

|

62000C0141

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tizzano fremsat den 27. september 2001. - 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

I - Indledning

1 Ved kendelse af 3. februar 2000, indgået til Domstolens Justitskontor den 14. april 2000, har Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g), i sjette momsdirektiv (1) i forbindelse med en tvist mellem et selskab, der leverer plejeydelser i hjemmet (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, herefter »Kügler« eller »sagsøgeren«), og Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (skatteforvaltningen for virksomheder, herefter »Finanzamt« eller »forvaltningen«). Domstolens afgørelse skal gøre det muligt for den forelæggende ret at vurdere, om der, som forvaltningen mener, skal svares merværdiafgift (herefter »moms«) af den lægebehandling og hjemmepleje, Kügler udførte i årene fra 1988 til 1990, eller om disse ydelser, som sagsøgeren påstår, er fritaget for afgift i henhold til de nævnte bestemmelser.

II - Relevante retsfor skrifter

A - Fællesskabsbestemmelser

2 Sjette direktivs artikel 13 (der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«), punkt A (»Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«), stk. 1, litra b), c) og g), og stk. 2, litra a) og b), lyder således:

»1. 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

hospitaller, 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

[...]

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

[...]«

»2. 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.«

B - Nationale bestemmelser

3 I medfør af § 4, nr. 14, første punktum, i Umsatzsteuergesetz 1980 (2) (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) er følgende transaktioner fritaget (3):

»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 [...]«.

4 Ifølge § 4, nr. 16, som affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, dvs. i årene fra 1988 til 1990, var følgende transaktioner fritaget:

»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, og mindst 2/3 af ydelserne i det forudgående kalenderår er kommet de i § 68 i Bundessozialhilfegesetz [den tyske bistandslov] [...] nævnte personer til gode.«

5 I 1992 blev UStG's § 4, nr. 16, ændret, så der fremover også indrømmes afgiftsfritagelse for (4):

»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 [...]«.

6 Ved samme lejlighed blev der i § 4, nr. 16, tilføjet et litra e), der har følgende ordlyd:

»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.«

7 Med hensyn til de nævnte bestemmelser vil jeg i øvrigt gerne præcisere, at der i UStG's § 4, nr. 14, henvises til definitionen af den skattepligtige indkomst fra et »liberalt erhverv« i § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz (5) (den tyske indkomstskattelov, herefter »EStG«). Det fremgår imidlertid af Bundesfinanzhofs praksis, at denne henvisning alene vedrører bedømmelsen af virksomhedsarten og ikke den pågældende indtægts kvalifikation i henhold til reglerne om omsætningsafgift. Det er heraf blevet udledt, at afgiftsfritagelsen i UStG's § 4, nr. 14, ikke er forbeholdt erhvervsudøveren som fysisk person, men ligeledes kan påberåbes af et personselskab eller et kapitalselskab.

8 Hvad angår en eventuel afgiftsfritagelse for plejeydelser, der leveres i hjemmet, har den forelæggende ret bemærket, at Bundesfinanzhof i visse nyere domme har fastslået, at ydelser i form af sygepleje, dvs. behandling, der er nødvendiggjort af en sygdomstilstand og udøves af sygeplejersker i forbindelse med hjemmesygepleje, betragtes som anden »lignende« virksomhed i overensstemmelse med UStG's § 4, nr. 14, og derfor er fritaget for afgift i medfør heraf. Det samme gælder ikke for almindelig hjælp, som bl.a. består i hjælp til personlig hygiejne, tilberedelse af og hjælp til indtagelse af mad samt hjælp til på- og afklædning og til at stå op og gå i seng, eller for hjælp i husholdningen, hvortil hører indkøb, madlavning, rengøring af bolig og tøjvask. De to sidstnævnte former for ydelser i hjemmet vil efter den forelæggende rets opfattelse kun kunne fritages for afgift i medfør af UStG's § 4, nr. 16, som ændret ved StÄndG, fra det tidspunkt, hvor denne lov trådte i kraft, dvs. fra den 1. januar 1992, eftersom de ændrede regler ud fra objektive lighedshensyn ikke anvendes med tilbagevirkende kraft.

III - Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

9 Kügler er et tysk selskab med begrænset hæftelse, der i årene fra 1988 til 1990 leverede plejeydelser i hjemmet. Ifølge vedtægterne forfulgte selskabet udelukkende godgørende formål

ved at bistå personer, der på grund af deres fysiske tilstand eller økonomiske forhold var afhængige af andres hjælp (6). Som Finanzamt bekræftede ved udtalelse af 23. august 1988, hvis gyldighed udløb den 31. december 1989, forfulgte sagsøgeren reelt de nævnte formål ved at udøve sygepleje, almindelig hjælp og hjælp i husholdningen.

10 Finanzamt fastsatte ved flere skatteafgørelser vedrørende den pågældende periode sagsøgerens omsætningsafgift for årene fra 1988 til 1990 med en nedsat sats på basis af det anslåede afgiftsgrundlag. Kügler mente imidlertid, at selskabet var omfattet af afgiftsfritagelsen i § 4, nr. 14 og 16, i UStG af 1980, og klagede derfor først til Finanzamt, hvorefter det anlagde sag. Selskabet fik hverken medhold i klagen eller søgsmålet.

11 Finanzgericht mener bl.a. ikke, at Kügler udøver nogen af de erhverv, der er anført i UStG's § 4, nr. 14, idet selskabet som juridisk person ikke opfylder betingelserne for at udøve et liberalt erhverv. Omsætningen vil i øvrigt heller ikke kunne fritages for afgift i henhold til UStG's § 4, nr. 16, hvilket både skyldes, at sagsøgeren ikke er et foretagende til lægelig behandling [jf. UStG's § 4, nr. 16, litra c)], og at afgiftsfritagelsen for foretagender til pleje af syge eller plejetrængende personer i hjemmet først blev indført i 1992 [jf. UStG's § 4, nr. 16, litra e), som ændret].

12 Det samme må efter Finanzgerichts opfattelse konkluderes ud fra sjette direktiv, navnlig artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g). Ud over, at der ifølge ordlyden af litra c) skal være tale om fysiske personer, som har en lægelig eller andre lignende kvalifikationer, vil sagsøgeren heller ikke kunne omfattes af den fritagelse, der i medfør af litra g) gælder for anerkendte foretagender af social karakter, eftersom foretagender, der leverer plejeydelser i hjemmet, først blev anerkendt i 1992, hvor den nævnte ændring af UStG's § 4, nr. 16, blev foretaget ved StÄndG.

13 Kügler indgav derfor »revisionsanke« til Bundesfinanzhof under påberåbelse af, at der var sket en tilsidesættelse af § 4, nr. 14 og 16, i UStG af 1980 og af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) og g).

14 Bundesfinanzhof ønsker ifølge forelæggelseskendelsen at få oplyst, om afgiftsfritagelsen efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), gælder for ydelser, der leveres af en juridisk person. Retten har nærmere anført, at tvivlen bl.a. skyldes Gregg-dommen (7), hvori Domstolen udtalte, at »de fleste af disse bestemmelser [i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1] ligeledes [anfører] de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser« (præmis 13), og at der anvendes »begreberne »institutioner« eller »organer« i visse bestemmelser i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, mens den pågældende virksomhed i andre bestemmelser er angivet ved faglige betegnelser, der henviser til en enkeltperson, som f.eks. lægegerningen og dertil knyttede erhverv [litra c)] [...]« (præmis 14). I den samme dom tilføjede Domstolen endvidere, at »[p]rincippet om afgiftsneutralitet [...] ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig en afgiftsfritagelse [...] [i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g)] var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed« (præmis 20).

15 Med hensyn til de forskellige former for ydelser, der leveres af Kügler, er den forelæggende ret også i tvivl om, hvorvidt afgiftsfritagelsen efter litra c) ud over sygepleje også omfatter almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, i det mindste når denne hjælp ydes i tilknytning til ydelser, der har et terapeutisk sigte. Bundesfinanzhof har i den forbindelse henvist til en dom fra Domstolen, hvoraf det efter dens opfattelse kan udledes, at fritagelsen ikke gælder for ydelser, der ikke har terapeutisk virkning. I dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (8) fastslog Domstolen nemlig, at »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv« er »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« (præmis 33).

16 Såfremt ingen af de ydelser, der leveres af sagsøgeren, kan fritages for afgift ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ønsker Bundesfinanzhof endelig oplyst, om litra g) i den

nævnte bestemmelse kan anvendes i den foreliggende sag. I så fald skal det imidlertid afklares, om sagsøgeren kan påberåbe sig den omtvistede bestemmelse, idet den først blev gennemført i national ret efter den periode, Finanzamts skatteafgørelser drejer sig om. Imidlertid kan borgerne ifølge Domstolens praksis »støtte ret på de bestemmelser i et direktiv, som ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet« (9), og Bundesfinanzhof ønsker derfor oplyst, om disse betingelser er opfyldt i den foreliggende sag.

17 Bundesfinanzhof har på baggrund heraf besluttet at forelægge Domstolen følgende 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 »enkelperson«, 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 pleje i hjemmet (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?»

IV - Retlig vurdering

A - Det første præjudicielle spørgsmål

1. Parternes argumenter

18 Bortset fra Finanzamt har alle de øvrige parter i den foreliggende sag foreslået, at det første spørgsmål besvares med, at afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, litra c), ikke afhænger af den juridiske form af den afgiftspligtige, der leverer ydelserne, og at det derfor er uden betydning, om den afgiftspligtige er en fysisk eller juridisk person.

19 Denne fortolkning støttes først og fremmest på sjette direktivs artikel 2 og 4 (10). Artikel 2, fordi det er leveringen af goder og tjenesteydelser, der pålægges moms, og ikke de afgiftspligtige, der udøver denne virksomhed, mens det i artikel 4 understreges, at momspigten ikke afhænger af den afgiftspligtiges juridiske form, og præciseres, at »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver [...] økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed« i dette direktiv anses for »afgiftspligtig person«.

20 Herudover anføres dels, at artikel 13, punkt A, litra c), fokuserer på den pågældende virksomheds art eller karakter, her »lægeydelser«, og ikke på den juridiske form af de personer, der leverer disse ydelser, dels at opregningen af de erhvervsgrupper, der har ret til at udøve denne virksomhed, alene sigter mod at definere ydelserne (11). Det er desuden kun fysiske personer, der kan udøve virksomhed på vegne af juridiske personer, og hvis de fysiske personer derfor besidder de fornødne kvalifikationer og handler i forbindelse med deres erhverv, kan de juridiske personer også herigennem udøve en økonomisk virksomhed, der vil kunne fritages for afgift i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

21 I øvrigt henvises der i videre forstand til princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for sjette direktiv, og som bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, der udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (12). Det ville være en tilsidesættelse af dette princip, hvis den pågældende fritagelse var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed. Som parterne har påpeget, lagde Domstolen det nævnte princip til grund i Gregg-dommen (præmis 20), der drejede sig om, hvorvidt

bestemmelserne vedrørende »institutioner« og »organer« kunne udvides, så de også omfattede fysiske personer. Domstolen erkendte ganske vist, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), kunne fortolkes anderledes, og at »de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person« (præmis 12). Imidlertid, bemærkede Domstolen, »kan det ikke udledes af den omstændighed, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, indeholder forskellige betegnelser for de i bestemmelsen nævnte erhvervsdrivende, at de afgiftsfritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse, er forbeholdt juridiske personer i de tilfælde, hvor bestemmelsen udtrykkeligt henviser til en transaktion, der udføres af en »institution« eller et »organ« [jf. litra b) og g)], mens fritagelserne i de andre tilfælde også kunne kræves af fysiske personer« (præmis 15). Som Domstolen tilføjede, er »[b]egreberne »institution« og »organ« [...] i princippet tilstrækkeligt vide til også at omfatte fysiske personer«, og »fællesskabslovgiver [havde] med anvendelsen af disse begreber ikke [...] til hensigt at begrænse de afgiftsfritagelser, der er omhandlet i den nævnte bestemmelse, til kun at omfatte transaktioner, der udføres af juridiske personer, men [...] har [også] villet lade anvendelsesområdet for disse afgiftsfritagelser omfatte transaktioner, der udføres af enkeltpersoner« (præmis 17) (13).

22 Endelig er det anført, at afgiftsfritagelsen for de pågældende ydelser uanset den juridiske form af den, der leverer dem, er begrundet i formålet med denne fritagelse, som er at nedsætte omkostningerne til lægebehandling og således fremme beskyttelsen af sundheden (14).

23 Finanzamt har heroverfor gjort gældende, at antagelsen om, at det kun er fysiske personer, der kan fritages for afgift, stemmer bedre overens med Domstolens praksis og ordlyden af de pågældende bestemmelser. Finanzamt har bl.a. bemærket, at »[d]et fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv er selvstændige fællesskabsretlige begreber [...] Dette må også gælde for de særlige betingelser, der skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser og navnlig de betingelser vedrørende de egenskaber eller den stilling den erhvervsdrivende, der præsterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde« (15), og at »de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i [...] artikel 13, skal fortolkes [strengt]« (16).

24 Finanzamt har desuden anført, at de omtvistede bestemmelser er affattet præcist og kun kan henvise til virksomhed, der udøves af fysiske personer. Domstolen har i sin fortolkning af afgiftsfritagelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, bemærket, at det i visse tilfælde fremgår udtrykkeligt, at de gælder for organer, mens den virksomhed, der kan fritages for afgift, i andre tilfælde angives ved faglige betegnelser, der f.eks. henviser til lægegerningen og dertil knyttede erhverv, jf. litra c), som klart gælder for fysiske personer. Det siger derfor sig selv, at et kapitalselskab alene kan påberåbe sig de fritagelser, der gælder for begrebet »organ« (17). Selv om Domstolen i Gregg-dommen fastslog, at fritagelserne for organer og institutioner i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), gælder for fysiske personer, betyder det ikke, at den samme argumentation, uanset om den vendes om, kan anvendes i den foreliggende sag, og at fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), kan udvides, så den omfatter samtlige kapitalselskaber.

25 Såfremt Domstolen alligevel måtte fastslå, at den nævnte artikel også gælder for juridiske personer, har Finanzamt gjort gældende, at både kapitalselskabernes selskabsdeltagere og deres direktører skal have den krævede lægeuddannelse eller en dertil knyttet uddannelse (hvilket direktøren i det sagsøgende selskab ikke har). Kun i så fald, hvilket i øvrigt understøttes af den omtvistede bestemmelses ordlyd, vil det være muligt at fritage visse former for virksomhed for afgift uanset den erhvervsdrivendes juridiske form.

2. Stillingtagen

26 Efter min mening er der slet ingen tvivl om, at det er det første af de ovenfor beskrevne synspunkter, der er det korrekte, og jeg ville helt eller næsten helt undlade at bemærke noget hertil, hvis det ikke var for at tilbagevise visse indsigelser, som Finanzamt har fremført herimod.

27 For god ordens skyld vil jeg også gerne pointere, at »fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles merværdiafgiftssystem, som er indført ved direktivet« (18). Hensigten med dette er imidlertid en helt anden end den, Finanzamt har gjort gældende, nemlig at understrege, at sjette direktivs artikel 2 og 4, der afgrænser dets personelle og materielle anvendelsesområde, slet ikke omhandler den juridiske form af den afgiftspligtige, der udøver den afgiftspligtige økonomiske virksomhed. Det er i øvrigt ikke i strid med princippet om en restriktiv fortolkning ifølge sjette direktivs artikel 13, at afgiftsfritagelserne udvides, så de også omfatter lægeydelser, der præsteres af juridiske personer, eftersom fritagelserne stadig kun gælder for lægeydelser, der præsteres af uddannet personale, og denne udvidelse derfor ikke betyder, at den omtvistede artikel anvendes i andre tilfælde end dem, der er anført i direktivet. Det modsatte synspunkt tager derimod udgangspunkt i noget, som endnu ikke er påvist.

28 Ud over, at den her foreslåede løsning tilgodeser formålet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling, stemmer den efter min opfattelse også bedre overens med det nævnte princip om afgiftsneutralitet. Den sikrer nemlig, at erhvervsdrivende, der udøver den samme virksomhed, behandles ens, og betyder derfor også, at de frit kan vælge, i hvilken juridisk form de ønsker at udøve denne virksomhed, og at det ikke påvirker konkurrencevilkårene, hvad de vælger (19).

29 Finanzamts argumenter underbygges imidlertid heller ikke af den omtvistede bestemmelses indhold. Som tilhængerne af det modsatte synspunkt med rette har gjort gældende, fremgår det netop ikke af litra c)'s ordlyd, at de pågældende lægeydelser skal udføres af en afgiftspligtig, der driver sin virksomhed i en bestemt juridisk form. For at disse ydelser kan fritages for afgift, skal to betingelser være opfyldt, og de vedrører ikke den afgiftspligtiges juridiske form. Der skal være tale om »lægeydelser«, og disse ydelser skal udføres af personer, der har de fornødne faglige kvalifikationer (20). Af samme grund fastslog Domstolen i Gregg-dommen, at de fritagelser, der er fastsat for »institutioner« eller »organer«, også gælder for transaktioner, der udføres af fysiske personer, idet betingelserne om, at »der eksisterer en individualiseret enhed, der udfører en særlig funktion [...] ikke kun [opfyldes] af juridiske personer, men også af en eller flere fysiske personer, der driver en virksomhed« (præmis 18).

30 Jeg bemærker i øvrigt, at Finanzamt ikke kan drage de pågældende konklusioner ud fra den retspraksis, der er gjort gældende. I Bulthuis-Griffioen-dommens præmis 20 fastslog Domstolen ikke, som den sagsøgte myndighed har påstået, at de fritagelser i artikel 13, hvor der ikke henvises til begrebet »organ« og snarere anvendes faglige betegnelser, udelukkende gælder for fysiske personer. Domstolen sagde rent faktisk det stik modsatte. Den præciserede nemlig, hvilke fritagelser der »også kan påberåbes af fysiske personer« (min fremhævelse). Det betyder, at fritagelserne også i forbindelse med »faglige betegnelser, der henviser til en enkeltperson« (21), vil kunne påberåbes for transaktioner, som udføres af en erhvervsdrivende, der optræder som juridisk person (22).

31 Hvad endelig angår Finanzamts argument om, at der, hvis Domstolen måtte vælge at tilslutte sig det anførte synspunkt, kun vil kunne indrømmes afgiftsfritagelse, såfremt den pågældende virksomheds selskabsdeltagere og direktører har de krævede faglige kvalifikationer, mener jeg ikke, at det følger af direktivets ordlyd eller af baggrunden for fritagelsen, at der kan stilles en sådan yderligere betingelse. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer nemlig kun, at de lægeydelser, der henvises til, skal udføres som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, dvs. af personer med den fornødne uddannelse.

32 Jeg mener derfor, at det første præjudicielle spørgsmål bør 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 pågældende lægeydelser.

B - Det andet præjudicielle spørgsmål

33 Hvis Domstolen som netop foreslået besvarer det første spørgsmål med, at fritagelsen også finder anvendelse på kapitalselskaber, ønsker Bundesfinanzhof med det andet spørgsmål oplyst, om den pågældende fritagelse helt eller delvis omfatter et kapitalselskabs omsætning ved pleje i hjemmet (sygepleje, almindelig hjælp og hjælp i husholdningen), der udøves af uddannede sygeplejersker. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt en præcisering af, hvad der i relation til den foreliggende sag skal forstås ved begrebet lægeydelser som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

1. Parternes argumenter

34 Bortset fra sagsøgeren er alle de parter, der har udtalt sig herom (Finanzamt, den tyske regering og Kommissionen), enige om, at fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), kun omfatter sygepleje, dvs. pleje, der er forbundet med forebyggelse, diagnosticering eller behandling af en sygdom, men ikke den øvrige virksomhed, som sagsøgeren også udøver (almindelig hjælp og hjælp i husholdningen), og som ikke i sig bidrager til patientens helbredelse, idet den ikke umiddelbart forfølger sygeplejeformål.

35 Tilhængerne af dette synspunkt har navnlig henvist til princippet om, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 skal fortolkes strengt, og påpeget, at det kun er egentlige lægeydelser, der har nær tilknytning til den virksomhed, som skal sikre patientens sundhed og helbredelse (23). Almindelig hjælp og hjælp i husholdningen tjener derimod ikke noget terapeutisk formål og udøves normalt af personer, som ikke har nogen lægeuddannelse eller dertil knyttet uddannelse (sygeplejersker), og som derfor ikke opfylder kravet i den omtvistede direktivbestemmelse. Selv om disse ydelser imidlertid udføres af uddannet personale, sker det under alle omstændigheder ikke i forbindelse med udøvelse af lægegerning. De kan derfor ikke som sådan fritages for afgift, idet det i givet fald også ville betyde, at der ville gælde de samme afgiftsregler for meget forskellige transaktioner (både lægelige og ikke-lægelige ydelser).

36 Fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), gælder imidlertid for lægeydelser, der præsteres uden for hospitalerne, hvorimod litra b) omhandler ydelser, der præsteres på et hospital. Ydelserne skal dog ikke nødvendigvis udføres i tjenesteyderens konsultation eller klinik. Når Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige beskrev de ydelser, der er omfattet af litra c), som 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« (præmis 33, min fremhævelse), var det naturligtvis ikke dens hensigt, at fritagelsen kun skulle gælde for lægeydelser, der udføres dér.

37 De samme parter har endvidere bemærket, at almindelig hjælp og hjælp i husholdningen ikke kan fritages for afgift, selv om hjælpen ydes i tilknytning til sygepleje. I modsætning til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), anføres det nemlig ikke i litra c), at det ikke kun er behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, der er fritaget for afgift, men også »transaktioner i nær tilknytning hertil«. Selv om sekundære aktiviteter i princippet kunne fritages for afgift i henhold til litra c), betyder det i øvrigt ikke, at almindelig hjælp og hjælp i husholdningen kan betragtes som sekundære aktiviteter, hvilket skyldes arten af disse ydelser og det arbejde, der er forbundet med dem.

38 Dette ville efter Kommissionens opfattelse kun være muligt, hvis de pågældende aktiviteter var uløseligt forbundet med den egentlige sygepleje. I dommen i sagen Kommissionen mod Det

Forenede Kongerige, der drejede sig om en eventuel afgiftsfritagelse i henhold til litra c) for levering af visse goder i tilknytning til udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, fastslog Domstolen nemlig, at »litra c) kun [vedrører] behandling af personer [...] men ikke levering af goder som defineret i direktivets artikel 5, hvilket dog ikke udelukker levering i mindre omfang af goder, der ikke lader sig adskille fra tjenesteydelsen« (præmis 35). Det følger heraf, at Kommissionen med baggrund i begrebet »enkelt ydelse«, som Domstolen præciserede i en anden dom (24), har udledt, at fritagelsen også vil kunne omfatte ydelser, som ganske vist ikke har karakter af »lægeydelser«, men som udgør elementer, der ikke kan adskilles fra en bestemt lægelig behandling.

39 Kügler mener det stik modsatte. Sagsøgerens argumenter er ikke helt entydige, men hvis jeg har forstået dem korrekt, har sagsøgeren taget afstand fra, hvad den forelæggende ret har anført i den forbindelse (jf. ovenfor i punkt 8), og i stedet med henvisning til baggrunden for de relevante nationale forskrifter og med støtte i en række konkrete eksempler gjort gældende dels, at det ikke klart fremgår af den tyske lovgivning, om almindelig hjælp og hjælp i husholdningen er omfattet af fritagelsen i litra c), dels at det under alle omstændigheder er vanskeligt at sondre mellem sygepleje og de andre former for hjælp, der ydes i hjemmet af uddannet sygeplejepersonale. Kügler mener heller ikke, at den omtvistede fællesskabsbestemmelse giver nogen sikre holdepunkter herfor. Sagsøgeren har øjensynligt også gjort gældende, at fritagelserne i litra c) og d) udgør en helhed, hvis enkelte bestanddele supplerer hinanden og skal anvendes samtidigt. Dette gør det muligt at udfylde de lakuner, der måtte være i sjette direktivs fritagelsesbestemmelser med hensyn til de pågældende former for virksomhed, og at tage hensyn til den beskyttelse af den almene interesse, der er formålet med de sociale sikrings- og bistandsordninger. Efter Kügler opfattelse gælder fritagelsen i litra c) derfor også for almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, såfremt denne hjælp ydes af uddannede sygeplejersker, hvorimod fritagelsen i litra g) finder anvendelse på samtlige plejeydelser i hjemmet, dvs. også sygepleje, uanset om disse ydelser præsteres af uddannet personale eller ej.

2. Stillingtagen

40 Jeg skal indledningsvis bemærke, at de lægeydelser, der er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), for at kunne fritages for afgift skal udføres som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv. Men hvor begrebet »lægeydelser« så at sige er et fællesskabsretligt begreb, er det derimod op til den nationale lovgiver at definere de nævnte erhverv, eftersom det udtrykkeligt fremgår af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), at denne opgave varetages af medlemsstaterne.

41 På den baggrund mener jeg, at det bør afklares, hvad der menes med udtrykket »lægeydelser«, både med hensyn til det sted, hvor ydelserne skal udføres for at kunne fritages for afgift, og den type af ydelser, der rent faktisk falder ind under de pågældende reglers anvendelsesområde.

42 Som de øvrige parter også har påpeget, præciseres det ikke i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvor ydelserne skal udføres. Som tidligere nævnt bestemmes det imidlertid i samme artikels litra b), at ydelser, der udføres af hospitaler og centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende institutioner, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter, er fritaget for afgift. Eftersom det imidlertid var hensigten, at de to litraer i den anfægtede bestemmelse skulle omfatte samtlige afgiftsfritagelser for lægeydelser i streng forstand, og litra b) skulle fritage alle ydelser, der udføres på hospitaler i vid forstand, må det konkluderes, at litra c) sigter mod at fritage lægeydelser, der leveres uden for disse rammer, dvs. på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller andetsteds (25).

43 Jeg mener imidlertid, at spørgsmålet om, hvilke former for pleje der kan betragtes som lægeydelser i henhold til litra c), først og fremmest bør afgøres ud fra Domstolens dom i D.-sagen. I denne dom bemærkede Domstolen nemlig, at hvis man sammenligner de forskellige sprogversioner af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), viser det sig, at der i alle versioner bortset fra den italienske henvises til lægelige ydelser, der vedrører personers sundhed. Den tyske, franske, finske og svenske version anvender desuden begrebet terapibehandling eller

behandling af personer. Domstolen udledte heraf, at dette »begreb »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« (præmis 18).

44 Jeg er i øvrigt heller ikke enig med sagsøgeren i, at alle de ydelser, sagsøgeren leverer, er af almen interesse og derfor bør fritages for afgift, bl.a. fordi størstedelen af de omkostninger, der er forbundet med dem, i hvert fald i Tyskland betales af de sociale myndigheder eller sygekasserne. Hertil skal jeg blot bemærke, at Domstolen i D.-dommen præciserede, at det med hensyn til afgiftsfritagelse for en økonomisk virksomhed som f.eks. en lægeundersøgelse er uden betydning, om de pågældende sagkyndige transaktioner muligvis er af almen interesse (præmis 20). Domstolen henviste i den forbindelse specifikt til en række tidligere domme, hvori den havde fastslået, at direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), »ikke [udelukker] alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde« (26).

45 Efter min opfattelse kan det heraf i det væsentlige konkluderes, at der blandt de forskellige former for ydelser, der er nævnt i den forelæggende rets andet spørgsmål, kun kan indrømmes afgiftsfritagelse for sygepleje. Hermed menes pleje, der udøves uden for et hospital med henblik på at forebygge, diagnosticere og behandle som led i udøvelse af lægegering eller dertil knyttede erhverv.

46 Hvad endelig angår en eventuel fritagelse af de omtvistede ydelser for afgift, for så vidt som der er tale om ydelser, der er knyttet til egentlige lægeydelser, mener jeg ikke, at der foreligger en sådan mulighed. I modsætning til litra c) fremgår det nemlig udtrykkeligt af artikel 13, punkt A, stk. 1, at der normalt også indrømmes afgiftsfritagelse for ydelser med nær tilknytning til hovedaktiviteten [jf. bl.a. litra a), b), i) og n)], og Domstolen har da også i de nævnte sager klart givet udtryk for en restriktiv indstilling (27). At de pågældende ydelser ikke kan fritages for afgift, bekræftes imidlertid især af dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, som netop med henvisning til den her omhandlede bestemmelse fastslog, at det kun er muligt at fritage lægeydelser for afgift under helt andre og ganske særlige forhold, hvor disse ydelser er »strengt nødvendige« for de pågældende lægeydelser (der var i denne sag tale om »levering i mindre omfang af goder, der ikke kan adskilles« fra den afgiftsfritagne ydelse).

47 For at almindelig hjælp og hjælp i husholdningen kan fritages for afgift i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal det derfor godtgøres, at betingelsen i den nævnte retspraksis også er opfyldt i den foreliggende sag. Bortset fra, at det ville være vanskeligt at godtgøre, at der findes en sådan tilknytning i den foreliggende sag, skal jeg bemærke, at det under alle omstændigheder ifølge Domstolens praksis (28) ikke tilkommer Domstolen, men den forelæggende ret, at tage stilling til de faktiske omstændigheder.

48 På baggrund heraf vil jeg derfor foreslå, at det andet spørgsmål besvares med, at afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), alene omfatter omsætning vedrørende sygepleje, der udføres af uddannede sygeplejersker, herunder i hjemmet, samt ydelser i tilknytning hertil, som er strengt nødvendige, og som af praktiske og økonomiske årsager er uløseligt forbundet med den nævnte sygepleje.

C - Det tredje præjudicielle spørgsmål

49 Med det tredje spørgsmål, som er forelagt for det tilfælde, at Domstolen måtte fastslå, at ikke hele den virksomhed, Kügler udøver, kan fritages for afgift i medfør af litra c), ønsker Bundesfinanzhof oplyst, om ydelser, der ikke har karakter af sygepleje, dvs. almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, falder ind under sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og om denne bestemmelse har direkte virkning og derfor kan påberåbes af en afgiftspligtig person for de nationale retter.

1. Spørgsmålets første del

50 Den første del af spørgsmålet virker relativt enkelt. Alle parterne, også Bundesfinanzhof, er i praksis enige om, at ydelser i form af almindelig hjælp og hjælp i husholdningen falder ind under anvendelsesområdet for litra g), fordi de har nær tilknytning til social bistand og social sikring. Kommissionen og den tyske regering har især gjort opmærksom på, at det klart fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, at mens sygepleje er fritaget i henhold til litra c), er ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen som regel forbundet med socialhjælp og derfor i princippet omfattet af begrebet tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring som omhandlet i litra g). Fordelen ved den løsning er desuden, at man undgår overlapninger mellem fritagelserne i de forskellige litraer i artikel 13, punkt A, stk. 1. Det gør det muligt at efterleve princippet om, at disse undtagelser fra det almindelige princip om, at der skal svares moms af tjenesteydelser, som nævnt skal fortolkes strengt.

51 Küglers argumenter, der også bygger på, at den pågældende virksomhed har tilknytning til social bistand og social sikring, adskiller sig ikke væsentligt herfra. Ifølge sagsøgeren skyldes denne tilknytning ikke kun den pågældende virksomheds karakter, men også den måde, den finansieres på, eftersom de udgifter, der er forbundet med den, i vid udstrækning dækkes af sygekasserne og de sociale sikrings- og bistandsinstitutioner. Kügler mener imidlertid som den eneste, at alle plejeydelser i hjemmet i den forstand, hvori udtrykket er defineret i det andet præjudicielle spørgsmål, dvs. behandling, almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, uden forskel skal fritages for afgift, ikke blot - som tidligere nævnt - i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), men også i medfør af bestemmelsens stk. 1, litra g), som er relevant her. Jeg har nemlig forstået Küglers forslag til besvarelse af den forelæggende rets spørgsmål således, at forskellen mellem de to litraer ikke ligger i arten af de afgiftsfritagne ydelser, men i den faglige klassificering af de afgiftspligtige, der leverer ydelserne.

52 I betragtning af det ovenfor anførte kan jeg kun tilslutte mig flertallets synspunkt af de grunde, tilhængerne af dette synspunkt allerede har anført. Jeg vil blot tilføje, at det ikke ændrer noget herved, at medarbejderne i de i ovennævnte litra nævnte institutioner i den foreliggende sag leverer de pågældende ydelser i patienternes private hjem og ikke på et alderdomshjem. Som det også var tilfældet med hensyn til fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), mener jeg ikke, at henvisningen til begrebet »alderdomshjem« i bestemmelsens stk. 1, litra g), skal opfattes som en begrænsning af den virksomhed, der er omfattet af fritagelsen, men som en præcisering af denne virksomheds art og dermed også af den omtvistede bestemmelses materielle anvendelsesområde (29).

53 Jeg mener derfor, at det tredje spørgsmåls første del skal besvares med, at ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen falder ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

2. Spørgsmålets anden del

54 Det er til gengæld noget vanskeligere at besvare den anden del af spørgsmålet, dvs. spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har direkte virkning og derfor kan påberåbes af en afgiftspligtig person ved en national ret. I øvrigt står de parter, der har afgivet indlæg i den foreliggende sag, i hvert fald på nogle punkter holdningsmæssigt længere fra

hinanden hvad dette spørgsmål angår. Parterne er således enige om, at problemet kun vedrører perioden før 1992, hvor StÅndG trådte i kraft, og at bestemmelser i et direktiv, der ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som klare, tilstrækkelig præcise og ubetingede, kan anses for at have direkte virkning og derfor kan påberåbes af borgerne ved de nationale domstole (30). På de øvrige punkter er parterne langt mere uenige, hvilket også fremgår af nedenstående redegørelse.

a) Parternes argumenter

55 Den tyske regering og Finanzamt har taget klart afstand fra enhver tanke om direkte virkning for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og navnlig understreget, at afgiftsfritagelsen i dette litra godt kan finde anvendelse på andre foretagender end offentligretlige, men kun på betingelse af, at de er blevet »anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«. Såfremt et foretagende ikke er blevet »anerkendt«, er det ikke omfattet af den omtvistede bestemmelse. Den er derfor ikke »ubetinget«, hvilket også betyder, at en af betingelserne for, at den kan anses for at have direkte virkning, ikke er opfyldt.

56 Den tyske regering og Finanzamt har anført, at den foreliggende sag på væsentlige punkter adskiller sig fra den sag, Domstolen skulle tage stilling til i Becker-dommen. I denne sag skulle det afgøres, om en bestemmelse i direktivet, nemlig den indledende sætning i artikel 13, punkt B (som svarer til sætningen i artikel 13, punkt A, stk. 1, jf. ovenfor, punkt 2), der omhandler de betingelser, medlemsstaterne kan fastsætte vedrørende direktivets gennemførelse (31), havde direkte virkning. I den foreliggende sag henviser den omtvistede bestemmelse imidlertid udtrykkeligt til en afgørelse, der træffes af medlemsstaten, som præciserer hvorvidt, hvornår, på hvilke betingelser og i hvilken udstrækning der kan gives en sådan anerkendelse.

57 Set i dette perspektiv er det derfor klart, at en sådan »anerkendelse« er »retsstiftende« med hensyn til det pågældende foretagendes almennyttige karakter og kræver en formel indgriben fra lovgiveren i den berørte medlemsstat. Anerkendelsen kan ikke gives administrativt eller følge indirekte af en tilsvarende forvaltningspraksis i hver enkelt sag. Det skyldes både, at begrebet organer, der er anerkendt som »foretagender af almennyttig karakter« først blev indført i tysk ret i 1992, og at det i givet fald ville forudsætte en vid fortolkning af fritagelserne i artikel 13, der imidlertid som nævnt flere gange tidligere skal fortolkes strengt. Hvis det var muligt at anerkende disse foretagender i hvert enkelt tilfælde - enten indirekte eller administrativt - ville det desuden uvægerligt være en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet.

58 Tredjeparter som f.eks. sygekasser kan heller ikke anerkende de pågældende foretagender, når de indgår aftaler med dem om levering af plejeydelser i hjemmet. Det er kun staten, der som skatte- og afgiftsopkrævende myndighed kan give afkald på en afgift ved at indrømme en fritagelse, og det kan den ifølge den tyske forfatning kun gøre ved lov. En anerkendelse, der kun sigter mod tilbagebetaling af udgifter i forbindelse med tjenesteydelser til sygekassernes medlemmer, har derfor ikke nogen virkning på skatte- og afgiftsområdet, som må holdes adskilt fra området for social bistand.

59 Det skal under alle omstændigheder understreges, at det udtrykkeligt fremgår af artikel 249 EF, at medlemsstaterne ganske vist har pligt til at gennemføre fællesskabsdirektiver og nå et sådant resultat, men at de selv kan bestemme form og midler for gennemførelsen. Det gælder så meget desto mere, når en medlemsstat som i den foreliggende sag er tillagt en vid skønsmæssig beføjelse med hensyn til gennemførelsesbestemmelsernes indhold. I den foreliggende sag fandt Forbundsrepublikken Tyskland oprindelig ikke, at der for det første var grund til at »anerkende« de pågældende foretagender og efterfølgende ændre den lovgivningsmæssige politik, efterhånden som det i løbet af 1980'erne blev stadig mere almindeligt for privatpersoner at levere plejeydelser i hjemmet, og for det andet valgte den at gribe ind på området ved at fastsætte en række specifikke lovbestemmelser. Der er derfor ingen grund til at begrænse medlemsstatens handlefrihed ved at pålægge den at udstede anerkendelser, som har tilbagevirkende kraft og opnås på en måde eller

under betingelser, der adskiller sig fra dem, den tyske lovgiver har fastsat.

60 Den tyske regering og Finanzamt har i den foreliggende sag afslutningsvis gjort gældende, at eftersom de pågældende foretagender først blev »anerkendt« som foretagender af almennyttig karakter i 1992, hvor ændringerne i StÄndG trådte i kraft, kan K gler ikke påberåbe sig fritagelsen for den foregående periode.

61 Det ser Kommissionen og K gler helt anderledes på. Kommissionen mener, at eftersom sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kun finder anvendelse, hvis den pågældende medlemsstat på forhånd har anerkendt et organ som et »foretagende af almennyttig karakter«, kan bestemmelsen i princippet ikke anses for at være ubetinget. Efter Kommissionens opfattelse udelukker det dog ikke fuldstændigt, at direktivet kan have direkte virkning, hvis det er muligt at godtgøre, at medlemsstaten i visse tilfælde har anerkendt det pågældende foretagende på den ene eller anden måde. Dette understreges i øvrigt af, at det anføres tilstrækkeligt præcist og ubetinget i den nævnte bestemmelse, hvilke former for virksomhed der er fritaget for afgift. En anden løsning ville stride mod selve formålet med princippet om, at bestemmelser i et direktiv har direkte virkning, hvilket skal sikre dens effektive virkning derved, at de berørte parter har mulighed for at gøre dem gældende over for alle nationale bestemmelser, der er uforenelige med direktivet.

62 Hvis der derfor i en bestemt sag foreligger tilstrækkelige holdepunkter for konkret at kunne fastslå, at betingelserne i direktivet er opfyldt, er der ingen grund til at antage, at det ikke har direkte virkning. Det har Domstolen i øvrigt også fastslået i Carbonari m.fl.-dommen, hvori medlemsstaterne ikke på forhånd havde »anerkendt« visse bestemmelser vedrørende uddannelsen af en bestemt faggruppe (speciallæger), hvilket de havde pligt til i henhold til et fællesskabsdirektiv. I den sag fastslog Domstolen således, at hvis medlemsstaten ikke havde truffet de fornødne foranstaltninger, kunne den relevante bestemmelse i det pågældende direktiv have direkte virkning, eftersom betingelserne heri var tilstrækkeligt præcise til, at det i det konkrete tilfælde kunne fastslås, om de uddannelsesm essige betingelser var opfyldt (32).

63 Kommissionen har tilsvarende anført, at hvis der er forhold, som tyder på, at et foretagende på den ene eller anden måde anerkendes af en medlemsstat som værende af almennyttig karakter, tilkommer det den kompetente myndighed i denne medlemsstat at vurdere, om det er tilstrækkeligt til, at betingelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er opfyldt. Det følger på ingen måde af den nævnte bestemmelse, at anerkendelsen nødvendigvis skal gives med lov (33), og en sådan fremgangsmåde ville gøre det alt for vanskeligt at påberåbe sig denne bestemmelses direkte virkning. Anerkendelsen kan også gives af et administrativt organ, uanset om det sker af andre årsager end dem, der er anført i den omtvistede bestemmelse.

64 Kommissionen har dernæst afvist, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a) og b), kan være til hinder for, at den omtvistede bestemmelse har direkte virkning. Som tidligere omtalt (punkt 2) kan medlemsstaterne i henhold til den første af disse bestemmelser, nemlig artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), gøre enhver af de i artikel 13, punkt A, stk. 1, fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere forudsætninger er opfyldt. Hvis medlemsstaten undl der dette, er denne artikels stk. 1, litra g), så ubetinget og tilstrækkeligt præcis, at medlemsstaten ikke »over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at hans afgiftsm essige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktivet, [kan] gøre gældende, at staten ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelsen« (Beckerdommen, pr emis 33). Den anden bestemmelse opregner derimod, på hvilke betingelser der slet ikke kan indrømmes afgiftsfritagelse. Også her har Kommissionen imidlertid bemærket, at disse begrænsninger ifølge Domstolens praksis har karakter af en eventualitet, og at det derfor ikke kan udelukkes, at den omtvistede bestemmelse er ubetinget og tilstrækkeligt præcis (34).

65 Endelig har Kommissionen bemærket, at selv om Domstolen måtte fastslå, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), ikke har direkte virkning, har Forbundsrepublikken Tyskland alligevel i medfør af artikel 10 EF pligt til at træffe de foranstaltninger, der er egnede til at sikre overholdelsen af

fællesskabsretten, og at den nationale ret derfor under alle omstændigheder er nødt til at fortolke § 4, nr. 16, i UStG ud fra sjette direktivs bogstav og ånd for at sikre overensstemmelsen med dette direktiv.

66 Kügler har i lighed med Kommissionen, men mere detaljeret, argumenteret for, at anerkendelsen af det pågældende foretagende i overensstemmelse med Domstolens praksis (35) også kan følge af andre bestemmelser og principper i den relevante retsorden.

67 Sagsøgeren i hovedsagen har navnlig gjort opmærksom på, at de ydelser, selskabet har leveret, har nær tilknytning til social sikring og social bistand, og at dets virksomhed, som Bundesfinanzhof også har understreget (36), finansieres af sygekasserne og af de sociale sikrings- og bistandsinstitutioner. Sagsøgeren har endvidere gjort gældende, at der allerede før 1992 fandtes en række nationale bestemmelser af forskellig rang og art, som alle vedrører social sikring og social bistand, og som udtrykkeligt nævner private erhvervsdrivende. Der er bl.a. tale om en række bestemmelser, der siden begyndelsen af 1980'erne har reguleret de særlige forbindelser mellem på den ene side dem, der leverer ydelser såsom pleje i hjemmet, heriblandt sygepleje, og på den anden side sygekasserne og de sociale sikrings- og bistandsinstitutioner, dvs. de organer, der dækker hovedparten af udgifterne i forbindelse med disse ydelser. Sagsøgeren har i øvrigt også nævnt den lovgivning, der gælder i visse delstater, og den administrative praksis og de administrative regler, der i det væsentlige har dannet grundlag for indrømmelse af afgiftsfritagelser for den pågældende virksomhed, forudsat at den udøves af foretagender eller afgiftspligtige, der er anerkendt af sygekassen.

68 Endelig har sagsøgeren bemærket, at selskabets synspunkt frem for alt stemmer bedre overens med formålet med den omtvistede bestemmelse, fordi det gør det muligt at begrænse udgifterne på sundheds- og socialområdet og dermed også de bidrag, forsikringstagerne betaler til sygekasserne og socialsikringsinstitutionerne. Hertil har den tyske regering svaret, at det også er muligt at begrænse de pågældende udgifter på andre måder.

b) Stillingtagen

69 Jeg har gennemgået parternes argumenter i detaljer for at klarlægge, hvad de har diskuteret, og på hvilke punkter de er uenige. Uenigheden mellem Kommissionen og Forbundsrepublikken Tyskland drejer sig som bekendt først og fremmest om det principielle spørgsmål om, hvorvidt en bestemmelse som artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kan anses for at have direkte virkning. Finanzamts og Küglers argumenter har til gengæld mere været rettet mod de omstændigheder, der i den foreliggende sag måtte være afgørende for, om sagsøgeren kan betegnes som et »foretagende af almennyttig karakter« eller ej. Det siger næsten sig selv dels, at det andet spørgsmål afhænger af svaret på det første, dels at det snarere tilkommer den nationale domstol at afgøre det, hvorimod det første spørgsmål henhører direkte under Domstolens kompetence. Det er derfor dette spørgsmål, vi skal fokusere på her.

70 Kernen i den tyske regerings argumentation er som tidligere nævnt, at det som følge af den handlefrihed og skønsbeføjelse, medlemsstaterne indrømmes i henhold til den omtvistede bestemmelse, er fuldstændig udelukket, at direktivet kan have direkte virkning. Kommissionen er for sit vedkommende i princippet enig i denne argumentation, men mener hverken, at den har generel rækkevidde, eller at den betyder, det er fuldstændig umuligt at anerkende et givet organ som et foretagende af almennyttig karakter, uanset om visse forhold måtte pege i den retning.

71 Efter at have skitseret den centrale problematik i det foreliggende præjudicielle spørgsmål vil jeg nu komme nærmere ind på de argumenter, parterne støtter sig på, begyndende med den tyske regerings argumenter.

72 Det er, som den tyske regering kraftigt har pointeret, ubestrideligt, at den omtvistede bestemmelse overlader medlemsstaterne en vid skønsbeføjelse med hensyn til at anerkende de

pågældende foretagender som værende almennyttige. Jeg mener imidlertid ikke, at dette argument i sig selv er afgørende. Som Kommissionen har bemærket, har Domstolen i Becker-dommen, der netop vedrører sjette direktiv og bygger på en omfattende og solid retspraksis, udtrykkeligt fastslået, at »hverken det pågældende direktivs almindelige ordning eller den handlefrihed, det [...] overlader medlemsstaterne, kan [...] påberåbes til støtte for at nægte de bestemmelser enhver virkning, som efter deres indhold kan gøres gældende ved domstolene, uanset at direktivet ikke er blevet gennemført i sin helhed« (37). Det betyder, at det netop skal afgøres konkret, om direktivet kan have direkte virkning, selv om medlemsstaterne råder over en skønsebeføjelse.

73 Men, har den tyske regering tilføjet, anvendelsen af den omtvistede bestemmelse afhænger ikke af en generel skønsebeføjelse, der er tillagt den pågældende medlemsstat, men af, at denne medlemsstat fastsætter en specifik lovbestemmelse. Efter min opfattelse ser det imidlertid ud til, at Kommissionen har ret i sin indvending om, at den omtvistede bestemmelse ikke giver holdepunkter for at antage, at den »anerkendelse«, der nævnes heri, skal gives på en bestemt måde og slet ikke, at det skal ske ved lov. Den tyske regerings synspunkt må efter min mening betragtes som en ren formodning, der sandsynligvis skyldes, at der som i mange andre medlemsstater ikke kan indføres pligtydelser i Tyskland på anden måde end ved lov. Det må imidlertid fastslås, at den foreliggende sag ikke drejer sig om indførelse af nye ydelser, men om indrømmelse af afgiftsfritagelser i en række tilfælde, hvor alle medlemsstaterne ifølge en fællesskabsbestemmelse har mulighed for det. I øvrigt kan direktiver ikke fortolkes eller anvendes på grundlag af de forskellige nationale retsordener, eftersom de skal anvendes ensartet i samtlige medlemsstater. Den eneste betingelse er ifølge den omtvistede bestemmelse, at de pågældende organer skal være anerkendt som almennyttige foretagender, og den berørte medlemsstat har i princippet rig mulighed for selv at bestemme, på hvilken måde og efter hvilke retningslinjer denne anerkendelse skal gives, og er ikke bundet af andre forpligtelser eller begrænsninger.

74 Når det forholder sig således, er det uden betydning for den omtvistede bestemmelses direkte virkning, at de pågældende organer ikke er anerkendt som almennyttige foretagender ved lov. Man må derimod rejse det spørgsmål, om det ikke på anden måde følger af lovgivningen i den pågældende medlemsstat eller blot af de faktiske omstændigheder, at der er tale om et almennyttigt foretagende. At der her er tale om en rettighed i form af en afgiftsfritagelse, som direktivet tillægger afgiftspligtige, der opfylder visse betingelser, understreger behovet for, at dette spørgsmål afklares. Det er fuldstændig rigtigt, at det først og fremmest er medlemsstaten selv, der skal fastsætte disse betingelser, men Domstolen har også (men ikke kun) i Becker-dommen fastslået, at en medlemsstat, der ikke har truffet de gennemførelsesforanstaltninger, den har pligt til ifølge direktivet, »ikke [kan] påberåbe sig sin egen undladelse som grundlag for at nægte en afgiftspligtig person en afgiftsfritagelse, som han lovligt kan kræve i henhold til direktivet« (præmis 34). Hvis det derfor er muligt at opfylde betingelserne for den pågældende anerkendelse på anden måde, følger det som allerede nævnt af principperne i Fællesskabets retsorden og navnlig af princippet om direktivers effektive virkning, at borgerne ikke må hindres i at udøve en rettighed, de er blevet tillagt ved det pågældende direktiv (38).

75 Den tyske regering har fremført en række andre indvendinger mod en sådan konklusion. Den har for det første bemærket, at det ikke fremgik af Carpaneto Piacentino m.fl.-dommen, at medlemsstaten skulle fastsætte specifikke lovbestemmelser om betegnelsen af de foretagender, der er anført i ovennævnte bestemmelse, eftersom denne kvalificering blev foretaget ved en henvisning til national lovgivning. Det skulle følgelig afgøres direkte af retten på grundlag af denne lovgivning, hvorimod der i den foreliggende sag kræves en bestemt handling fra medlemsstatens side. Efter min opfattelse bygger denne indvending imidlertid på den cirkelslutning, som jeg allerede har gennemgået og kritiseret, fordi den tager noget for givet, som i stedet bør godtgøres, nemlig om medlemsstaten virkelig er nødt til at handle i denne sag.

76 Den tyske regering har for det andet gjort gældende, både med henvisning til Carpaneto Piacentino m.fl.-dommen og Carbonari m.fl.-dommen, at de betingelser og kriterier, der skal gælde for anerkendelsen af betegnelserne i de relevante bestemmelser, såfremt medlemsstaten ikke har udstedt specifikke forskrifter, kan fastsættes ud fra det omhandlede direktiv, og at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), ikke indeholder relevante holdepunkter, som kan opveje, at medlemsstaten ikke har fastsat de fornødne bestemmelser om betegnelsen af almennyttige foretagender.

77 Det siger sig selv, at det netop derfor er meget vanskeligere at fastlægge de pågældende foretagenders karakter, når der ikke er fastsat specifikke lovbestemmelser herom. Jeg mener imidlertid ikke - og her er jeg enig med Kommissionen - at det, som den tyske regering hævder, er fuldstændig umuligt at gøre det. Indledningsvis vil jeg gerne bemærke, at begrebet »foretagende af almennyttig karakter« ikke er et juridisk/teknisk begreb på linje med begrebet »offentligretligt organ«, der optræder i samme bestemmelse. Det er derfor ikke nødvendigt at fastlægge en særlig lovgivningsmæssig definition og f.eks. opstille formelle kriterier for at kunne afgrænse de pågældende foretagender. Dette kan også gøres ud fra almindelige principper i den nationale retsorden. Jeg er heller ikke enig i, at det pågældende begreb slet ikke er defineret i direktivet. Rent bortset fra, at teksten ved en systematisk gennemgang viser sig at indeholde en række generelle retningslinjer, mener jeg også, at den giver de anvisninger, der er nødvendige for at gøre det. Her tænker jeg især på artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), hvor der som tidligere nævnt (i punkt 2) opstilles en række betingelser, medlemsstaterne i hvert enkelt tilfælde kan fastsætte for afgiftsfritagelserne i stk. 1 og dermed også for fritagelserne i litra g). Det er så at sige tale om »maksimumsbetingelser« i den forstand, at medlemsstaterne kan vælge ikke at anvende dem eller at anvende dem i en mere lempelig form. De kan imidlertid ikke anvende andre eller strengere betingelser. Alene den omstændighed, at et foretagende opfylder disse betingelser, peger derfor kraftigt i retning af, at kriterierne i denne bestemmelse er overholdt, eller snarere at der ikke er noget til hinder for, at det kan anerkendes som almennyttigt foretagende.

78 Det er imidlertid klart, at det skal undersøges, om anerkendelsen kan gives på denne måde, navnlig i lyset af lovgivningen i den pågældende medlemsstat. Det er derfor den nationale domstol, der skal vurdere de sager, der indbringes for den, ud fra principperne i denne lovgivning og navnlig ud fra de særlige omstændigheder i hver enkelt sag, som er relevante, heriblandt omstændigheder som dem, parterne selv har peget på i den foreliggende sag. Den kan tage hensyn til, om der findes specifikke bestemmelser - nationale eller regionale, fastsat ved lov eller administrativt, vedrørende afgifter eller social sikring - om foreninger, der udøver samme virksomhed som sagsøgeren, der allerede er omfattet af en tilsvarende afgiftsfritagelse under hensyn til, at de er almennyttige, og om udgifterne til de pågældende ydelser eventuelt og i vidt omfang bæres af sygekasser, der er oprettet ved lov, eller sociale sikrings- eller bistandsinstitutioner, som private erhvervsdrivende såsom sagsøgeren har indgået aftaler med osv. (jf. ovenfor i punkt 67). Det vil som bekendt ikke blive let at overvinde de vanskeligheder, der skyldes, at medlemsstaten ikke har fastsat klare og udtrykkelige lovbestemmelser. Af de ovenfor anførte såvel principielle som specifikke grunde mener jeg imidlertid heller ikke, at det uden videre kategorisk kan udelukkes, at der foreligger en sådan mulighed.

79 Endelig skal jeg bemærke, at argumentet om, at den foreslåede løsning ville føre til en vid fortolkning af sjette direktiv, hvilket er i strid med, at der som nævnt flere gange tidligere skal anlægges en streng fortolkning i den foreliggende sag, ikke er holdbart. Den foreslåede løsning medfører nemlig ikke, at fritagelsen udvides ud over, hvad der er fastlagt i direktivet, men blot, at den kommer afgiftspligtige til gode, der har ret hertil i medfør af direktivet. Det er snarere den modsatte løsning, der ville stride mod de almindelige kriterier for fortolkningen af fællesskabsretten, eftersom bestemmelsen i litra g) udgør en undtagelse fra princippet om, at »fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv er selvstændige fællesskabsretlige begreber [...] Dette må også gælde for de særlige betingelser, der skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser og navnlig de betingelser vedrørende de egenskaber eller den stilling den erhvervsdrivende, der

præsterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde« (jf. Bulthuis-Griffioen-dommen, præmis 18). I tvivlstilfælde bør der med andre ord så vidt muligt vælges en fortolkning, der tager hensyn til eller ligefrem understreger det pågældende begrebs »selvstændighed«, eftersom formålet med et sådant fortolkningskriterium er at undgå, at direktivet fortolkes for snævert eller for vidt, og at sikre, at det anvendes ensartet.

80 Jeg må heraf konkludere, at det i princippet er muligt, at den omtvistede bestemmelse har direkte virkning, og at det tredje spørgsmåls anden del derfor skal besvares med, at det ikke kan udelukkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har direkte virkning, selv om den pågældende medlemsstat ikke har fastsat specifikke lovbestemmelser, når blot den nationale ret ud fra alle relevante forhold kan fastslå, at den afgiftspligtige er et organ, der kan anerkendes som et »foretagende af almennyttig karakter«.

V - Forslag til afgørelse

81 Jeg foreslår på baggrund heraf, at Domstolen besvarer de forelagte spørgsmål på følgende måde:

»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 pågældende lægeydelser.

2) Afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), omfatter alene omsætning vedrørende sygepleje, der udføres af uddannede sygeplejersker, herunder i hjemmet, samt ydelser i tilknytning hertil, som er strengt nødvendige, og som af praktiske og økonomiske årsager er uløseligt forbundet med den nævnte sygepleje.

3) a) Ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen falder ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

b) Det kan ikke udelukkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har direkte virkning, selv om den pågældende medlemsstat ikke har fastsat specifikke lovbestemmelser, når blot den nationale ret ud fra alle relevante forhold kan fastslå, at den afgiftspligtige er et organ, der kan anerkendes som et »foretagende af almennyttig karakter«.

(1) - Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - BGBl. 1979 I, s. 1953.

(3) - Oversættelsen af de nationale retsforskrifter er ikke en officiel oversættelse.

(4) - Ændringerne blev vedtaget ved Steueränderungsgesetz 1992 (lov om ændring af skattelovgivningen), herefter »StÄndG«, BGBl 1992 I, s. 297, jf. navnlig s. 317.

(5) - BGBl. 1987 I, s. 657.

(6) - Dvs. personer, der havde brug for økonomisk hjælp i henhold til § 53, stk. 1, nr. 2, i Abgabenordnung 1977, den tyske lov om afgifter, BGBl. 1976 I, s. 613, som ændret i 1977, s. 269.

(7) - Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Sml. I, s. 4947.

(8) - Dom af 23.2.1988, sag 353/85, Sml. s. 817.

(9) - Dom af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 17.

(10) - I henhold til sjette direktivs artikel 2 i afsnit II, der har overskriften »Anvendelsesområde«, pålægges »[m]erværdiafgift [...]:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder«.

Artikel 4, stk. 1, i afsnit IV, der har overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemmer imidlertid følgende: »[s]om 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«.

(11) - En lignende fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, blev anlagt i dom af 16.9.1997, sag C-145/96, Von Hoffmann, Sml. I, s. 4857, hvori Domstolen fastslog, at denne artikel »ikke vedrører erhverv - som dem, der udøves af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører - men ydelser. Fællesskabslovgiver benytter de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter« (præmis 15).

(12) - Jf. fjerde og femte betragtning til sjette direktiv og dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 27, der indeholder en række yderligere oplysninger.

(13) - Domstolen præciserede desuden i dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, at »for så vidt nærmere angår [...] den retlige form, som det selskab har, der leverer eller modtager ydelserne, bemærkes, at da personelle omstændigheder ikke er relevante ved afgørelsen af, om den pågældende ydelse er fritaget for moms i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5, er det så meget desto mere uden betydning, hvilken form for juridisk person de berørte erhvervsdrivende repræsenterer« (præmis 35).

(14) - Der henvises i den forbindelse til generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i den sag, hvor der blev afsagt dom den 14.9.2000, sag C-384/98, D., Sml. I, s. 6795, præmis 16.

(15) - Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 18. Finanzamt har også påberåbt sig dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11.

(16) - Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, præmis 13.

(17) - Bulthuis-Griffioen-dommen, præmis 20.

(18) - Jf. bl.a. SDC-dommen, præmis 21, hvori der også henvises til andre domme.

(19) - Jf. i denne retning generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i Gregg-sagen, punkt 28.

(20) - Det bemærkes, at generaladvokat Cosmas med hensyn til fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), der også indeholder oplysninger om de afgiftspligtige, der udøver den fritagne virksomhed, har bemærket, at »[d]et fremgår klart af den almindelige opbygning af ordningen vedrørende afgiftsfritagelser, at disse er begrundet med arten af og betingelserne for udøvelsen af den pågældende virksomhed, som er forhold, der er uafhængige af, om den, der udøver den, er en juridisk person«, jf. forslaget til afgørelse i Gregg-sagen, punkt 26.

(21) - Gregg-dommen, præmis 14.

(22) - Det bemærkes under alle omstændigheder som allerede nævnt i punkt 21, at Domstolen tilsyneladende har ønsket at præcisere Gregg-dommen, hvor den bemærkede, at fritagelserne heller ikke i de tilfælde, hvor der tales om »organer« eller »institutioner« er begrænset til kun at omfatte transaktioner, der udføres af juridiske personer (præmis 17).

(23) - Jf. i denne forbindelse også generaladvokat Saggios tidligere nævnte forslag til afgørelse i D.-sagen, hvor han i punkt 16 gav udtryk for den samme opfattelse.

(24) - Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, hvoraf det fremgår, »at der er tale om en enkelt ydelse, navnlig i den foreliggende sag, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser«, jf. præmis 30, hvori der også henvises til andre domme.

(25) - Lad mig igen nævne, at Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige taler om levering af ydelser, som »normalt foregår i sidstnævntes konsultation eller klinik« (min fremhævelse), hvilket umiddelbart tyder på, at ydelser, der leveres uden for sådanne klinikker eller konsultationer, også er omfattet.

(26) - Jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, (min fremhævelse) hvori der også henvises til andre domme, heriblandt navnlig dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, som Finanzamt også har nævnt.

(27) - Jf. dom af 11.7.1996, sag C-306/94, Régie dauphinoise, Sml. I, s. 3695, præmis 20 ff., vedrørende artikel 19, stk. 2, og af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 25-31, vedrørende artikel 9, stk. 2, litra c), første led, CPP-dommen, præmis 26-32, der drejede sig om en række præjudicielle spørgsmål vedrørende anvendelsen af artikel 13, punkt B, litra a), på den pågældende sag, der omhandlede forsikringstransaktioner og tjenesteydelser »i forbindelse med disse transaktioner«, samt dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 22-30, vedrørende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

(28) - Jf. CPP-dommen, præmis 32.

(29) - Jf. mine bemærkninger til dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, hvori Domstolen betegnede lægeydelserne i litra c) som ydelser, der normalt foregår i tjenesteyderens »konsultation eller klinik«, jf. ovenfor, punkt 36-42.

(30) - Jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, og Mohsche-dommen, præmis 17, som er de domme, parterne har henvist til.

(31) - Der sigtes især til det sted i dommen, hvor Domstolen bekræftede, at det er uden betydning for, om en fritagelse er ubetinget, eller for dens direkte virkning, at medlemsstaterne har fået en vis beføjelse til at vurdere aspekter, der »ikke på nogen måde angår fastlæggelsen af indholdet af

fritagelsen« (præmis 32).

(32) - Dom af 25.2.1999, sag C-131/97, Carbonari m.fl., Sml. I, s. 1103, hvori Domstolen udtalte sig om, hvorvidt bilaget til Rådets direktiv 75/363/EØF af 16.6.1975 om samordning af de administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser om virksomhed som læge (EFT L 167, s. 14), som ændret ved Rådets direktiv 82/76/EØF af 26.1.1982 (EFT L 43, s. 21), havde direkte virkning. Det bestemmes i bilagets punkt 1, at uddannelsen af speciallæger finder sted under arbejde i bestemte stillinger, der er anerkendt af de kompetente myndigheder, og at disse myndigheder skal fastsætte de teoretiske og praktiske betingelser for uddannelsen. Domstolen har imidlertid fastslået, at »punkt 1 [vel] siger [...] at de nærmere betingelser skal fastsættes af de kompetente myndigheder, men de deri opførte krav vedrørende uddannelse på heltidsbasis er tilstrækkeligt præcise til, at den forelæggende ret kan fastslå, hvem af sagsøgerne i hovedsagen der falder ind under kategorien af læger under specialistuddannelse, som i perioden før det akademiske år 1991/1992 opfyldte betingelserne for uddannelse til speciallæge på heltidsbasis efter den betydning, der er forudsat i samordningsdirektivet og direktiv 82/76« (præmis 34).

(33) - Til gengæld tales der, som Kügler har anført, i samme artikels litra b) og p) om »behørigt« anerkendte organer, hvorimod dette mere indskrænkende adverbium ikke anvendes i litra g).

(34) - Jf. i denne retning dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 32, hvori Domstolen var blevet anmodet om at afgøre, om en bestemmelse i sjette direktiv, der på visse betingelser er til hinder for en afgiftsfritagelse, har direkte virkning, nemlig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første og andet afsnit: »Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag. Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.« Domstolen fastslog, at denne begrænsning kun har karakter af en eventualitet, og at den omtvistede regel derfor kan påberåbes ved en national ret, selv om dens anvendelse nødvendiggør et skøn vedrørende forhold af økonomisk art.

(35) - Kügler har navnlig nævnt dom af 23.5.1985, sag 29/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 1661, og af 30.5.1991, sag C-361/88, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2567.

(36) - Sagsøgeren har bl.a. anført, at det følger af en dom, der for nylig er afsagt af Bundesverfassungsgericht (Forbundsrepublikken Tysklands forfatningsdomstol), at det ikke strider mod formålet med § 4, nr. 14, i UStG at fritage udgifter til plejeydelser for afgift, hvis disse udgifter som hovedregel dækkes af socialsikringsinstitutionerne, jf. dom af 10.11.1999, sag 2 BvR 2861/93, UR 1999, s. 498.

(37) - Præmis 30. Jf. i øvrigt bl.a. dom af 20.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105, præmis 34, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 34. Hvad angår sjette direktivs artikel 13, jf. i samme retning dom af 10.6.1999, sag C-346/97, Braathens, Sml. I, s. 3419, præmis 31, der vedrører artikel 8, stk. 1, i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT L 316, s. 12), hvor indledningen i det væsentlige svarer til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, samt dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 29-33, der angår sjette direktivs artikel 13, punkt B.

(38) - Det skal i den forbindelse bemærkes, at Domstolen i Carpaneto Piacentino m.fl.-dommen, hvori den skulle vurdere, om sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvorefter »offentligretlige organer«, der handler »i deres egenskab af offentlig myndighed« fritages for afgift, har direkte

virkning, præciserede, at »[d]et eneste kriterium, der kan anvendes til en sikker adskillelse af disse to former for virksomhed [den virksomhed, de udøver som henholdsvis offentligretlige og privatretlige retssubjekter], er [...] den retlige ordning, der ifølge national ret finder anvendelse« (præmis 15). Efter at have pointeret, at »[a]fgørelsen vedrørende den pågældende virksomheds art må træffes af den nationale ret«, fastslog Domstolen, at den omtvistede bestemmelse har direkte virkning, eftersom »de organer og den virksomhed, for hvilke der bliver tale om afgiftsfritagelse, klart er fastlagt i bestemmelsen« (præmis 31).