Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 8 oktober 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 g – Tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete – Upprättande av utlåtanden avseende vårdbehov – Beskattningsbar person som anlitats av den medicinska enheten vid en vårdkassa – Organ som erkänts som organ av social karaktär”

I mål C-657/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 10 april 2019, som inkom till domstolen den 4 september 2019, i målet

Finanzamt D

mot

E,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen A. Prechal (referent), tillika tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna F. Biltgen och L.S. Rossi,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Finanzamt D, genom P. Kröger, i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom J. Möller och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Mantl och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt D (nedan kallad skattemyndigheten) och E angående undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som tillhandahållits av E och som består i att i egenskap av underleverantör till en vårdkassa upprätta utlåtanden om vårdbehovet för de försäkrade vid denna kassa.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i kapitel 1 i avdelning IX i direktivet, med rubriken ”Allmänna bestämmelser”, föreskrivs följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

4 Kapitel 2 i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Det kapitlet omfattar artiklarna 132–134.

5 I artikel 132.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

…

g) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

…”

6 I artikel 134 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

…”

Tysk rätt

7 I 1 § stycke 1 punkt 1 Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. I 2008, s. 2794) (nedan kallad UStG) föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för leveranser och andra tillhandahållanden som en näringsidkare utför inom landet mot ersättning inom ramen för sin verksamhet.

8 Enligt 4 § UStG är följande transaktioner, bland de transaktioner som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 i denna lag, undantagna från skatteplikt:

”…

14. a) sjukvårdande behandling som ges inom ramen för yrket som läkare, tandläkare, praktiserande vårdutövare [Heilpraktiker], fysioterapeut, barnmorska, eller annan liknande medicinsk eller paramedicinsk yrkesverksamhet. …;

b) Sjukhusvård och sjukvård, inbegripet diagnostik, medicinska undersökningar, förebyggande behandling, rehabilitering, förlossning och vårdhemstjänster samt därtill nära knutna verksamheter, som utövas av offentligrättsliga organ. …

15. Tjänster som enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan …

a) tillhandahåller varandra,

b) tillhandahåller försäkrade …

15a. De tjänster som sjukförsäkringens medicinska enheter (278 § i bok V i Sozialgesetzbuch (sociallagen)) … tillhandahåller varandra eller enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan …

16. Tjänster med nära anknytning till driften av inrättningar för vård eller omsorg för i fysiskt, mentalt eller psykiskt hänseende hjälpbehövande personer som

…

k) [från och med den 1 juli 2013: l)] tillhandahålls av inrättningar hos vilka kostnaderna för vård och omsorg under det föregående kalenderåret i minst 40 procent [25 procent från och med den 1 juli 2013] av fallen helt eller till övervägande delen har burits av de lagstadgade organen för socialförsäkring eller socialhjälp …”

9 18 § i volym XI i sociallagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. I 2012, s. 2246) (nedan kallad SGB XI), föreskriver följande:

”1. Vårdkassan ger den medicinska enheten inom försäkringskassan eller andra oberoende experter i uppdrag att pröva om villkoren för vård är uppfyllda och behovets omfattning. Inom ramen för dessa undersökningar ska det vårdorgan eller de experter som utsetts av vårdkassan, genom en undersökning av den sökande, fastställa de svårigheter som sökanden skulle kunna få vid utförandet av de arbetsuppgifter som avses i 14 § stycke 4, samt arten, omfattningen och varaktigheten av behovet av hjälp, och fastställa förekomsten av en allvarlig begränsning av förmågan att klara av sin vardag. … Därutöver ska det också fastställas om och i vilken utsträckning de åtgärder som vidtas för

att eliminera, minska eller begränsa en ökning av vårdbehovet, inklusive den tillhandahållna medicinska rehabiliteringen, är lämpliga, nödvändiga eller rimliga. I detta avseende har de försäkrade rätt att hos den behöriga institutionen begära medicinsk rehabilitering…

…

7. Vårdtjänsten tillhandahålls av läkare i nära samarbete med vårdpersonal och andra behöriga yrkesutövare. …”

10 I 53a § SGB XI föreskrivs följande:

”Spitzenverband Bund der Pflegekassen (förbund för vårdkassorna) ger ut riktlinjer för den sociala vårdförsäkringen i följande frågor:

1. Samarbete mellan vårdkassor och de medicinska enheterna.

2. Genomförande och säkerställande av en enhetlig utvärdering.

3. Utlåtanden och den statistik som ska tillhandahållas av de medicinska enheterna.

4. Säkerställande av kvaliteten av utvärderingen och rådgivningen …

5. Principerna för kompletterande utbildning och fortbildning.

Direktiven måste godkännas av förbundshälsoministeriet. Dessa är bindande för de medicinska enheterna.”

11 I avsnitt B1 i Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) (riktlinjer från förbundet för vårdförsäkringskassorna om bedömning av vårdbehov (behovsprövningsriktlinjerna – BRi)), i deras lydelse av den 8 juni 2009, föreskrivs bland annat att ”utvärderingar ska utföras av utbildade och kvalificerade experter”, däribland ”läkare, sjuksköterskor och andra yrkesutövare som den medicinska enheten har till sitt förfogande för att kunna hantera den normala arbetsbördan”. I avsnitt B1 föreskrivs följande: ”I samband med arbetstoppar och särskilda tekniska spörsmål kan den medicinska enheten anlita läkare, sjuksköterskor eller andra kvalificerade yrkeskategorier som utomstående experter”. I samma avsnitt föreskrivs också att ”för det fall det undantagsvis anlitas utomstående läkare, sjuksköterskor, sjuksköterskor för hemvård, vinstdrivande vårdföretag eller personer som bedriver självständig verksamhet på vårdområdet, måste det säkerställas att det inte uppstår några intressekonflikter.”

12 Punkt 2 i Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (GKV-Spitzenverbands riktlinjer för samarbetet mellan vårdkassorna och andra oberoende experter (riktlinjerna för oberoende experter, UGu-RiLi)), i deras lydelse av den 6 maj 2013, fastställer bland annat de ”yrkesmässiga villkoren” som ”krävs för att utöva yrket som expert, i den mening som avses i riktlinjerna för förfarandet för fastställande av vårdbehov samt för konkretiseringen av innehållet i bedömningen enligt [SGB XI] (utvärderingsriktlinjerna BRi)”. Dessa villkor uppfylls av de godkända läkare som uppfyller de krav som anges i punkt 2.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Motparten i det nationella målet är en utbildad sjuksköterska som har genomgått en medicinsk grundutbildning och en akademisk sjuksköterskeutbildning samt en kompletterande utbildning i kvalitetssäkring inom vårdsektorn. Hennes yrkesverksamhet omfattar även skattepliktig undervisningsverksamhet avseende vård.

14 Under åren 2012–2014 upprättade motparten i det nationella målet, för medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (den medicinska enheten vid vårdkassan i Niedersachsen, Tyskland) (nedan kallad MDK), utlåtanden avseende vissa patienters vårdbehov, i syfte att fastställa omfattningen av deras rätt till vårdförmåner som ersätts av vårdkassan. Under denna period gjorde MDKMDK en månatlig avräkning för de tillhandahållna tjänsterna utan att ange någon mervärdesskatt. Motparten i det nationella målet har uppgett att dessa tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt.

15 Efter en kontroll fann skattemyndigheten att verksamheten med att upprätta utlåtanden avseende vårdbehov inte var undantagen från skatteplikt vare sig enligt nationell rätt eller enligt unionsrätten. Följaktligen höjde skattemyndigheten, genom beslut av den 3 februari 2015, den omsättning som motparten i det nationella målet hade deklarerat avseende de nettobelopp som fakturerats MDK, och fastställde dels den mervärdesskatt som hon skulle betala för åren 2012 och 2013, dels de förskottsbetalningar avseende mervärdesskatt som avsåg de tre första kvartalen år 2014.

16 Motparten i det nationella målet väckte talan mot dessa beslut vid den behöriga domstolen i första instans, vilken i huvudsak biföll talan. Nämnda domstol fann, med stöd av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, att upprättandet av vårdutlåtanden var undantaget från mervärdesskatteplikt då det utgör en ”tjänst med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” i den mening som avses i denna bestämmelse. I detta sammanhang påpekade denna domstol att vårdkassorna sedan november 2012 hade en laglig möjlighet att anlita oberoende experter för att bedöma de försäkrade, och att motparten i det nationella målet därför, på uppdrag av MDK, kunde åberopa detta undantag från skatteplikt.

17 Skattemyndigheten överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att de nationella bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt, i vilka det inte föreskrivs något undantag från skatteplikt för de utlåtanden som är aktuella i det nationella målet, är förenliga med unionsrätten.

18 Den hänskjutande domstolen anser att motparten i det nationella målet, enligt nationell rätt, inte kan beviljas undantag från mervärdesskatteplikt för de aktuella utlåtandena. Den hänskjutande domstolen utesluter emellertid inte att motparten direkt skulle kunna åberopa undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet för tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete.

19 Enligt den hänskjutande domstolen är det emellertid osäkert om motparten i det nationella målet kan komma i fråga för detta undantag. För att hon ska kunna utnyttja denna rätt måste nämligen två villkor vara uppfyllda. Vad för det första gäller villkoret att de berörda tjänsterna ska vara nödvändiga och ha nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete, kan detta villkor anses vara uppfyllt, eftersom tjänster som består i att upprätta utlåtanden om vårdbehov, såsom de som motparten i det nationella målet upprättar, gör det möjligt för den berörda vårdkassan att bedöma de försäkrades vårdbehov i syfte att fastställa deras rätt till förmåner som hjälp eller social trygghet.

20 Det råder emellertid tvivel i detta avseende, eftersom det av den hänskjutande domstolens praxis, som hänvisar till domen av den 12 mars 2015, ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), följer att tjänster inte ska anses ha nära anknytning till socialt hjälparbete när de inte tillhandahålls direkt till den hjälpbehövande personen utan till en inrättning för vilken tjänsten är nödvändig för att den ska kunna tillhandahålla sina egna, från skatt undantagna, tjänster.

21 I domen av den 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), slog domstolen dessutom fast att det inte förelåg någon rätt till undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet i en situation som var jämförbar med den som är aktuell i det nationella målet och där det upprättades ett sakkunnigutlåtande angående en persons hälsotillstånd för att bevilja invaliditetspension.

22 Om det för det andra godtas att sådana behovsprövningstjänster som de som tillhandahålls av motparten i det nationella målet utgör tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, uppkommer frågan huruvida den berörda tjänsteleverantören kan betecknas som ett organ som av den berörda medlemsstaten har erkänts ha social karaktär och således uppfyller det andra villkoret i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

23 För det första utesluter inte den hänskjutande domstolen i detta avseende att ett sådant erkännande kan följa av att den berörda tjänsteleverantören har tillhandahållit sina tjänster i egenskap av underleverantör till ett organ som är erkänt enligt nationell rätt, i förevarande fall MDK, eftersom begreppet organ som erkänns i nationell rätt även kan omfatta fysiska personer eller privaträttsliga enheter som drivs i vinstsyfte. Även om det ankommer på medlemsstaterna att fastställa reglerna för erkännande av sådana organ, och erkännandet av organ som organ av social karaktär, i enlighet med den hänskjutande domstolens rättspraxis, inte omfattar underleverantörer till ett sådant organ som det förstnämnda, skulle också en annan slutsats kunna dras, eftersom det på grund av behovsprövningsriktlinjerna finns bestämmelser som reglerar MDK:s användning av utomstående vid genomförandet av behovsprövningar.

24 För det andra, även om underentreprenaden i sig inte är tillräcklig i detta avseende, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida erkännandet av organ som organ av social karaktär kan följa av att kostnaderna för underentreprenören bärs av socialförsäkringsorganen, eftersom en sådan kostnadsfinansiering utgör en relevant omständighet i detta avseende enligt unionsrätten. I förevarande fall bärs dessa kostnader emellertid endast indirekt och schablonmässigt av den berörda kassan, det vill säga genom MDK, som betalar underentreprenören. Enligt den hänskjutande domstolens praxis kan en indirekt finansiering av kostnaderna från socialförsäkringsorganen vara tillräcklig, men är i detta avseende osäkert, eftersom den tyska lagstiftaren vid införlivandet av mervärdesskattedirektivet delvis har använt sig av begreppet ”ersättning” i detta sammanhang, vilket eventuellt förutsätter att socialförsäkringsorganen medvetet och frivilligt ansvarar för kostnaderna.

25 För det tredje vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida erkännandet av underleverantören som organ av social karaktär, när underentreprenörens kostnader indirekt har finansierats av ett socialförsäkringsorgan, kan villkoras med att det faktiskt har ingåtts ett avtal med en inrättning för hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, eller om det i detta avseende är tillräckligt att ett avtal kunde ha ingåtts i enlighet med nationell rätt. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att det i den nationella rätten, sedan den 30 oktober 2012, föreskrivs en möjlighet för vårdkassorna att ge oberoende experter i uppdrag att i MDK:s ställe pröva de försäkrades vårdbehov. Dessa oberoende experter ska uppfylla de krav på kvalifikationer som i detalj anges i de riktlinjer som pensionskassorna har antagit. Man skulle i en sådan situation alltså kunna anse att det föreligger ett avtal, i den mån detta är tillåtet enligt unionsrätten.

26 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) har beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska den verksamhet som är i fråga i det nationella målet, där en beskattningsbar person på uppdrag av [MDK] upprättar utlåtanden avseende patienters vårdbehov, anses vara en verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 132.1 g i [direktiv 2006/112]?

2) För det fall fråga 1 besvaras jakande:
   a) Är det för att erkänna ett företag som ett organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, tillräckligt att företaget tillhandahåller tjänster i egenskap av underleverantör på uppdrag av en inrättning som enligt nationell rätt erkänns som ett organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112?
   b) För det fall att den andra frågan under punkt a besvaras nekande: Är den omständigheten, att sjuk- och vårdkassorna schablonmässigt bär kostnaderna för ett erkänt organ, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, såsom i det nationella målet, tillräcklig för att en underleverantör ska kunna anses vara ett erkänt organ?
   c) För det fall att den andra frågan punkt a och den andra frågan punkt b besvaras nekande: Får en medlemsstat som villkor för att erkänna en inrättning som ett organ av social karaktär kräva att den beskattningsbara personen har ingått ett avtal med ett socialförsäkringsorgan eller ett organ för social trygghet, eller är det för ett erkännande tillräckligt att ett avtal skulle kunna ingås enligt nationell rätt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

27 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så,

– att det utgör en tjänst med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete när en oberoende expert, på uppdrag av den medicinska enheten vid en vårdkassa, upprättar utlåtanden avseende de försäkrades vårdbehov, vilka utlåtanden vårdkassan använder för att bedöma omfattningen av de försäkrades eventuella rätt till hjälp och sociala trygghetsförmåner, och

– att denna bestämmelse utgör hinder för att nämnda expert ska kunna nekas erkännande som organ av social karaktär, när, för det första, vederbörande tillhandahåller sina tjänster, vilka består i att upprätta utlåtanden avseende de försäkrades behov av vård, i egenskap av underleverantör och på begäran av nämnda medicinska enhet som erkänts som sådant organ, för det andra, kostnaderna för att upprätta dessa utlåtanden indirekt och schablonmässigt bärs av den berörda vårdkassan, och, för det tredje, experten har möjlighet, enligt inhemsk lagstiftning, att direkt med nämnda vårdkassa ingå ett avtal om upprättandet av sådana utlåtanden för att erhålla nämnda erkännande, men inte har använt sig av denna möjlighet.

28 Av fast rättspraxis framgår att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär dock inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

29 Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som innebär att vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn tillförsäkras en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende, är avsett att minska kostnaden för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 41).

30 Såsom följer av lydelsen i denna bestämmelse är det undantag som föreskrivs däri tillämpligt på tillhandahållanden av tjänster och varor som dels har ”nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, dels görs av ”offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 21).

31 När det gäller villkoret att tillhandahållandet av tjänster ska ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, ska detta villkor tolkas mot bakgrund av artikel 134 a i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken det under alla omständigheter krävs att leveranserna av varor eller tillhandahållandet av tjänster är absolut nödvändiga för att de tjänster som omfattas av hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska kunna utföras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punkterna 24 och 25).

32 I förevarande mål har den hänskjutande domstolen påpekat att de tillhandahållanden som är aktuella i det nationella målet, vilka består i att upprätta utlåtanden avseende vårdbehov, i princip uppfyller detta villkor, eftersom dessa utlåtanden, enligt den domstolens konstateranden – vilka de parter som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol och som har inkommit med yttranden i huvudsak delar –, som upprättats av en i vederbörlig ordning utbildad expert, är nödvändiga för att den berörda vårdkassan på ett korrekt sätt ska kunna genomföra sitt uppdrag på området för hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, i vilket bland annat ingår att finansiera vård till förmån för sina försäkrade.

33 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel, eftersom EU-domstolens praxis skulle kunna tolkas på så sätt att tillhandahållande av tjänster – även om de är nödvändiga för att säkerställa ett korrekt genomförande av hjälparbete och socialt trygghetsarbete – ändå inte anses ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete när de inte tillhandahålls den vårdbehövande personen utan en annan beskattningsbar person, som behöver dessa tjänster för att kunna utföra egna, från skatteplikt undantagna, tjänster.

34 I detta avseende är det för det första visserligen riktigt, såsom framgår av omnämnandet av de tjänster som tillhandahålls av ålderdomshem i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse bland annat omfattar sådana stöd- och vårdtjänster som direkt gynnar de personer som omfattas av de berörda hjälp- och sociala trygghetsarbetena. Varken bestämmelsens lydelse eller dess syfte innehåller dock något som tyder på att undantaget inte skulle omfatta tjänster som visserligen inte tillhandahålls de berörda personerna personligen men likväl är nödvändiga för att kunna utföra hjälparbeten och sociala trygghetsarbeten. Detta kan vara fallet med sådana tillhandahållanden av tjänster som är i fråga i det nationella målet, vilka gör det möjligt för den enhet som ansvarar för genomförandet av denna transaktion, att avgöra om de berörda har rätt till hjälparbetena och de sociala trygghetsarbetena och att fatta ändamålsenliga beslut i frågan.

35 Med hänsyn till dess ordalydelse fastställer artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet nämligen inte några villkor vad gäller mottagaren av den från skatteplikt undantagna transaktionen, utan utgår från transaktionens inneboende egenskaper och ställningen hos den operatör som tillhandahåller tjänsterna eller levererar de berörda varorna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 46).

36 Såsom den tyska regeringen har påpekat, talar syftet med det undantag från skatteplikt som är i fråga i det nationella målet, det vill säga att minska kostnaderna för den transaktion som avses i nämnda bestämmelse, dessutom för en tolkning enligt vilken undantaget från mervärdesskatteplikt för sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet, inte är beroende av vem de tillhandahålls, eftersom de utgör ett nödvändigt led i utförandet av hjälparbeten eller socialt trygghetsarbete och eftersom mervärdesbeskattning av dessa tjänster med nödvändighet skulle öka kostnaderna för den ovannämnda transaktionen.

37 Det är således inte nödvändigt att tjänster som består i att upprätta utlåtanden om patienters vårdbehov tillhandahålls direkt till de vårdbehövande personerna för att de ska anses ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete (se, analogt, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkterna 31 och 32).

38 För det andra saknar det i detta sammanhang betydelse att motparten i det nationella målet, i egenskap av underleverantör, tillhandahåller en annan beskattningsbar person, i förevarande fall MDK, de aktuella tjänsterna och tjänsterna är nödvändiga för denna person för att den ska kunna tillhandahålla sina egna, från skatt undantagna, tjänster för den berörda vårdkassans räkning.

39 Domstolen slog förvisso fast i punkt 28 i domen av den 12 mars 2015, ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), vad gäller undantaget i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, att tillhandahållanden av tjänster som består i uthyrning av personal till andra beskattningsbara personer inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. Detta innebär dock inte att andra tjänster, närmare bestämt sådana som består i att upprätta utlåtanden avseende vårdbehov, vilka i sig entydigt är absolut nödvändiga för att den berörda vårdkassan till fullo ska kunna utföra sina uppdrag av social karaktär, inte har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete bara för att de tillhandahålls MDK via en underleverantör.

40 I punkt 43 i domen av den 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), avseende artikel 13A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1 s. 28), vars lydelse i huvudsak är densamma som i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet, slog domstolen visserligen fast att en tjänst som består i att upprätta ett medicinskt sakkunnigutlåtande och som har till syfte att besvara frågor som har uppkommit i samband med en begäran om ett sådant utlåtande, men som utförs i syfte att göra det möjligt för tredje man att fatta ett beslut som har rättsverkningar för den berörda personen eller för andra personer, inte kan undantas från mervärdesskatt såsom ”sjukvårdande behandling”. Det huvudsakliga syftet med en sådan tjänst är nämligen inte att skydda, inbegripet att bevara och återställa, hälsan hos den person som utlåtandet avser genom från skatteplikt undantagna transaktioner, utan att uppfylla ett lagligt eller avtalsmässigt villkor som uppställts i ett beslutsförfarande avseende beviljande av en invaliditetspension.

41 I likhet med vad Europeiska kommissionen har påpekat medför det ovanstående emellertid inte att upprättandet av utlåtanden om personers behov av vård, såsom de utlåtanden som är aktuella i det nationella målet, inte är absolut nödvändigt eller inte har nära anknytning till den berörda kassans genomförande av hjälparbete och socialt trygghetsarbete.

42 När det sedan gäller villkoret att tillhandahållandet av tjänster, för att undantas från skatteplikt, ska utföras av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär, framgår det av handlingarna i målet att motparten i det nationella målet inte omfattas av begreppet offentligrättsliga organ, vilket innebär att hon endast kan omfattas av det aktuella undantaget om hon omfattas av begreppet ”andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär”, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

43 Domstolen erinrar härvid om att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte preciserar vare sig villkoren eller formerna för erkännandet av icke offentligrättsliga organ som organ av social karaktär. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rätt fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ, varvid medlemsstaterna i detta avseende har ett utrymme för skönsmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkterna 32 och 34).

44 Det framgår härvidlag av domstolens praxis att det vid erkännandet av ett icke offentligrättsligt organ som ett organ av social karaktär ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta en rad omständigheter. Exempel på sådana omständigheter är förekomsten av specifika bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande samt att kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan, bland annat när de privata aktörerna har ingått avtal med dessa organ (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 58, och dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 35).

45 Det är endast om medlemsstaten inte har hållit sig inom gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning som den beskattningsbara personen kan åberopa det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet för att motsätta sig en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna bestämmelse. I ett sådant fall ankommer det på den nationella domstolen att under beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den skattskyldige är ett organ som erkänts som organ av social karaktär, i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 28 och 32).

46 Även om motparten i det nationella målet har tillhandahållit sina tjänster i egenskap av underleverantör till MDK, som enligt tysk rätt erkänts som organ av social karaktär, åtnjuter hon själv inte ett sådant erkännande. Enligt de förklaringar som lämnats av bland annat skattemyndigheten och den tyska regeringen, kan oberoende experter visserligen, på de villkor som anges i 4 § stycke 16 k [från och med den 1 juli 2013] UStG erkännas som organ av social karaktär om de sluter ett avtal direkt med vårdkassan om tillhandahållande av dessa tjänster, eftersom ett avtal direkt med vårdkassan ger denna möjlighet att själv kontrollera expertens yrkeskompetens och därigenom säkerställa kvaliteten på de tjänster som tillhandahålls. Motparten i det nationella målet har emellertid, enligt samma förklaringar, inte ingått något sådant avtal, vilket innebär att hon inte kan göra gällande ett sådant erkännande enligt tysk rätt.

47 Den hänskjutande domstolen vill alltså mot bakgrund av de omständigheter som den har anfört i sin andra fråga få klarhet i huruvida Förbundsrepubliken Tyskland har överskridit sitt utrymme för skönsmässig bedömning genom att inte föreskriva en möjlighet att erkänna en oberoende expert, som befinner sig i en sådan situation som motparten i det nationella målet befinner sig i, som ett organ av social karaktär.

48 Även om det i detta sammanhang ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva denna fråga med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, finns det anledning för domstolen att göra följande preciseringar.

49 För det första är den omständigheten att det i avsnitt B 1 i de riktlinjer som nämns i punkt 11 ovan föreskrivs att oberoende experter ska delta i bedömningen av huruvida försäkrade hos vårdkassan är i behov av vård, inte i sig tillräcklig för att fastställa att de berörda experterna är organ av social karaktär, eftersom förekomsten av särskilda bestämmelser om de tjänster som dessa experter

tillhandahåller endast är en av flera omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av denna sociala karaktär (se, analogt, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 39). Detta gäller i än högre grad i förevarande fall, eftersom det förefaller följa av dessa riktlinjer att det enbart är möjligt att anlita oberoende experter ”i undantagsfall”, bland annat i samband med ”arbetstoppar”.

50 Att ett organ ska erkännas som organ av social karaktär enbart av det skälet att den berörda beskattningsbara personen har anlitats av en annan beskattningsbar person som redan är erkänd som organ av social karaktär, skulle i slutändan för övrigt innebära att sistnämnda person tilläts att utnyttja det utrymme för skönsmässig bedömning som tillkommer medlemsstaten, och skulle, i likhet med vad den tyska regeringen har påpekat, riskera att göra det möjligt att kringgå kriterierna i nationell rätt för att bevilja ett sådant erkännande.

51 För det andra är det visserligen riktigt att den omständigheten, att kostnaderna för de aktuella tjänsterna till stor del bärs av ett socialförsäkringsorgan, såsom vårdkassan, utgör en omständighet som ska beaktas vid bedömningen av huruvida den berörda beskattningsbara personen är ett organ av social karaktär. Denna omständighet är emellertid av begränsad betydelse när nämnda kassa, såsom i förevarande fall, endast finansierar kostnaderna indirekt, genom MDK, utan att grunda detta på ett uttryckligt beslut därom eller ett avtal med nämnda beskattningsbara person om tillhandahållande av dessa tjänster. Enbart möjligheten att ingå ett avtal, utan att denna möjlighet har utnyttjats, räcker inte i detta avseende.

52 För det tredje har det av handlingarna i målet inte framkommit några uppgifter som talar för att andra privaträttsliga beskattningsbara personer som bedriver samma verksamhet som motparten i det nationella målet har erkänts som organ av social karaktär under omständigheter som liknar dem som kännetecknar dennes situation. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller det följaktligen inte som om beslutet att inte bevilja ett sådant erkännande i förevarande fall strider mot principen om skatteneutralitet.

53 De omständigheter som den hänskjutande domstolen har slagit fast ger således inte vid handen att Förbundsrepubliken Tyskland, i det nationella målet, har överskridit gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning vid erkännande, som den getts i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

54 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande: Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så,

– att det utgör en tjänst med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, under förutsättning att tjänsten är absolut nödvändig för att säkerställa ett korrekt genomförande av transaktioner på detta område, när en oberoende expert, på uppdrag av den medicinska enheten vid en vårdkassa, upprättar utlåtanden avseende de försäkrades vårdbehov, vilka utlåtanden vårdkassan använder för att bedöma omfattningen av de försäkrades eventuella rätt till hjälp och sociala trygghetsförmåner, och

– att denna bestämmelse inte utgör hinder för att nämnda expert ska kunna nekas erkännande som organ av social karaktär, när, för det första, vederbörande tillhandahåller sina tjänster, vilka består i att upprätta utlåtanden avseende de försäkrades behov av vård, i egenskap av underleverantör och på begäran av nämnda medicinska enhet som erkänts som sådant organ, för det andra, kostnaderna för att upprätta dessa utlåtanden indirekt och schablonmässigt bärs av den berörda vårdkassan, och, för det tredje, experten har möjlighet, enligt inhemsk lagstiftning, att direkt med nämnda vårdkassa ingå ett avtal om upprättandet av sådana utlåtanden för att erhålla nämnda erkännande, men inte har använt sig av denna möjlighet.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så,

– **att det utgör en tjänst med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, under förutsättning att tjänsten är absolut nödvändig för att säkerställa ett korrekt genomförande av transaktioner på detta område, när en oberoende expert, på uppdrag av den medicinska enheten vid en vårdkassa, upprättar utlåtanden avseende de försäkrades vårdbehov, vilka utlåtanden vårdkassan använder för att bedöma omfattningen av de försäkrades eventuella rätt till hjälp och sociala trygghetsförmåner, och**

– **att denna bestämmelse inte utgör hinder för att nämnda expert ska kunna nekas erkännande som organ av social karaktär, när, för det första, vederbörande tillhandahåller sina tjänster, vilka består i att upprätta utlåtanden avseende de försäkrades behov av vård, i egenskap av underleverantör och på begäran av nämnda medicinska enhet som erkänts som sådant organ, för det andra, kostnaderna för att upprätta dessa utlåtanden indirekt och schablonmässigt bärs av den berörda vårdkassan, och, för det tredje, experten har möjlighet, enligt inhemsk lagstiftning, att direkt med nämnda vårdkassa ingå ett avtal om upprättandet av sådana utlåtanden för att erhålla nämnda erkännande, men inte har använt sig av denna möjlighet.**

Underskrifter