Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

8. oktober 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelser – artikel 132, stk. 1, litra g) – levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring – udarbejdelse af rapporter om vurdering af plejebehov – afgiftspligtig person bemyndiget af plejeforsikrings lægetjeneste – organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter«

I sag C-657/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 10. april 2019, indgået til Domstolen den 4. september 2019, i sagen

**Finanzamt D**

mod

**E**

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne F. Biltgen og L.S. Rossi,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Finanzamt D ved P. Kröger, som befuldmægtiget,

– den tyske regering ved J. Möller og S. Eisenberg, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Mantl og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt D (herefter »afgiftsmyndigheden«) og E vedrørende fritagelse for merværdiafgift (moms) for så vidt angår tjenesteydelser leveret af sidstnævnte bestående i som underleverandør til en plejeforsikringsinstitutions lægetjeneste at udarbejde vurderingsrapporter vedrørende plejeforsikringstagernes plejebehov.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

3 Momsdirektivets artikel 131, der findes i kapitel 1 i direktivets afsnit IX med overskriften »Almindelige bestemmelser«, bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

4 Momsdirektivets afsnit IX, kapitel 2, indeholder bestemmelser om »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Dette kapitel omfatter direktivets artikel 132-134.

5 Direktivets artikel 132, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat

[…]

g) levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

[…]«

6 Momsdirektivets artikel 134 foreskriver:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

[…]«

### *Tysk ret*

7 § 1, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (BGBl. I 2008, s. 2794) (herefter »UStG«), bestemmer, at levering af goder og andre tjenesteydelser, som mod vederlag foretages på det nationale område af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed, pålægges moms.

8 UStG's § 4 bestemmer, at blandt de i denne lovs artikel 1, stk. 1, nr. 1, omhandlede transaktioner er følgende fritaget:

»[…]

14. a) behandling af personer som led i udøvelse af virksomhed som læge, tandlæge, naturlæger (Heilpraktiker), fysioterapeut, jordemoder eller enhver anden lignende medicinsk eller paramedicinsk virksomhed. […];

b) hospitalsbehandling og pleje, herunder diagnosticering, lægeundersøgelser, forebyggelse, rehabilitering, fødselshjælp og hospicetjenester samt transaktioner med nær tilknytning hertil, som udføres af offentligretlige organer […]

15. ydelser, som de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner […]

a) gensidigt stiller hinanden til rådighed

b) leverer til de forsikrede […]

15a. Ydelser, som sygesikringens lægetjenester (§ 278 [i Sozialgesetzbuch V (femte bog i lov om social sikring)]) […] yder hinanden eller leverer til de lovmæssige organer i henhold til loven […]

16. Ydelser med nær tilknytning til driften af institutioner til pasning og pleje af fysisk, mentalt eller psykisk plejekrævende personer, som leveres af

[…]

k) [fra den 1. juli 2013: 1)] institutioner, hvor pasnings- eller plejeomkostningerne i det forudgående kalenderår i mindst 40% [25% fra den 1. juli 2013] af tilfældene fuldt ud eller hovedsageligt er blevet godtgjort af de lovmæssige sociale sikrings- eller bistandsorganer […]«

9 § 18 i Sozialgesetzbuch XI (ellevte bog i lov om social sikring) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. I 2012, s. 2246) (herefter »SGB XI«), bestemmer:

»1. Plejeforsikringsinstitutionerne pålægger sygesikringens lægetjeneste eller andre uafhængige sagkyndige at efterprøve, om betingelserne for plejebehov er opfyldt, og hvilken grad af plejebehov der foreligger. Inden for rammerne af disse undersøgelser skal lægetjenesten eller de af plejeforsikringsinstitutionen bemyndigede sagkyndige ved hjælp af en undersøgelse af den plejesøgende fastslå, såvel hvilke vanskeligheder vedkommende møder i forbindelse med udførelsen af de i § 14, stk. 4, omhandlede opgaver som arten, omfanget og den sandsynlige varighed af behovet for bistand, samt fastslå, hvorvidt der foreligger en fundamentalt nedsat evne til at klare hverdagens fornødenheder […] Det skal ligeledes i givet fald fastslås, hvilke tiltag der er egnede, nødvendige og passende med henblik på at forhindre, reducere eller forebygge, at plejebehovet øjes, herunder revalideringsydelser og medicinsk genoptræning, i hvilken forbindelse forsikringstagerne over for den kompetente plejeforsikringsinstitution kan gøre krav på revalideringsydelser og medicinsk genoptræning […]

[…]

7. Lægetjenesternes opgaver udføres af læger i nært samarbejde med plejepersonale og andet kvalificeret personale. […]«

10 § 53a i SGB XI bestemmer:

»Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Sammenslutningen af plejeforsikringsinstitutioner) fastsætter retningslinjer på området for plejeforsikring vedrørende

1) samarbejdet mellem plejeforsikringsinstitutioner og lægetjenesterne

2) gennemførelse og sikring af en samlet vurdering

3) de rapporter og statistikker, der skal fremlægges af lægetjenesterne

4) kvalitetssikringen af den fremlagte vurdering og rådgivning […]

5) principperne for videre- og efteruddannelse.

Retningslinjerne skal godkendes af Forbundssundhedsministeriet. De gælder for lægetjenester.«

11 Afsnit B1 i Richtlinien des Spitzenverstriber Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) (retningslinjer fra sammenslutningen af plejeforsikringsinstitutioner (sammenslutningen af de lovpligtige sygesikringer) om vurdering af plejebehov (vurderingsretningslinjerne)) i disses affattelse af 8. juni 2009 bestemmer bl.a., at »vurderingen foretages af uddannede og kvalificerede sagkyndige«, herunder »læger, sygeplejersker og andre fagfolk, der står til rådighed for lægetjenesten for at kunne håndtere den løbende arbejdsbyrde«. Afsnit B1 foreskriver, at »[f]or at imødegå spidsbelastninger og specifikke tekniske spørgsmål kan lægetjenesten henvende sig til læger, sygeplejersker eller andre kompetente fagfolk, der optræder som eksternt personale«. Det fremgår af det nævnte afsnit, at »[h]vis der undtagelsesvis gøres brug af privatpraktiserende læger, sygeplejersker fra hjemmeplejeorganisationer, virksomheder, der yder pleje med gevinst for øje, samt personer, der udøver selvstændig virksomhed inden for plejesektoren, bør det sikres, at der ikke opstår interessekonflikter«.

12 I punkt 2 i kravene til de sagkyndiges kvalifikationer som fastsat i Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (retningslinjerne fra sammenslutningen af plejeforsikringsinstitutioner om samarbejde mellem plejeforsikringsinstitutionerne og andre

uafhængige eksperter (retningslinjerne for uafhængige sagkyndige)) i disses affattelse af 6. maj 2013 fastsættes navnlig de »erhvervsmæssige betingelser«, der er »nødvendige for udøvelsen af erhvervet som sagkyndig i henhold til retningslinjerne for konstatering af plejebehov og om konkretisering af indholdet af vurderingsinstrumentet i henhold til [SGB XI] (vurderingsretningslinjerne)«. Ifølge nævnte punkt 2 opfylder autoriserede læger disse betingelser i overensstemmelse med kravene i samme punkt.

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Sagsøgte i hovedsagen er uddannet sygeplejerske, der har gennemgået en grunduddannelse og en akademisk uddannelse inden for sygepleje samt en supplerende uddannelse i kvalitetsstyring på plejeområdet. Vedkommendes erhvervsmæssige virksomhed omfatter ligeledes afgiftspligtige undervisningsydelser vedrørende plejebehov.

14 I perioden 2012-2014 udarbejdede sagsøgte i hovedsagen på vegne af Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (lægetjenesten for sygesikringen i Niedersachsen, Tyskland) (herefter »MDK«) vurderingsrapporter vedrørende visse patienters plejebehov med henblik på at fastlægge omfanget af deres ret til de plejeydelser, som plejeforsikringsinstitutionen dækker. I denne periode fremsendte MDK sagsøgte i hovedsagen en månedlig opgørelse over de leverede tjenesteydelser uden angivelse af moms. Sagsøgte i hovedsagen angav disse tjenesteydelser som fritaget for moms.

15 Efter en kontrol fandt afgiftsmyndigheden, at vurdering af plejebehov hverken var fritaget i henhold til national ret eller EU-retten. Som følge heraf forhøjede afgiftsmyndigheden ved afgørelser af 3. februar 2015 den af sagsøgte i hovedsagen angivne omsætning med de nettobeløb, der var faktureret MDK, og fastsatte den moms, som MDK skyldte for årene 2012 og 2013, samt forskudsbetaling af moms for de tre første kvartaler af 2014.

16 Idet sagsøgte i hovedsagen anfægtede disse afgørelser, anlagde vedkommende sag ved den kompetente ret i første instans, som i det væsentlige gav sagsøgte i hovedsagen medhold. Med henvisning til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fandt den nævnte ret, at udarbejdelsen af rapporter fra sagkyndige på plejeområdet var fritaget for moms som »ydelse med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i denne bestemmelse. I denne forbindelse anførte retten, at plejeforsikringsinstitutionerne siden november 2012 lovligt havde haft mulighed for at overlade uafhængige sagkyndige opgaven med at vurdere de forsikrede, således at sagsøgte i hovedsagen, eftersom vedkommende var bemyndiget af MDK, kunne påberåbe sig denne fritagelse.

17 Afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsanke ved den forelæggende ret, idet den har gjort gældende, at de nationale bestemmelser om momsfritagelse, som ikke fastsætter en fritagelse for de i hovedsagen omhandlede vurderingsydelser, er i overensstemmelse med EU-retten.

18 Den forelæggende ret har anført, at sagsøgte i hovedsagen i henhold til national ret ikke kan opnå momsfritagelse for de omhandlede vurderingsydelser. Denne ret har imidlertid ikke udelukket, at sagsøgte i hovedsagen direkte kan påberåbe sig fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), for ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring.

19 Ifølge den forelæggende ret er det imidlertid ikke sikkert, at sagsøgte i hovedsagen kan være omfattet af denne fritagelse. To betingelser skal nemlig være opfyldt, for at sagsøgte i hovedsagen kan drage fordel heraf. Hvad for det første angår betingelsen om, at de pågældende ydelser skal være uomgængelig nødvendige og nært knyttet til social bistand og social sikring, kan denne betingelse anses for at være opfyldt, eftersom de ydelser vedrørende vurdering af plejebehov, som leveres af sagsøgte i hovedsagen, gør det muligt for den pågældende plejeforsikringsinstitution at vurdere forsikringstagernes plejebehov med henblik på at fastlægge deres ret til ydelser, der henhører under social bistand og social sikring.

20 Der består imidlertid tvivl i denne henseende, for så vidt som tjenesteydelser ifølge den forelæggende rets praksis, som henviser til dom af 12. marts 2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), ikke anses for at være nært knyttet til social bistand, når de ikke leveres direkte til personen med behov for pleje, men til et organ, som har brug for disse ydelser for at kunne udføre sine egne momsfritagne ydelser til fordel for denne person.

21 I dom af 20. november 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), afviste Domstolen i øvrigt, at der forelå en ret til fritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), i en situation, der kan sammenlignes med den i hovedsagen omhandlede, der var kendetegnet ved udarbejdelsen af en undersøgelsesrapport om en persons sundhedstilstand med henblik på tildeling af en invalidepension.

22 Hvis det for det andet antages, at ydelser vedrørende vurdering af plejebehov som dem, der leveres af sagsøgte i hovedsagen, udgør tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, opstår spørgsmålet, om den pågældende tjenesteyder kan kvalificeres som et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagende af almennyttig karakter, og således opfylder den anden betingelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

23 I denne henseende udelukker den forelæggende ret for det første ikke, at en sådan anerkendelse kan følge af den omstændighed, at den pågældende tjenesteyder har leveret sine tjenesteydelser som underleverandør for et organ, der er anerkendt i henhold til national ret, i det foreliggende tilfælde MDK, eftersom begrebet organ, der er anerkendt i henhold til national ret, ligeledes kan omfatte fysiske personer eller private enheder, der arbejder med gevinst for øje. Selv om det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte reglerne vedrørende anerkendelse af sådanne organer, og selv om anerkendelse som et foretagende af almennyttig karakter ifølge den forelæggende rets praksis ikke udstrækker sig til et sådant organs underleverandører, kan der drages en anden konklusion med den begrundelse, at bestemmelserne om fastsættelse af retningslinjer for vurdering af plejebehov regulerer MDK's benyttelse af tredjemænd til udførelse af vurderingerne.

24 Selv om udlicitering ikke i sig selv er tilstrækkelig i denne henseende, ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, om anerkendelsen som et foretagende af almennyttig karakter kan følge af den omstændighed, at omkostningerne til underleverandøren afholdes af socialsikringsinstitutioner, idet denne afholdelse af omkostninger i henhold til EU-retten udgør et relevant forhold i denne henseende. I det foreliggende tilfælde afholdes disse omkostninger imidlertid kun indirekte og som et fast beløb af den pågældende forsikringsinstitution – dvs. igennem MDK – som betaler underleverandøren. Ifølge den forelæggende rets praksis kan en indirekte finansiering af omkostningerne fra de sociale sikringsinstitutioner være tilstrækkelig, men der er tvivl herom, for så vidt som den tyske lovgiver ved gennemførelsen af momsdirektivet i denne sammenhæng delvist har anvendt begrebet »vederlag«, hvilket som begreb kan nødvendiggøre, at de sociale sikringsinstitutioner bevidst og frivilligt afholder omkostningerne.

25 For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om anerkendelsen af underleverandøren som foretagende af almennyttig karakter – når omkostningerne til underleverandøren indirekte afholdes af en socialsikringsinstitution – kan gøres betinget af, at der faktisk er indgået en aftale med en socialforsorgs- eller socialsikringsinstitution, eller om det i denne henseende er tilstrækkeligt, at der kan indgås en aftale i overensstemmelse med national ret. Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at national ret siden den 30. oktober 2012 har givet mulighed for, at plejeforsikringsinstitutionerne kan give uafhængige sagkyndige til opgave at vurdere de forsikredes plejebehov i stedet for MDK. Disse uafhængige sagkyndige skal opfylde de kvalifikationskrav, der er fastsat detaljeret i disse forsikringsinstitutioners retningslinjer. Det kan lægges til grund, at der i denne situation foreligger en aftale, for så vidt som EU-retten tillader det.

26 På denne baggrund har Bundesgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Foreligger der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en afgiftspligtig person for [MDK] (sygeforsikringens lægetjeneste) udarbejder vurderinger vedrørende patienters plejebehov, en virksomhed, der er omfattet af anvendelsesområdet for [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g)?

2) Såfremt [det første spørgsmål] besvares bekræftende:
   a) Er det tilstrækkeligt for, at en erhvervsdrivende kan anerkendes som et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g), at den pågældende som underleverandør leverer ydelser til et organ, der efter national ret er anerkendt som almennyttigt foretagende som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g)?
   b) Såfremt [det andet spørgsmål], litra a), besvares benægtende: Er den omstændighed, at sygekasserne og plejeforsikringsinstitutionerne i fuldt omfang bærer udgifter afholdt af et anerkendt organ som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g), under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede tilstrækkelig til, at en underleverandør til dette organ også skal anses for et anerkendt organ?
   c) Såfremt [det andet spørgsmål], 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 plejeinstitution, eller er det tilstrækkeligt for en anerkendelse, at der efter national ret kan indgås en aftale?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

27 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at:

– en uafhængig sagkyndigs udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov på vegne af lægetjenesten i en plejeforsikringsinstitution, som af sidstnævnte anvendes til at vurdere omfanget af de forsikredes rettigheder til støtte og social sikring, udgør en levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring

– denne bestemmelse er til hinder for, at denne sagkyndige nægtes anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter, selv om vedkommende for det første efter anmodning fra den nævnte lægetjeneste – som har været genstand for en sådan anerkendelse – som underleverandør leverer ydelser vedrørende udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov, udgifterne til udarbejdelsen af disse rapporter for det andet indirekte og med et fast beløb afholdes af den pågældende plejeforsikringsinstitution, og den nævnte sagkyndige for det tredje i henhold til national ret har mulighed for direkte med denne forsikringsinstitution at indgå en aftale om udarbejdelse af de nævnte rapporter med henblik på at opnå denne anerkendelse, men ikke har gjort brug af denne mulighed.

28 Det fremgår af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, skal fortolkes strengt. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de i nævnte artikel 132 fastsatte fritagelser, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

29 Hvad angår det formål, der forfølges med fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), har denne ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, til formål at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem (jf. i denne retning dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 41).

30 Som det følger af denne bestemmelses ordlyd, finder den heri fastsatte fritagelse anvendelse på tjenesteydelser og levering af goder, som dels har en »nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels »præsteres […] af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« (jf. i denne retning dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 21).

31 Hvad for det første angår betingelsen om, at tjenesteydelserne skal have nær tilknytning til social bistand og social sikring, skal denne betingelse læses i lyset af momsdirektivets artikel 134, litra a), som under alle omstændigheder kræver, at de pågældende leveringer af goder eller tjenesteydelser er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der henhører under social bistand og sociale sikring (jf. i denne retning dom af 9.2.2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, præmis 24 og 25).

32 I nærværende sag har den forelæggende ret således anført, at de i hovedsagen omhandlede ydelser, der består i at udarbejde vurderingsrapporter vedrørende plejebehov, principielt opfylder denne betingelse, for så vidt som disse rapporter, der er udarbejdet af en behørigt uddannet sagkyndig, ifølge rettens konstateringer, der i det væsentlige tiltrædes af de af artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol omfattede personer, der har indgivet indlæg, er nødvendige for, at den pågældende plejeforsikringsinstitution på korrekt vis kan udføre sine opgaver på området for social bistand og social sikring, som bl.a. omfatter finansiering af pleje i forbindelse med dens forsikringstageres plejebehov.

33 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt det kan følge af Domstolens praksis, at ydelser, selv om de er nødvendige for at sikre en korrekt gennemførelse af sociale ydelser og sociale sikringsydelser, ikke desto mindre ikke anses for at have nær tilknytning til social bistand og social sikring, når de ikke leveres direkte til personen med behov for pleje, men til en anden afgiftspligtig person, som har brug for disse for, at vedkommende kan udføre sine egne fritagne ydelser.

34 I denne henseende bemærkes for det første, at selv om det ganske vist er korrekt – således som det fremgår af henvisningen til ydelser, som præsteres af alderdomshjem, i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) – at den afgiftsfritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, navnlig omfatter støtte- og plejeydelser, som direkte kommer de personer, der er omfattet af de omhandlede støtte- og socialsikringsforanstaltninger, til gode, indeholder hverken den nævnte bestemmelses ordlyd eller dens formål holdepunkter for at antage, at ydelser, der – selv om de ikke leveres direkte til de nævnte personer – ikke er mindre uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner vedrørende social bistand og social sikring, er udelukket fra denne fritagelse. Dette kan være tilfældet for tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, der gør det muligt for den enhed, der er ansvarlig for gennemførelsen af disse transaktioner, at afgøre, om de berørte personer har ret til at modtage støtte- og socialsikringsydelser, og behørigt at træffe afgørelser på dette område.

35 Henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsætter denne bestemmelse nemlig for det første ikke nogen betingelse vedrørende modtageren af de fritagne transaktioner, men lægger derimod vægt på arten af de leverede ydelser og kvalificeringen af den operatør, der leverer de omhandlede tjenesteydelser eller varer (jf. i denne retning dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 46).

36 For det andet bekræfter formålet med den i hovedsagen omhandlede afgiftsfritagelse, der består i at nedbringe omkostningerne ved de transaktioner, der er omhandlet i den nævnte bestemmelse, således som den tyske regering har fremhævet, den fortolkning, hvorefter momsfritagelsen af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede ikke afhænger af spørgsmålet om, hvem de leveres til, eftersom de udgør et uomgængeligt nødvendigt trin i gennemførelsen af støtte- og socialsikringsforanstaltningerne, og den omstændighed, at de pålægges moms, således nødvendigvis medfører en forøgelse af omkostningerne til de nævnte transaktioner.

37 Det er derfor ikke en betingelse for, at ydelser vedrørende udarbejdelsen af rapporter om vurdering af plejebehov kan anses for at have nær tilknytning til social bistand og social sikring, at disse ydelser ydes direkte til personer med behov for pleje (jf. analogt dom af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 31 og 32).

38 For det andet er det i denne sammenhæng uden relevans, at de omhandlede ydelser leveres af sagsøgte i hovedsagen i vedkommendes egenskab af underleverandør til en anden afgiftspligtig person, i det foreliggende tilfælde MDK, som har brug for dem for at kunne levere sine egne afgiftsfritagne ydelser, som den leverer til den pågældende plejeforsikringsinstitution.

39 I denne henseende bemærkes, at selv om Domstolen i præmis 28 i dom af 12. marts 2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), for så vidt angår den afgiftsfritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastslog, at ydelser, der vedrører tilrådighedsstillelsen af arbejdstagere for en anden afgiftspligtig person, ikke som sådan udgør en levering af tjenesteydelser af almen interesse på det sociale område, følger det ikke heraf, at andre ydelser – dvs. ydelser vedrørende udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov – med hensyn til hvilke det er ubestridt, at de som sådanne er uomgængeligt nødvendige for, at den pågældende plejeforsikringsinstitution kan udføre sine almennyttige opgaver fuldt ud – ikke har nær tilknytning til social bistand og social sikring, alene fordi de leveres til MDK ved udlicitering.

40 Ganske vist er det rigtigt, at Domstolen i dom af 20. november 2003, Unterpentinger (C-212/01, EU:C:2003:625), i forbindelse med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), hvis ordlyd uden væsentlige ændringer er gentaget i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c), fandt, at en ydelse, der består i at foretage en lægesagkyndig vurdering, og som har til formål at give et svar på spørgsmål, der er stillet inden for rammerne af en anmodning om en sagkyndig vurdering, men som er udført med det formål at gøre det muligt for tredjemand at træffe en beslutning, der har retlige virkninger for den berørte eller andre personer, ikke er momsfritaget som en »ydelse til behandling af personer«, idet hovedformålet med en sådan ydelse ikke er at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, sundhedstilstanden hos den person, der berøres af den sagkyndige vurdering i kraft af afgiftsfritagne transaktioner, men at opfylde en lovbestemt eller kontraktmæssig forpligtelse, der er fastsat i andres beslutningsproces vedrørende tildeling af invalidepension.

41 Som Europa-Kommissionen har anført, følger det imidlertid ikke heraf, at udarbejdelsen af rapporter om vurdering af en persons plejebehov som de i hovedsagen omhandlede ikke er uomgængeligt nødvendig for og har nær tilknytning til den pågældende forsikringsinstitutions gennemførelse af de transaktioner vedrørende social bistand og social sikring, som den har ansvar for.

42 Hvad for det andet angår betingelsen om, at ydelser for at være afgiftsfritaget skal præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at sagsøgte i hovedsagen ikke er omfattet af begrebet offentligretligt organ, således at vedkommende kun kan indrømmes den omhandlede afgiftsfritagelse, hvis denne henhører under »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

43 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), hverken præciserer betingelserne eller vilkårene for anerkendelse af andre organer end offentligretlige organer som foretagender af almennyttig karakter. Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse, idet medlemsstaterne i denne forbindelse er tillagt en skønsbeføjelse (jf. i denne retning dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 32 og 34).

44 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at det ved anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer tilkommer de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsat i lovgivning eller administrativt, vedrører 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, samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, navnlig når de private operatører har indgået aftaler med disse organer (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 58, og af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 35).

45 Det er kun, såfremt medlemsstaten ikke har overholdt grænserne for sin skønsbeføjelse, at en afgiftspligtig person kan påberåbe sig den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse med henblik på at anfægte en national lovgivning, der er i strid med denne bestemmelse. Det tilkommer i dette tilfælde den nationale ret under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige person er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand (jf. i denne retning dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 28 og 32).

46 Selv om sagsøgte i hovedsagen i det foreliggende tilfælde har leveret sine ydelser som underleverandør til MDK, som i henhold til tysk ret er anerkendt som foretagende af almennyttig karakter, har sagsøgte ikke selv opnået denne anerkendelse. Ifølge de forklaringer, som navnlig afgiftsmyndigheden og den tyske regering har givet, er det korrekt, at uafhængige sagkyndige på de betingelser, der er fastlagt i UStG's § 4, nr. 16, litra k), [fra den 1. juli 2013: litra l)], kan anerkendes som foretagender af almennyttig karakter, hvis de indgår aftale direkte med plejeforsikringsinstitutionen om levering af de nævnte ydelser, idet den direkte indgåelse af en sådan aftale gør det muligt for forsikringsinstitutionen selv at kontrollere disse sagkyndiges faglige kompetencer og således sikre kvaliteten af de leverede ydelser. Sagsøgte i hovedsagen har imidlertid ifølge disse samme forklaringer ikke indgået en sådan aftale, hvorfor vedkommende ikke kan påberåbe sig en sådan anerkendelse i henhold til tysk ret.

47 Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om Forbundsrepublikken Tyskland, henset til de forhold, som den har anført i det andet spørgsmål, har overskredet grænserne for sin skønsbeføjelse ved ikke at give mulighed for, at en uafhængig sagkyndig, der befinder sig i en situation som den, sagsøgte i hovedsagen befinder sig i, anerkendes som foretagende af almennyttig karakter.

48 Selv om det i denne sammenhæng tilkommer den forelæggende ret at undersøge dette spørgsmål under hensyntagen til alle relevante forhold, er det hensigtsmæssigt at præcisere følgende.

49 For det første er den omstændighed, at uafhængige sagkyndiges deltagelse i vurderingen af plejeforsikringstagernes plejebehov er fastsat i afsnit B1 i de retningslinjer, der er nævnt i denne doms præmis 11, ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre de pågældende sagkyndiges almennyttige karakter, for så vidt som den omstændighed, at der findes særlige bestemmelser vedrørende de ydelser, som disse personer leverer, kun er ét ud af flere forhold, der skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om denne almennyttige karakter foreligger (jf. analogt dom af 21.1.2016, Les Jardins de

Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 39). Dette gælder så meget desto mere i det foreliggende tilfælde, eftersom det synes at følge af de samme retningslinjer, at det kun er muligt at benytte uafhængige sagkyndige »undtagelsesvis«, navnlig for at imødegå »spidsbelastninger«.

50 Hvis anerkendelsen som foretagende af almennyttig karakter skulle følge alene af den omstændighed, at den pågældende afgiftspligtige person har fået en opgave overdraget af en anden afgiftspligtig person, der allerede er anerkendt som sådan, ville dette i øvrigt i sidste ende svare til at give denne afgiftspligtige person ret til at udøve den skønsbeføjelse, der er overladt medlemsstaten, og ville, som den tyske regering i det væsentlige har anført, risikere at gøre det muligt at omgå de kriterier, der er fastsat i national ret med henblik på indrømmelse af denne anerkendelse.

51 For det andet bemærkes, at selv om det er korrekt, at den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser hovedsageligt bæres af en socialsikringsinstitution såsom plejeforsikringsinstitutionen, udgør et forhold, der skal tages i betragtning ved vurderingen af, om den pågældende afgiftspligtige person er et foretagende af almennyttig karakter, begrænses betydningen af dette forhold, når denne forsikringsinstitutions afholdelse af disse udgifter, som i det foreliggende tilfælde, kun foretages indirekte gennem MDK, uden at dette er baseret på forsikringsinstitutionens udtrykkelige beslutning herom eller følger af en aftale indgået mellem denne og den nævnte afgiftspligtige person med henblik på levering af de nævnte ydelser. I denne henseende er den blotte mulighed for at indgå en aftale, uden at der er gjort brug af den, ikke tilstrækkelig.

52 For det tredje fremgår det ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, at andre privatretlige afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed som sagsøgte i hovedsagen, er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter under omstændigheder svarende til dem, der karakteriserer sidstnævntes situation. Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse synes afslaget på at indrømme en sådan anerkendelse i det foreliggende tilfælde følgelig ikke at krænke princippet om afgiftsneutralitet.

53 De omstændigheder, som den forelæggende ret har anført, påviser således ikke, at Forbundsrepublikken Tyskland i hovedsagen har overskredet grænserne for de skønsmæssige beføjelser, som den har med henblik på denne anerkendelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

54 Henset til det ovenstående skal de forelagte spørgsmål herefter besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at:

– en uafhængig sagkyndigs udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov på vegne af lægetjenesten i en plejeforsikringsinstitution, som af sidstnævnte anvendes til at vurdere omfanget af de forsikredes rettigheder til støtte og social sikring, udgør en levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, for så vidt som den er uomgængeligt nødvendig for at sikre en korrekt gennemførelse af transaktioner på dette område, og

– denne bestemmelse ikke er til hinder for, at denne sagkyndige nægtes anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter, selv om vedkommende for det første efter anmodning fra den nævnte lægetjeneste – som har været genstand for en sådan anerkendelse – som underleverandør leverer sine ydelser vedrørende udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov, udgifterne til udarbejdelsen af disse rapporter for det andet indirekte og med et fast beløb afholdes af den pågældende plejeforsikringsinstitution, og den nævnte sagkyndige for det tredje i henhold til national ret har mulighed for direkte med denne forsikringsinstitution at indgå en aftale om udarbejdelse af de nævnte rapporter med henblik på at opnå denne anerkendelse, men ikke har gjort brug af denne mulighed.

## Sagsomkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

**Artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at:**

– **en uafhængig sagkyndigs udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov på vegne af lægetjenesten i en plejeforsikringsinstitution, som af sidstnævnte anvendes til at vurdere omfanget af de forsikredes rettigheder til støtte og social sikring, udgør en levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, for så vidt som den er uomgængeligt nødvendig for at sikre en korrekt gennemførelse af transaktioner på dette område, og**

– **denne bestemmelse ikke er til hinder for, at denne sagkyndige nægtes anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter, selv om vedkommende for det første efter anmodning fra den nævnte lægetjeneste – som har været genstand for en sådan anerkendelse – som underleverandør leverer ydelser vedrørende udarbejdelse af vurderingsrapporter om plejebehov, udgifterne til udarbejdelsen af disse rapporter for det andet indirekte og med et fast beløb afholdes af den pågældende plejeforsikringsinstitution, og den nævnte sagkyndige for det tredje i henhold til national ret har mulighed for direkte med denne forsikringsinstitution at indgå en aftale om udarbejdelse af de nævnte rapporter med henblik på at opnå denne anerkendelse, men ikke har gjort brug af denne mulighed.**

Underskrifter