Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

18. september 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra b) og c) – fritagelser – hospitalsbehandling og pleje – behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv – manglende fortrolighedsforhold mellem behandleren og patienten«

I sag C-700/17,

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 11. oktober 2017, indgået til Domstolen den 14. december 2017, i sagen

Finanzamt Kyritz

mod

Wolf-Henning Peters,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den tyske regering først ved T. Henze og R. Kanitz, derefter ved R. Kanitz, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved B.-R. Killmann og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Kyritz (skatte- og afgiftsmyndigheden i Kyritz, Tyskland, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og Wolf-Henning Peters vedrørende afslag på at fritage behandlingsydelser udført af sidstnævnte som speciallæge i klinisk kemi og laboratoriediagnostik for merværdiafgift.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Følgende fremgår af syvende betragtning til direktiv 2006/112:

»Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.«

4 Dette direktivs artikel 132, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

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

[…]«

5 Nævnte direktivs artikel 133 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

a) [D]e pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

b) [D]isse organer skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.

c) [D]isse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner.

d) [F]ritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

[…]«

Tysk ret

6 § 4 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), som ændret ved lov af 19. december 2008 (BGBl. 2008 I, s. 2794) (herefter »UStG«), bestemmer:

»Af de i § 1, stk. 1, nr. 1, nævnte transaktioner er følgende fritaget for afgift:

[…]

14) a) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, læger, tandlæger, naturlæger, fysioterapeuter, jordemødre. […]

[…]

b) Hospitalsbehandling og pleje, herunder diagnosticering, lægeundersøgelser, forebyggelse, revalidering, fødselshjælp og hospicetjenester samt operationer i nær tilknytning hertil, som varetages af offentligretlige organer. De i første punktum nævnte ydelser er ligeledes fritaget for afgift, når de erlægges af

[…]

bb) centre for lægebehandling, diagnostik og lægeundersøgelser, som har indgået en aftale med sygesikringsordningen i henhold til § 95 i Fünftes Buch Sozialgesetzbuch [(lov om social sikring, femte bog)] eller er omfattet af bestemmelserne i § 115 i lov om social sikring, femte bog,

[…]

og er af en sådan art, at der er tale om ydelser, som godkendelsen, aftalen eller ordningen i henhold til lov om social sikring, femte bog, vedrører […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Wolf-Henning Peters er speciallæge i klinisk kemi og laboratoriediagnostik.

8 I skatteårene 2009-2012 udførte han behandlingsydelser for LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, som er en laboratorievirksomhed, der leverer laboratorieydelser til praktiserende læger, genoptræningsklinikker, sundhedsforvaltninger og hospitaler.

9 Fra sidstnævnte modtog han et månedligt vederlag på 6 000 EUR for disse ydelser, som bl.a. indebar gennemførelsen af analyser med det formål at stille konkrete laboratoriediagnoser og yde lægehjælp i forbindelse med transfusionsmedicinske foranstaltninger ved konkrete behandlingsforhold.

10 Wolf-Henning Peters indgav ikke nogen omsætningsafgiftsangivelse for de pågældende skatteår, idet han var af den opfattelse, at de nævnte ydelser var fritaget for denne afgift i henhold til UStG's § 4, nr. 14, litra a), første punktum.

11 Skatte- og afgiftsmyndigheden fandt derimod, at de samme ydelser var afgiftspligtige. Denne afgørelse var begrundet i den konstatering, at fritagelsen i UStG's § 4, nr. 14, litra a), første punktum, er undergivet betingelsen om, at der skal være et fortrolighedsforhold mellem lægen og den person, der behandles, hvilket ikke er tilfældet med hensyn til de ydelser, som kliniske kemikere og laboratorielæger udfører. Skatte- og afgiftsmyndigheden foretog derfor skønsmæssige momsansættelser på grundlag af de nettohonorarer, som Wolf-Henning Peters havde oppebåret i de pågældende skatteår.

12 Ved afgørelse af 2. december 2013 afslog skatte- og afgiftsmyndigheden de klager, som Wolf-Henning Peters havde indgivet over disse afgiftsansættelser.

13 Wolf-Henning Peters indbragte denne afgørelse for Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg, Tyskland), som gav ham medhold i sagen og ændrede de omtvistede momsansættelser, idet den fandt, at fritagelsen i UStG's § 4, nr. 14, litra a), første punktum, ikke kræver, at der skal være et fortrolighedsforhold mellem lægen og den person, der behandles.

14 Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat en revisionsanke ved den forelæggende ret.

15 Denne ret er af den opfattelse, at fortrolighedsforholdet ikke er af afgørende betydning for leveringsstedet for ydelsen, der ifølge Domstolens praksis fastlægger sondringen mellem afgiftsfritagelsestilfældene i artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2006/112. Det forhold, at der foreligger et fortrolighedsforhold mellem lægen og patienten, er i øvrigt ikke en nødvendig forudsætning for at fritage virksomhed inden for rammerne af en behandling som omhandlet i den bestemmelse i tysk ret, der gennemfører dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), idet et sådant fortrolighedsforhold kun er et typisk eksempel på anvendelse af denne fritagelse.

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

»1) Skal spørgsmålet, om lægebehandling af personer, som en speciallæge i klinisk kemi og laboratoriediagnostik udfører, er momsfri under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, bedømmes ud fra artikel 132, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112] eller [dette direktivs] artikel 132, stk. 1, litra b) […]?

2) Forudsætter artikel 132, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112] – såfremt denne bestemmelse kan anvendes – at der er tale om et fortrolighedsforhold mellem lægen og den person, der behandles?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

17 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at behandlingsydelser som de i hovedsagen omhandlede, der udføres af en speciallæge i klinisk kemi og laboratoriediagnostik, kan omfattes af momsfritagelsen i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

18 Det bemærkes indledningsvis, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og 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, herefter »sjette direktiv«), og artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2006/112, hvis affattelse i det væsentlige er identisk, skal fortolkes ens, og at Domstolens praksis vedrørende den første af disse bestemmelser følgelig kan anvendes som grundlag for fortolkningen af den anden (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 27).

19 I henhold til artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 fritager medlemsstaterne hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner. Med hensyn til dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), er der heri fastsat fritagelse for behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat.

20 Det fremgår af Domstolens praksis, at begreberne »pleje« i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og »behandling af personer« som omhandlet i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), begge omfatter ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (dom af 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

21 Det skal ligeledes bemærkes, at det kriterium, der skal tages hensyn til ved afgrænsningen af anvendelsesområdet for de to fritagelsestilfælde, der er fastsat i de nævnte bestemmelser, er mindre knyttet til karakteren af ydelsen end til det sted, hvor den udføres. Nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), omhandler nemlig ydelser, der udføres inden for hospitaler, mens samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), omhandler ydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted (jf. i denne retning dom af 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 22, og af 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 19).

22 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det første præjudicielle spørgsmål omhandler behandlingsydelser, hvilket indebærer, at disse ydelser kan omfattes af begrebet »pleje« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 eller af begrebet »behandling af personer« som omhandlet i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

23 Hvad angår anvendelsen af nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), på sådanne ydelser har Domstolen allerede fastslået, at et laboratorium eller en individualiseret enhed, der udfører en særlig funktion, kan udgøre en »lignende« institution som »hospitaler« og »centre for lægebehandling og diagnostik« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

24 Når dette er sagt, bemærkes, at med henblik på vurderingen af, om disse behandlingsydelser er fritaget for moms i henhold til dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), skal der tages hensyn til alle kravene i denne bestemmelse samt andre relevante bestemmelser i nævnte direktivs afsnit IX, kapitel 1 og 2 (jf. i denne retning dom af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

25 Artikel 133 i direktiv 2006/112 giver desuden medlemsstaterne mulighed for – for så vidt angår andre organer end offentligretlige – at gøre meddelelse af den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de deri nævnte forudsætninger er opfyldt.

26 Den forelæggende ret ønsker i denne forbindelse nærmere bestemt oplyst, om det er muligt at anvende artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 på ydelser som de i hovedsagen omhandlede, for det tilfælde, at den måtte komme frem til, at disse ydelser ikke opfylder samtlige betingelser for anvendelse af fritagelsen i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b).

27 Det skal i denne henseende præciseres, at behandlingsydelser, der ikke opfylder alle kravene, for at omfattes af momsfritagelsen i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), i princippet ikke er udelukket fra fritagelsen i samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

28 Det fremgår nemlig på ingen måde af ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, at denne bestemmelse skulle have til formål at begrænse rækkevidden af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), som omhandler, således som anført i denne nærværende doms præmis 21, behandling, der uden for de strukturer, som er omfattet af nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), udføres som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af medlemsstaterne.

29 Domstolen har i øvrigt hvad angår medicinske analyser, som praktiserende læger har anmodet om, præciseret, at princippet om afgiftsneutralitet ikke ville være overholdt, hvis sådanne ydelser var omfattet af en forskellig momsordning alt efter, hvor de foretages, når deres kvalitet er ens under hensyn til de pågældende tjenesteyderes uddannelse (jf. i denne retning dom af 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 32).

30 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at behandlingsydelser som de i hovedsagen omhandlede, der udføres af en speciallæge i klinisk kemi og laboratoriediagnostik, kan omfattes af momsfritagelsen i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), hvis de ikke opfylder samtlige betingelser for anvendelse af fritagelsen i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b).

Det andet spørgsmål

31 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den deri fastsatte momsfritagelse er betinget af, at den pågældende behandlingsydelse udføres inden for et fortrolighedsforhold mellem patienten og behandleren.

32 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af en ordlydsfortolkning af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), at en ydelse skal fritages, hvis den opfylder to betingelser, nemlig dels udgør en behandling af personer, dels ydes som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 27, og af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 23).

33 Det fremgår således på ingen måde af ordlyden af denne bestemmelse, at behandling af personer skal udføres inden for et fortrolighedsforhold mellem behandleren og den person, der behandles, for at sådan behandling af personer skal fritages.

34 Tilføjelsen af en sådan betingelse er i øvrigt ikke begrundet i det formål, som nævnte bestemmelse forfølger, om at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling og gøre denne mere tilgængelig for borgerne (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis), for så vidt som nævnte behandling udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 37), uden at tilstedeværelsen af et fortrolighedsforhold mellem patienten og behandleren i denne henseende er af afgørende karakter.

35 Domstolen har ganske vist udtalt, at i modsætning til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), finder den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), anvendelse på ydelser, der gives uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed, hvilket normalt foregår i sidstnævntes konsultation eller klinik (jf. i denne retning dom af 23.2.1988, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, 353/85, EU:C:1988:82, præmis 33, og af 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 35).

36 Det kan imidlertid ikke af disse konstateringer følge, at fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 kun finder anvendelse på behandling af personer, der udføres inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem behandleren og den person, der behandles.

37 Det skal således bemærkes, at de nævnte konstateringer alene skal forstås som en fremhævelse af modsætningen mellem denne bestemmelse og sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i forbindelse med afgrænsningen af anvendelsesområdet for de to fritagelsestilfælde, der er fastsat i disse bestemmelser.

38 I præmis 33 i dom af 23. februar 1988, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (353/85, EU:C:1988:82), er det således med henblik på at tage stilling til Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands argument om parallelitet mellem sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og dettes artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), at Domstolen fremhævede betydningen af fortrolighedsforholdet mellem patienten og behandleren for at fastslå, at med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, er levering af lægemidler og andre goder i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen som omhandlet i dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

39 På samme måde henviste Domstolen til, at der forelå et fortrolighedsforhold mellem patienten og behandleren i præmis 35 i dom af 10. september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), for at fremhæve modsætningen mellem de to fritagelsestilfælde i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), for så vidt angår det sted, hvor ydelserne skal præsteres, ved at illustrere, i hvilken sammenhæng de ydelser, der er omhandlet i dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), sædvanligvis præsteres.

40 I denne henseende har Domstolen i dommens præmis 36 præciseret, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fritager alle ydelser, der udføres inden for hospitalerne, mens dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), fritager lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted.

41 Selv om Domstolen i øvrigt i nævnte doms præmis 27 har opregnet de betingelser, der gælder for fritagelsen i denne bestemmelse, har den i denne henseende ikke henvist til tilstedeværelsen af et fortrolighedsforhold mellem patienten og behandleren.

42 Det følger heraf, at det andet spørgsmål skal besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den deri fastsatte momsfritagelse ikke er betinget af, at den pågældende behandlingsydelse udføres inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og behandleren.

Sagsomkostninger

43 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 (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at behandlingsydelser som de i hovedsagen omhandlede, der udføres af en speciallæge i klinisk kemi og laboratoriediagnostik, kan omfattes af fritagelsen for merværdiafgift i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), hvis de ikke opfylder samtlige betingelser for anvendelse af fritagelsen i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b).**

2) **Artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den deri fastsatte fritagelse for merværdiafgift ikke er betinget af, at den pågældende behandlingsydelse udføres inden for et fortrolighedsforhold mellem patienten og behandleren.**

Underskrifter