

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JAN MAZÁK

föredraget den 19 juli 2012(1)

Mål C-174/11

Finanzamt Steglitz

mot

Ines Zimmermann

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG – Mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 A.1 g – Tjänster som är kopplade till socialt bistånd och socialförsäkring och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer – Nationella bestämmelser för tjänster avseende ambulerande vård enligt vilka undantag från skatteplikt inte är tillämpliga när vården tillhandahålls av vissa organisationer som har erkänts av staten eller av medlemmar i sådana organisationer”

1. När mervärdesskatt infördes var den ursprungligen tänkt som en enkel skatt på tillhandahållande av varor och tjänster. Man kan emellertid påstå att mervärdesskattesystemet och vissa av dess regler har visat sig vara ganska komplicerade. En domare i Court of Appeal (England & Wales) har sagt att ”bortom den vanliga världen ... ligger [mervärdesskatte]världen, ett slags fiskal temapark där faktiska och rättsliga realiteter är upphävda eller förvrängda”.(2)
2. I det aktuella målet har Bundesfinanzhof begärt vägledning angående tolkningen av artikel 13 A.1 g och/eller 13 A.2 a i rådets sjätte direktiv.(3) Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Ines Zimmermann och Finanzamt Steglitz (skattemyndigheten i Steglitz, nedan kallad Finanzamt) gällande mervärdesskatt för åren 1993 och 1994.
3. Domstolen har blivit ombedd att klargöra huruvida en medlemsstat – i samband med tillämpning av artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet – för undantag från skatteplikt beträffande tjänster som avser ambulerande vård av sjuka och vårdbehövande får uppställa som villkor att ”vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd”.(4)

4. Det framkommer, såsom jag här ska visa, framför allt allvarliga tveksamheter om huruvida ett villkor av detta slag är förenligt med principen om skatteneutralitet, såvida det inte tillämpas likadant för alla tillhandahållare av ambulerande vård.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

5. I artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

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

6. I artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet stadgas följande: ”För att ... [undantag enligt punkt 1 g] ... i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

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

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

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

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

B – Nationell rätt

7. Enligt 4 § punkt 16 e i Umsatzsteuergesetz av år 1993 (1993 års lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG), i den lydelse som gällde för de omtvistade åren (det vill säga åren 1993 och 1994), är följande transaktioner, som omfattas av 1 § punkt 1.1–1.3 UStG, undantagna från skatteplikt, nämligen ”transaktioner som är nära kopplade till verksamhet som bedrivs av ... en organisation som tillhandahåller ambulerande vård av personer som är sjuka eller i behov av omvårdnad, när

e) ... vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd”.

8. Enligt 4 § punkt 18.1 UStG är följande transaktioner undantagna från skatteplikt: ”tjänster som tillhandahålls av officiellt erkända frivilligorganisationer för allmän välfärd eller av samfund, föreningar eller fonder, som har som syfte att främja frivilligt arbete för allmän välfärd och är anslutna som medlemmar i en sådan frivilligorganisation, när

- a) operatören uteslutande och direkt verkar för allmännyttiga, välgörande eller kyrkliga ändamål,
- b) tjänsterna direkt gagnar den grupp av personer som, enligt stadgar, urkunder eller andra konstituerande bestämmelser, är mottagare, och
- c) ersättningen för tjänsterna är lägre än den genomsnittliga ersättningen till kommersiella företag för motsvarande tjänster.”

9. Den i 4 § punkt 16 e UStG föreskrivna tröskeln om två tredjedelar (nedan kallad tvåtredjedelströskeln) sänktes till 40 procent från och med den 1 januari 1995.

10. I 23 § Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung av år 1993 (tillämpningsförfordningen till lagen om mervärdesskatt, nedan kallad UStDV) förtecknas elva organisationer som har klassificerats som officiellt erkända välfärdsorganisationer i den mening som avses i 4 § punkt 18 UStG.

II – Faktiska omständigheter och tolkningsfrågor

11. Ines Zimmermann, som är sökande och vadesvarande i det nationella målet, bedriver en inrättning för ambulerande vård i Berlin. Hon är legitimerad sjuksköterska och arbetade år 1992 som sjuksköterska på en vårdcentral. Sedan början av år 1993 behandlade hon dessutom enskilda patienter på frilansbasis. Den 1 juni 1993 inregistrerade hon en verksamhet för ambulerande vård. Enligt hennes anmälan härom av den 27 augusti 1993 omfattades hon från och med den 1 oktober 1993 av socialförsäkringssystemet vad gällde hemtjänst(5), vård i hemmet(6) och hushållsskötsel(7). I mervärdesskattedeklarationerna för de omtvistade åren redovisade hon sina transaktioner som undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG.

12. Finanzamt, motpart och klagande i det nationella målet, konstaterade år 1999 att Ines Zimmermann (tillsammans med sin personal) hade behandlat 76 personer under år 1993. Av dessa var 52 personer (68 procent) privata patienter. Finanzamt beslutade därefter att inte medge undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG för de tjänster som Ines Zimmermann hade tillhandahållit under år 1993. Som skäl angavs att enligt denna bestämmelse krävdes att kostnaderna i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del hade burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.

13. Finanzamt medgav inte heller undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG för de tjänster som Ines Zimmermann hade tillhandahållit under år 1994, eftersom denna bestämmelse hänförde sig till föregående års förhållanden. Undantaget från skatteplikt enligt 4 § punkt 14 var emellertid tillämpligt såvitt gällde den vård av terapeutiskt slag som Ines Zimmermann hade tillhandahållit. Finanzamt uppskattade andelen sådana tjänster till en tredjedel.(8)

14. Sedan Ines Zimmermann hade begärt omprövning utan framgång, väckte hon talan mot Finanzamt. Under handläggningen av målet, som avsåg en direkt talan, inkom hon med en till henne adresserad skrivelse av den 19 oktober 2005 från Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (Berlins hälso-, social- och konsumentförvaltning). I skrivelsen anfördes följande: "... Det intygas att de tjänster och åtgärder som Ni tillhandahöll och utförde inom hemtjänsten var av samma slag som de som utfördes vid vårdenheter (sociala enheter) tillhöriga Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege [förbund för frivilligorganisationer som arbetar för allmän välfärd] i Berlin. Beskrivningen av de privata tjänstetillhandahållarnas uppgifter är i fråga om urval och innehåll identisk med beskrivningen av den verksamhet som utfördes vid frivilligorganisationernas sociala enheter. Enligt vad som framkommit föreligger denna

överensstämmelse sedan åtminstone år 1988. Det bör påpekas att från och med den 1 januari 1992 krävs för undantag från mervärdesskatteplikt att vissa villkor i 4 § punkt 16 e UStG är uppfyllda. Myndigheten varken kan eller vill uttala sig om huruvida dessa villkor är uppfyllda. Bortsett från denna bestämmelse görs emellertid bedömningen att Ni och Er verksamhet skulle ha erkänts som en välgörenhetsorganisation i den mening som avses i socialförsäkringslagstiftningen.”

15. Finanzgericht biföll talan i huvudsak. Domstolen anförde som skäl att Ines Zimmermanns transaktioner under det omtvistade året 1993, fram till den 1 oktober, var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 14.1 UStG i den del tjänsterna var av terapeutisk karaktär. Finanzgericht uppskattade andelen sådana tjänster till 75 procent på grundval av de beräkningar som Ines Zimmermann hade gett in under målets handläggning.

16. Enligt Finanzgericht hade Ines Zimmermann rätt till undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG för tiden den 1 oktober 1993 till den 31 december 1994. För denna tidsperiod bedömdes nämligen åtminstone två tredjedelar av verksamheten hänförlig till personer, för vilka vård- och omsorgskostnaderna helt eller till övervägande del hade burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd. Bestämmelsen i 4 § punkt 16 e UStG skulle, i överensstämmelse med direktivet, tolkas på så sätt att endast tid från och med oktober 1993 var relevant.

17. Finanzamt gjorde i sitt överklagande gällande att 4 § punkt 16 e UStG hade åsidosatts. Myndigheten yrkade att Bundesfinanzhof skulle upphäva det tidigare beslutet och avslå Inez Zimmermanns talan i den del Finanzgericht, med stöd av 4 § punkt 16 e UStG, hade bifallit den för tiden den 1 oktober 1993 till den 31 december 1994. Ines Zimmermann yrkade att Bundesfinanzhof skulle ogilla överklagandet.

18. Mot denna bakgrund har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ger artikel 13 A.1 g och/eller 13 A.2 a i [sjätte direktivet] nationella lagstiftare rätt att, för undantag från skatteplikt beträffande tjänster som avser ambulerande vård av personer som är sjuka eller i behov av omvårdnad, uppställa som villkor att ’vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd’ (4 § punkt 16 e [UStG])?”

2) Är det med hänsyn till principen om skatteneutralitet av betydelse för svaret på denna fråga att nationella bestämmelser medger undantag från skatteplikt för liknande tjänster på andra villkor, när dessa utförs av officiellt erkända frivilligorganisationer för allmän välfärd eller av samfund, föreningar eller fonder, som har som syfte att främja frivilligt arbete för allmän välfärd och är anslutna som medlemmar i sådan frivilligorganisation (4 § punkt 18 [UStG])?”

III – Bedömning

A – Parternas huvudargument

19. Ines Zimmermann har upplyst att allmännyttiga organisationer (välgörenhetsorganisationer) och vinstdrivande organisationer konkurrerar på marknaden för inrättningar för ambulerande vård. Hon har anfört att en bestämmelse av sådant slag som det ifrågavarande villkoret i det nationella målet är till för att säkerställa kontrollen av de priser som har godkänts av medlemsstatens myndigheter, och se till att följande villkor är uppfyllda: i) de kostnader som har burits av en socialförsäkringsmyndighet eller en social myndighet motsvarar överenskomna tariffer och ii) de kostnader som har burits av en socialförsäkringsmyndighet i princip är lägre än de avgifter som

privata patienter eller privata försäkringsbolag har debiterats.

20. Ines Zimmermann har i huvudsak uppgett att de nationella domstolarna – vid bedömningen av huruvida det föreligger en olaglig snedvridning av konkurrensen – har att fastställa huruvida tjänster, som är identiska eller liknar varandra, sett ur patientens eller den slutliga konsumentens perspektiv, har behandlats olika i skattehänseende. Tillhandahållarens person, rättsliga form och kvalifikationer ska i detta sammanhang sakna betydelse.

21. Den tyska regeringen har anfört att den tyska lagstiftningen angående officiellt erkännande av en organisation som välgörenhetsorganisation tar vederbörlig hänsyn till följande aspekter, vilka anges i unionens rättspraxis(9), nämligen huruvida i) det finns särskilda legala bestämmelser, ii) den skattskyldiges verksamhet har allmännyttig karaktär, iii) andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett officiellt erkännande, iv) en stor del av kostnaderna för tjänsterna har burits av sjukförsäkringar eller andra socialförsäkringsorgan samt v) neutralitetsprincipen har följts vad gäller konkurrensneutralitet.

22. Enligt den tyska regeringen har gränserna för skönsmässig bedömning iakttagits beträffande principen om skattnöjdhetsneutralitet. I samband med artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet är det framför allt fråga om en tillämpning av likabehandlingsprincipen inom ramen för regelverket angående erkännande av en organisation som välgörenhetsorganisation i syfte att jämföra den med ett offentligt organ. Med hänsyn härtill ska neutralitetsprincipen inte ges den vanliga innebörden att tjänster som är identiska ska beskattas på samma sätt. Principen ska i stället anses innebära att identiska skattskyldiga personer ska vara skyldiga att följa samma villkor för att medges undantag från skatteplikt. Den tyska regeringens uppfattning är vidare att det är tillåtet för en medlemsstat att ha en bestämmelse angående erkännande av en organisation som välgörenhetsorganisation, vilken leder till en snedvridning av konkurrensen på bekostnad av privata bolag.

23. Den tyska regeringen har mot bakgrund härav anfört att de tyska bestämmelserna om erkännande av en organisation som välgörenhetsorganisation inte behandlar identiska skattskyldiga personer olika, i och med att det är allmänt godtaget att 4 § punkt 18 UStG – till skillnad från punkt 16 samma paragraf – är tillämplig endast på icke vinstdrivande juridiska personer, vilkas välgörenhetskaraktär har officiellt erkänts. Bestämmelserna uppställer endast olika villkor för olika skattskyldiga personer, för vilka gäller skilda materiella och rättsliga villkor.

B – *Analys*

1. Den första frågan

24. Den hänskjutande domstolen har till att börja med, utan någon som helst tvekan, slagit fast att de villkor som anges i 4 § punkt 16 e UStG inte är uppfyllda i det nu aktuella målet.

25. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker om huruvida den slutsatsen är korrekt med hänsyn till sjätte direktivet.

26. Den beslutade därför att i sin första fråga begära att domstolen ska ta ställning till huruvida det är förenligt med artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet att, för undantag från skatteplikt beträffande tjänster avseende ambulerande vård som tillhandahålls av privata organisationer, uppställa villkor av sådant slag som är aktuellt i det nationella målet.(10)

27. Jag ska börja med att redogöra för relevant rättspraxis, som redan är ganska omfattande. Den utgör en nödvändig bakgrund för att bedöma tolkningsfrågorna.

28. Domstolen erinrade nyligen i domen i målet Future Health Technologies(11) om att "avsikten med undantagen i artikel [13 A i sjätte direktivet(12)] inte är att de ska omfatta alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de verksamheter som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse".

29. Det följer också av den rättspraxis som avser sjätte direktivet att de uttryck som används för att bestämma undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av varor och tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.(13)

30. Domstolen har vidare erinrat om att reglerna för tolkning av undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet är tillämpliga på de specifika villkor som måste vara uppfyllda för att dessa undantag ska gälla, i synnerhet dem som rör egenskaper eller identiteten hos den näringsidkare som tillhandahåller de tjänster som är undantagna från skatteplikt.(14)

31. Domstolen har således redan slagit fast att bestämmelsen i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet om undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som är kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring ska tolkas så att uttrycket "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga"(15) inte utesluter privata enheter som drivs i vinstsyfte såsom, till exempel, fysiska personer som driver "företag".(16)

32. Villkoren och formerna för erkännande av en icke offentligrättslig organisation som välgörenhetsorganisation preciseras inte i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till organisationer som begär det.(17)

33. Angående införandet av nationella bestämmelser på detta område sägs vidare i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet följande: "[f]ör att undantagen enligt punkt 1 ... g ... i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera ... av ... [de] villkor" som anges i bestämmelsen.(18)

34. Även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet ska fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dem och förhindra skatteflykt, skatteundandragande och eventuellt missbruk, framgår det klart av rättspraxis att dessa villkor inte kan avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt.(19)

35. Det följer vidare av rättspraxis(20) att medlemsstaterna enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida de ska erkänna en icke offentligrättslig organisation som välgörenhetsorganisation.

36. När en skattskyldig person har ifrågasatt riktigheten av att en organisation har erkänts som välgörenhetsorganisation, ankommer det emellertid på den nationella domstolen att pröva huruvida de behöriga myndigheterna, vid tillämpning av unionsrättsliga principer och särskilt principen om likabehandling, har hållit sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.(21)

37. I detta sammanhang utgör principen om skatteneutralitet hinder för bland annat att liknande

och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.(22) Denna princip utgör i själva verket mervärdesskattens logiska fundament. Det framgår av begäran om förhandsavgörande och är inte heller ifrågasatt, att de tjänster som Ines Zimmermann tillhandahöll, åtminstone sedan den 1 oktober 1993, i huvudsak var av samma slag som de tjänster som är automatiskt undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 18 UStG.

38. Slutligen framgår av rättspraxis att det ankommer på de nationella myndigheterna att ta hänsyn till flera olika omständigheter, när de, i enlighet med gemenskapsrätten och med förbehåll för de nationella domstolarnas prövningsrätt, fastställer huruvida privaträttsliga inrättningar ska erkännas för tillämpning av undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Bland dessa omständigheter kan nämnas att den skattskyldiges verksamhet har allmännyttig karaktär samt att andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande. Myndigheterna ska även beakta *den omständigheten att kostnaderna för behandlingen i fråga till stor del bärs av sjukkassor som är inrättade enligt lag eller av andra socialförsäkringsorgan*.(23)

39. Bestämmelsen i 4 § punkt 16 e UStG infördes i tysk lagstiftning i syfte att "förbättra välfärdsorganisationen beträffande vården av sjuka och omvårdnaden av hjälpbehövande".(24) Den i bestämmelsen föreskrivna två tredjedelströskeln är avsedd att säkerställa att skattefördelen påtagligt bidrar till att lätta socialförsäkringsorganens börda.(25)

40. Det står därför klart att 4 § punkt 16 e ska tolkas i överensstämmelse med artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, enligt vilken tillhandahållande av där angivna tjänster ska utföras av "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga".

41. Utöver den rättspraxis som omnämndes i punkt 38 ovan, har domstolen i domen i målet L.u.P.(26) anförat att artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet utgör hinder för nationella bestämmelser, enligt vilka det för undantag från skatteplikt för medicinska analyser, som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning, uppställs som villkor att de utförts under medicinsk övervakning. Domstolen uttalade emellertid vidare att *artikel 13 A.1 b inte utgör hinder för att det i nationella bestämmelser som villkor för undantag från skatteplikt för sådana analyser uppställs att minst 40 procent av analyserna avser personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan*.

42. Det följer av denna rättspraxis att sådana villkor, som är baserade på en särskild definition av gruppen tjänstemottagare, ska bedömas mot bakgrund av artikel 13 A.1 i sjätte direktivet.

43. Enligt min mening gäller problemet i det nu aktuella målet framför allt huruvida Förbundsrepubliken Tyskland har överskridit gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt sjätte direktivet(27) genom att, för undantag enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, uppställa villkor av det slag som anges i 4 § punkt 16 UStG.

44. Den hänskjutande domstolen har anförat att ett av problemen med att tolka unionsrätten gäller huruvida två tredjedelströskeln i 4 § punkt 16 e UStG ska baseras på artikel 13 A.1 g eller på artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet.

45. Det ifrågavarande villkoret i det nationella målet är något annorlunda än det villkor som var i fråga i domen i målet L.u.P.(28) Villkoret i det nationella målet baseras inte enbart på sammansättningen av gruppen tjänstemottagare, utan enligt detta krävs även att vård- och läkemedelskostnaderna för en viss minsta andel av mottagarna helt eller "till övervägande del" har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.

46. Den tyska bestämmelsen i fråga skulle, åtminstone teoretiskt, kunna tolkas så att den också innehåller ett villkor om pris. Ett sådant villkor ska bedömas separat enligt artikel 13 A.2 a

tredje strecksatsen i sjätte direktivet. Jag anser emellertid, i motsats till Ines Zimmermann och den tyska regeringen, att denna bestämmelse inte är relevant för att avgöra det nationella målet. Mot bakgrund av att den hänskjutande domstolen inte har ansett det nödvändigt att göra en mera ingående bedömning i saken, har kommissionen rätt i att en separat analys av artikel 13 A.2 skulle framstå som konstlad och under alla omständigheter onödig för att avgöra det nu aktuella målet. Dessutom handlar det nationella målet överhuvudtaget inte om prissättningsfrågor.

a) Huruvida gränserna för medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning har iakttagits – tvåtredjedelströskeln

47. Såsom jag anförde ovan i punkt 41 godtog domstolen i domen i målet L.u.P.(29) att artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet inte utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för undantag från skatteplikt för medicinska analyser uppställs som krav att minst 40 procent av analyserna avser personer som är försäkrade hos ett försäkringsorgan. Domstolen fann att denna reglering föll inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida de ska erkänna en organisation som välgörenhetsorganisation.(30)

48. Jag anser att domstolen därmed redan har slagit fast att bestämmelser som stadgar ett visst tröskelvärde (till exempel två tredjedelar) i princip är rättsenliga i detta sammanhang. Jag instämmer med kommissionen om följande. Bortsett från att tvåtredjedelsvillkoret i det nu aktuella målet gäller ett annat socialt system (socialt bistånd), skiljer det sig i relevanta delar inte från det villkor som domstolen tog ställning till i domen i målet L.u.P., annat än på en enda punkt. Skillnaden gäller den föreskrivna andelen tjänstemottagare för vilka de sociala systemen ska bära kostnaderna helt eller till övervägande del.

49. Jag anser därför att ett fastställande av tröskeln till två tredjedelar omfattas av medlemsstaternas behörighet att uppställa villkor för att erkänna en viss enhet som välgörenhetsorganisation.(31)

50. Den tyska lagstiftaren har genom tvåtredjedelströskeln valt en procentsats som, enligt min mening, säkerställer att tjänstetillhandahållare blir integrerade på en tillfredsställande nivå i socialförsäkringssystemet. Detta gör det i sin tur möjligt att slå vakt om tillhandahållarnas välgörenhetskaraktär och betrakta deras tjänster som (tillräckligt) nära kopplade till socialtjänst och socialförsäkring.

51. Det bör tilläggas att domstolen varje gång den har behandlat sjukförsäkringskostnadsansvar som villkor för att en organisation ska erkännas officiellt, även har tagit upp frågan huruvida kostnaderna "till stor del" bärs av sjukförsäkringssystemet.(32) Det förefaller därför som om man i tysk lagstiftning, inom ramen för det tillåtna utrymmet för skönsmässig bedömning, har valt ett enkelt och ändamålsenligt tröskelvärde.

b) Huruvida medlemsstatens gränser för dess utrymme för skönsmässig bedömning har iakttagits – det föregående kalenderåret

52. Jag instämmer inledningsvis med kommissionen om att hänvisningen till det föregående kalenderåret skapar en rad svårigheter. Valet av föregående kalenderår innebär givetvis ett visst mått av bristande precision i och med att detta år inte är det år under vilket transaktionerna utfördes.

53. Det är emellertid tillräckligt att konstatera att den omständigheten att tvåtredjedelströskeln hänför sig till "det föregående kalenderåret" inte innebär att gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning har överskridits.

54. Det är å ena sidan möjligt att hävda att denna slutsats stöds av att domstolen i domen i målet L.u.P.(33) hänvisade till samma slags villkor och inte någonstans i domen ifrågasatte referensen till "det föregående kalenderåret" i bestämmelsen angående den i det målet aktuella gränsen om 40 procent(34). Det är å andra sidan riktigt att domstolen i domen i målet L.u.P.(35) inte *uttryckligen* kommenterade villkoret i 4 § punkt 16 c UStG om att gränsen om 40 procent skulle vara uppnådd under "det föregående kalenderåret".
55. Oavsett hur det förhåller sig härmed, delar jag den tyska regeringens och kommissionens uppfattning, att till stöd för hänvisningen till det föregående kalenderåret i 4 § punkt 16 e UStG talar att den överensstämmer med rättssäkerhetsprincipen och dessutom har uppenbara praktiska fördelar.
56. Det skulle bli besvärligt om skattskyldiga personer kontinuerligt refererade till det löpande året. Om så var fallet, skulle de skattskyldiga personerna inte veta, och skulle inte heller kunna veta, huruvida de utförde en tjänst som var undantagen från skatteplikt, när de tillhandahöll tjänsten, utom när de kände till vilken andel av kostnaderna för det löpande året som skulle bäras av sjukkassor som är inrättade enligt lag eller av socialförsäkringsorgan.
57. Det synsätt som jag förespråkar här stöds även av den hänskjutande domstolen, som i sin begäran om förhandsavgörande har anfört att inriktningen på omständigheterna under det föregående kalenderåret i 4 § punkt 16 e(36) syftar till att garantera rättssäkerheten. Ställningstagandet kan baseras på unionsrätten. Enligt den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet nämns "enkel tillämpning" som ett av syftena.
58. Det följer av vad som anförts ovan att artikel 13 A.1 g i princip ger nationella lagstiftare rätt att, för undantag från skatteplikt beträffande tjänster som avser ambulerande vård av sjuka eller omsorgsbehövande, uppställa som villkor att vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.
59. Faktum kvarstår emellertid att detta villkor endast kan tillämpas i den mån det är förenligt med principen om skatteneutralitet. Den hänskjutande domstolen tar specifikt upp denna problemställning i sin andra tolkningsfråga.(37)
2. Den andra tolkningsfrågan
60. Den hänskjutande domstolen önskar i sin andra fråga få klarlagt huruvida det, med hänsyn till principen om skatteneutralitet, är relevant för svaret på den första frågan, att nationell lagstiftning behandlar samma slags tjänster som undantagna från skatteplikt enligt annorlunda villkor, när de utförs av officiellt erkända frivilligorganisationer för allmän välfärd eller av samfund, föreningar eller fonder, som har som syfte att främja frivilligt arbete för allmän välfärd och är anslutna som medlemmar i en sådan frivilligorganisation.(38)
61. Det står till att börja med klart att principen om skatteneutralitet ingår i det gemensamma mervärdesskattesystemet(39) och rentav utgör en grundläggande princip i detta.(40)
62. Jag vill erinra om att principen om skatteneutralitet är avsedd att på mervärdesskatteområdet återspegla den allmänna principen om likabehandling.(41)

63. Det bör här påpekas att likabehandlingsprincipen, som numera är inskriven i artikel 20 i Europeiska unionens stadga, är en allmän princip i unionsrätten och att principen om skatteneutralitet helt enkelt utgör ett konkret uttryck för denna princip.
64. Domstolen har redan haft anledning att slå fast att nationella bestämmelser avseende villkor för undantag från skatteplikt enligt sjätte direktivet, vilka strider mot principen om skatteneutralitet, inte får tillämpas.(42)
65. I rättspraxis har även klargjorts att medlemsstaterna ska iaktta principen om skatteneutralitet, när de utövar sin behörighet enligt artikel 13 A.1 g att fastställa villkor för undantag från skatteplikt och således bestämma huruvida transaktioner är eller inte är mervärdesskattepliktiga.(43)
66. Domstolen erinrade i domen i målet Kügler om att principen om skatteneutralitet utgör hinder bland annat för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende. Domstolen anförde vidare, att nämnda princip följaktligen åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag från skatteplikt som har föreskrivits för sjukvårdande behandling i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.(44)
67. Vidare slås i rättspraxis fast att principen om skatteneutralitet utgör hinder bland annat för att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende, varför sådana varor eller tjänster ska beskattas med en enhetlig skattesats.(45)
68. Av domstolens uttalande i domen i målet L.u.P.(46) framgår att principen om skatteneutralitet kräver att det för samtliga kategorier av privaträttsliga inrättningar som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet uppställs samma villkor för att de ska erkännas för tillhandahållande av liknande tjänster.
69. Till sist ankommer det uppenbarligen på den nationella domstolen(47) att kontrollera huruvida den nationella lagstiftningen överensstämmer med denna princip eller huruvida den tvärtom begränsar tillämpligheten av villkoren i fråga till vissa typer av inrättningar och undantar andra.
70. Det står emellertid klart redan av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen lutar åt ståndpunkten att denna princip inte har iakttagits i det nu aktuella målet.
71. Jag kan inte annat än instämma i den hänskjutande domstolens ståndpunkt, för vilken följande skäl anfördes. Mot bakgrund av kravet på skatteneutralitet i mervärdesskattehanseende – här i form av konkurrensneutralitet – borde Ines Zimmermann i princip inte ha vägrats undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet med motiveringen att den nationella lagstiftningen i 4 § punkt 16 e UStG, enligt den för de omtvistade åren gällande lydelsen, uppställde som villkor att vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret helt eller till övervägande del hade burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.
72. I begäran om förhandsavgörande anfördes att det av lagförarbetena till såväl 4 § punkt 16 e som 4 § punkt 18 UStG framgår att syftet var att införliva bestämmelserna i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet i den nationella lagstiftningen.
73. För tjänstetillhandahållare som omfattas av 4 § punkt 16 e UStG stadgas villkor för

undantag från skatteplikt beträffande vårdtjänster. Några sådana villkor uppställs dock inte i 4 § punkt 18 för konkurrenter som tillhandahåller liknande tjänster.

74. När vårdtjänster tillhandahålls av Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege är det för undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 18 UStG irrelevant huruvida vårdkostnaderna i en viss del av fallen har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd. Förhållandena under det föregående kalenderåret saknar också betydelse.

75. De organisationer som omfattas av 4 § punkt 18 UStG är med andra ord – i motsats till dem som omfattas av 4 § punkt 16 UStG – undantagna från mervärdesskatteplikt, oavsett hur gruppen tjänstemottagare är sammansatt.

76. Mot bakgrund av att det föreligger konkurrens mellan tjänstetillhandahållare av samma slag, står vi därför inför en situation där det för vissa organisationer enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet (de som omfattas av 4 § punkt 16 UStG) inte gäller samma villkor som för andra organisationer som tillhandahåller liknande tjänster (de som omfattas av 4 § punkt 18 UStG).

77. Det bör i detta sammanhang påpekas att Bundesfinanzhof i sin dom i målet L.u.P.(48), efter att ha mottagit domstolens svar på dess begäran om förhandsavgörande, helt riktigt kom fram till att de nationella bestämmelserna i 4 § punkt 14 och 4 § punkt 16 b och c UStG inte stod i överensstämmelse med unionsrättens princip om skatteneutralitet. Som skäl anfördes att det för samtliga kategorier av privaträttsliga inrättningar, i den betydelse som avses i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet, inte gällde samma villkor för att bli erkända som tillhandahållare av likadana tjänster.

78. Enligt min mening finns det inte någonting i de handlingar som domstolen har tillgång till, som tyder på att denna skillnad trots allt skulle kunna anses vara förenlig med principen om skatteneutralitet. Den tyska regeringens argumentation i detta avseende är inte övertygande.

79. Den tyska regeringen har i huvudsak anfört att det skulle vara tillåtet att tillämpa olika regler för olika skattskyldiga personer. I "Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10"(49) ("Kort information om mervärdesskatt nr 10") av den 13 maj 2005 har således Oberfinanzdirektion Düsseldorf, beträffande undantag från skatteplikt, uttalat att olika villkor gäller för tjänster avseende ambulerande vård. Det anges att undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 18 UStG kan medges även om villkoren enligt 4 § punkt 16 e UStG inte är uppfyllda.

80. Jag anser emellertid att denna uppfattning strider mot principen om skatteneutralitet och mot domstolens dom i målet L.u.P.(50) Det följer som en allmän regel av den principen och av rättspraxis att medlemsstaterna inte får tillämpa olika regler för olika skattskyldiga personer.

81. Den tyska regeringen har gjort gällande att offentligrättsliga institutioner kan behandlas annorlunda än privaträttsliga enheter. Det är emellertid viktigt att understryka – en omständighet som det var nödvändigt att klargöra vid förhandlingen och som senare bekräftades av den tyska regeringen – att de officiellt erkända frivilligorganisationerna för allmän välfärd,(51) som omnämns i 4 § punkt 18 UStG, regleras civilrättsligt och inte offentligrättsligt. De omfattas således inte av det särskilda undantaget från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 a, som gäller organ som regleras i offentlig rätt.

82. Undantagen i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har som ändamål att minska hälsovårdskostnaderna.(52) Genom undantagen tillförsäkras vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende. Detta leder i sin tur till åsyftade lägre kostnader för tjänsterna och ökad tillgänglighet för den enskilde.(53)

83. Syftet att minska hälsovårdskostnader motiverar obestridligen i princip införandet av ett

sådant tvåttredjedelsvillkor som har stadgats i 4 § punkt 16 e UStG. Jag anser emellertid (i likhet med kommissionen) att detta syfte inte förklarar varför personer i Ines Zimmermanns situation omfattas av villkoret, medan enheter som räknas upp i 4 § punkt 18 inte gör det.

84. Den tyska regeringen har anført att villkoret i 4 § punkt 16 UStG har som syfte att säkerställa att tillhandahållaren är en välgörenhetsorganisation och förtjänar att jämföras med offentliga organ. Regeringen har hävdatt att reglernas ändamål är att enskilda ska omfattas av sjukförsäkringssystemet.

85. Jag anser att dessa syften i och för sig är rimliga. Faktum kvarstår dock att samma regler borde gälla för båda grupperna av skattskyldiga personer (enligt 4 § punkt 16 e och 4 § punkt 18).

86. Domstolen har i domen i målet Rank Group uttalat följande: "Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts. För att ett sådant åsidosättande ska kunna konstateras krävs således inte att det dessutom fastställs att det föreligger faktisk konkurrens mellan de berörda tjänsterna eller att nämnda skillnad i behandling har medfört en snedvridning av konkurrensen."(54)

87. Slutligen har den hänskjutande domstolen korrekt påpekat att sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse som ger medlemsstaterna rätt att, för undantag från skatteplikt beträffande likadana tjänster, uppställa som villkor att tjänestetillhandahållaren är en viss organisation eller är medlem i en viss organisation.

88. Jag vill avslutningsvis anmärka följande. Det framgår klart av rättspraxis att det enligt sjätte direktivet varken krävs att ett erkännande som välgörenhetsorganisation ska ges i enlighet med ett formellt förfarande eller att ett sådant förfarande ska föreskrivas i nationella skattebestämmelser.(55) Om Förbundsrepubliken Tyskland ändå väljer att införa regler för erkännande av en organisation som välgörenhetsorganisation, kan den göra det. I så fall ska reglerna emellertid överensstämma med principen om skatteneutralitet.

89. Det följer av ovan angivna överväganden att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att tillämpa det ifrågavarande villkoret i det nationella målet(56), om samma tjänster, enligt de tillämpliga nationella bestämmelserna, undantas från skatteplikt på annorlunda villkor när de utförs av officiellt erkända frivilligorganisationer för allmän välfärd eller av samfund, föreningar eller fonder, som har som syfte att främja arbete för allmän välfärd och är anslutna som medlemmar i en sådan frivilligorganisation.

IV – Förslag till avgörande

90. Mot bakgrund härav föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Bundesfinanzhof på följande sätt:

1. Artikel 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ger i princip nationella lagstiftare rätt att, för undantag från skatteplikt beträffande tjänster som avser ambulerande vård av sjuka och omsorgsbehövande, uppställa som villkor att vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.

Detta villkor får endast tillämpas såvida det överensstämmer med principen om

skatteneutralitet.

2. Principen om skatteneutralitet utgör hinder för att tillämpa detta villkor, om identiska eller liknande tjänster, enligt gällande nationella bestämmelser, undantas från skatteplikt enligt annorlunda villkor, såsom är fallet i det nationella målet.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Uttalande av Lord Justice Sedley i domen i målet Royal & Sun Alliance Insurance Group plc mot Customs and Excise Commissioners (2001 STC 1476 CA 54). Jag vill emellertid tillägga att svårigheterna att tillämpa och tolka mervärdesskattebestämmelser ofta inte beror på själva bestämmelserna utan har att göra med försöken att kringgå dem.

3 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

4 – Nedan kallat det ifrågavarande villkoret i det nationella målet.

5 – 37 § band V Sozialgesetzbuch (den tyska socialförsäkringslagen, nedan kallad SGB V) av den 20 december 1988, del I, s. 2477, i sin lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.

6 – 53–56 §§ SGB V.

7 – 38 § SGB V.

8 – Beslut av den 27 april 1999 om mervärdesskatt för åren 1993 och 1994.

9 – Den tyska regeringen har hänvisat till dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 53 samt punkt 41 och följande punkter, dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 57 och följande punkter. Den har även hänvisat till dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 72 och följande punkter.

10 – Enligt vilket vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret ska i åtminstone två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del ha burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.

11 – Dom av den 10 juni 2010 i mål C-86/09 (REU 2010, s. I-5215), punkt 29. Se, analogt, särskilt dom av den 23 maj 1985 i mål 29/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 1661; svensk specialutgåva, volym 8, s. 221), punkt 17, dom av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services (REG 2003, s. I-13989), punkt 54, och dom av den 28 januari 2010 i mål C-473/08, Eulitz (REU 2010, s. I-907), punkt 26 och där angiven rättspraxis.

12 – Numera artikel 132 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

13 – Se domen i målet Future Health Technologies (ovan fotnot 11), punkt 30. Se, analogt, särskilt dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer (REG 2007, s. I-4841), punkt 18 och där angiven rättspraxis, dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (REG 2009, s. I-11079), punkt 25 och där angiven rättspraxis, liksom även domen i målet Eulitz (ovan fotnot 11), punkt 27 och där angiven rättspraxis. Se även dom av den 10 juni 2010 i mål C-

262/08, CopyGene A/S (REU 2010, s. I-5053), punkterna 25 och 26.

14 – Se domen i målet Eulitz (ovan fotnot 11), punkt 42. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkterna 16–20, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 23, och domen i målet Haderer (ovan fotnot 13), punkt 19.

15 – Observera att i den engelska versionen av motsvarande bestämmelse i direktiv 2006/112 – artikel 132.1 g – används inte längre ordet ”charitable” utan i stället hänvisas till ”bodies recognised by the Member State concerned as being *devoted to social wellbeing*” (min kursivering).

16 – Se domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 35 och följande punkter, och domen i målet Gregg (ovan fotnot 14), punkt 17 och följande punkter.

17 – Se domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkterna 64 och 81, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 49, dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I-5123), punkt 42, och domen i målet CopyGene A/S (ovan fotnot 13), punkt 63.

18 – Se domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkt 65, och domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 50.

19 – Se, bland annat, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkterna 22–24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory (REG 2006, s. I-12121), punkt 26.

20 – Se domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkt 54, och domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 51.

21 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkt 56, domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkt 69, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 52, och domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 17), punkt 48.

22 – Se, bland annat, domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkt 30, dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-3369), punkt 22, dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2003, s. I-12691), punkt 20, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkterna 41 och 54, dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkt 47, och dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna (REU 2011, s. I-831), punkt 66.

23 – Se (angående artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet) domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkterna 57 och 58, domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkterna 72 och 73, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 53, och (angående artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet) domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 17), punkt 53.

24 – I original: ”[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern.” Se *Bundestags-Drucksache* 12/1506, s. 178 jämförd med s. 65.

25 – Se dom av den 24 januari 2008 av Bundesfinanzhof, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, del II, s. 643, under II. I.c., med hänvisning till avgörande av den 31 maj 2007 av Bundesverfassungsgericht, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, s. 3628.

26 – Ovan fotnot 17, punkt 55.

27 – Jämför till exempel dom av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien (REG 1998, s. I-2501), i vilken domstolen fastslog följande. Av artikel 13 A.2 a tredje strecksatsen i sjätte direktivet framgår inte att en medlemsstat, genom att uppställa ett eller flera villkor som föreskrivs i artikel 13 A.1 m, kan ändra bestämmelsernas tillämpningsområde. Dessutom föreskrivs i artikel 13 A.2 a att undantaget för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning inte enbart kan gälla idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär som tar ut inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter som är lägre än eller lika stora som ett visst belopp, utan beaktande av arten av och de särskilda omständigheterna för varje idrottsaktivitet.

28 – Ovan fotnot 17.

29 – Idem.

30 – Se domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkt 54, och domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 51.

31 – Det bör påpekas att tvårtredjedelströskeln numera har sänkts till 40 procent.

32 – Se domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkt 57 och följande punkter, domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkt 72 och följande punkter, samt domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 53 samt punkt 41 och följande punkter.

33 – Ovan fotnot 17.

34 – Föreskriven i 4 § punkt 16 c i UStG 1980/1991/1993.

35 – Särskilt punkt 41 och följande punkter.

36 – Även i 4 § punkt 16 b–d UStG.

37 – Se domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 17), punkt 50.

38 – 4 § punkt 18 UstG.

39 – Se, bland annat, dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 27, och domen i målet Gregg (ovan fotnot 14), punkt 19.

40 – Se dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF (REG 2009, s. I-10413), punkt 67 och där angiven rättspraxis.

41 – Se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 41, domen i målet CopyGene A/S (ovan fotnot 13), punkt 64, dom av den 10 november 2011 i de förenade målen C-259/10 och C-260/10, Rank Group (REU 2011, s. I-10947), punkt 61. Se även dom av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 55.

42 – Jämför dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), punkt 37.

43 – Se, analogt, domen i målet Fischer (ovan fotnot 39) och domen i målet Linneweber och

Akritidis (ovan fotnot 42), punkt 24.

44 – Ovan fotnot 9, punkt 30. Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Gregg (ovan fotnot 14), punkt 20.

45 – Se dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam (REG 2001, s. I-7467), punkt 36, och domen i målet kommissionen mot Tyskland (ovan fotnot 22), punkt 20.

46 – Ovan fotnot 17, punkt 50.

47 – Jämför domen i målet Kügler (ovan fotnot 9), punkt 57, domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkt 74, och domen i målet CopyGene A/S (ovan fotnot 13), punkt 65.

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Dock motsatt utgång i Bundesfinanzhofs dom av den 24 januari 2008 i mål V R 54/06, Czukas.

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

50 – Ovan fotnot 17.

51 – Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

52 – Se, bland annat, domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 17), punkt 31.

53 – Domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 9), punkt 30. Se även (angående artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet) domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkt 43, (angående artikel 13 A.1 b) domen i målet D’Ambrumenil och Dispute Resolution Services (ovan fotnot 11), punkt 58, och (angående artikel 13 A.1 b och c) domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 17), punkt 25.

54 – Ovan fotnot 41, punkt 36.

55 – Se domen i målet Dornier (ovan fotnot 9), punkt 67.

56 – Det vill säga när en medlemsstat – i samband med tillämpning av undantagsbestämmelsen i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet – som villkor för undantag från skatteplikt för tjänster avseende ambulerande vård av dem som är sjuka eller i behov av omvårdnad stadgar att detta villkor är beroende av att *vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen har burits helt eller till övervägande del av socialförsäkringsorgan eller av sociala myndigheter.*