

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 19. juli 2012 (1)

Sag C-174/11

Finanzamt Steglitz

mod

Ines Zimmermann

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Sjette momsdirektiv 77/388/EØF – moms – fritagelser – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) – tjenesteydelser med tilknytning til social bistand og social sikring, som er præsteret af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter – national lovgivning, hvorefter afgiftsfritagelsen for ydelser vedrørende ambulant pleje er underlagt visse betingelser, som imidlertid ikke er gældende, når de pågældende ydelser præsteres af visse forbund, som er godkendt af staten, eller præsteres af medlemmer af disse forbund«

1. Den oprindelige idé med merværdiafgift (herefter »moms«) var at indføre en simpel afgift på levering af varer og tjenesteydelser. Det kan dog hævdes, at momssystemet og nogle af reglerne heri har vist sig at være temmelig komplicerede. En dommer ved Court of Appeal (England and Wales) har i den forbindelse udtalt, at »uden for den almindelige verden [...] ligger [moms]verdenen, som er en slags fiskal eventyrpark, hvor den faktuelle og retlige virkelighed er ophævet eller vendt på hovedet« (2).
2. Hvordan det end forholder sig, har Bundesfinanzhof (Tyskland) i denne sag anmodet om vejledning i fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og/eller artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a) (3). Denne anmodning er indgivet under en sag mellem Ines Zimmermann og Finanzamt Steglitz (herefter (»Finanzamt«) vedrørende skyldig moms for 1993 og 1994.
3. Domstolen anmodes om at oplyse, om en medlemsstat – i forbindelse med anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) – må gøre afgiftsfritagelse for ydelser vedrørende ambulant pleje af syge og plejetrængende personer betinget af, at plejeudgifterne for så vidt angår disse foretagender »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« (4).
4. Som jeg vil gøre rede for, er der især alvorlig tvivl om, hvorvidt en sådan betingelse er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, for så vidt som den ikke gælder på samme måde for alle leverandører af ambulante plejeydelser.

I – De retlige rammer

A – EU-retten

5. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), bestemmer, at 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, fritager:

»tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

6. I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), kan »[m]edlemsstaterne [...] for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

- [D]e pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.
- [D]e skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.
- [D]eres 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 [moms].
- [F]ritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare [moms]«.

B – National ret

7. I henhold til § 4, nr. 16, litra e), i Umsatzsteuergesetz 1993 (lov om omsætningsafgift 1993, herefter »UStG«) i den affattelse, som gjaldt i de omtvistede år (1993 og 1994), var følgende transaktioner, som henhørte under UStG's § 1, stk. 1, nr. 1-3, fritaget for afgift: »omsætning, der har nær tilknytning til drift af [...] foretagender til ambulant pleje af syge og plejetrængende personer, når

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

8. I henhold til UStG's § 4, nr. 18, første punktum, er følgende ydelser fritaget for afgift: »ydelser, der leveres af de officielt anerkendte forbund, der udøver frivilligt samfundsarbejde, og selskaber, personsammenslutninger og aktivmasser, som tjener det frivillige samfundsarbejde, og som er medlem af et socialt forbund, når

- a) disse foretagender udelukkende og direkte tjener almene, velgørende eller kirkelige formål
- b) ydelserne kommer den personkreds, der begunstiges ifølge vedtægterne, stiftelsen eller et andet grundlag for foretagenderne, direkte til gode, og
- c) vederlaget for de ydelser, der kommer i betragtning, er lavere end det, der gennemsnitligt forlanges for lignende ydelser fra erhvervsvirksomheder«.

9. Den grænse på 2/3, som var fastsat i UStG's § 4, nr. 16, litra e) (herefter »grænsen på 2/3«), blev pr. 1. januar 1995 sænket til 40%.

10. I § 23 i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (moms-gennemførelsesbekendtgørelse 1993 herefter »UStDV«) opregnes der elleve foreninger, der anses for officielt anerkendte forbund i henhold til UStG's § 4, nr. 18.

II – Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

11. Sagsøgeren og indstævnte i hovedsagen, Ines Zimmermann, driver en ambulant plejetjeneste i Berlin. Hun er uddannet sygeplejerske og arbejdede i 1992 som ansat leder af plejetjenesten i en social tjeneste (»Sozialstation«). Ved siden af dette arbejde passede hun fra begyndelsen af 1993 selvstændigt enkelte patienter og anmeldte pr. 1. juni 1993 en ambulant plejetjeneste. På grundlag af sin ansøgning af 27. august 1993 blev hun med virkning fra den 1. oktober 1993 godkendt af sygekasserne til at udføre hjemmehjælp (5), plejehjælp i hjemmet (6) og husholdningshjælp (7). I sin momsangivelse for de omtvistede år behandlede hun sin omsætning som afgiftsfri i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra e).

12. I 1999 fastslog sagsøgte og appellant i hovedsagen, Finanzamt, at Ines Zimmermann (og dennes personale) i 1993 havde behandlet i alt 76 personer, hvoraf 52 (= 68%) var privatforsikrede. Derefter afviste Finanzamt, at de ydelser, som Ines Zimmermann havde udført i 1993, var afgiftsfrie i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra e). Finanzamt henviste til, at udgifterne i henhold til denne bestemmelse i mindst 2/3 af tilfældene skulle være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner fuldt ud eller for den overvejende del.

13. Finanzamt afviste, at de ydelser, som Ines Zimmermann havde udført i 1994, var afgiftsfrie i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra e), da denne bestemmelse går ud fra forholdene i det forudgående år. Momsfritagelsen i henhold til UStG's § 4, nr. 14, fandt imidlertid anvendelse, i det omfang Ines Zimmermann havde ydet sygepleje; Finanzamt skønnede, at sygeplejeandelen var 1/3 (8).

14. Efter forgæves at have rejst indsigelse mod denne afgørelse, indgav Ines Zimmermann stævning. Under sagen fremlagde hun en skrivelse af 19. oktober 2005 til hende fra bystyret i Berlin, forvaltningen for sundhed, sociale spørgsmål og forbrugerbeskyttelse. I denne skrivelse anføres følgende: »[...] Jeg bekræfter, at De inden for hjemmehjælpsområdet har udført de samme ydelser og udøvet de samme aktiviteter som plejetjenesterne (de sociale tjenester), der hører til ligaen af forbund for frivilligt samfundsarbejde i Berlin. Beskrivelsen af opgaverne for og indholdet af de aktiviteter, som private tjenesteudbydere udøver, var identisk med beskrivelsen for de sociale tjenester, der udfører frivilligt samfundsarbejde. Ifølge de papirer, der foreligger for mig, har der været tale om en sådan identitet mellem ydelserne senest siden 1988. Jeg henviser til, at fritagelsen for moms i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra e), fra den 1. januar 1992 kun gælder, når bestemte forudsætninger er opfyldt. Jeg kan og vil ikke bedømme, om disse forudsætninger var opfyldt. Men uanset denne ordning mener jeg, at De, henholdsvis Deres virksomhed, i socialretlig henseende blev anerkendt som et organ af almennyttig karakter.«

15. Finanzgericht tog i overvejende grad sagsøgerens påstand til følge. Finanzgericht begrundede dette med, at den omsætning, som Ines Zimmermann havde haft i det omtvistede år 1993 indtil den 1. oktober, for sygeplejeydelsernes vedkommende var fritaget for afgift i henhold til UStG's § 4, nr. 14, første punktum; på grundlag af beregninger, som Ines Zimmermann havde fremlagt under sagen, skønnede Finanzgericht, at disse ydelser udgjorde 75%.

16. For perioden fra den 1. oktober 1993 til den 31. december 1994 kunne Ines Zimmermann ifølge Finanzgericht påberåbe sig afgiftsfritagelse i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra e). Fra dette tidsrum hidrørte mindst 2/3 af omsætningen fra personer, for hvis vedkommende plejeomkostningerne var blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner fuldt ud eller for den overvejende del. UStG's § 4, nr. 16, litra e), skal i overensstemmelse med sjette direktiv fortolkes således, at man kun kan anvende bestemmelsen på forhold, som er indtrådt fra oktober 1993.

17. I sin appel har Finanzamt gjort gældende, at UStG's § 4, nr. 16, litra e), er overtrådt. Finanzamt har nedlagt påstand om, at den tidligere dom skal ophæves, og at Finanzamt skal frifindes, i det omfang Finanzgericht, for så vidt angik perioden fra den 1. oktober 1993 til den 31. december 1994, tog sagsøgerens påstand til følge med henvisning til UStG's § 4, nr. 16, litra e). Ines Zimmermann har nedlagt påstand om, at appellen skal afvises.

18. På denne baggrund har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan den nationale lovgiver i henhold til [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og/eller artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), gøre afgiftsfritagelse for ydelser vedrørende ambulant pleje af syge og plejetrængende personer betinget af, at plejeudgifterne for så vidt angår disse foretagender »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« [[UStG's] § 4, nr. 16, litra e)]?

2) Er det, henset til princippet om momsens neutralitet, relevant ved besvarelsen af dette spørgsmål, at den nationale lovgiver under andre betingelser behandler de samme ydelser som afgiftsfrie, såfremt de leveres af officielt anerkendte forbund, der udøver frivilligt samfundsarbejde, og selskaber, personsammenslutninger og aktivmasser, som tjener det frivillige samfundsarbejde og er medlem af et socialt forbund ([UStG's] § 4, nr. 18)?«

III – Bedømmelse

A – Parternes hovedargumenter

19. Ines Zimmermann har oplyst, at offentlige organer (almennyttige foretagender) og udbyttegivende foretagender konkurrerer på markedet for ambulante plejetjenester. Hun har gjort gældende, at en bestemmelse som den, der er omstridt i hovedsagen, skal sikre en kontrol af de priser, som godkendes af medlemsstaternes offentlige myndigheder, hvis følgende betingelser er opfyldt: i) De udgifter, som bæres af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner, svarer til de faste tariffer, og ii) de udgifter, som bæres af de sociale sikringsinstitutioner, er generelt lavere end de beløb, som betales af privatforsikrede patienter eller private forsikringsselskaber.

20. Ines Zimmermann har i alt væsentligt gjort gældende, at de nationale retter for at kunne vurdere, om der er tale om en ulovlig fordrejning af konkurrencen, bør fastslå, hvorvidt de tjenester, der er ydet, som ud fra patientens eller slutforbrugerens synsvinkel er identiske eller af samme karakter, er blevet behandlet forskelligt i skattemæssig henseende. I denne henseende bør tjenesteleverandørens person, retlige form eller kvalifikation ikke have nogen indflydelse hvad angår moms.

21. Den tyske regering har gjort gældende, at den måde, hvorpå lovgivningen behandler den officielle anerkendelse af foretagender som almenyttige, tager tilstrækkelig højde for følgende aspekter, der følger af retspraksis (9): i) hvorvidt der findes specifikke lovbestemmelser; ii) den almenyttige karakter af den afgiftspligtige persons aktiviteter; iii) hvorvidt andre afgiftspligtige personer, som udfører de samme aktiviteter, har fået en lignende anerkendelse; iv) hvorvidt en stor del af udgifterne til de pågældende tjenester eventuelt bæres af sygeforsikringer eller af andre sociale sikringsorganisationer; v) neutralitetsprincippet i betydningen konkurrencemæssig neutralitet.

22. Ifølge den tyske regering er grænserne for skønsmargenen vedrørende princippet om afgiftsneutralitet blevet iagttaget. Navnlig i forbindelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er der tale om en anvendelse af princippet om ligebehandling inden for rammerne af anerkendelsen af organisationer som almenyttige foretagender med henblik på at sidestille dem med offentligretlige organisationer. I denne forbindelse skal neutralitetsprincippet ikke anvendes i den sædvanlige betydning, således at indholdet af identiske tjenester skal beskattes på samme måde. Det skal snarere anvendes således, at identiske afgiftspligtige personer skal være underlagt de samme betingelser, for at de kan drage fordel af fritagelsen. Desuden er det ifølge den tyske regering tilladt for en medlemsstat at have en bestemmelse vedrørende anerkendelse af en organisation, som medfører konkurrencefordrejninger på bekostning af private virksomheder.

23. Idet det er accepteret, at UStG's § 4, nr. 18 – i modsætning til nr. 16 – kun gælder for juridiske personer, som ikke arbejder med gevinst for øje, hvis almenyttige karakter er officielt anerkendt, behandler de tyske bestemmelser, ifølge den tyske regering, ikke identiske afgiftspligtige personer forskelligt, men fastsætter blot forskellige betingelser for anerkendelsen af forskellige afgiftspligtige personer, som er underlagt forskellige materielle og retlige rammebetingelser, som foretagende af almenyttig karakter.

B – Bedømmelse

1. Det første spørgsmål

24. For det første har den forelæggende ret vedrørende retsstillingen i henhold til national ret fastslået i utvetydige vendinger, at kravene i UStG's § 4, nr. 16), litra e), ikke er opfyldt.

25. Retten er dog i tvivl om, hvorvidt denne konklusion er korrekt i henhold til sjette direktiv.
26. Med det første præjudicielle spørgsmål har den derfor besluttet at anmode om Domstolens svar på, hvorvidt sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er til hinder for, at afgiftsfritagelse for ydelser vedrørende ambulant pleje, der er præsteret af private foretagender, underlægges en betingelse som den i hovedsagen omhandlede (10).
27. Jeg vil indlede med at gøre rede for den relevante retspraksis, som skal danne grundlag for bedømmelsen af de præjudicielle spørgsmål. Denne praksis er allerede temmelig omfattende.
28. Som Domstolen for nylig gjorde opmærksom på i dommen i sagen Future Health Technologies (11), har »fritagelserne i [sjette direktivs artikel 13, punkt A (12)] ikke [...] til formål at momsfritage alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, som her nøje er opregnet og beskrevet på en detaljeret måde«.
29. Det fremgår desuden af retspraksis vedrørende sjette direktiv, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i artikel 13, skal fortolkes strengt, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at momsen opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal dog være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og skal overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (13).
30. Det bemærkes, at de regler for fortolkningen af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, som er anført ovenfor i punkt 29, gælder 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 (14).
31. Domstolen har således allerede fastslået, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), om momsfritagelser for varer og tjenesteydelser med tilknytning til social bistand og social sikring skal fortolkes således, at udtrykket »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« (15), ikke udelukker private virksomheder, der drives med gevinst for øje, som f.eks. fysiske personer, der driver en »virksomhed« (16).
32. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), indeholder ingen nærmere angivelser af betingelserne og procedurerne for anerkendelse af organisationer, som ikke er offentligretlige, som foretagender af almennyttig karakter. Det er således principielt i hver medlemsstats nationale ret, at reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles disse institutioner, skal fastsættes (17).
33. Endvidere er vedtagelsen af nationale regler på området fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), hvorefter »[m]edlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde [kan] gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra [...] g), [...] fastsatte fritagelser betinget af, at en [...] af de forudsætninger«, der er nævnt i det følgende i bestemmelsen, er opfyldt (18).

34. Det fremgår ligeledes af retspraksis, at selv om medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal fastsætte betingelserne for momsfratagelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse heraf og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betingelser ikke angå fastlæggelsen af fritagelsernes indhold (19).

35. Det fremgår af retspraksis, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) (20), giver medlemsstaterne en skønsmagt til at anerkende visse organer, der ikke er offentligretlige, som foretagender af almennyttig karakter.

36. Det er dog en kendsgerning, at når en afgiftspligtig person anfægter anerkendelsen af organet som et foretagende af almennyttig karakter, påhviler det de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt grænserne for den skønsmagt, der er tildelt ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i overensstemmelse med overordnede EU-retlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet (21).

37. I denne forbindelse er princippet om afgiftsneutralitet bl.a. til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (22). Dette princip udgør rent faktisk det logiske grundlag for moms. I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, og det er desuden ubestridt, at de tjenester, som Ines Zimmermann ydede, i hvert fald de tjenester, hun ydede efter den 1. oktober 1993, i bund og grund var de samme som de tjenester, der automatisk er momsfritaget i henhold til UStG's § 4, nr. 18).

38. Endelig fremgår det ligeledes af fast praksis, at de nationale myndigheder ved fastlæggelsen af, om privatretlige institutioner kan anerkendes med henblik på anvendelsen af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol ud over den almene interesse i den berørte afgiftspligtiges virksomhed og den omstændighed, at andre afgiftspligtige, der udfører samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, bl.a. kan tage *det forhold, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer*, i betragtning (23).

39. Den tyske lovgiver indførte bestemmelserne i UStG's § 4, nr. 16), litra e), for at »forbedre velfærdsstrukturen for pleje af syge og plejekrævende personer« (24). Den grænse på 2/3, der er fastsat i nr. 16), skal sikre, at afgiftsfordelen i betydelig grad bidrager til at lette byrden på sociale sikringsorganisationer (25).

40. Der er derfor ingen tvivl om, at § 4, nr. 16), litra e), skal sammenholdes med kravet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), om, at leverandøren af de tjenester, der er omhandlet heri, skal være et »[organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagende [...] af almennyttig karakter«.

41. Foruden den ovenfor i punkt 38 nævnte praksis fastslog Domstolen i L.u.P.-dommen (26), at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelsen for medicinske analyser foretaget af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, betinget af, at de udføres under lægeligt tilsyn. Den fastslog imidlertid også, *at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke er til hinder for, at samme lovgivning gør fritagelsen for disse analyser betinget af, at de for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution.*

42. Ifølge denne retspraksis skal denne form for kriterier – som hviler på en bestemt definition af gruppen af modtagere af tjenesterne – således vurderes i lyset af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1.

43. Jeg mener, at det i denne sag først og fremmest drejer sig om at fastslå, hvorvidt Forbundsrepublikken Tyskland ved at underlægge fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), betingelser som i UStG's § 4, nr. 16, overskred grænserne for den skønsmæssig, der er tildelt ved sjette direktiv (27).

44. Den forelæggende ret har gjort opmærksom på, at et af de spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten, som skal besvares, er, hvorvidt grænsen på 2/3 i UStG's § 4, nr. 16, litra e), kan baseres på enten sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), eller artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a).

45. Det kriterium, som er relevant i denne sag, afviger en smule fra kriteriet i L.u.P.-sagen (28). I denne sag er kriteriet ikke kun baseret på sammensætningen af gruppen af modtagere af tjenesterne, men kræver også, at det pågældende foretagende bærer omkostningerne fuldt ud eller »for den overvejende del« vedrørende en bestemt minimumsandel af de modtagere, hvis udgifter til behandling og medicin de sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner bidrager til dækningen af.

46. Den pågældende tyske bestemmelse kan, i hvert fald i teorien, fortolkes således, at den også indeholder et kriterium vedrørende priserne, som i så fald skulle bedømmes separat i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led. I modsætning til Ines Zimmermann og den tyske regering mener jeg imidlertid ikke, at denne bestemmelse er relevant for afgørelsen af hovedsagen. Kommissionen har ret i, at en separat analyse af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), ville forekomme kunstig, eftersom den forelæggende ret ikke har anset en mere dybtgående vurdering i denne forbindelse for nødvendig, og at det under alle omstændigheder ikke er nødvendigt for afgørelsen af denne sag. Desuden drejer hovedsagen sig på ingen måde om prisfastsættelse.

a) Spørgsmålet, om grænserne for medlemsstatens skønsmargin er overholdt – grænsen på 2/3

47. Som nævnt ovenfor i punkt 41, tiltrådte Domstolen allerede i L.u.P.-dommen (29), at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke er til hinder for, at en national lovgivning gør fritagelsen for medicinske analyser betinget af, at mindst 40% af disse tjenester ydes til personer, der er forsikret i en social sikringsinstitution. Domstolen fastslog, at dette valg lå inden for medlemsstaternes skønsmargin i forbindelse med afgørelsen af, om de vil anerkende en organisation som et foretagende af almennyttig karakter (30).

48. Det er min opfattelse, at Domstolen rent faktisk allerede har anerkendt, at bestemmelser, der fastsætter en grænse i form af en bestemt andel (f.eks. 2/3), i princippet er tilladt i denne forbindelse. Jeg er enig med Kommissionen i, at kriteriet om 2/3, for så vidt det er relevant i denne sag, og uanset at det vedrører et andet socialt system (det sociale system), kun adskiller sig fra det kriterium, som Domstolen tog stilling til i L.u.P.-dommen, på et enkelt punkt, nemlig kravet om en bestemt andel af modtagerne af tjenesterne, for hvilke de sociale systemer bærer udgifterne fuldt ud eller for den overvejende del.

49. Jeg mener derfor, at grænsen på 2/3 ligger inden for grænserne af, hvad medlemsstaterne må kræve for at anerkende visse enheder som almennyttige foretagender (31).

50. Jeg mener, at den tyske lovgiver med grænsen på 2/3 har valgt en andel, som sikrer en tilstrækkelig integration af tjenesteyderen i det sociale sikringssystem. Dette gør det også muligt at sikre, at tjenesteyderen er af almennyttig karakter, og at dennes tjenester kan anses for at have en (tilstrækkelig) nær tilknytning til social bistand og sikring.

51. Det kan tilføjes, at Domstolen, når den i sin praksis har henvist til kriteriet om, at udgifterne bæres af sygeforsikringer, ved afgørelsen af, om et organ kan anerkendes officielt, også altid har henvist til, hvorvidt udgifterne »i stort omfang« bæres af sygekasser (32). Jeg mener derfor, at den tyske lovgiver, inden for rammerne af sin skønsmargin, valgte en enkel, men passende grænse.

b) Spørgsmålet, om grænserne for medlemsstatens skønsmargin er overholdt – det forudgående kalenderår

52. Jeg er som udgangspunkt enig med Kommissionen i, at henvisningen til det forudgående kalenderår skaber flere problemer. Valget af det forudgående kalenderår indebærer naturligvis en vis unøjagtighed, da det ikke er det år, hvor de pågældende transaktioner blev udført.

53. Det er dog tilstrækkeligt at anføre, at det forhold, at grænsen på 2/3 vedrører det »forudgående kalenderår«, ikke overskrider grænsen for medlemsstaternes skønsmålinger.

54. På den ene side kan man hævde, at ovenstående konklusion understøttes af den kendsgerning, at Domstolen i L.u.P.-dommen (33) henviste til det samme kriterium og ingen steder i dommen bestred henvisningen til det »forudgående kalenderår« i den bestemmelse, hvor den anførte grænse på 40% (34) var fastsat. På den anden side er det også korrekt, at Domstolen i L.u.P.-dommen (35) ikke udtrykkeligt kommenterede kravet fastsat i UStG's § 4, nr. 16, litra c), om, at 40%'s grænse skulle være opfyldt i det »forudgående kalenderår«.

55. Uanset hvordan det forholder sig, er jeg enig med den tyske regering og Kommissionen i, at det forhold, at UStG's § 4, nr. 16, litra e), henviser til det forudgående kalenderår – foruden de indlysende praktiske fordele – også har den fordel, at det er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.

56. Det ville nemlig være besværligt, hvis afgiftspligtige personer hele tiden henviste til indeværende år. Hvis det var tilfældet, ville og kunne den afgiftspligtige person, når denne præsterede tjenesteydelsen, ikke vide, hvorvidt der ville være tale om en tjenesteydelse, der var fritaget for afgift, medmindre han vidste, hvor stor en andel af udgifterne der ville blive båret af sygekasser i det indeværende år.

57. Den tilgang til sagen, som jeg anbefaler her, har også tilslutning fra den forelæggende ret, som i forelæggelsesafgørelsen har givet udtryk for, at det fremmer retssikkerheden, at der i § 4, nr. 16, litra e) (36), tages udgangspunkt i forholdene i det forudgående kalenderår, og at dette muligvis EU-retligt kan støttes på den indledende sætning i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, hvorefter der bl.a. skal tages hensyn til en »enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser«.

58. Det fremgår af ovenstående bemærkninger, at den nationale lovgiver i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i princippet kan gøre afgiftsfritagelse for ydelser vedrørende ambulant pleje af syge og plejetrængende personer betinget af, at plejeudgifterne for så vidt angår disse foretagender 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.

59. Det er dog en kendsgerning, at dette kriterium kun kan anvendes, for så vidt som det er i

overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som den forelæggende ret specifikt har henvist til i det andet spørgsmål (37).

2. Det andet spørgsmål

60. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om det er relevant ved besvarelsen af det første spørgsmål, at den nationale lovgiver under andre betingelser behandler de samme ydelser som afgiftsfrie, såfremt de leveres af officielt anerkendte forbund, der udøver frivilligt samfundsarbejde, og selskaber, personsammenslutninger og aktivmasser, som tjener det frivillige samfundsarbejde og er medlem af et socialt forbund (38).

61. For det første står det klart, at princippet om afgiftsneutralitet ligger til grund for det fælles momssystem (39) og er intet mindre end et grundlæggende princip heri (40).

62. I denne henseende skal det bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for, at det almindelige ligebehandlingsprincip er blevet overført til momsområdet (41).

63. Efter min opfattelse bør det i denne forbindelse påpeges, at ligebehandlingsprincippet er et almindeligt EU-retligt princip – som nu også er indeholdt i artikel 20 i chartret om grundlæggende rettigheder – og at princippet om afgiftsneutralitet ganske enkelt er et konkret udtryk for dette princip.

64. Domstolen har allerede haft anledning til at fastslå, at hvis en bestemmelse i en national lov, der gennemfører en fritagelse i henhold til sjette direktiv, indeholder en betingelse, som er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, må denne betingelse ikke anvendes (42).

65. Det fremgår ligeledes af retspraksis, at medlemsstaterne, når de udøver deres kompetence i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), til at fastlægge betingelserne for fritagelserne og således til at afgøre, hvorvidt transaktioner skal pålægges moms eller ikke, skal overholde princippet om afgiftsneutralitet (43).

66. I Kügler-dommen understregede Domstolen, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig den afgiftsfritagelse, der er fastsat for ydelserne med behandling af personer, der er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed (44).

67. Endvidere fremgår det af retspraksis, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt, således at de pågældende varer eller tjenesteydelser skal pålægges en ensartet sats (45).

68. Af L.u.P.-dommen (46) kan det udledes, at overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet for det første kræver, at samtlige kategorier af privatretlige institutioner, der er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er underlagt de samme forudsætninger med henblik på deres anerkendelse for levering af ensartede ydelser.

69. Endelig påhviler det den forelæggende ret (47) at undersøge, om den nationale lovgivning er forenelig med dette krav, eller om den derimod begrænser anvendelsen af de pågældende forudsætninger til visse typer institutioner, idet andre er udelukket fra denne anvendelse.

70. Det fremgår dog klart af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret er tilbøjelig til at mene, at dette princip ikke er overholdt i denne sag.

71. Som jeg vil vise i de følgende punkter, er jeg helt enig med den forelæggende ret i, at der under overholdelse af kravet om momsens neutralitet – her i form af konkurrenceneutralitet – i denne sag i princippet ikke kan nægtes Ines Zimmermann en afgiftsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), under henvisning til, at den nationale lovgiver fra den 1. januar 1992 i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra e), i den affattelse, som gjaldt i de omtvistede år, for at indrømme en afgiftsfritagelse kræver, at plejeomkostningerne 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.

72. Det understreges i forelæggelsesafgørelsen, at både UStG's § 4, nr. 16, litra e), og UStG's § 4, nr. 18, ifølge lovens begrundelse har til formål at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

73. UStG's § 4, nr. 16, litra e), opstiller imidlertid betingelser for at indrømme afgiftsfritagelse for plejeydelser, som konkurrenter, der udfører lignende ydelser, ikke behøver at opfylde for at opnå afgiftsfritagelse i medfør af § 4, nr. 18.

74. Hvad angår plejeydelser, som udføres inden for ligaen af forbund for frivilligt samfundsarbejde, har det dog ingen betydning for, om der kan indrømmes afgiftsfritagelse i henhold til UStG's § 4, nr. 18, hvorvidt en vis andel af plejeomkostningerne bæres af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeinstitutioner. Forholdene i det forudgående år er for så vidt heller ikke afgørende i denne forbindelse.

75. De foretagender, der er omfattet af UStG's § 4, nr. 18, er med andre ord – i modsætning til foretagender omfattet af § 4, nr. 16 – fritaget fra moms, uanset hvilken sammensætning gruppen af modtagere af deres ydelser har.

76. Da der her er tale om konkurrence mellem ensartede tjenesteudbydere, står vi med en situation, hvor der ikke gælder de samme betingelser for anerkendelsen af visse foretagender i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) (foretagender, der er omfattet af UStG's § 4, nr. 16) som for foretagender, der leverer ensartede ydelser (foretagender omfattet af § 4, nr. 18).

77. Det bør i denne forbindelse påpeges, at Bundesfinanzhofs afdeling V i sin afgørelse af 15. marts 2007 (48) i L.u.P.-sagen, efter at have modtaget Domstolens svar på dens præjudicielle spørgsmål, korrekt konkluderede, at de nationale bestemmelser i UStG's § 4, nr. 14, og UStG's § 4, nr. 16, litra b) og c), ikke var forenelige med det EU-retlige princip om afgiftsneutralitet, idet der i henhold til disse bestemmelser ikke gælder de samme forudsætninger for anerkendelse for levering af ensartede ydelser for samtlige kategorier af privatretlige institutioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

78. Jeg mener ikke, at der er noget i sagsakterne for Domstolen, der tyder på, at ovennævnte sondring alligevel kan anses for at være forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, og den tyske regerings argumenter er ikke overbevisende i denne henseende.

79. Den tyske regering har i alt væsentligt hævdet, at det bør være muligt at anvende forskellige regler på forskellige afgiftspligtige personer. I et dekret af 13. maj 2005 om korte informationer om moms, nr. 10 (49), gik Oberfinanzdirektion Düsseldorf således ud fra, at der for så vidt angår ambulante plejeydelser gælder forskellige betingelser for afgiftsfritagelse.

Oberfinanzdirektion anførte nemlig, at der også kunne indrømmes afgiftsfritagelse i henhold til UStG's § 4, nr. 18, når betingelserne i UStG's § 4, nr. 16, litra e), ikke var opfyldt.

80. Jeg mener dog, at dette argument er i strid med princippet om afgiftsneutralitet og i strid med Domstolens dom i L.u.P.-sagen (50). Ifølge dette princip og denne praksis må medlemsstaterne ikke anvende forskellige regler på forskellige afgiftspligtige personer.

81. Den tyske regering har gjort gældende, at offentligretlige institutioner kan behandles anderledes end privatretlige enheder. Det er dog vigtigt at understrege – et forhold, som det var nødvendigt at præcisere i retsmødet, og som efterfølgende blev bekræftet af den tyske regering – at de officielt anerkendte forbund, der udøver frivilligt samfundsarbejde (51), som er omhandlet i UStG's § 4, nr. 18, er privatretlige og ikke offentligretlige og derfor ikke omfattet af en særskilt fritagelse i henhold til § 4, nr. 16, litra a), der vedrører offentligretlige foretagender.

82. Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har til formål at nedbringe udgifterne til behandling (52). Hvad angår de formål, der forfølges med fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fremgår det af denne bestemmelse, at disse fritagelser ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, har til formål at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem (53).

83. Selv om ovennævnte mål om at nedbringe udgifter til behandling i princippet berettiger anvendelsen af et kriterium som grænsen på 2/3 i UStG's § 4, nr. 16, litra e), er det dog min (og Kommissionens) opfattelse, at dette ikke forklarer, hvorfor personer i Ines Zimmermanns situation er underlagt dette kriterium, mens de i UStG's § 4, nr. 18, omhandlede enheder ikke er.

84. Den tyske regering har hævdet, at betingelsen i UStG's § 4, nr. 16, skal sikre, at tjenesteyderen rent faktisk er et organ af almennyttig karakter, og har til formål at sidestille denne med offentlige organisationer. Ifølge regeringen er formålet med de pågældende regler at bruge afgiftsfritagelsen til at få borgere med i sygekassen.

85. Selv om jeg finder dette forståeligt, mener jeg dog stadig, at der bør gælde de samme regler for begge grupper af afgiftspligtige personer [i henhold til § 4, nr. 16, litra e), og § 4, nr. 18)].

86. Som Domstolen fastslog i dommen i sagen Rank Group, »[skal p]rincippet om afgiftsneutralitet [...] fortolkes således, at en forskellig momsmæssig behandling af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugers synspunkt, og som tilfredsstiller de samme behov hos denne, er tilstrækkeligt til at udgøre en tilsidesættelse af dette princip. En sådan tilsidesættelse forudsætter således ikke, at der derudover dokumenteres en faktisk konkurrence mellem de omhandlede tjenesteydelser eller en konkurrencefordrejning på grund af den forskellige behandling« (54).

87. Endelig har den forelæggende ret korrekt gjort opmærksom på, at der ikke findes bestemmelser i sjette direktiv, som giver en medlemsstat mulighed for at gøre afgiftsfritagelsen for ens tjenesteydelser afhængig af, om tjenesteyderen er et bestemt forbund eller medlem af et sådant forbund.

88. Afslutningsvis vil jeg bemærke, at, hvis Tyskland vælger at indføre regler for anerkendelsen af organisationer som foretagender af almennyttig karakter – selv om det klart fremgår af retspraksis, at sjette direktiv ikke kræver, at en sådan anerkendelse meddeles efter en formel procedure, eller at den er udtrykkeligt fastsat i nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter (55) – er der ikke noget til hinder herfor. Disse regler skal dog være i overensstemmelse med

princippet om afgiftsneutralitet.

89. Det fremgår af ovenstående bemærkninger, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for anvendelsen af den i hovedsagen omtvistede betingelse (56), hvis de samme tjenesteydelser, ifølge de gældende nationale bestemmelser, behandles som afgiftsfrie på andre betingelser, såfremt de leveres af officielt anerkendte forbund, der udøver frivilligt samfundsarbejde, og selskaber, personsammenslutninger og aktivmasser, som tjener det frivillige samfundsarbejde, og som er medlem af et socialt forbund.

IV – Forslag til afgørelse

90. På baggrund af det anførte mener jeg, at de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål bør besvares således:

»1) Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, kan i princippet gøre afgiftsfritagelse for ydelser vedrørende ambulant pleje af syge og plejetrængende personer betinget af, at plejeudgifterne for så vidt angår disse foretagender 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.

Dette kriterium må dog kun anvendes, for så vidt som det er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

2) Princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for anvendelse af dette kriterium, såfremt identiske eller ensartede tjenesteydelser i henhold til gældende nationale bestemmelser fritages fra afgift efter forskellige betingelser, som det er tilfældet i hovedsagen.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Udtalt af Lord Justice Sedley i dommen i sagen Royal & Sun Alliance Insurance Group plc mod Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA) 54. Jeg vil dog tilføje, at vanskelighederne forbundet med anvendelsen og fortolkningen af systemet ofte ikke skyldes selve momsen, men er resultat af forsøg på at lege med den.

3 – 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).

4 – Herefter »den i hovedsagen omtvistede betingelse«.

5 – § 37 i femte bog i Sozialgesetzbuch (Tysklands sociale lovbog, herefter »SGB V«) i den dagældende affattelse (af 20.12.1988, del 1, s. 2477).

6 – SGB V's § 53-56.

7 – SGB V's § 38.

8 – Momsansættelse for 1993 og 1994 af 27.4.1999.

9 – Den tyske regering har henvist til dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 53 og 41 ff., og af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 57 ff. Den har ligeledes henvist til dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s.

12911, præmis 72 ff.

10 – Betingelsen om, at 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.

11 – Dom af 10.6.2010, sag C-86/09, Sml. I, s. 5215, præmis 29. Jf. analogt bl.a. dom af 23.5.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 17, af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 54, og af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

12 – Nu artikel 132 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

13 – Jf. dommen i sagen Future Health Technologies, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 30. Jf. analogt bl.a. dom af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis, samt Eulitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis. Jf. desuden dom af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene A/S, Sml. I, s. 5053, præmis 25 og 26.

14 – Jf. Eulitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 42. Jf. i denne henseende dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 16-20, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 23; og Haderer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 19.

15 – Det bemærkes, at den tilsvarende bestemmelse i den engelske version af direktiv 2006/112, nemlig artikel 132, stk. 1, litra g), ikke længere anvender ordet »charitable«, men i stedet omhandler »bodies recognised by the Member State concerned as being *devoted to social wellbeing*« (min fremhævelse).

16 – Jf. dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 35 ff., og Gregg-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 17 ff.

17 – Jf. Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 64 og 81, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 49, dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 42, og dommen i sagen CopyGene A/S, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 63.

18 – Jf. Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 65, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 50.

19 – Jf. bl.a. dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 22-24 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 26.

20 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 54, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 51.

21 – Jf. i denne henseende Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 56, Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 69, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 52, og L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 48.

22 – Jf. bl.a. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 30, dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 22, og af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 41 og 54, dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 47, og af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 66.

23 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 57 og 58, Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 72 og 73, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 53 [vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)]; og L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 53 [vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)].

24 – På originalsproget »[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern«. Jf. Bundestags-Drucksache 12/1506, s. 178, sammenholdt med s. 65.

25 – Der er her henvist til Bundesfinanzhofs dom af 24.1.2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt 2008*, del II, s. 643, under II. I.c., der henviser til Bundesverfassungsgerichts kendelse af 31.5.2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift 2007*, s. 3628.

26 – Nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 55.

27 – Jf. f.eks. dom af 7.5.1998, sag C-124/96, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 2501, hvor Domstolen i alt væsentligt fastslog, at det ikke fremgår af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led, at en medlemsstat kan ændre bestemmelsens anvendelsesområde, såfremt den underkaster fritagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), en eller flere af de betingelser, der er fastsat i bestemmelsens stk. 2, litra a). Endvidere udelukker artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), at fritagelsen begrænses til private sportsorganer af social karakter, som opkræver medlemsbidrag eller kontingent, der ikke overstiger et bestemt beløb, uden at tage hensyn til den enkelte sportsaktivitets art eller særlige omstændigheder.

28 – Nævnt ovenfor i fodnote 17.

29 – Ibidem.

30 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 54, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 51.

31 – Det skal her bemærkes, at grænsen på 2/3 i mellemtiden er blevet nedsat til 40%.

32 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 57 ff., Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 72 ff., og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 53 og 41 ff.

33 – Nævnt ovenfor i fodnote 17.

34 – Fastsat i § 4, nr. 16, litra c), i UStG 1980/1991/1993.

35 – Især § 41 ff.

36 – Samt i UStG's § 4, nr. 16, litra b), c) og d).

37 – Jf. L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 50.

38 – UStG's § 4, nr. 18.

39 – Jf. bl.a. dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 27, og Gregg-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 19.

40 – Jf. dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 67 og den deri nævnte praksis.

41 – Jf. bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 41, dommen i sagen CopyGene A/S, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 64, og dom af 28.1.2012, forenede sager C-259/10 og C-260/10, Rank Group, Sml. I, s. 10947, præmis 61. Jf. desuden dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 55.

42 – Jf. dom af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 37.

43 – Jf. analogt Fischer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 27, og dommen i sagen Linneweber og Akritidis, nævnt ovenfor i fodnote 42, præmis 24.

44 – Nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 30. Jf. i denne retning Gregg-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 20.

45 – Jf. dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt ovenfor i fodnote 22, præmis 20.

46 – Nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 50.

47 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 57, Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 74, og dommen i sagen CopyGene A/S, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 65.

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Bundesfinanzhofs dom af 24.1.2008 i Czukas-sagen, V R 54/06, gik dog i en anden retning.

49 – Kurzinformation Umsatzsteuer nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 – Nævnt ovenfor i fodnote 17.

51 – Samt selskaber, personsammenslutninger og aktivmasser, som tjener det frivillige samfundsarbejde, og som er medlem af et socialt forbund.

52 – Jf. bl.a. L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 31.

53 – Dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 30. Jf. desuden Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 43 [vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c)], dommen i sagen D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 58 [artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)], og L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 25 [artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c)].

54 – Nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 36.

55 – Jf. Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 67.

56 – Dvs. såfremt en medlemsstat – i forbindelse med anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) – gør afgiftsfritagelse for ydelser vedrørende ambulant pleje af syge og plejetrængende personer betinget af, at *plejeudgifterne for så vidt angår disse foretagender 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.*