή από τον ΦΠΑ υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη δεν εξαρτάται από το ζήτημα σε ποιον παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές, εφόσον αποτελούν απαραίτητο στάδιο για την εφαρμογή των μέτρων κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης και κατά συνέπεια η υπαγωγή τους στον ΦΠΑ θα είχε οπωσδήποτε ως αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους των εν λόγω πράξεων.
- 37 Επομένως, δεν είναι αναγκαίο, προκειμένου να θεωρηθεί ότι οι υπηρεσίες που αφορούν την κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, να παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές απευθείας στα μη αυτοεξυπηρετούμενα πρόσωπα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψεις 31 και 32).
- 38 Δεύτερον, στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης παρέχει τις επίμαχες υπηρεσίες ως υπεργολάβος σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, εν προκειμένω στην MDK, ο οποίος τις έχει ανάγκη για την παροχή των δικών του απαλλασσόμενων υπηρεσιών, τις οποίες εκτελεί για το οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης.

- 39 Συναφώς, μολονότι, στη σκέψη 28 της αποφάσεως της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, ότι οι υπηρεσίες που αφορούν τη θέση εργαζομένων στη διάθεση άλλου υποκειμένου στον φόρο δεν συνιστούν, αυτές καθεαυτές, υπηρεσίες γενικού συμφέροντος στον κοινωνικό τομέα, τούτο δεν σημαίνει ότι άλλες υπηρεσίες, συγκεκριμένα εκείνες που αφορούν την κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, οι οποίες αδιαμφισβήτητα είναι, αυτές καθεαυτές, απαραίτητες ώστε να καταστεί δυνατή για το οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης η πλήρης εκπλήρωση των κοινωνικών αποστολών του, δεν συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, για τον λόγο και μόνον ότι παρέχονται καθ' υπερβολαβία στην MDK.
- 40 Εξάλλου, στη σκέψη 43 της αποφάσεως της 20ής Νοεμβρίου 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), το Δικαστήριο έκρινε ασφαλώς, στο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), το κείμενο του οποίου επαναλαμβάνεται, χωρίς ουσιώδη μεταβολή, στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, ότι παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη διεξαγωγή ιατρικής πραγματογνωμοσύνης και έχει ως σκοπό να δώσει απάντηση στα ερωτήματα που προσδιορίζονται στο πλαίσιο της αιτήσεως για τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης, αλλά πραγματοποιείται προκειμένου να παρασχεθεί σε τρίτο η δυνατότητα να λάβει μια απόφαση η οποία παράγει έννομα αποτελέσματα έναντι του ενδιαφερομένου ή έναντι άλλων προσώπων, δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ως «παροχή ιατρικής περίθαλψης», δεδομένου ότι ο κύριος σκοπός μιας τέτοιας παροχής υπηρεσιών δεν είναι η προστασία, συμπεριλαμβανομένης της διατηρήσεως ή της αποκαταστάσεως, της υγείας του προσώπου το οποίο αφορά η πραγματογνωμοσύνη μέσω της διενέργειας απαλλασσόμενων πράξεων, αλλά η πλήρωση μιας προβλεπόμενης από τον νόμο ή από σύμβαση προϋποθέσεως της διαδικασίας λήψεως αποφάσεως για τη χορήγηση σύνταξης αναπηρίας.
- 41 Εντούτοις, όπως επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, δεν προκύπτει ότι η κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης ενός προσώπου, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεν είναι απαραίτητη και στενά συνδεδεμένη με την εκτέλεση από το οικείο ταμείο των πράξεων κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης με τις οποίες είναι επιφορτισμένο.
- 42 Δεύτερον, όσον αφορά την προϋπόθεση ότι οι παροχές υπηρεσιών, για να απαλλαγούν από τον φόρο, πρέπει να πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς τους οποίους το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στην έννοια του οργανισμού δημόσιου δικαίου και κατά συνέπεια δεν μπορεί να τύχει της εν λόγω απαλλαγής παρά μόνον αν εμπίπτει στην κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ έννοια των «άλλ[ων] οργανισμ[ών] που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».
- 43 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν προσδιορίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις διατυπώσεις αναγνώρισης του κοινωνικού χαρακτήρα άλλων οργανισμών πλην αυτών του δημοσίου δικαίου. Συνεπώς, εναπόκειται, καταρχήν, στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να παρασχεθεί τέτοια αναγνώριση σε οργανισμούς τέτοιου τύπου, τα δε κράτη μέλη απολαύουν, συναφώς, εξουσίας εκτιμήσεως (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψεις 32 και 34).
- 44 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατά την αναγνώριση του κοινωνικού χαρακτήρα άλλων οργανισμών πλην αυτών του δημοσίου δικαίου, οι εθνικές αρχές οφείλουν, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λάβουν υπόψη τους διάφορα στοιχεία. Μεταξύ των στοιχείων αυτών μπορεί να περιλαμβάνεται η ύπαρξη ειδικών

διατάξεων, εθνικής ή περιφερειακής ισχύος, νομοθετικού ή διοικητικού χαρακτήρα, φορολογικών ή κοινωνικής ασφάλισης, ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως γενικού συμφέροντος, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες έχουν τύχει αντίστοιχης αναγνώρισης, καθώς και το γεγονός ότι οι δαπάνες των επίμαχων παροχών βαρύνουν τελικώς κατά μεγάλο μέρος ταμεία ασφάλισης ασθενείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, ιδίως σε περίπτωση που οι ιδιωτικοί φορείς διατηρούν συμβατικές σχέσεις με τους οργανισμούς αυτούς (πρβλ. αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 58, και της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 35).

- 45 Μόνον εάν το κράτος μέλος δεν τήρησε τα όρια της εξουσίας του εκτιμήσεως μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να επικαλεστεί την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να αντιταχθεί σε μη συμβατή με τη διάταξη αυτή εθνική νομοθεσία. Σε μια τέτοια περίπτωση, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, βάσει του συνόλου των κρίσιμων στοιχείων, αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 28 και 32).
- 46 Εν προκειμένω, ναι μεν η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης παρέσχε τις υπηρεσίες της ως υπεργολάβος της MDK, η οποία έχει αναγνωριστεί, βάσει του γερμανικού δικαίου, ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα, πλην όμως η ίδια δεν έχει αναγνωριστεί ως τέτοιος οργανισμός. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρεσχέθησαν, ιδίως από τη φορολογική αρχή και τη Γερμανική Κυβέρνηση, οι ανεξάρτητοι πραγματογνώμονες ασφαλώς μπορούν να αναγνωριστούν ως οργανισμοί κοινωνικού χαρακτήρα υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 4, σημείο 16, στοιχείο k (από 1ης Ιουλίου 2013: στοιχείο l), του UStG, εφόσον συνάπτουν απευθείας με το ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης σύμβαση για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, δεδομένου ότι η απευθείας σύναψη τέτοιας συμβάσεως παρέχει στο ως άνω ταμείο τη δυνατότητα να ελέγχει το ίδιο τις επαγγελματικές ικανότητες των πραγματογνωμόνων αυτών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να εγγυάται την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Εντούτοις, σύμφωνα με τις ίδιες διευκρινίσεις, η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης δεν συνήψε τέτοια σύμβαση, οπότε δεν μπορεί να επικαλεστεί τέτοια αναγνώριση βάσει του γερμανικού δικαίου.
- 47 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που επισήμανε με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπερέβη τα όρια της εξουσίας της εκτιμήσεως μη προβλέποντας τη δυνατότητα να αναγνωριστεί ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα ένας ανεξάρτητος πραγματογνώμονας ο οποίος τελεί σε κατάσταση όπως αυτή της αναιρεσίβλητης της κύριας δίκης.
- 48 Στο πλαίσιο αυτό, μολονότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει το ερώτημα αυτό λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κρίσιμων στοιχείων, πρέπει εντούτοις να του παρασχεθούν οι ακόλουθες διευκρινίσεις.
- 49 Πρώτον, το γεγονός ότι η χρήση ανεξάρτητων πραγματογνωμόνων κατά την αξιολόγηση της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης των ασφαλισμένων ενός ταμείου ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης προβλέπεται στο τμήμα B1 των κατευθυντήριων γραμμών που μνημονεύονται στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως δεν αρκεί, αυτό καθαυτό, για να αποδειχθεί η συνδρομή του στοιχείου του κοινωνικού χαρακτήρα ως προς τους εν λόγω πραγματογνώμονες, στο μέτρο που η ύπαρξη ειδικών διατάξεων σχετικά με τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες αποτελεί ένα μόνον από τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να κριθεί ο εν λόγω κοινωνικός χαρακτήρας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 39). Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο εν προκειμένω, δεδομένου ότι από τις ως άνω κατευθυντήριες γραμμές φαίνεται να προκύπτει ότι η χρήση ανεξάρτητων πραγματογνωμόνων είναι δυνατή μόνον «κατ' εξαίρεση», ιδίως προς αντιμετώπιση «απότομων αυξήσεων του αριθμού αιτήσεων».

- 50 Εξάλλου, το να συνάγεται αναγνώριση ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα από το γεγονός και μόνον ότι ο οικείος υποκείμενος στον φόρο έχει εξουσιοδοτηθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο αναγνωρισθέντα ως τέτοιο θα ισοδυναμούσε, εν τέλει, με το να επιτραπεί στον δεύτερο να ασκήσει την εξουσία εκτιμήσεως που παρέχεται στο κράτος μέλος και θα ενείχε τον κίνδυνο, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η Γερμανική Κυβέρνηση, να καταστήσει δυνατή την καταστρατήγηση των κριτηρίων που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την εν λόγω αναγνώριση.
- 51 Δεύτερον, μολονότι είναι αληθές ότι το γεγονός ότι το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών βαρύνει κατά μεγάλο μέρος έναν οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης, όπως είναι το ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, συνιστά στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση της ιδιότητας του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα, η σπουδαιότητα του στοιχείου αυτού μειώνεται όταν η κάλυψη των ως άνω δαπανών από το ταμείο αυτό πραγματοποιείται, όπως εν προκειμένω, μόνον εμμέσως, με τη διαμεσολάβηση της MDK, χωρίς να στηρίζεται σε ρητή απόφαση του εν λόγω ταμείου ή να απορρέει από σύμβαση συναφθείσα από το ταμείο αυτό με τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο προς τον σκοπό της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών. Συναφώς, δεν αρκεί η απλή δυνατότητα συνάψεως συμβάσεως αν δεν έχει γίνει χρήση της δυνατότητας αυτής.
- 52 Τρίτον, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία δεν προκύπτει ότι άλλοι ιδιωτικού δικαίου υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες με την αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης θα είχαν αναγνωριστεί ως οργανισμοί κοινωνικού χαρακτήρα υπό περιστάσεις παρόμοιες με αυτές που χαρακτηρίζουν την κατάσταση της εν λόγω αναιρεσίβλητης. Κατά συνέπεια, υπό την επιφύλαξη επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, στην προκειμένη περίπτωση η άρνηση τέτοιας αναγνώρισης δεν φαίνεται να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 53 Επομένως, οι περιστάσεις τις οποίες επισήμανε το αιτούν δικαστήριο δεν αρκούν για να αποδειχθεί ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπερέβη τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει όσον αφορά την αναγνώριση αυτή, δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 54 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- η κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης από ανεξάρτητο πραγματογνώμονα για λογαριασμό της ιατρικής υπηρεσίας ενός ταμείου ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, οι οποίες χρησιμοποιούνται από το εν λόγω ταμείο για την εκτίμηση της έκτασης των δικαιωμάτων που μπορούν να έχουν οι ασφαλισμένοι του στις παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, συνιστά παροχή υπηρεσιών συνδεδεμένη στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση εφόσον είναι απαραίτητη για την ορθή υλοποίηση των εμπιπτούσων στο πεδίο αυτό πράξεων·
 - η διάταξη αυτή δεν αντιτίθεται στη μη αναγνώριση του πραγματογνώμονα αυτού ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα ακόμη και αν, πρώτον, ο πραγματογνώμονας παρέχει ως υπεργολάβος τις υπηρεσίες του όσον αφορά την κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, κατ' εντολή της εν λόγω ιατρικής υπηρεσίας, η οποία έχει τύχει τέτοιας αναγνώρισης, δεύτερον, οι δαπάνες κατάρτισης των γνωματεύσεων αυτών βαρύνουν, εμμέσως και κατ' αποκοπήν, το οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης και, τρίτον, ο πραγματογνώμονας έχει βάσει του εσωτερικού δικαίου τη δυνατότητα να συνάψει απευθείας με το ταμείο αυτό σύμβαση για την κατάρτιση των εν λόγω γνωματεύσεων ούτως ώστε να τύχει της αναγνώρισης αυτής, αλλά δεν έχει κάνει χρήση της εν λόγω δυνατότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 55 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

- η κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης από ανεξάρτητο πραγματογνώμονα για λογαριασμό της ιατρικής υπηρεσίας ενός ταμείου ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, οι οποίες χρησιμοποιούνται από το εν λόγω ταμείο για την εκτίμηση της έκτασης των δικαιωμάτων που μπορούν να έχουν οι ασφαλισμένοι του στις παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, συνιστά παροχή υπηρεσιών στενά συνδεδεμένη με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση εφόσον είναι απαραίτητη για την ορθή υλοποίηση των εμπίπτουσών στο πεδίο αυτό πράξεων·
- η διάταξη αυτή δεν αντιτίθεται στη μη αναγνώριση του πραγματογνώμονα αυτού ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα ακόμη και αν, πρώτον, ο πραγματογνώμονας παρέχει ως υπεργολάβος τις υπηρεσίες του όσον αφορά την κατάρτιση γνωματεύσεων επί της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης, κατ' εντολή της εν λόγω ιατρικής υπηρεσίας, η οποία έχει τύχει τέτοιας αναγνώρισης, δεύτερον, οι δαπάνες κατάρτισης των γνωματεύσεων αυτών βαρύνουν, εμμέσως και κατ' αποκοπήν, το οικείο ταμείο ασφάλισης έναντι της αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης και, τρίτον, ο πραγματογνώμονας έχει βάσει του εσωτερικού δικαίου τη δυνατότητα να συνάψει απευθείας με το ταμείο αυτό σύμβαση για την κατάρτιση των εν λόγω γνωματεύσεων ούτως ώστε να τύχει της αναγνώρισης αυτής, αλλά δεν έχει κάνει χρήση της εν λόγω δυνατότητας.

(υπογραφές)