

62000J0141

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 10. september 2002. - Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH mod Finanzamt für Körperschaften I in Berlin. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g), i sjette direktiv 77/388/EØF - afgiftsfritagelse for plejeydelser leveret af kapitalselskaber - tjenesteydelser med tilknytning til social bistand og social sikring præsteret af andre organer end offentligretlige, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter - direkte virkning. - Sag C-141/00.

Samling af Afgørelser 2002 side I-06833

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv - den afgiftspligtiges juridiske form - uden betydning

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra c)]

2. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv - ydelsessted og ydelsernes art - behandlingsydelser, der gives uden for hospitalerne

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra c)]

3. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter - ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen - omfattet

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra g)]

4. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter - direkte virkning - grænser - de nationale myndigheders beføjelse til at bedømme begrebet »organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter« - de nationale domstoles kontrol

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra g)]

Sammendrag

1. Fritagelsen for merværdiafgift for behandling af personer som led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 afhænger ikke af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører de lægeydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri.

Princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af afgiftsfritagelserne i artikel 13 i direktiv 77/388, er således bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af afgiften. Det nævnte princip ville følgelig blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig den førnævnte afgiftsfritagelse var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøver sin virksomhed.

(jf. præmis 29-31 og domskonkl. 1)

2. Fritagelsen for merværdiafgift for behandling af personer som led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 finder anvendelse på sygepleje, der udføres af et kapitalselskab, som driver virksomhed med ambulant sygepleje, herunder i hjemmet, der udøves af uddannede sygeplejersker, men finder ikke anvendelse på almindelig hjælp og hjælp i husholdningen.

For så vidt angår det sted, hvor ydelserne skal præsteres, fritager den nævnte bestemmelse således lægeydelser, der udføres uden for hospitalerne, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted. Hvad angår den type pleje, der omfattes af begrebet »behandling af personer«, bemærkes, at dette begreb ikke kan fortolkes således, at det også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

(jf. præmis 35-38 og 41 samt domskonkl. 2)

3. Ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, udgør tjenesteydelser, der er snævert forbundet med social bistand og social sikring i den forstand, hvori udtrykkene anvendes i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv 77/388.

(jf. præmis 61 og domskonkl. 3 a)

4. Afgiftsfritagelsen for tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat, som foretagender af almennyttig karakter, der hjemles i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv 77/388, kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at anfægte nationale bestemmelser, der er i strid med denne bestemmelse.

Hvad angår spørgsmålet, hvorvidt en afgiftspligtig faktisk er et »organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som et foretagende af almennyttig karakter«, giver den nævnte bestemmelse imidlertid medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at anerkende visse organer med en sådan karakter, og borgerne kan ikke på grundlag af denne bestemmelse opnå en sådan egenskab i modstrid med den pågældende medlemsstats ønske, så længe denne overholder grænserne for sin skønsbeføjelse.

Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt de nævnte grænser og herved har anvendt de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, og herefter under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter i den omhandlede bestemmelses forstand.

(jf. præmis 54-56 og 61 samt domskonkl. 3 b)

Parter

I sag C-141/00,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

mod

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Macken (refererende dommer), og dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissechot, R. Schintgen og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH ved Rechtsanwalt U. Behr
- Finanzamt für Körperschaften I in Berlin ved W. Lang, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved W.-D. Plessing og T. Jürgensen, som befuldmægtigede
- den svenske regering ved A. Kruse, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 28. juni 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH ved U. Behr, af Finanzamt für Körperschaften I in Berlin ved H.-J. Klees, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved W.-D. Plessing og af Kommissionen ved K. Gross,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. september 2001,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 3. februar 2000, indgået til Domstolen den 14. april 2000, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF stillet tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst i en tvist mellem Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (herefter »Kügler«) og Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (herefter »Finanzamt«) vedrørende pligten til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) med en nedsat sats for ambulant pleje udøvet af Kügler i årene 1988 til 1990, selv om disse ydelser ifølge Kügler skulle være momsfrataget.

Relevante retsfor skrifter

Fællesskabsbestemmelserne

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms »ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed lignestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på

opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), c) og g), bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

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 lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]

g) tjenesteydelser og levering af goder 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 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, bestemmer:

»a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra [...] g) [...] fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

- de 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
- de skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne
- deres priser skal være godkendt af det offentlige eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller - for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne - være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift
- fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra [...] g) [...] fastsatte fritagelser, såfremt:

- de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift
- de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

De nationale bestemmelser

7 § 4, nr. 14 og 16, i Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) bestemmer:

»Blandt de transaktioner, der er omtalt i § 1, stk. 1, nr. 1-3, er følgende fritaget:

[...]

14. omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, naturlæge, fysioterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz eller fra virksomhed som klinisk kemiker. Fritaget er ligeledes andre ydelser fra foreninger, hvis medlemmer udøver et af de i første punktum nævnte erhverv, præsteret over for deres medlemmer, såfremt disse ydelser anvendes direkte til at skabe omsætning, der er fritaget i henhold til første punktum.

[...]

16. omsætning, der har nær tilknytning til drift af hospitaler, diagnoseklinikker og andre foretagender til lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse såvel som til drift af ældreboliger, alderdomshjem og plejehjem, når

a) disse foretagender drives efter offentligretlige regler af juridiske personer eller

b) [der er tale om] hospitaler [...]

c) ydelserne, for så vidt angår diagnoseklinikker og andre foretagender til lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse, udøves under lægeligt opsyn [...]

d) [der er tale om] ældreboliger, alderdomshjem og plejehjem [...]

8 UStG's § 4, nr. 16, blev ændret ved Steueränderungsgesetz 1992 (herefter »StÄndG«), hvorved der navnlig blev tilføjet et litra e) med følgende ordlyd:

»16. omsætning, der har nær tilknytning til drift af hospitaler, diagnoseklinikker og andre foretagender til lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse såvel som til drift af ældreboliger, alderdomshjem, plejehjem og foretagender, der yder midlertidigt ophold til plejetrængende personer, og foretagender til ambulant pleje af syge og plejetrængende personer, når

[...]

e) for så vidt angår foretagender, der yder midlertidigt ophold til plejetrængende personer, og foretagender til ambulant pleje af syge og plejetrængende personer, plejeudgifterne i det forudgående kalenderår i mindst 2/3 af tilfældene er blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner fuldt ud eller for den overvejende del.«

9 § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz (den tyske indkomstskattelov, herefter »EStG«) definerer, hvad der skal forstås ved »indkomst fra et liberalt erhverv«. Det fremgår af Bundesfinanzgerichts praksis, at henvisningen i UStG's § 4, nr. 14, til EStG's § 18, stk. 1, nr. 1, alene vedrører bedømmelsen af virksomhedsarten og ikke den indkomstskatteretlige kvalifikation af indtægten. Afgiftsfritagelsen i UStG's § 4, nr. 14, er således ikke forbeholdt erhvervsudøveren som fysisk person, men kan ligeledes påberåbes af et personselskab eller et kapitalselskab.

10 Hvad angår pleje i hjemmet omfatter afgiftsfritagelsen i UStG's § 4, nr. 14, 1. pkt., alene pleje af terapeutisk art, dvs. lægebehandlinger, der er nødvendiggjort af en sygdomstilstand og udøves af sygeplejersker i forbindelse med hjemmesygepleje, da det alene er i denne henseende, at der er

en lighed mellem den udøvede virksomhed og de erhverv, der er opregnet i UStG's § 4, nr. 14. Denne bestemmelse udelukker derfor dels almindelig hjælp, nemlig den, der består i hjælp til personlig hygiejne, tilberedelse af og hjælp til indtagelse af mad samt hjælp til af- og påklædning og til at stå op og gå i seng, dels hjælp i husholdningen, hvortil hører indkøb, madlavning, rengøring af bolig og tøjvask.

11 Den hjemmehjælp, der præsteres af virksomheder, der udøver ambulant pleje, har kun været omfattet af UStG's § 4, nr. 16, siden den ændring, der skete ved StÄndG. Afgiftsmyndighederne har afvist at anvende denne bestemmelse med tilbagevirkende kraft ud fra objektive lighedshensyn.

Faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

12 K gler er et tysk selskab med begrænset hæftelse, der drev en ambulant plejetjeneste i årene 1988 til 1990. Ifølge vedtægterne forfulgte K gler udelukkende umiddelbart godgørende formål ved at bistå personer, der på grund af deres fysiske tilstand var afhængig af andres hjælp eller havde behov for økonomisk hjælp i henhold til § 53, stk. 1, nr. 2, i Abgabeanordnung 1977 (den tyske lov om afgifter).

13 K gler skulle opfylde det i vedtægterne fastsatte formål navnlig ved sygepleje, almindelig hjælp og hjælp i husholdningen.

14 Finanzamt bekræftede ved udtalelse af 23. august 1988, hvis gyldighed udløb den 31. december 1989, at K gler forfulgte godgørende formål.

15 Finanzamt fastsatte ved flere afgørelser K glers omsætningsafgift for årene 1988 til 1990 med en nedsat sats på basis af det anslåede afgiftsgrundlag.

16 K gler klagede med den begrundelse, at selskabets omsætning var afgiftsfri i henhold til UStG's § 4, nr. 14 og 16. Da selskabet ikke fik medhold i sin klage, anlagde det sag ved Finanzgericht Berlin (Tyskland), men fik ikke medhold.

17 Finanzgericht Berlin fandt nemlig, at K gler ikke udøvede nogen af de erhverv, der var opregnet i UStG's § 4, nr. 14, 1. pkt., idet selskabet som en juridisk person ikke opfyldte betingelserne for at udøve et liberalt erhverv. Retten fandt ligeledes, at selskabet ikke havde omsætning, der var fritaget i henhold til UStG's § 4, nr. 16, da det ikke var et foretagende til lægelig behandling i den forstand, hvori udtrykket anvendes i UStG's § 4, nr. 16, litra c), og da afgiftsfritagelsen for foretagender til ambulant behandling af syge eller plejetrængende personer i UStG's § 4, nr. 16, litra e), først blev indført i 1992.

18 Endvidere udtalte Finanzgericht Berlin, at da fritagelsesbestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g), var blevet gennemført i national ret i overensstemmelse med sjette direktiv, kunne K gler ikke påberåbe sig dem. På den ene side kunne alene fysiske personer, der opfylder betingelserne for at udøve lægegering og dertil knyttede erhverv, opfylde betingelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). På den anden side var K gler ikke blevet anerkendt som et foretagende af almennyttig karakter i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), idet foretagender, der yder privat sygepleje, ikke var optaget på listen over foretagender, der er nævnt i UStG's § 4, nr. 16.

19 Det er under disse omstændigheder, at K gler indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof, der har besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål:

»1) Gælder afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF alene, når behandlingen foretages af en enkeltperson, eller er fritagelsen uafhængig af, hvilken juridisk form den, der foretager behandlingen, har?

2) Såfremt fritagelsen også kan anvendes for kapitalselskaber: Omfatter fritagelsen helt eller delvist et kapitalselskabs omsætning fra ambulant sygepleje (behandling, almindelig hjælp og hjælp i husholdningen), der udøves af uddannede sygeplejersker og sygeplejere?

3) Falder de nævnte ydelser ind under artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i direktiv 77/388/EØF, og kan en afgiftspligtig person påberåbe sig denne bestemmelse?»

Det første spørgsmål

20 Den forelæggende ret har med det første spørgsmål nærmere bestemt spurgt, om afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), afhænger af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører de lægeydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri.

21 Finanzamt har anført, at i henhold til Domstolens praksis, hvorefter fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og de udtryk, der anvendes til at betegne disse fritagelser, skal fortolkes indskrænkende, skal plejeydelserne være udført som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv, således at anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), nødvendigvis er begrænset til fysiske personer.

22 Kügler, den tyske og den svenske regering samt Kommissionen er derimod i det væsentlige af den opfattelse, at fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke afhænger af den juridiske form af den virksomhed, som yder sygeplejen, således at også ydelser udført af juridiske personer er fritaget.

23 Den tyske regering har bemærket, at i henhold til princippet om afgiftsneutralitet skal fysiske og juridiske personer behandles ens.

24 Ifølge den tyske regering fremgår det af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), der henviser til »behandling af personer«, at det væsentlige for så vidt angår fritagelse er den pågældende virksomhedstype. Denne fortolkning underbygges af de almindelige principper i sjette direktiv, navnlig artikel 2 og 4. Endvidere er formålet med afgiftsfritagelsen navnlig begrundet i behovet for at nedbringe udgifterne til lægebehandling og at fremme adgangen til sundhedsbeskyttelse.

25 Det skal bemærkes, at ifølge fast retspraksis er fritagelserne selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som er indført ved sjette direktiv (jf. bl.a. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 18, af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11, og af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21).

26 Det skal endvidere anføres, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), definerer de fritagne transaktioner ved hjælp af de udførte tjenesteydelsers art uden at nævne tjenesteyderens juridiske form.

27 Ifølge en ordlydsfortolkning kræver denne bestemmelse ikke, for at lægeydelser er fritaget, at de skal udføres af en afgiftspligtig med en specifik juridisk form. Det er tilstrækkeligt, at to betingelser er opfyldt, nemlig at der er tale om lægeydelser, og at de udføres af personer, der har de krævede faglige kvalifikationer.

28 Dette fortolkning modsiges ikke af Domstolens praksis, hvorefter de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da

de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. SDC-dommen, præmis 20).

29 En afgiftsfritagelse for lægeydelser, der præsteres af juridiske personer, er nemlig i overensstemmelse med formålet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling (jf. i denne retning dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23), samt med princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles momssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13 (jf. bl.a. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19).

30 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig den afgiftsfritagelse, der er fastsat for ydelserne med behandling af personer, der er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed (jf. i denne retning Gregg-dommen, præmis 20).

31 Det første spørgsmål skal således besvares med, at afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke afhænger af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører de lægeydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri.

Det andet spørgsmål

32 Den forelæggende ret har med det andet spørgsmål nærmere bestemt spurgt, om fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), finder anvendelse på sygepleje samt almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af et kapitalselskab, som driver virksomhed med ambulant sygepleje, herunder i hjemmet, der udøves af uddannede sygeplejersker.

33 I modsætning til Kügler er Finanzamt, den tyske regering og Kommissionen af den opfattelse, at fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), kun finder anvendelse på sygepleje, dvs. pleje, der er forbundet med forebyggelse, diagnosticering eller behandling af en sygdom. Den øvrige virksomhed med almindelig hjælp og hjælp i husholdningen er ikke omfattet af denne undtagelse, da den ikke i sig selv bidrager til patientens helbredelse, idet den ikke umiddelbart forfølger sygeplejeformål.

34 Med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar skal først undersøges det sted, hvor ydelserne skal præsteres, for at de kan være omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og dernæst hvilken type ydelser, der er omfattet af denne bestemmelse.

35 For så vidt angår det sted, hvor ydelserne skal præsteres, har Domstolen allerede i dom af 23. februar 1988, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (sag 353/85, Sml. s. 817, præmis 32 og 33), udtalt, at i modsætning til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), der vedrører ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling, der normalt udføres uden hensyn til fortjeneste i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed, bl.a. med det formål at beskytte den offentlige sundhed, finder 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.

36 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), hvis anvendelsesområder er adskilte, har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand. Denne bestemmelses litra b) fritager alle ydelser, der udføres inden for hospitalerne, mens litra c) fritager lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted.

37 For så vidt angår fastlæggelsen af den type pleje, der er omfattet af begrebet »behandling« af personer, der anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, således som det er bemærket i denne doms præmis 28, fortolkes indskrænkende (jf. bl.a. Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, præmis 13).

38 Domstolen har i denne forbindelse allerede i dom af 14. september 2000, D. (sag C-384/98, Sml. I, s. 6795, præmis 18), udtalt, at begrebet »behandling af personer« ikke kan fortolkes således, at det også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

39 Ydelser uden et sådant terapeutisk formål må derfor i betragtning af princippet om, at enhver bestemmelse, der har til formål at indføre en fritagelse for omsætningsafgift, skal fortolkes indskrænkende, udelukkes fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) (D.-dommen, præmis 19).

40 Det følger heraf, at alene behandling af personer, der foregår uden for et hospital som led i udøvelse af lægegering eller dertil knyttede erhverv med henblik på at forebygge, diagnosticere eller behandle, kan være omfattet af en fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), således at anden virksomhed med almindelig hjælp og hjælp i husholdningen ikke er omfattet.

41 Det andet spørgsmål skal således besvares med, at afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), finder anvendelse på sygepleje, der udføres af et kapitalselskab, som driver virksomhed med ambulant sygepleje, herunder i hjemmet, der udøves af uddannede sygeplejersker, men finder ikke anvendelse på almindelig hjælp og hjælp i husholdningen.

Det tredje spørgsmål

42 Den forelæggende ret har med det tredje spørgsmål nærmere bestemt spurgt, om ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, udgør tjenesteydelser, der er snævert forbundet med social bistand og social sikring i den forstand, hvori udtrykkene anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og i bekræftende fald om denne bestemmelse kan påberåbes af en afgiftspligtig.

43 For så vidt angår spørgsmålets første del er alle de parter, der har afgivet indlæg vedrørende dette punkt, af den opfattelse, at ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant bistand, er omfattet af denne bestemmelse.

44 Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at fastslå, at det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, at mens sygepleje er fritaget i henhold til denne bestemmelses litra c), er ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, hvilket var tilfældet med modtagerne af Küglers ydelser, i princippet forbundet med socialhjælp, således at de er omfattet af begrebet ydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring« i denne bestemmelses litra g).

45 For så vidt angår spørgsmålets anden del spørger den forelæggende ret, om bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har direkte virkning, således at de kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret.

46 Det skal indledningsvis bemærkes, at dette spørgsmål for så vidt angår Forbundsrepublikken Tyskland alene vedrører perioden før 1992, idet afgiftsfritagelsen efter dette tidspunkt ligeledes fandt anvendelse på ydelser præsteret af virksomheder, der udøvede ambulant pleje af plejetrængende personer.

47 Kügler har anført, at selskabet er et foretagende, der er anerkendt som værende af almennyttig karakter i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og at selskabet derfor kunne påberåbe sig denne bestemmelse, selv før den tyske lovgiver udøvede sit skøn og gennemførte litra e), i UStG's § 4, nr. 16. Kügler har således påstået, at selskabet også uden for afgiftslovgivningens område kunne anerkendes som et foretagende af social karakter og således kunne drage fordel af fritagelsen. Sagsøgeren i hovedsagen har i denne forbindelse gjort gældende, at de relevante nationale bestemmelser (forbundsret, Ländernes ret, administrativ praksis) giver mulighed for at fastlægge hvilke personer, der er omfattet af disse bestemmelser, og som dermed direkte kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

48 Den tyske regering og Finanzamt har afvist enhver direkte virkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og har understreget, at hvis afgiftsfritagelsen heri kan finde anvendelse på andre foretagender end offentligretlige, er det på betingelse af, at de forudgående er blevet »anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«. Såfremt et foretagende ikke er blevet anerkendt, hvilken anerkendelse kun kan opnås ad lovgivningsvejen, kan denne bestemmelse ikke påberåbes af en borger, da den ikke er ubetinget.

49 Kommissionen har derimod bemærket, at såfremt der er forhold, som viser, at et foretagende på den ene eller den anden måde af den pågældende medlemsstat er opfattet som havende almennyttig karakter, tilkommer det denne stats kompetente myndighed at bedømme, om dette er tilstrækkeligt til at opfylde betingelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Det er i denne forbindelse ifølge Kommissionen ikke nødvendigt, at denne anerkendelse sker ad lovgivningsvejen, således som den tyske regering har påstået.

50 Kommissionen har endvidere udelukket, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, der giver medlemsstaterne mulighed for at gøre tildelingen af bl.a. fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), betinget af visse forhold, kan have nogen som helst indflydelse på denne sidstnævnte bestemmelses ubetingede og tilstrækkeligt klare indhold, når den pågældende medlemsstat ikke har gjort brug af denne mulighed.

51 Det skal bemærkes, at ifølge fast retspraksis (jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 17, og af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, præmis 36) kan der i alle tilfælde, når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan

påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten.

52 Det bemærkes for det første, at selv om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne anvender fritagelserne heri »på betingelser, de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelser[ne] og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«, kan en medlemsstat ikke over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at hans afgiftsmæssige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktivet, gøre gældende, at staten ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelsen (jf. for så vidt angår sjette direktivs artikel 13, punkt B, Beckerdømmen, præmis 33).

53 Det skal for det andet fastslås, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), tilstrækkeligt præcist og ubetinget angiver de former for virksomhed, der er omfattet af fritagelsen.

54 Hvad endelig angår begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, er det korrekt, således som den tyske regering har anført, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at anerkende visse organer med en sådan karakter.

55 Så længe medlemsstaterne overholder grænserne for den skønsbeføjelse, de har fået ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kan borgerne ikke på grundlag af denne bestemmelse opnå egenskab af foretagende af social karakter i modstrid med den pågældende medlemsstats ønske.

56 Ud fra dette synspunkt påhviler det, når en borger anmoder om anerkendelse som foretagende af social karakter, de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt de nævnte grænser og herved har anvendt de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet.

57 Det tilkommer således de nationale myndigheder - i overensstemmelse med fællesskabsretten og under de nationale retters kontrol, navnlig i lyset af den praksis, som den kompetente forvaltning følger i lignende tilfælde - at fastlægge de organer, der skal anerkendes som foretagender af social karakter i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

58 I tvisten i hovedsagen kan den forelæggende ret således tage hensyn til, at der findes specifikke bestemmelser - landsdækkende eller regionale, fastsat i lovgivning eller administrativt, vedrørende afgifter eller social sikring - det forhold, at foreninger, der udøver samme virksomhed som sagsøgeren i hovedsagen, allerede er omfattet af en tilsvarende fritagelse under hensyn til den almene interesse i denne virksomhed, og til det forhold, at udgifterne til de ydelser, der præsteres af sagsøgeren i hovedsagen, eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser, der er oprettet ved lov, eller af socialsikringsorganer, som private erhvervsdrivende, såsom sagsøgeren i hovedsagen, har indgået aftaler med.

59 Denne konklusion kan ikke afvises med henvisning til, at det i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, er muligt at betinge tildelingen af fritagelserne i bestemmelsens stk. 1 af, at der overholdes en eller flere betingelser.

60 Denne begrænsning af hovedreglen om afgiftsfrihed er nemlig kun en mulighed, og en medlemsstat, der har undladt at træffe de nødvendige foranstaltninger for at udnytte denne mulighed, kan ikke påberåbe sig sin egen undladelse for at afvise at give en borger en fritagelse, som denne lovligt har krav på i henhold til sjette direktiv.

61 Det tredje spørgsmål skal således besvares med, at ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, udgør tjenesteydelser, der er snævert forbundet med social

bistand og social sikring i den forstand, hvori udtrykkene anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at anfægte nationale bestemmelser, der er i strid med denne bestemmelse. Det tilkommer den nationale ret under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

62 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den svenske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 3. februar 2000, for ret:

1) Afgiftsfritagelsen i 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 afhænger ikke af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører de lægeydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri.

2) Afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 finder anvendelse på sygepleje, der udføres af et kapitalselskab, som driver virksomhed med ambulant sygepleje, herunder i hjemmet, der udøves af uddannede sygeplejersker, men finder ikke anvendelse på almindelig hjælp og hjælp i husholdningen.

3) a) Ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, udgør tjenesteydelser, der er snævert forbundet med social bistand og social sikring i den forstand, hvori udtrykkene anvendes i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv 77/388.

b) Afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv 77/388 kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at anfægte nationale bestemmelser, der er i strid med denne bestemmelse. Det tilkommer den nationale ret under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand.