

62000J0141

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 10 september 2002. - Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH mot Finanzamt für Körperschaften I in Berlin. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Artikel 13 A.1 c och g i sjätte direktivet 77/388/EEG - Undantag från skatteplikt för vårdtjänster som utförs av kapitalassociationer - Tjänster som är kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring och som tillhandahålls av icke offentligrättsliga organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga - Direkt effekt. - Mål C-141/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-06833

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag enligt sjätte direktivet - Undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare - Den skattskyldiges rättsliga form - Saknar betydelse

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 c)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag enligt sjätte direktivet - Undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare - Platsen där tjänsterna tillhandahålls och tjänsternas art - Tjänster avseende behandlande vård som utförs utanför sjukhus

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 c)

3. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag i sjätte direktivet - Undantag för tjänster som är kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer - Omfattning - Tillhandahållande av tjänster som avser grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet - Omfattas

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 g)

4. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag i sjätte direktivet - Undantag för tjänster som är kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer - Direkt effekt - Gränser - De nationella myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller begreppet organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer - De nationella domstolarnas kontroll

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 g)

Sammanfattning

1. Det undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 är inte beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där.

Principen om skatteneutralitet, som är en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som måste iakttas vid tillämpningen av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet 77/388, utgör hinder bland annat för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i beskattningshänseende. Nämda princip skulle därmed åsidosättas om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet vore avgörande för möjligheten att utnyttja de ovannämnda undantagen från skatteplikt.

(se punkterna 29-31 samt punkt 1 i domslutet)

2. Det undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 är tillämpligt på tjänster avseende behandlande vård som tillhandahålls av en kapitalassociation som driver en inrättning för ambulerande vård, en vård som ges, även i patienternas hem, av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare, men undantaget är inte tillämpligt på grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet.

Vad gäller frågan var tjänsterna skall tillhandahållas är syftet med den ovannämnda bestämmelsen nämligen att undanta medicinska tjänster som utförs utanför sjukhus, oavsett om de tillhandahålls i vårdgivarens hem, i patientens hem eller på annan plats. Vad gäller den typ av vård som omfattas av begreppet sjukvårdande behandling lämpar den sig inte för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i möjligaste mån bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.

(se punkterna 35-38 och 41 samt punkt 2 i domslutet)

3. Tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet 77/388.

(se punkt 61 samt punkt 3 a i domslutet)

4. Bestämmelsen om undantag från skatteplikt för tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra

organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga, i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet 77/388 kan åberopas av skattskyldiga inför nationella domstolar för att anföra hinder mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.

Vad gäller frågan huruvida den skattskyldige faktiskt är en "organisation ... som är erkänd ... som välgörenhetsorganisation ... av medlemsstaten i fråga" ges medlemsstaterna dock i den ovannämnda bestämmelsen ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida de vill erkänna vissa organisationer som välgörenhetsorganisationer, och så länge de håller sig inom gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning kan enskilda inte med stöd av denna bestämmelse kräva att den berörda medlemsstaten skall kvalificera dem på detta sätt.

Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida de behöriga myndigheterna har hållit sig inom dessa gränser och härvid tillämpat de gemenskapsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling, och sålunda att under beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den skattskyldige är en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen.

(se punkterna 54-56 och 61 samt punkt 3 b i domslutet)

Parter

I mål C-141/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

och

Finanzamt für Körperschaften I i Berlin,

angående tolkningen av artikel 13 A.1 c och g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Macken (referent) samt domarna C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen och J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, genom U. Behr, Rechtsanwalt,

- Finanzamt für Körperschaften I i Berlin, genom W. Lang, i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och T. Jürgensen, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Kruse, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 28 juni 2001 av:

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, företrätt av advokaten U. Behr, Finanzamt für Körperschaften I i Berlin, företrätt av H.-J. Klees, i egenskap av ombud, Tysklands regering, företrädd av W.-D. Plessing, och kommissionen, företrädd av K. Gross,

och efter att den 27 september 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 3 februari 2000, som inkom till domstolen den 14 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artikel 13 A.1 c och g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (nedan kallat Kügler) och Finanzamt für Körperschaften I i Berlin (nedan kallat Finanzamt) angående mervärdesskatteplikt till nedsatt skattesats för ambulerande vård som Kügler tillhandahållit under åren 1988-1990, trots att vården i fråga enligt Küglers mening borde vara undantagen från mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet stadgas följande:

"1. Med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

5 I artikel 13 A.1 punkterna b, c, och g i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

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

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga."

6 I artikel 13 A.2 i sjätte direktivet stadgas följande:

"a) För att undantagen enligt punkt 1 ... g ... i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

- De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

- De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

- Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

- Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 ... g ... ovan, om

- det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

- det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

De nationella bestämmelserna

7 I 4 § punkterna 14 och 16 i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) stadgas följande:

"Bland de transaktioner som nämns i 1 § första stycket punkterna 1-3 är följande undantagna från skatteplikt:

...

14. Transaktioner i verksamhet som läkare, tandläkare, naturläkare, sjukgymnast, barnmorska eller i liknande yrkesmässigt bedriven vårdverksamhet i den mening som avses i 18 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz eller i verksamhet som klinisk kemist. Även andra tjänster som utförs av föreningar vars medlemmar har de yrken som anges i första meningen är i förhållande till sina medlemmar undantagna från skatteplikt, såvida dessa tjänster utnyttjas direkt för att utföra de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt den första meningen.

...

16. Transaktioner med nära koppling till drift av sjukhus, diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnostik eller analys av prover samt ålderdomshem, servicehus och vårdhem

a) om dessa inrättningar drivs av offentligrättsliga juridiska personer eller

b) om [det är fråga om] sjukhus ... eller

c) om tjänster vid diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnostik eller analys av prover utförs under uppsikt av läkare ... eller

d) om [det är fråga om] ålderdomshem, servicehus eller vårdhem ..."

8 4 § punkt 16 i UStG ändrades genom Steueränderungsgesetz 1992 (nedan kallad StÄndG). Genom denna lag fogades till bestämmelsen i fråga en punkt e med följande lydelse:

"16. transaktioner med nära koppling till drift av sjukhus, diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnostik eller analys av prover samt ålderdomshem, servicehus, vårdhem, inrättningar för övergående härbärgering av vårdbehövande personer och inrättningar för ambulerande vård av sjuka och vårdbehövande personer,

...

e) om vårdkostnaderna hos inrättningar för övergående härbärgering av vårdbehövande personer och inrättningar för ambulerande vård av sjuka och vårdbehövande personer under föregående kalenderår i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller myndigheter för socialt bistånd."

9 I 18 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt, nedan kallad EStG) definieras vad som avses med "inkomst av fria yrken". Det följer av Bundesfinanzhofs rättspraxis att den hänvisning som i 4 § punkt 14 UStG görs till 18 § första stycket punkt 1 EStG endast avser bedömningen av den ifrågavarande verksamhetens art och inte den mervärdesskatterättsliga kvalifikationen av intäkterna. Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § punkt 14 UStG är således inte förbehållet yrkesutövaren som fysisk person, utan kan även yrkas av enkla bolag eller kapitalassociationer.

10 Vad gäller vård i hemmet omfattar det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § punkt 14 första meningen UStG endast tjänster som avser behandlande vård, det vill säga medicinsk behandling som nödvändiggjorts av ett patologiskt tillstånd och som givits av sjuksköterskor eller sjukvårdare i samband med vård i hemmet, eftersom det endast är beträffande dem som det finns en likhet mellan den verksamhet som bedrivs och de yrken som nämns i 4 § punkt 14 UStG. Denna bestämmelse omfattar således vare sig grundläggande omvårdnad, det vill säga att sköta den personliga hygien, bereda och assistera vid måltider samt att hjälpa sjuka att klä på sig, att stiga upp ur sängen och att lägga sig, eller skötsel av hushållet, vari ingår verksamheter såsom att handla, laga mat, städa bostaden och tvätta.

11 De tjänster avseende vård i hemmet som tillhandahålls av inrättningar som ger ambulerande vård omfattas av 4 § punkt 16 UStG endast sedan den ändring som skedde genom StÄndG. Skattemyndigheten har vägrat att av billighetsskäl tillämpa denna bestämmelse retroaktivt.

Bakgrund och förfarande vid den nationella domstolen

12 Kügler är ett bolag med begränsat ansvar enligt tysk rätt som under åren 1988-1990 bedrev ambulerande vårdverksamhet. Enligt bolagsordningen var dess ändamål uteslutande och direkt att bedriva välgörande verksamhet, nämligen att tillhandahålla hjälp till personer som till följd av sitt fysiska tillstånd var hänvisade till andras hjälp eller befann sig i en situation där de var i behov av ekonomisk hjälp i den mening som avses i 53 § första stycket punkt 2 i Abgabenordnung 1977 (skattelagen).

13 Detta ändamål skulle uppnås bland annat genom tillhandahållande av sjukvård, grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet.

14 Finanzamt intygade genom ett beslut av den 23 augusti 1988, som gällde till och med den 31 december 1989, att Kügler hade ett välgörande ändamål.

15 Genom flera beslut påförde Finanzamt Kügler omsättningsskatt för åren 1988-1990 med reducerad skattesats på ett skönsmässigt beräknat underlag.

16 Kügler begärde omprövning. Till stöd för sin begäran angav bolaget att de transaktioner som det hade utfört skulle undantas från skatteplikt avseende den ovannämnda skatten enligt 4 § punkterna 14 och 16 UStG. Besluten omprövades utan att ändras. Kügler överklagade därefter besluten till Finanzgericht Berlin (Tyskland), men överklagandet avslogs.

17 Finanzgericht Berlin fann nämligen att Kügler inte utövade något av de yrken som anges i 4 § punkt 14 första stycket UStG, eftersom bolaget i egenskap av juridisk person inte uppfyllde rekvisiten för att kunna utöva ett fritt yrke. Den nämnda domstolen fann inte heller att bolaget utförde några transaktioner som var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 UStG, eftersom det inte drev någon inrättning för behandlande läkarvård i den mening som avses i 4 § punkt 16 c UStG och då det undantag från skatteplikt för transaktioner som görs av inrättningar för ambulerande vård av sjuka eller vårdbehövande personer, vilket föreskrivs i 4 § punkt 16 e UStG i ändrad lydelse inte infördes förrän år 1992.

18 Dessutom fann Finanzgericht Berlin att eftersom bestämmelserna om undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 punkterna c och g i sjätte direktivet hade införlivats med nationell rätt i enlighet med vad som stadgas i sjätte direktivet kunde Kügler inte heller med framgång åberopa dessa bestämmelser. För det första kunde nämligen endast fysiska personer som uppfyllde rekvisitet att utöva läkaryrket eller paramedicinska yrken uppfylla förutsättningarna i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. För det andra var Kügler inte en organisation som var erkänd som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, eftersom inrättningar för tillhandahållande av privat sjukvård inte återfanns i förteckningen över inrättningar i 4 § punkt 16 UStG.

19 Vid sådant förhållande har Kügler överklagat Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof, som har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tre tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Gäller det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i direktiv 77/388/EEG endast om den sjukvårdande behandlingen utförs av en fysisk person eller saknar den juridiska form som den behandlande företagaren har valt för sin verksamhet härvid betydelse?

2) Om undantaget även är tillämpligt på kapitalassociationer, omfattar undantaget då helt eller delvis transaktioner hos ett bolag av sådan typ vilka avser ambulerande sjukvård (behandlande vård, grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet) som utförs av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare?

3) Omfattas de ovannämnda tjänsterna av artikel 13 A.1 g i direktiv 77/388/EEG och kan en skattskyldig åberopa denna bestämmelse?"

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är beroende av den juridiska form som den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns i denna bestämmelse.

21 Finanzamt har anfört att det av domstolens rättspraxis, enligt vilken de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet utgör fristående gemenskapsrättsliga begrepp och de uttryck som används för att beskriva dessa undantag skall tolkas restriktivt, följer att tillhandahållandet av vård skall ske inom ramen för utövning av medicinska eller paramedicinska yrken, vilket innebär att tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c med nödvändighet är begränsat till fysiska personer.

22 Kügler, den tyska regeringen, den svenska regeringen och kommissionen anser däremot sammanfattningsvis att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte är beroende av den juridiska form som det behandlande företaget har, varför även tjänster som tillhandahålls av juridiska personer är undantagna från skatteplikt.

- 23 Den tyska regeringen har erinrat om att man med hänsyn till principen om skatteneutralitet skall behandla fysiska och juridiska personer lika.
- 24 Enligt denna regerings mening följer det av ordalydelsen i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, som avser "sjukvårdande behandling", att det är den ifrågavarande verksamhetens art som är avgörande för om den är undantagen från skatteplikt. Denna tolkning vinner stöd i de allmänna principerna i sjätte direktivet, och särskilt i artiklarna 2 och 4 i detta. Undantaget från skatteplikt motiveras dessutom särskilt av att det är nödvändigt att minska läkemedelskostnaderna och främja tillgången till hälsovård.
- 25 Domstolen erinrar om att undantagen från skatteplikt enligt fast rättspraxis utgör fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall sättas in i det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom det sjätte direktivet (se bland annat dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 18, av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 11, och av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 21).
- 26 Domstolen noterar dessutom att de undantagna transaktionerna i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet definieras utifrån arten av de tjänster som tillhandahålls, utan att den juridiska formen hos den som tillhandahåller tjänsten nämns.
- 27 En tolkning av denna bestämmelse utifrån dess ordalydelse ger vid handen att det inte i denna bestämmelse uppställs som krav att vården skall tillhandahållas av en skattskyldig med en särskild juridisk form för att medicinska tjänster skall kunna undantas från skatteplikt. Det är tillräckligt att två villkor uppfylls, nämligen att det skall vara fråga om medicinska tjänster och att behandlingen skall ges av personer som har de yrkesmässiga kvalifikationer som krävs.
- 28 Denna tolkning motsägs inte av domstolens rättspraxis, enligt vilken de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet skall kunna tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se bland annat domen i det ovannämnda målet SDC, punkt 20).
- 29 Ett undantag från skatteplikt för medicinska tjänster som tillhandahålls av juridiska personer överensstämmer nämligen med målsättningen att minska vårdkostnaderna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 23) och med principen om skatteneutralitet, som är en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som måste iakttas vid tillämpningen av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet (se bland annat dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 19).
- 30 Domstolen erinrar i detta hänseende om att principen om skatteneutralitet utgör hinder bland annat för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskatt hänseende. Härav följer att nämnda princip åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag från skatteplikt som föreskrivits för sjukvårdande behandling i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gregg, punkt 20).
- 31 Den första frågan skall således besvaras så, att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte är beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där.

Den andra frågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är tillämpligt på sådana tjänster avseende behandlande vård, grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som tillhandahålls av en kapitalassociation som bedriver ambulerande vårdverksamhet, vilken utförs i patienternas hem av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare.

33 Till skillnad från Kügler anser Finanzamt, den tyska regeringen och kommissionen att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet endast är tillämpligt på behandlande vård, det vill säga vård som har samband med förebyggande hälsovård, diagnos eller behandling av en sjukdom. De anser att de andra verksamheterna, grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet, inte omfattas av detta undantag, eftersom de inte i sig bidrar till patientens tillfrisknande, då de inte sker direkt i behandlande syfte.

34 För att kunna ge ett användbart svar på den hänskjutande domstolens fråga bör först utredas var tjänsterna skall tillhandahållas för att de skall kunna omfattas av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet och därefter vilken typ av tjänster som omfattas av denna bestämmelse.

35 Vad gäller frågan var tjänsterna skall tillhandahållas har domstolen redan i dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817, punkterna 32 och 33), fastställt att artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är tillämplig på tjänster som utförs utanför sjukhus och i en situation av förtroende mellan patienten och vårdgivaren, normalt i vårdgivarens praktik, detta till skillnad från artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, som avser tjänster som består i olika typer av sjukvård som normalt utförs utan vinstsyfte i inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål, såsom att värna om människors hälsa.

36 Härav följer att syftet med artikel 13 A.1 punkterna b och c i sjätte direktivet, punkter som har olika tillämpningsområden, är att reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening. Alla tjänster som utförs på sjukhus undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b, medan syftet med artikel 13 A.1 c är att undanta medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats.

37 Vad gäller frågan vilken typ av vård som omfattas av begreppet sjukvårdande behandling i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall, såsom domstolen har påpekat i punkt 28 i förevarande dom, de uttryck som används för att beskriva de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt (se bland annat domen i det ovannämnda målet Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 13).

38 I detta avseende har domstolen i dom av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D. (REG 2000, s. I-6795, punkt 18), redan fastställt att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i möjligaste mån bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.

39 Med beaktande av principen att alla bestämmelser som syftar till att införa ett undantag från omsättningsskatteplikt skall tolkas restriktivt ingår tjänster som saknar ett sådant sjukvårdande syfte följaktligen inte i tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet (se domen i det ovannämnda målet D., punkt 19).

40 Följaktligen kan endast sjukvårdande behandling som ges utanför sjukhus av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare och som avser förebyggande hälsovård, diagnos och vård undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet och inte annan verksamhet avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet.

41 Den andra frågan skall således besvaras så, att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är tillämpligt på tjänster avseende behandlande vård som tillhandahålls av en kapitalassociation som driver en inrättning för ambulerande vård, en vård som ges, även i patienternas hem, av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare, men inte på grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet.

Den tredje frågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet och, om svaret är jakande, huruvida denna bestämmelse kan åberopas av en skattskyldig.

43 Vad gäller den första delen av denna fråga anser alla de som yttrat sig angående frågan att grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som tillhandahålls av en inrättning för ambulerande vård omfattas av denna bestämmelse.

44 Domstolen konstaterar i detta hänseende endast att det följer av ordalydelsen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet att medan tjänster avseende behandlande vård är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c är tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation, såsom dem som Kugler tillhandahöll sina tjänster, i princip nära kopplade till socialt bistånd och omfattas därmed av begreppet "tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring" i artikel 13 A.1 g.

45 Vad gäller den andra delen av frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida bestämmelserna i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har direkt effekt och därmed kan åberopas av skattskyldiga inför nationella domstolar.

46 Domstolen erinrar inledningsvis om att denna fråga i Förbundsrepubliken Tysklands fall endast uppkommer för tiden före år 1992, eftersom undantaget från skatteplikt sedan dess även är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls av inrättningar som ger ambulerande vård till vårdbehövande.

47 Kugler har anfört att bolaget i fråga är en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, och att det således kunde åberopa denna bestämmelse även innan den tyska lagstiftaren hade utnyttjat sitt utrymme för skönsmässig bedömning genom att införa 4 § punkt 16 e UStG. Kugler har sålunda anfört att bolaget i fråga även utanför skatterättens område skulle kunna erkännas som välgörenhetsorganisation och därmed omfattas av undantaget. I detta hänseende har klaganden i målet vid den nationella domstolen gjort gällande att det är möjligt att med ledning av tillämpliga nationella bestämmelser (förbundslagstiftning, lagstiftning i förbundsstaterna, administrativ praxis) fastställa vem som berörs av dessa bestämmelser och att den som berörs därmed direkt kan åberopa artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

48 Den tyska regeringen och Finanzamt har opponerat sig mot alla tankar på att artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet skulle ha direkt effekt och understrukit att det undantag från skatteplikt som

föreskrivs där visserligen är tillämpligt på icke offentligrättsliga organisationer, men endast om de först har "erkän[ts] som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga". Eftersom denna bestämmelse inte är ovillkorlig kan den sålunda inte åberopas av en enskild så länge en organisation inte har erkänts, vilket endast kan ske genom en lagstiftningsprocess.

49 Kommissionen har däremot angivit att om det föreligger faktorer som innebär att en organisation av den berörda medlemsstaten på ett eller annat sätt anses vara en välgörenhetsorganisation ankommer det på den behöriga myndigheten i den staten att bedöma om detta är tillräckligt för att villkoret i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet skall anses vara uppfyllt. Det är härvid enligt kommissionens mening inte nödvändigt att erkännandet sker genom lagstiftning, vilket den tyska regeringen har hävdad.

50 Dessutom anser kommissionen att det är uteslutet att artikel 13 A.2 i sjätte direktivet, som innebär att medlemsstaterna ges behörighet att uppställa vissa villkor för bland annat de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, på något sätt skulle kunna påverka den sistnämnda bestämmelsens ovillkorliga och tillräckligt precisa karaktär, eftersom medlemsstaten i fråga inte har använt sig av denna behörighet.

51 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis (se bland annat dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche, REG 1993, s. I-2615, punkt 17, och av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI, REG 2000, s. I-7717, punkt 36) kan bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid. Bestämmelserna kan också åberopas i den mån de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten.

52 Trots att det i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet stadgas att medlemsstaterna skall införa de undantag som föreskrivs i bestämmelsen på "de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk" kan en medlemsstat för det första inte gentemot en skattskyldig, som kan visa att hans skatterättsliga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i sjätte direktivet, åberopa sin underlåtenhet att anta bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag (se, beträffande artikel 13 B i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Becker, punkt 33).

53 För det andra konstaterar domstolen att de verksamheter som omfattas av undantaget anges på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

54 Vad slutligen gäller begreppet "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga" är det, såsom den tyska regeringen har påpekat, riktigt att medlemsstaterna i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ges ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida de vill erkänna vissa organisationer som välgörenhetsorganisationer.

55 Så länge medlemsstaterna håller sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet kan enskilda inte med stöd av denna bestämmelse kräva att den berörda medlemsstaten skall kvalificera dem som välgörenhetsorganisationer.

56 När en enskild ansöker om att bli erkänd som välgörenhetsorganisation ankommer det mot denna bakgrund på den nationella domstolen att pröva huruvida de behöriga myndigheterna har hållit sig inom dessa gränser och härvid tillämpat de gemenskapsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling.

57 Därmed ankommer det på de nationella myndigheterna att, i enlighet med gemenskapsrätten och med förbehåll för de nationella domstolarnas prövningsrätt, med särskild hänsyn till den behöriga myndighetens praxis i liknande situationer fastställa vilka organisationer som skall erkännas som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

58 Den hänskjutande domstolen kan sålunda i det mål som är anhängigt vid den beakta huruvida det föreligger särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala eller finns i lagar eller i andra författningar eller är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare kan den nämnda domstolen beakta huruvida sammanslutningar som bedriver likadan verksamhet som klaganden i målet vid den nationella domstolen redan är undantagna från skatteplikt på grund av att verksamheten anses vara av allmännyttig karaktär. Domstolen i fråga kan även beakta huruvida kostnaderna för de tjänster som klaganden i det mål som är anhängigt vid den utför eventuellt till stor del bärs av sjukkassor som är inrättade enligt lag eller av socialförsäkringsorgan med vilka privata aktörer, såsom klaganden i målet vid den nationella domstolen, har slutit avtal.

59 Denna slutsats kan inte vederläggas av den i artikel 13 A. 2 i sjätte direktivet föreskrivna möjligheten att uppställa ett eller flera villkor för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 i samma direktiv.

60 Denna begränsning av regeln om undantag från skatteplikt är nämligen endast fakultativ, och en medlemsstat som har underlåtit att vidta de åtgärder som krävs i detta hänseende kan inte åberopa sin underlåtenhet till stöd för att neka en skattskyldig undantag från skatteplikt, om denne enligt sjätte direktivet har rätt till sådant undantag.

61 Den tredje frågan skall således besvaras så, att tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet kan åberopas av skattskyldiga inför nationella domstolar för att anföra hinder mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att under beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den skattskyldige är en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

62 De kostnader som har förorsakats den tyska och den svenska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

*- angående de frågor som genom beslut av den 3 februari 2000 har ställts av Bundesfinanzhof -
följande dom:*

1) Det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund är inte beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där.

2) Det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 är tillämpligt på tjänster avseende behandlande vård som tillhandahålls av en kapitalassociation som driver en inrättning för ambulerande vård, en vård som ges, även i patienternas hem, av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare, men undantaget är inte tillämpligt på grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet.

3) a) Tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet 77/388.

b) Bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet 77/388 kan åberopas av skattskyldiga inför nationella domstolar för att anföra hinder mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att under beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den skattskyldige är en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen.