

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

15. november 2012 (\*)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og artikel 13, punkt A, stk. 2 – tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter – anerkendelse – betingelser, som ikke finder anvendelse på andre organer end offentligretlige – medlemsstaternes skønsbeføjelse – grænser – princip om afgiftsneutralitet«

I sag C-174/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 2. marts 2011, indgået til Domstolen den 13. april 2011, i sagen:

**Finanzamt Steglitz**

mod

**Ines Zimmermann,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af dommerne A. Rosas, som fungerende formand for Anden Afdeling, M. Ilešič, U. Löhmus (refererende dommer), A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. maj 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Ines Zimmermann ved Rechtsanwalt U. Behr
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. juli 2012,

afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Ines Zimmermann og Finanzamt Steglitz (kontor for offentlige finanser i Steglitz, herefter »Finanzamt«) vedrørende den merværdiafgift (herefter »moms«), som skyldes for kalenderårene 1993 og 1994.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, fastsætter:

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

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

[...]

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

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, bestemmer:

»a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra 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) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

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

#### *Tysk ret*

5 § 4 i Umsatzsteuergesetz 1993 (lov om omsætningsafgift 1993, herefter »UStG«) i den affattelse, som gjaldt i de omtvistede kalenderår, 1993 og 1994, bestemte:

»Følgende transaktioner [...] er fritaget for afgift:

[...]

16. transaktioner, der har nær tilknytning til drift af [...] foretagender til ambulante pleje af syge og plejetrængende personer, når

a) disse foretagender drives af offentligretlige juridiske personer eller

[...]

e) for så vidt angår [...] foretagender til ambulante 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 hjælpeorganer fuldt ud eller for den overvejende del.

[...]

18. ydelser, der leveres af de officielt anerkendte organisationer, som udfører frivillig velfærdspleje, og de juridiske personer, personsammenslutninger og aktivmasser, der tjener den frivillige velfærdspleje, og som er medlemmer af en velfærdsorganisation, når

a) disse aktører udelukkende og direkte tjener almene, velgørende eller kirkelige formål

b) ydelserne kommer den personkreds, der begunstiges ifølge vedtægterne, retsakten om oprettelse eller en anden retsstiftende handling, 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 [...]«

6 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%.

7 Det i UStG's § 4, nr. 18, omhandlede begreb »velfærdspleje« er i § 66, stk. 2, i Abgabenordnung (lov om afgifter) (BGBl. 1976 I, s. 613, og BGBl. 1977 I, s. 269) defineret på følgende måde:

»Velfærdspleje består i planlagt beskyttelse af trængende eller nødlidende personer i samfundets interesse, ikke med gevinst for øje. Denne beskyttelse kan udvides til at omfatte sundhedsmæssig, sædelig, uddannelsesmæssig og økonomisk velfærd, og den kan have til formål at forebygge eller afhjælpe en bestemt situation.«

8 I § 23 i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (bekendtgørelse af 1993 til gennemførelse af UStG, herefter »UStDV«) opregnes der 11 foreninger, der anses for officielt anerkendte velfærdsorganisationer i henhold til UStG's § 4, nr. 18).

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

9 Ines Zimmermann er uddannet sygeplejerske og var i 1992 ansat som leder af plejetjenesten i en social tjeneste (»Sozialstation«). Sideløbende med dette arbejde passede hun fra begyndelsen af 1993 selvstændigt enkelte patienter og anmeldte pr. 1. juni 1993 en ambulans 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. I sine omsætningsafgiftsangivelser for kalenderårene 1993 og 1994 angav Ines Zimmermann de af hende udførte transaktioner som momsfrige i henhold til UStG's § 4, nr. 16), litra e).

10 I 1999 fandt Finanzamt, at Ines Zimmermann, bistået af sit personale, i 1993 havde ydet pleje til i alt 76 personer, hvoraf 52 (svarende til 68%) var privatforsikrede. Finanzamt gav derfor i henhold til UStG's § 4, nr. 16), litra e), afslag på at fritage de af sagsøgeren i 1993 udførte ydelser for moms.

11 Finanzamt bemærkede, at udgifterne i henhold til denne bestemmelse i mindst 2/3 af tilfældene skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer fuldt ud eller for den overvejende del. Finanzamt afslog ligeledes, at de ydelser, som sagsøgeren havde udført i 1994, var afgiftsfrie i henhold til UStG's § 4, nr. 16), litra e), da denne bestemmelse tager hensyn til situationen i det forudgående kalenderår. Ifølge Finanzamt fandt den i UStG's § 4, nr. 14), fastsatte fritagelse imidlertid anvendelse, i det omfang Ines Zimmermann havde ydet pleje af terapeutisk karakter. Ved afgørelse af 27. april 1999 skønnede Finanzamt, at andelen af denne pleje udgjorde 1/3.

12 Efter en klage, som sagsøgeren ikke fik medhold i, anlagde hun en sag ved Finanzgericht til prøvelse af disse afgørelser. Under sagen fremlagde hun en erklæring, som den 19. oktober 2005 var blevet udfærdiget af forvaltningen for sundhed, sociale spørgsmål og forbrugerbeskyttelse i Berlin, hvoraf for det første fremgik, at Ines Zimmermann i hvert fald siden 1988 havde udført de samme ydelser og udøvet de samme aktiviteter som de plejetjenester (sociale tjenester), der henhører under ligaen af organisationer for frivillig velfærdspleje i Berlin (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege), og for det andet at såvel Ines Zimmermann som hendes virksomhed i socialretlig henseende var blevet anerkendt som et foretagende af almennyttig karakter.

13 Finanzgericht gav i det væsentlige sagsøgeren medhold. Den anførte, at de transaktioner, som Ines Zimmermann havde ydet i løbet af 1993 indtil den 1. oktober, var fritaget for afgift i henhold til UStG's § 4, nr. 14), første punktum, for så vidt som det drejede sig om pleje af terapeutisk karakter. Finanzgericht skønnede, at disse transaktioner udgjorde 75%.

14 For perioden fra den 1. oktober 1993 til den 31. december 1994 kan Ines Zimmermann ifølge Finanzgericht påberåbe sig fritagelsen i UStG's § 4, nr. 16), litra e). Finanzgericht fastslog, at fra dette tidsrum vedrørte mindst 2/3 af disse transaktioner personer, for hvis vedkommende plejeomkostningerne fuldt ud eller hovedsageligt var blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer. Finanzgericht var desuden af den opfattelse, at UStG's § 4, nr. 16), litra e), skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet, således at der kun kan tages hensyn til perioden fra og med oktober 1993.

15 Finanzamt har ved sin »revisionsanke« nedlagt påstand om, at Finanzgerichts afgørelse annulleres, og om, at Finanzamt frifindes, i det omfang Finanzgericht, for så vidt angik perioden

mellem den 1. oktober 1993 og den 31. december 1994, gav sagsøgeren medhold med henvisning til denne bestemmelse. Ines Zimmermann har nedlagt påstand om stadfæstelse.

16 Bundesfinanzhof finder i modsætning til Finanzgericht, at de i UStG's § 4, nr. 16), litra e), fastsatte betingelser ikke er opfyldt. Der består imidlertid tvivl om, hvorvidt grænsen på 2/3 kan støttes på sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), eller på samme artikels punkt A, stk. 2, litra a). Desuden har Domstolen i dom af 8. juni 2006, L.u.P. (sag C-106/05, Sml. I, s. 5123), ikke udtrykkeligt anerkendt den i UStG's § 4, nr. 16), litra c), fastsatte betingelse, hvorefter en grænse på 40% skal have været nået i løbet af det foregående år. I øvrigt er betydningen af princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet uklar i den foreliggende sag.

17 Med henblik på anvendelse af fritagelsen i UStG's § 4, nr. 18), der alene finder anvendelse på de 11 organer, som er opregnet i UStDV's § 23, og hvilke organer leverer ydelser, der svarer til eller er identiske med de af Ines Zimmermann leverede, er det nemlig af ringe betydning, at plejeudgifterne i et vist omfang er blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer. I denne forbindelse tages der heller ikke hensyn til situationen i det foregående kalenderår.

18 Bundesfinanzhof har på denne baggrund 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 ambulante 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 hjælpeorganer 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 afgiftsfri, såfremt de leveres af officielt anerkendte forbund, som udfører frivillig velfærdspleje og juridiske personer, personsammenslutninger og aktivmasser, som tjener det frivillige samfundsarbejde og er medlem af et socialt forbund ([UStG's] § 4, nr. 18)?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

19 Med sine spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og/eller artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), fortolket i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, er til hinder for, at momsfritagelsen for den ambulante pleje, som udføres af kommercielle tjenesteydere, underlægges en betingelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter de udgifter, der vedrører denne pleje, i det forudgående kalenderår i mindst 2/3 af tilfældene skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer fuldt ud eller for den overvejende del (herefter »den i hovedsagen anfægtede betingelse«), navnlig når denne betingelse ikke finder anvendelse på alle de personer, som leverer ydelser af den nævnte art.

20 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at såvel UStG's § 4, nr. 16), litra e), som UStG's § 4, nr. 18), i henhold til forarbejderne til nævnte lov tilsigter at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

21 Den i sidstnævnte bestemmelse fastsatte fritagelse finder anvendelse på tjenesteydelser og levering af goder, som dels har en »nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels »præsteres [...] af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den

pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

22 Det fremgår af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles moms-system. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de i nævnte artikel 13 fastsatte fritagelser, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning 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, og af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene, Sml. I, s. 5053, præmis 26).

23 Domstolen har i en sag, der bl.a. vedrørte en tidligere affattelse af UStG's § 4, nr. 16, tidligere fastslået, at ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, som yder ambulante pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, udgør tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) (jf. dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 8, 17, 44 og 61).

24 I den foreliggende sag er det ubestridt, at den ambulante pleje, som Ines Zimmermann har ydet, kan anses for at have en »nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Det tilkommer den nationale ret at efterprøve dette punkt under hensyn til den i denne doms præmis 22 og 23 anførte retspraksis.

25 Det fremgår af sagsakterne, og navnlig af den tyske regerings indlæg, at den i hovedsagen omhandlede betingelse vedrører anerkendelsen af den »almennyttig[e] karakter« for andre organer end de offentligretlige organer som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

26 Sidstnævnte bestemmelse præciserer hverken betingelserne eller vilkårene for nævnte anerkendelse (dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 49). Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse. Medlemsstaterne råder i denne forbindelse over en skønsbeføjelse (jf. i denne retning bl.a. Küglerdommen, præmis 54, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 49 og 51, samt dom af 9.2.2006, sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 23).

27 I denne sammenhæng tillader sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige at gøre indrømmelse af den i samme artikels stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de forudsætninger, der er nævnt i nævnte stk. 2, litra a), er opfyldt. Medlemsstaterne kan frit kræve disse fakultative forudsætninger supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af den omhandlede fritagelse (jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 38 og 50, og L.u.P.-dommen, præmis 43, samt dom af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 45).

28 Det følger heraf, at det i tvisten i hovedsagen i det væsentlige drejer sig om at afgøre, om Forbundsrepublikken Tyskland i forbindelse med fastsættelsen af rammerne for anerkendelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har overholdt grænserne for den skønsbeføjelse, som den råder over (jf. ligeledes analogt Küglerdommen, præmis 55).

29 Herom har den tyske regering gjort gældende, at Forbundsrepublikken Tyskland havde ret

til at fastsætte, at anerkendelsen af andre organer end offentligretlige i forbindelse med den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse reguleres udtømmende i den nationale skattelovgivning uden at indrømme de administrative myndigheder nogen skønsbeføjelse på området.

30 Det er i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, ganske vist tilladt at vedtage nationale regler om betingelserne og vilkårene for anerkendelse af den almennyttige karakter af andre organer end de offentligretlige (jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 50).

31 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at med henblik på at fastlægge de organer, hvis »almennyttig[e] karakter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal anerkendes i denne bestemmelses forstand, tilkommer det de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsatte i lovgivning eller administrativt, vedrører afgifter eller social sikring – den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed, den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer (jf. i denne retning Kügler-dommen, præmis 57 og 58, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 53; jf. ligeledes, analogt, dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 72 og 73, L.u.P.-dommen, præmis 53, samt CopyGene-dommen, præmis 65 og 71).

32 Afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kan desuden påberåbes af en afgiftspligtig person ved en national ret med henblik på at anfægte en national lovgivning, der er i strid med denne bestemmelse. Det tilkommer i et sådant tilfælde den nationale ret under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige person er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand (jf. Kügler-dommen, præmis 61).

33 Når en afgiftspligtig person således anfægter anerkendelsen, eller den manglende anerkendelse, af organet som et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), påhviler det de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har iagttaget grænserne for den ved denne artikel tildelte skønsbeføjelse under overholdelse af principperne i EU-retten, herunder navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning bl.a. Kügler-dommen, præmis 56, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 52 og 54, samt L.u.P.-dommen, præmis 48).

34 I den foreliggende sag har den forelæggende ret for det første rejst spørgsmålet om, hvorvidt to aspekter af den i hovedsagen anfægtede betingelse er lovlige i lyset af sjette direktiv, nemlig dels grænsen på 2/3, dels det forhold, at bedømmelsen af, om denne betingelse er opfyldt, ifølge denne rets fortolkning nødvendigvis skal vedrøre situationen, således som denne forelå under det foregående kalenderår (herefter »forpligtelsen til kun at tage hensyn til det foregående kalenderår«).

35 Hvad for det første angår grænsen på 2/3 bemærkes i overensstemmelse med den i denne doms præmis 31 anførte retspraksis, at den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, udgør et forhold, som skal tages i betragtning med henblik på at fastlægge de organer, hvis »almennyttig[e] karakter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), skal

anerkendes i denne bestemmelses forstand.

36 I sammenhæng med den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse har Domstolen under disse omstændigheder allerede nærmere bestemt fastslået, at den pågældende medlemsstat ikke overskrider den skønsbeføjelse, den er blevet tillagt ved nævnte bestemmelse, blot fordi den med henblik på anerkendelse som privatretlige laboratorier for anvendelsen af denne bestemmelse kræver, at medicinske analyser foretaget af de pågældende laboratorier for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution (jf. L.u.P.-dommen, præmis 53 og 54).

37 Kravet om en grænse på 2/3, såsom den i hovedsagen foreliggende, skal med henblik på anvendelsen af nævnte direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), vurderes analogt. Det at kræve en sådan grænse opfyldt svarer nemlig tilsvarende til den for anvendelsen af den sidstnævnte bestemmelse nødvendige betingelse om anerkendelse af, at organerne har almennyttig karakter. Ved ligeledes i sammenhæng med den i hovedsagen anfægtede betingelse at kræve, at udgifterne for den omhandlede ambulante pleje fuldt ud eller for den overvejende del skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer, overskrider en medlemsstat desuden i princippet ikke grænserne for den skønsbeføjelse, der er tillagt ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

38 Hvad for det andet angår forpligtelsen til kun at tage hensyn til det foregående kalenderår ønsker den forelæggende ret oplyst, om denne forpligtelse kan støttes på det indledende punktum i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, hvorefter der bl.a. skal tages hensyn til den »enk[le]« anvendelse af de fritagelser, der er nævnt i fortsættelsen af dette stykke.

39 Selv om medlemsstaterne ifølge det punktum, der indleder sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal fastsætte betingelserne for fritagelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betingelser i denne henseende ikke angå fastlæggelsen af indholdet af de fastsatte fritagelser (jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 32, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 24, og dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 26).

40 Følgelig tilkommer det den forelæggende ret efter behov at vurdere, om forpligtelsen til kun at tage hensyn til det foregående kalenderår – i tilfælde, hvor den »almennyttige karakter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fra den pågældende virksomheds begyndelse skulle have været anerkendt i henhold til den i denne doms præmis 31 anførte retspraksis – har til følge, at anerkendelsen af den i denne bestemmelses forstand »almennyttig[e] karakter« af den pågældende tjenesteyder automatisk og uundgåeligt udelukkes for så vidt angår det første eller de første to kalenderår, hvor denne virksomhed udøves.

41 I det omfang forpligtelsen til kun at tage hensyn til det foregående kalenderår har en sådan følge, kan den ikke begrundes med støtte i det indledende punktum i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1.

42 Den forelæggende ret har for det andet rejst spørgsmålet om, hvilken indvirkning princippet om afgiftsneutralitet har på tvisten i hovedsagen, for så vidt som fritagelsen for ydelser som dem, der er blevet leveret af Ines Zimmermann, ikke er underlagt den i hovedsagen anfægtede betingelse inden for rammerne af UStG's § 4, nr. 18), som alene finder anvendelse på de 11 organer, der er opregnet i UStDV's § 23.

43 Det fremgår nemlig af den i denne doms præmis 22 og 33 anførte retspraksis, at overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ved gennemførelsen af den i sjette direktivs artikel



13, punkt A, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse i princippet kræver, at samtlige andre organer end de offentligretlige skal behandles lige med henblik på at blive anerkendt til levering af ensartede ydelser (jf. ligeledes og i analogi med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), L.u.P.-dommen, præmis 50, og CopyGene-dommen, præmis 71).

44 Den tyske regering er af den opfattelse, at der i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)'s særlige kontekst er tale om princippet om ligebehandling inden for rammerne af anerkendelsen af foretagenders almennyttige karakter med henblik på at sidestille disse med offentligretlige organisationer. I denne forbindelse skal neutralitetsprincippet ifølge nævnte regering ikke forstås således, at indholdet af identiske tjenester skal beskattes på samme måde, men således, at identiske afgiftspligtige personer skal være underlagt de samme betingelser for at være omfattet af fritagelsen.

45 Nævnte regering har gjort gældende, at den i hovedsagen anfægtede betingelse, herunder særligt grænsen på 2/3, har til formål at sikre, at den pågældende tjenesteyder faktisk er et socialt organ, og den tjener det formål at ligestille nævnte tjenesteyder med offentligretlige organer. Den tyske regering er derimod af den opfattelse, at for så vidt som UStG's § 4, nr. 18) – i modsætning til nr. 16) – kun omfatter juridiske personer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis almennyttige karakter er blevet anerkendt formelt, behandler den tyske lovgivning ikke identiske afgiftspligtige personer forskelligt, men fastsætter blot forskellige betingelser for anerkendelsen af forskellige afgiftspligtige personer, som er underlagt forskellige materielle og retlige betingelser, som foretagender af almennyttig karakter.

46 Det bemærkes vedrørende disse punkter, at begrebet neutralitet bliver anvendt med forskellige betydninger på momsområdet.

47 Domstolen har for det første med henvisning til, at den i sjette direktiv fastsatte fradragsmekanisme tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, fastslået, at det fælles momssystem søger at sikre, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 27, og af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 38).

48 For det andet er princippet om afgiftsneutralitet ifølge fast retspraksis til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som altså konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. bl.a. dom af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 24, og af 10.11.2011, forenede sager C-259/10 og C-260/10, Rank Group, Sml. I, s. 10947, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

49 Det er i sidstnævnte betydning, at begrebet neutralitet er relevant i den foreliggende sag. Således som det fremgår af den i denne doms præmis 22 anførte retspraksis, skal princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med fortolkningen af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 nemlig anvendes parallelt med det princip, hvorefter disse fritagelser skal fortolkes strengt (jf. også i denne retning dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 45).

50 I denne forbindelse bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet – for så vidt som dette princip er et særligt udtryk for lighedsprincippet inden for den afledte EU-ret og i den særlige fiskale sektor (jf. i denne retning dommen i sagen NCC Construction Danmark, præmis 44) – ikke er en primærretlig regel, som kan afgøre gyldigheden af en i sjette direktivs artikel 13 fastsat fritagelse. Dette princip tillader heller ikke, at anvendelsesområdet for en sådan fritagelse udvides uden en klar bestemmelse herom (jf. i denne retning dommen i sagen VDP Dental Laboratory, præmis 35-37, og Deutsche Bank-dommen, præmis 45).

51 De former for virksomhed af almen interesse, der skal momsfrtages, de former, der kan momsfrtages af medlemsstaterne, og de former, som ikke kan fritages, samt de betingelser, som de former for virksomhed, der kan fritages, kan pålægges af medlemsstaterne, er nemlig defineret ved indholdet af sjette direktivs artikel 13, punkt A (jf. dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Hoffmann, Sml. I, s. 2921, præmis 38, og af 16.10.2008, sag C-253/07, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, Sml. I, s. 7821, præmis 38).

52 Princippet om afgiftsneutralitet er således ikke til hinder for eksempelvis den omstændighed, at anerkendelsen af offentligretlige organers almennyttige karakter ikke er nødvendig med henblik på fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), hvorimod der stilles krav om en sådan anerkendelse for så vidt angår andre organer end offentligretlige.

53 Inden for rammerne af den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse er det nemlig, således som det fremgår af denne doms præmis 43 og 52, ikke i forhold til de offentligretlige organer, at princippet om afgiftsneutralitet kræver ligebehandling for så vidt angår anerkendelse af den almennyttige karakter, men i forhold til alle andre organer indbyrdes.

54 Således som den tyske regering således bekræftede under retsmødet for Domstolen, henhører de organer, der er omfattet af UStG's § 4, nr. 18), og som udtømmende er opregnet i UStDV's § 23, imidlertid ikke under den offentlige ret, men under privatretten ligesom de afgiftspligtige personer, hvorpå den i hovedsagen anfægtede betingelse finder anvendelse.

55 Det er korrekt, således som den tyske regering i det væsentlige har gjort gældende, at princippet om afgiftsneutralitet som sådan ikke kan være til hinder for, at der i henhold til den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, omhandlede beføjelse gives afslag på den i dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), omhandlede fritagelse til organer, der ligesom sagsøgeren i hovedsagen har til formål systematisk at søge vinding.

56 Det fremgår imidlertid på ingen måde af de til Domstolen indgivne oplysninger, at Forbundsrepublikken Tyskland har påberåbt sig nævnte beføjelse ved fastsættelsen af den i hovedsagen anfægtede betingelse. Det fremgår tværtimod, at samme betingelse med henblik på den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse netop omhandler anerkendelsen af den almennyttige karakter af kommercielle foretagender, som drives med gevinst for øje.

57 Domstolen har desuden, idet den anvendte de i denne doms præmis 22 anførte fortolkningsregler (jf. bl.a. dom af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis), allerede fastslået i forhold til begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), at dette begreb i princippet er tilstrækkeligt vidt til også at omfatte fysiske personer og private virksomheder, der drives med gevinst for øje (jf. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 17, Hoffmann-dommen, præmis 24, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 35 og 47, samt dom af 17.6.2010, sag C-492/08, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5471, præmis 36 og 37).

58 Under disse omstændigheder kan der i den nationale lovgivning i forbindelse med gennemførelsen af den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), omhandlede fritagelse ikke fastsættes forskellige materielle betingelser for på den ene side de enheder, der drives med gevinst for øje, og på den anden side de af UStG's § 4, nr. 18, omfattede juridiske personer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

59 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fortolket i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, er til hinder for en grænse som grænsen på 2/3, for så vidt som den i forbindelse med ydelser, der i det væsentlige er identiske, og med henblik på anerkendelse af den »almennyttig[e] karakter« i denne bestemmelses forstand finder anvendelse på visse under privatretten henhørende afgiftspligtige personer, men ikke på andre.

60 Med henblik på at give den forelæggende ret et fyldestgørende svar bemærkes, at det tilkommer denne ud fra alle de konkrete forhold i den sag, der verserer for den, at tage hensyn til kravene i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b).

61 Uanset hvorledes udtrykket »med nær tilknytning til« fortolkes i forbindelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), bemærkes således, at direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, under alle omstændigheder som betingelse for fritagelsen stiller krav om, at de pågældende leveringer af goder eller tjenesteydelser er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift (jf. dommen i sagen Stichting Kinderopvang Enschede, præmis 25). Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om alle de af Ines Zimmermann leverede tjenesteydelser er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de afgiftsfritagne transaktioner i sidstnævnte bestemmelses forstand (jf. analogt Horizon College-dommen, præmis 38-41).

62 I medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), andet led, omfattes tjenesteydelser eller levering af goder i øvrigt ikke af de i samme artikels stk. 1, litra g), fastsatte fritagelser, såfremt de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), fortolket i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, er til hinder for, at momsfrigtagelsen for den ambulante pleje, som udføres af kommercielle tjenesteydere, underlægges en betingelse som den i hovedsagen anfægtede, hvorefter de udgifter, der vedrører denne pleje, i det forudgående kalenderår i mindst 2/3 af tilfældene skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer fuldt ud eller for den overvejende del, når denne betingelse ikke er egnet til at sikre ligebehandling inden for rammerne af anerkendelsen, med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse, af den almennyttige karakter af andre organer end de offentligretlige.

## Sagens omkostninger

64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

**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, fortolket i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, er til hinder for, at fritagelsen for merværdiafgift for den ambulante pleje, som udføres af kommercielle tjenesteydere, underlægges en betingelse som den i hovedsagen anfægtede, hvorefter de udgifter, der vedrører denne pleje, i det forudgående kalenderår i mindst 2/3 af tilfældene skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer fuldt ud eller for den overvejende del, når denne betingelse ikke er egnet til at sikre ligebehandling inden for rammerne af anerkendelsen, med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse, af den almennyttige karakter af andre organer end de offentligretlige.**

Underskrifter

\* Processprog: tysk.