

Sag C-657/19

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

4. september 2019

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

10. april 2019

Sagsøgt og revisionsappellant:

Finanzamt D

Sagsøger og revisionsindstævnt:

E

Hovedsagens genstand

Moms, udarbejdelse af vurderinger til sygekasser og plejeforsikringsinstitutioner

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

1. Foreligger der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en afgiftspligtig person for Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (sygeforsikringens lægetjeneste) udarbejder vurderinger vedrørende patienters plejebenhov, en virksomhed, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem?

2. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

a) Er det tilstrækkeligt for, at en erhvervsdrivende kan anerkendes som et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF, at den pågældende som underleverandør leverer ydelser til et organ, der efter national ret er anerkendt som almennyttigt foretagende som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF?

b) Såfremt spørgsmål 2, litra a), besvares benægtende: Er den omstændighed, at sygekasserne og plejeforsikringsinstitutionerne i fuldt omfang bærer udgifter afholdt af et anerkendt organ som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede tilstrækkelig til, at en underleverandør til dette organ også skal anses for et anerkendt organ?

c) Såfremt spørgsmål 2, litra a) og b), besvares benægtende: Kan medlemsstaten gøre anerkendelsen som foretagende af almennyttig karakter betinget af, at den afgiftspligtige person rent faktisk har indgået en aftale med en social sikrings- eller plejehinstitution, eller er det tilstrækkeligt for en anerkendelse, at der efter national ret kan indgås en aftale?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), navnlig artikel 132 og 134

Anførte nationale retsfor skrifter

Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov, herefter »UStG«), navnlig § 4

Sozialgesetzbuch (den tyske lov om social sikring) – 11. bog – social plejeforsikring (herefter »SGB XI«), navnlig §§ 18, 53a og 53b

Retningslinjer fra Bund der Pflegekassen (forbundet af plejeforsikringsinstitutioner) for vurdering af plejebenhov (herefter »vurderingsretningslinjer«), navnlig afsnit B 1

Retningslinjer fra Bund der Pflegekassen for plejeforsikringsinstitutionernes samarbejde med andre uafhængige sagkyndige (herefter »retningslinjer for uafhængige sagkyndige«), navnlig nr. 2

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsfor handlingerne

- 1 I hver af de tyske delstater findes der et konsortium ved navn »Medizinischer Dienst der Krankenversicherung« (herefter »MDK«), der bl.a. har ansvaret for at udarbejde vurderinger af forsikredes plejebenhov til de plejeforsikringsinstitutioner, der er etableret ved sygekasserne. Vurderingerne foretages af læger, uddannet plejepersonale og andet uddannet personale, som MDK stiller til rådighed med

henblik på at løse de løbende arbejdsopgaver. Med henblik på at håndtere ekstraordinære mængder af ansøgninger og i forbindelse med specielle vurderingsproblematikker kan MDK inddrage læger, uddannet plejepersonale og andre relevante fagpersoner som ekstern arbejdskraft. MDK bærer også ansvaret for vurderingen, når eksterne sagkyndige har deltaget. Kravene til de sagkyndiges kvalifikationer er fastlagt i detaljer.

- 2 Sagsøgeren er uddannet sygeplejerske med medicinsk grunduddannelse og akademisk uddannelse inden for sygepleje samt en videreuddannelse i kvalitetsstyring inden for sygepleje. Hendes virksomhed omfatter også en afgiftspligtig undervisningsaktivitet som sygeplejelærer.
- 3 I årene 2012–2014 udarbejdede sagsøgeren som ekstern sagkyndig vurderinger af patienters plejebehov for MDK Niedersachsen (MDK for delstaten Niedersachsen, herefter »MDK NS«). MDK NS afregnede disse ydelser over for sagsøgeren på månedsbasis, idet MDK NS ikke angav moms. Sagsøgeren indberettede transaktionerne vedrørende virksomheden som sagkyndig som momsfrie, men gjorde den indgående afgift hidrørende fra alle indgående ydelser gældende i fuldt omfang.
- 4 Den sagsøgte skattemyndighed (herefter »Finanzamt«) konkluderede, at virksomheden som sagkyndig hverken var momsfri i henhold til national ret eller EU-retten. Finanzamt forhøjede de hidtil angivne transaktioner med de nettobeløb, der var blevet afregnet over for MDK NS, og fastsatte momsen for 2012 og 2013 samt acontobetalingerne for første til tredje kvartal 2014 i overensstemmelse hermed ved afgørelser af 3. februar 2015.
- 5 Sagsøgeren anlagde søgsmål til prøvelse af disse afgørelser ved den kompetente Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager). Denne ret gav for hovedpartens vedkommende sagsøgeren medhold og anførte som begrundelse i det væsentlige, at udarbejdelsen af plejevurderinger som »ydelse med nær tilknytning til social bistand og social sikring« er afgiftsfri med direkte henvisning til EU-retten. Efter at plejeforsikringsinstitutionerne fra november 2012 ved lov har fået mulighed for at overdrage vurderingen af forsikrede i de sociale sikringsordninger til uafhængige sagkyndige, er sagsøgeren også statsligt anerkendt som foretagende af almennyttig karakter som følge af, at MDK NS har overdraget hende opgaven.
- 6 Finanzamt har appelleret denne afgørelse til den forelæggende ret og gjort gældende, at der er sket en tilsidesættelse af materiel ret. Finanzamt har i det væsentlige gjort gældende, at de pågældende sagkyndige ydelser ikke er momsfrie i henhold til de nationale bestemmelser om fritagelse. Eftersom disse bestemmelser er i overensstemmelse med EU-retten, er det ikke muligt at henvise direkte til EU-retten. I øvrigt er det ikke blevet fastslået, at plejeforsikringsinstitutionen bevidst har båret udgifterne til sagsøgerens sagkyndige virksomhed.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 7 Sagens udfald afhænger af Domstolens afgørelse om fortolkningen af direktiv 2006/112.

Vurdering af sagen efter national ret

- 8 I henhold til national ret er de pågældende ydelser momspligtige, eftersom betingelserne for en fritagelse i henhold til UStG's § 4 ikke er opfyldt.
- 9 Der er ikke tale om en momsfri »behandling af personer« som omhandlet i UStG's § 4, nr. 14, eftersom MDK's virksomhed som sagkyndig og dermed også sagsøgerens kun tjener som grundlag for at konstatere, hvor stor en godtgørelse af udgifter den forsikrede har ret til i henhold til loven om plejeforsikring. MDK's opgave er at foretage vurderinger til brug for den sociale sikringsordning, ikke behandling.
- 10 Sagsøgerens ydelser er heller ikke ydelser vedrørende bistand til og pleje af personer som omhandlet i UStG's § 4, nr. 16.
- 11 Endelig er det både i henhold til UStG's § 4, nr. 15, og i henhold til UStG's § 4, nr. 15a, kun de deri nævnte organers transaktioner (f.eks. de sociale sikringsinstitutioner henholdsvis MDK), der er momsfrie. Sagsøgeren, der ikke er en del af MDK, opfylder ikke dette krav.
- 12 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at UStG's § 4, nr. 15, og § 4, nr. 15a, kun fritager ydelser inden for social bistand og social sikring, men ikke ydelser med nær tilknytning til disse ydelser, således som det er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112. Derfor kan sagsøgeren muligvis direkte påberåbe sig, at hendes ydelser er momsfrie i henhold til sidstnævnte bestemmelse, selv om den forelæggende ret anser dette for tvivlsomt.

Det første præjudicielle spørgsmål

- 13 Med det første spørgsmål skal det afklares, om sagsøgerens virksomhed som sagkyndig er omfattet af begrebet »ydelser [...] med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.
- 14 Ifølge Domstolens praksis vedrører fritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112 ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, som er opregnet og beskrevet meget detaljeret (jf. f.eks. dom af 14.3.2019, A & G Fahrshul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 17). Følgelig kan enhver person, der udøver en virksomhed af almen interesse, heller ikke anses for et organ, der er anerkendt af en medlemsstat (dom af 28.7.2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 60 ff.).

- 15 De udtryk, der anvendes til at betegne de i artikel 132 i direktiv 2006/112 omhandlede fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, der følger af artikel 2 i direktiv 2006/112, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (dom af 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, præmis 23, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 19).
- 16 I den foreliggende sag er plejeforsikringsinstitutionens tilkendelse af ydelser en momsfri ydelse inden for social bistand og social sikring. Plejeforsikringsinstitutionen er en anerkendt tjenesteyder i henhold til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.
- 17 Sagsøgerens sagkyndige ydelser er imidlertid ikke ydelser inden for social bistand eller social sikring, eftersom den sagkyndige virksomhed alene tjener som et beslutningsværktøj i forbindelse med plejeforsikringsinstitutionens afgørelser om ydelser. Det er i denne forbindelse ikke tilstrækkeligt, at MDK's ydelser (også for så vidt som disse udføres af tredjeparter) leveres på grundlag af SGB XI og er af almen interesse.
- 18 Spørgsmålet er imidlertid, om virksomheden som sagkyndig er en ydelse med »nær tilknytning« til social bistand eller social sikring som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.
- 19 Ifølge Domstolens praksis kan en ydelse med nær tilknytning til en begunstiget transaktion være afgiftsfri, når hovedtransaktionen selv er en afgiftsfritagen transaktion og både hovedtransaktionen og ydelsen med nær tilknytning hertil leveres af et af de organer, der er nævnt i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 (dom af 9.2.2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, præmis 21 og 22, samt af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 34 og 36).
- 20 Ifølge den forelæggende rets praksis er der dog ikke tale om ydelser med nær tilknytning til social bistand, hvis de ikke leveres til den, der har behov for støtte, men til en erhvervsdrivende, der har brug for ydelserne for at levere sin egen fritagne udgående ydelse til den pågældende patient eller person med støttebehov. Dette gælder f.eks. for tilrådgivelsesstillelse af personale eller generelle ledelsesmæssige og administrative ydelser.
- 21 Dette er ikke i modstrid med, at der ifølge den forelæggende rets praksis også kan være tale om en fritagen transaktion i henhold til artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, når ydelser ikke leveres til patienter eller sygekasser. Fritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 afhænger nemlig ikke af, hvem ydelsesmodtageren er, eftersom den personrelaterede

betingelse for fritagelsen vedrører tjenesteyderen, der skal udøve lægegerning eller dertil knyttede erhverv. Hvorvidt denne betragtning kan overføres på artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, er tvivlsomt.

- 22 I dommen af 20. november 2003, *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), vedrørende sammenlignelige faktiske omstændigheder overvejede Domstolen ikke en fritagelse i henhold til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.
- 23 Såfremt der alligevel foreligger en transaktion »med nær tilknytning«, vil sagsøgerens ydelse være »uomgængelig nødvendig« for plejeforsikringsinstitutionens virksomhed som omhandlet i artikel 134, litra a), i direktiv 2006/112, hvorfor den ikke vil være udelukket fra afgiftsfritagelsen. Det er nemlig uundværligt for en helhedsvurdering af plejesituationen, navnlig funktionsnedsættelsen og behovet for støtte, at der inddrages uddannet plejepersonale og andet kvalificeret personale, der enten er ansat ved MDK eller bliver tildelt opgaver af MDK i de konkrete tilfælde. Sagsøgerens virksomhed udøves heller ikke i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder [artikel 134, litra b), i direktiv 2006/112].

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 24 Det andet spørgsmål vedrører begrebet »foretagende af almen karakter« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112. Ifølge Domstolens praksis er dette begreb i princippet tilstrækkeligt vidt til også at omfatte fysiske personer og private virksomheder, der drives med gevinst for øje (jf. f.eks. dom af 28.11.2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 28).
- 25 Ifølge dom af 10. september 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 54 og 58), og af 15. november 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26), fastsætter artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 ikke regler for betingelserne og vilkårene for anerkendelse. Det tilkommer derimod hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår organer kan gives den fornødne anerkendelse. I denne forbindelse skal de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol tage hensyn til de forhold, der er relevante for anerkendelsen. Disse forhold omfatter ifølge den forelæggende rets praksis bl.a.:
- tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser, som kan være landsdækkende eller regionale, fastsatte i lovgivning eller administrativt og vedrøre afgifter eller social sikring,
 - den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed,
 - den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse,
 - den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer.

Spørgsmål 2, litra a)

- 26 I henhold til den forelæggende rets hidtidige praksis anerkendes MDK i UStG's § 4, nr. 15a, ganske vist som almenyttigt foretagende som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112; denne anerkendelse omfatter imidlertid ikke MDK's underleverandører. Dette følger navnlig af, at den begunstigende ordning i UStG's § 4, nr. 15a, i overensstemmelse med EU-retten tager udgangspunkt i et personrelateret kriterium i og med, at den kun gælder for MDK's ydelser. Princippet om det frie valg af organisationsform fører ikke til, at der kan ses bort fra dette kriterium.
- 27 Spørgsmålet er dog, om noget andet følger af, at der med vurderingsretningslinjerne nu foreligger bestemmelser, der er godkendt af den tyske forbundsminister for sundhed, og som rudimentært regulerer MDK's inddragelse af tredjeparter ved vurderinger, men kun er bindende for MDK. Deri kan ligge en tilstrækkelig anerkendelse, selv om den sagkyndige er underleverandør.

Spørgsmål 2, litra b)

- 28 Såfremt rollen som underleverandør ikke i sig selv er tilstrækkelig, skal det afklares, om den omstændighed, at sygekasserne og plejeforsikringsinstitutionerne i fuldt omfang bærer udgifter afholdt af den primære leverandør, er tilstrækkelig til, at en underleverandør også skal anses for et anerkendt organ som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.
- 29 Domstolen har nemlig fastslået, at de forhold, der er afgørende for anerkendelsen som almenyttigt foretagende, bl.a. kan være den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31).
- 30 De midler, der er nødvendige til MDK's vurderingsarbejde, finansieres af sygekasserne ved en udgiftsfordeling, der foretages på grundlag af antallet af medlemmer med bopæl inden for den pågældende MDK's ansvarsområde. Tildelingen af midlerne sker uafhængigt af, om MDK har involveret tredjeparter i opfyldelsen af sine opgaver. I det foreliggende tilfælde har plejeforsikringsinstitutionerne henholdsvis sygekasserne således i sidste ende båret alle udgifter til sagsøgerens sagkyndige virksomhed.
- 31 Ved gennemførelsen af artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 i national ret har den tyske lovgiver imidlertid til dels valgt begrebet »vederlag« med hensyn til kravet om, at sygekasser eller andre sociale sikringsorganer bærer udgifterne. Betingelsen for, at der er tale om et »vederlag«, er efter den forelæggende rets praksis, at den kompetente institution er bekendt med de ydelser, der leveres af en underleverandør til en anden leverandør inden for rammerne af den begunstigede transaktion og er villig til at bære udgifterne hertil, om end indirekte. Hvis den

institution, der bærer udgifterne, derimod ikke betaler vederlag for underleverandørens ydelser, men alene for tjenesteyderens ydelser, foreligger der ikke en afholdelse af udgifter, hvortil der skal tages hensyn ved vurderingen af en anerkendelse i henhold til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.

- 32 I den foreliggende sag foreligger der ingen oplysninger om, hvorvidt plejeforsikringsinstitutionen i forbindelse med den generelle afholdelse af MDK's udgifter havde kendskab til de pågældende ydelser fra underleverandører og også var villig til at betale »vederlag« for disse. Såfremt en indirekte finansiering ikke er tilstrækkelig, skal sagen hjemvises til Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager).

Spørgsmål 2, litra c)

- 33 Såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende og rollen som underleverandør ikke er tilstrækkelig, skal det endvidere afklares, om anerkendelsen som foretagende af almennyttig karakter i forbindelse med, at udgifter bæres af en institution, der varetager sociale opgaver, kan gøres betinget af, at den afgiftspligtige person rent faktisk har indgået en aftale med en social sikrings- eller plejehinstitution, eller om det er tilstrækkeligt for en anerkendelse, at der efter national ret kan indgås en aftale.
- 34 Efter den forelæggende rets praksis kan afholdelsen af udgifter kun føre til en sådan anerkendelse som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, såfremt den er lovreguleret. I overensstemmelse hermed kan en anerkendelse på grundlag af en afholdelse af udgifter i henhold til aftale kun komme på tale, såfremt der findes et lovgrundlag for aftalens indgåelse.
- 35 Er lovkravene til indgåelsen af en aftale beskedne, er det ifølge denne retspraksis tilstrækkeligt, at der er mulighed for at indgå en aftale. Hvis loven imidlertid indeholder en række betingelser for indgåelse af en aftale, er det ikke i sig selv tilstrækkeligt, at der foreligger en abstrakt mulighed for at afholde udgifter.
- 36 Med virkning fra den 30. oktober 2012 blev SGB XI's § 18, stk. 1, ændret således, at plejeforsikringsinstitutionerne i stedet for MDK også kan anmode andre uafhængige sagkyndige om at vurdere, om betingelserne for plejebehov er opfyldt, og hvilken grad af plejebehov der foreligger.
- 37 Når der indgås direkte aftale med uafhængige sagkyndige gælder der for plejeforsikringsinstitutionerne de retningslinjer for uafhængige sagkyndige, der er vedtaget i henhold til SGB XI's § 53b, der f.eks. i nr. 2 indeholder detaljerede regler om kvalifikationskravene for de sagkyndige, som plejeforsikringsinstitutionerne overdrager opgaver. Dette kan muligvis fortolkes således, at der foreligger en aftale, såfremt EU-retten tillader dette.