



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 5. april 2017¹

Sag C-616/15

**Europa-Kommissionen
mod**

Forbundsrepublikken Tyskland

»Traktatbrud – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF – momsfrigørelse af ydelser leveret af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer – begrænsning til selvstændige grupper, hvis medlemmer alene udøver et begrænset antal erhverv«

1. Med dette søgsmål har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF², idet den har begrænset fritagelsen for merværdiafgift (moms) til kun at omfatte grupper, hvis medlemmer alene udøver et begrænset antal erhverv. Fortolkningen af denne sidstnævnte bestemmelse blev ligeledes rejst i sagerne Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15), DNB Banka (C-326/15), og Aviva (C-605/15), der i øjeblikket verserer for Domstolen.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. *Direktiv 77/388/EØF*

2. Følgende fremgik af artikel 13, punkt A, i direktiv 77/388/EØF³:

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

[...]

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

3 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) blev med virkning fra den 1.1.2007 ophævet og erstattet af momsdirektivet.

- 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 hospitalet, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner
- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]

- f) tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning

[...]«

3. Direktivets artikel 28, stk. 3 og 4, bestemte:

»3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

- a) fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er fritaget i henhold til artikel 13 eller 15, og som er anført i bilag E

[...]

4. Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. Senest seks måneder inden udløbet af denne periode og sidenhen efter behov skal Rådet på grundlag af en beretning fra Kommissionen tage de i stk. 3 nævnte undtagelsesbestemmelser op til fornyet overvejelse og med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffe afgørelse om en eventuel ophævelse af visse af disse undtagelser eller af dem alle.«

4. Bilag E til nævnte direktiv med overskriften »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra a)« bestemte:

»[...]

3. Transaktioner omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), bortset fra transaktioner foretaget af grupper af læger eller udøvere af dertil knyttede erhverv

[...]«

2. 18. direktiv 89/465/EØF

5. Følgende fremgår af præamblen til 18. direktiv 89/465⁴:

»I henhold til artikel 28, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, senest ændret ved akten vedrørende Spaniens og Portugals tiltrædelse, kan medlemsstaterne i en overgangsperiode anvende visse undtagelser i forhold til den almindelige ordning for det fælles merværdiafgiftssystem; den nævnte overgangsperiode blev indledningsvis fastsat til fem år; Rådet har forpligtet sig til inden udløbet af denne periode at træffe afgørelse om en eventuel ophævelse af visse af disse undtagelser, eller af dem alle

i forbindelse med Fællesskabernes ordning med egne indtægter giver mange af disse undtagelser anledning til vanskeligheder med beregningen af kompensationer i henhold til Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften; for at få denne ordning til at fungere bedre, bør disse undtagelser ophæves

ophævelsen af disse undtagelser vil ligeledes medvirke til at sikre, at merværdiafgiftssystemet kommer til at virke mere neutralt på fællesskabsplan

visse af disse undtagelser bør ophæves henholdsvis fra den 1. januar 1990, den 1. januar 1991, den 1. januar 1992 og den 1. januar 1993

[...]«

6. Direktivets artikel 1 er affattet således:

»I direktiv 77/388[...] foretages følgende ændringer:

1. I bilag E udgår de i nr. 1, 3 til 6, 8, 9, 10, 12, 13 og 14 omhandlede transaktioner fra den 1. januar 1990.

[...]«

3. Momsdirektivet

7. Følgende fremgår af første og tredje betragtning til momsdirektivet:

»(1) Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er flere gange blevet ændret væsentligt. I forbindelse med nye ændringer af direktivet bør det af hensyn til en klar og rationel lovgivning derfor omarbejdes.

[...]

(3) For at sikre, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde, der er i overensstemmelse med princippet om bedre lovgivning, bør direktivets struktur og affattelse omarbejdes, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. Enkelte

4 – Rådets 18. direktiv 89/465/EØF af 18.7.1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – ophævelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv (EFT 1989, L 226, s. 21).

indholdsmæssige ændringer er dog naturligt forbundet med selve omarbejdningen og bør derfor alligevel foretages. Når sådanne ændringer foretages, er de udtømmende anført i bestemmelserne vedrørende gennemførelse og ikrafttræden.«

8. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første og andet afsnit, bestemmer:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.«

9. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, i kapitel 2 i afsnit IX med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

- a) levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation
- 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
- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat
- d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker
- e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser
- f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning

[...]«

B. Tysk ret

10. Kapitel 2 i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) med overskriften »Fritagelse for og godtgørelse af afgifter« indeholder i artikel 4 en liste over de tjenesteydelser, der er momsfrataget. I henhold til UStG's artikel 4, nr. 14, i den udgave, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er følgende frataget:

»a) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, læger, tandlæger, naturlæger, fysioterapeuter, jordemødre [...]

b) hospitalsbehandling og pleje, herunder diagnosticering, lægeundersøgelser, forebyggelse, revalidering, fødselshjælp og hospicetjenester samt operationer i nær tilknytning hertil, som varetages af offentligretlige organer [..]

[...]

d) andre tjenesteydelser, som grupper, hvis medlemmer alene udøver de i litra a) omhandlede erhverv, eller som udgør en del af de i litra b) omhandlede institutioner, leverer til deres medlemmer, når disse tjenester er direkte nødvendige for udøvelsen af de i litra a) eller litra b) omhandlede aktiviteter, når grupperne kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter

[...]«

II. Den administrative procedure

11. Med åbningsskrivelsen af 23. november 2009 meddelte Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland, at den nærede tvivl om, hvorvidt de tyske bestemmelser om momsfratagelse af levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er frataget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at levere de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester til deres medlemmer, var forenelige med momsdirektivet.

12. Kommissionen oplyste i denne skrivelse, at tysk ret [her UStG's artikel 4, nr. 14, litra d)] begrænser ovennævnte fritagelse til ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed eller et erhverv inden for sundhedsvæsenet [dvs. de i UStG's artikel 4, nr. 14, litra a) og b), omhandlede ydelser], mens momsdirektivet ikke begrænser den pågældende fritagelse til grupper af personer inden for bestemte erhverv, idet den gælder alle selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er frataget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige. Kommissionen var således af den opfattelse, at tysk ret om omsætningsafgift ikke var i overensstemmelse med momsdirektivets mål.

13. Forbundsrepublikken Tyskland besvarede åbningsskrivelsen ved skrivelse af 22. marts 2010. I denne skrivelse bekræftede Tyskland, at den tyske lovgivning ganske rigtigt kun fritog levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, for så vidt som der var tale om grupper af læger eller personer, der udøver dertil knyttede erhverv, samt grupper af hospitaler eller tilsvarende etableringer. Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at denne begrænsning er begrundet i den omstændighed, at det tilkommer den nationale lovgiver at undersøge, hvilke erhvervsgrupper der kan være omfattet af den pågældende fritagelse uden at skabe konkurrenceforvridning. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland havde den tyske lovgiver således, efter at have foretaget en undersøgelse, fundet, at den pågældende fritagelse kun var begrundet for sundhedssektoren.

14. Den 7. april 2011 sendte Kommissionen en begrundet udtalelse til den tyske regering. I denne udtalelse gav Kommissionen udtryk for tvivl med hensyn til Forbundsrepublikken Tysklands påstand om, at kun sundhedssektoren kunne være omfattet af den pågældende fritagelse, hvis man skulle undgå konkurrenceforvridning. Ifølge Kommissionen fremgår det af EU's lovgivningsprocedure, at momsdirektivet netop havde til formål at udvide fritagelsen til at omfatte grupper bestående af andre personkategorier. Kommissionen har endvidere gjort gældende, at de tyske retsinstanser ved flere lejligheder skulle have udvidet anvendelsesområdet for den pågældende fritagelse til at omfatte andre erhverv end dem, der er nævnt i tysk ret om omsætningsafgift.

15. Kommissionen har ligeledes anført, at den ikke kunne forstå, hvilke oplysninger den tyske lovgiver havde lagt til grund for at fastslå, at der ville forekomme vedvarende konkurrenceforvridninger, hvis den pågældende fritagelse blev udvidet til at omfatte alle de økonomiske sektorer i Tyskland og ikke blot sundhedssektoren, som allerede er fritaget. Kommissionen var af den opfattelse, at den tyske lovgiver ikke skulle bedømme konkurrenceforvridningerne på grundlag af *generelle* overvejelser, men at den tværtimod kun kunne afvise den pågældende fritagelse i tilfælde af *reel fare* for, at denne i sig selv aktuelt og i fremtiden ville kunne skabe konkurrenceforvridning.

16. Forbundsrepublikken Tyskland besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 6. juni 2011. I denne skrivelse lagde den for det første vægt på placeringen af bestemmelsen om den pågældende fritagelse i momsdirektivet, nemlig i kapitlet om fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse. Den udledte heraf, at den pågældende fritagelse ikke kunne udvides til at omfatte al økonomisk virksomhed.

17. For det andet anførte Forbundsrepublikken Tyskland, at gennemførelsen i national ret netop tog hensyn til forbuddet mod konkurrenceforvridning [omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f)] ved at begrænse bestemmelsen om fritagelse til at omfatte visse erhvervsgrupper inden for sundhedssektoren, og at man i princippet kunne frygte en konkurrenceforvridning for andre sektorer.

18. For det tredje anførte den, at den ikke kunne se, hvilke erhvervsgrupper der fejlagtigt var blevet udelukket fra den pågældende fritagelse på grund af den tyske lovgivning.

19. Forbundsrepublikken Tyskland afviste således Kommissionens krav om, at den skulle træffe alle nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den begrundede udtalelse.

20. Da den tyske lovgivning om omsætningsafgift fortsat begrænser momsfrigtagelsen til selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed inden for sundhedsvæsenet, meddelte Kommissionen Tyskland, at den havde besluttet at indbringe sagen for Domstolen, hvilket den gjorde den 20. november 2015.

III. Retsforhandlingerne for Domstolen

21. Kommissionen og Forbundsrepublikken Tyskland blev hørt i retsmødet den 15. februar 2017.

IV. Bedømmelse

A. Parternes argumenter

1. Kommissionen

22. Ifølge Kommissionen indskrænker Forbundsrepublikken Tyskland den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede momsfrigatelse af »levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester« til visse velafgrænsede erhvervsgrupper. Fritagelsen i tysk momslovgivning omfatter kun grupper, hvis medlemmer er læger eller personer, der udøver til lægegerningen knyttede erhverv, eller sygehuse eller sygehuslignende etablissementer.

23. Kommissionen har gjort gældende, at dette er uforeneligt med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Hverken denne artikels ordlyd, formål eller tilblivelseshistorie kan begrunde en sådan indskrænkning af momsfrigatelsen til visse erhvervsgrupper. Fritagelsen skal tværtimod indrømmes selvstændige grupper af personer inden for alle erhvervsgrupper, for så vidt som deres medlemmer udøver erhverv, der er fritaget.

24. Den i den tyske lovgivning omhandlede indskrænkning vedrørende moms er heller ikke begrundet i muligheden for en generel konkurrenceforvridning. Den eventuelle forekomst af en konkurrenceforvridning i forbindelse med anvendelsen af fritagelsen kan og bør kun bedømmes i hvert enkelt tilfælde. Det er umuligt at fastslå, at der generelt er tale om konkurrenceforvridning i forbindelse med levering af ydelser præsteret af bestemte erhvervsgrupper.

25. Den omstændighed, at den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse kræver en undersøgelse af de faktiske og individuelle omstændigheder, følger ligeledes af nr. 77 i skrivelsen fra Bundesministerium der Finanzen⁵ udarbejdet i forbindelse med en ændring af UStG's artikel 4 i 2009, der ligger til grund for den udgave af den pågældende bestemmelse, der her er tale om.

2. Forbundsrepublikken Tyskland

a) Selve fritagelsen og begrænsningen af den til kun at omfatte virksomhed af almen interesse

26. Forbundsrepublikken Tyskland har først og fremmest bemærket, at de i momsdirektivet omhandlede fritagelser findes i direktivets afsnit IX med overskriften »Afgiftsfrigatelser«, og at dette afsnit er underopdelt i 10 kapitler. Den har endvidere bemærket, at den pågældende fritagelse udgør en del af de fritagelser, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132, og at denne bestemmelse, hvis formulering er forblevet næsten uændret siden sjette direktivs ikrafttræden, findes i nævnte direktivs kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Det følger således af placeringen af den pågældende fritagelse i momsdirektivets generelle opbygning, at den kun kan finde anvendelse på levering af tjenesteydelser, der præsteres af selvstændige grupper af personer, hvis virksomhed er af almen interesse.

⁵ – Forbundsfinansministeriet, Tyskland. Skrivelse af 26.6.2009 (IV B 9 – S 7170/08/10009).

27. Forbundsrepublikken Tyskland er derimod af den opfattelse, at fritagelsen ikke finder anvendelse på selvstændige grupper af personer, der udøver afgiftsfritaget virksomhed, der ikke henhører under kapitel 2, og som ikke er virksomhed af almen interesse. Såfremt EU-lovgiver havde ønsket, at denne fritagelse skulle finde anvendelse på alle erhvervsgrupper og al afgiftsfritaget virksomhed, ville den have placeret denne bestemmelse et andet sted som f.eks. i kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser« i afsnit IX om afgiftsfritagelser.

28. Sammenslutninger af banker og forsikringsselskaber, der er momsfrataget i medfør af momsdirektivets artikel 135, kan således ikke indgå i anvendelsesområdet for den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse.

29. De lovgivningsforslag og meddelelser, som Kommissionen tidligere har fremsat med henblik på at opnå en ændring af momsdirektivet, bekræfter ligeledes, at den pågældende fritagelse kun vedrører selvstændige grupper af personer, der udøver virksomhed af almen interesse. Kommissionen fremlagde således den 28. november 2007 et forslag til direktiv om »indførelse af »omkostningsdelingsgrupper« på forsikrings- og finansområdet⁶. Hvis den pågældende fritagelse allerede fandt anvendelse på levering af tjenesteydelser på dette område, havde det ikke været nødvendigt for Kommissionen at fremsætte forslag om, at disse tjenesteydelser blev omfattet af anvendelsesområdet for fritagelsen.

30. I dokumentet med referencen MEMO/07/519⁷, der ledsagede nævnte forslag til direktiv, skulle Kommissionen endog have medgivet, at »[d]e eksisterende bestemmelser om fritagelse vedrørende omkostningsdeling er uklare og gennemføres ikke på en ensartet måde. For at afhjælpe dette indeholder forslaget en momsfratagelse angående specifikt industrisektoren, som finder anvendelse på omkostningsdelingsordningerne, herunder de grænseoverskridende ordninger. Denne ændring vil gøre det muligt for virksomhederne at udøve deres virksomhed sammen inden for rammerne af en gruppe og at fordele omkostningerne mellem medlemmerne af denne gruppe uden at skabe en ny momsbyrde, der ikke kan godtgøres«.

31. Forbundsrepublikken Tyskland har ligeledes nævnt Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til [momsdirektivets] artikel 11 (KOM(2009) 325 endelig). Kommissionen bekræftede i denne meddelelse, at »det understreges, at denne meddelelse ikke beskæftiger sig med »omkostningsdelingsordninger«, der på basis af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), udgør en obligatorisk fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse, og hvoraf der blev introduceret en ny form i Kommissionens nyligt fremsatte forslag om momsbehandlingen af forsikringstjenester og finansielle tjenester«.

32. Forbundsrepublikken Tyskland har heraf udledt, at den pågældende fritagelse ifølge Kommissionen kun finder anvendelse på virksomhed af almen interesse. Den er endvidere af den opfattelse, at der navnlig er tale om den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e), omhandlede virksomhed, der går forud for den i litra f) omhandlede fritagelse, og som vedrører sundhedssektoren. I denne forbindelse bemærkede den, at det af Domstolens praksis fremgår, at fritagelserne i momsdirektivets artikel 132 alene har til formål at momsfratage de former for virksomhed af almen interesse, som heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (dom af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis), og at de ord, der anvendes til at betegne disse fritagelser, skal fortolkes strengt (dom af 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 34).

6 – Forslag af 28.11.2007 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til behandlingen af forsikringstjenester og finansielle tjenester (KOM(2007) 747 endelig).

7 – http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

33. Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at dens antagelse om, at den pågældende fritagelse vedrører den i momsdirektivets artikel 132, litra b)-e) omhandlede virksomhed, underbygges af den nøjagtige formulering, som Domstolen har valgt for at forklare denne fritagelse, nemlig »at undgå, at personer, som tilbyder visse tjenesteydelser, pålægges at betale denne afgift, når de må samarbejde med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser« (dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37).

34. Forbundsrepublikken Tyskland har i denne forbindelse bemærket, at Domstolen udtrykkeligt har nævnt »erhvervsdrivende«, og at momsdirektivet kun anvender begrebet »erhverv« i et begrænset antal tilfælde, som for størstedelens vedkommende har forbindelse til lægegerning af almen interesse. Dette indebærer, at Domstolen, da den beskrev formålet med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kun sigtede til en gruppe af »erhvervsdrivende«, der udøver lægegerning af almen interesse.

35. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland underbygges dens standpunkt af tilblivelseshistorien for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Den har i denne forbindelse bemærket, at fritagelsen af selvstændige grupper af personer i et forslag fra Kommissionen om sjette direktiv⁸ allerede udgjorde en del af »fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse« og fandt anvendelse på »ydelse, som selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger udfører for deres medlemmer i forbindelse med disses afgiftsfritagne virksomhed«.

36. Hvis vi vender tilbage til den første udgave af sjette direktiv, har Forbundsrepublikken Tyskland bemærket, at bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med punkt 3 i bilag E, endvidere skulle sikre, at den i artikel 13, A, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse af levering af ydelser præsteret af selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger straks fandt anvendelse, mens medlemsstaterne fortsat kunne pålægge levering af tilsvarende ydelser præsteret af andre selvstændige grupper af personer afgifter frem til den 31. december 1989.

37. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland havde den i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), omhandlede overgangsbestemmelse ikke til formål at begrænse eller udvide anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, del A, stk. 1, litra f). Ophævelsen af retten til at opkræve afgifter af andre selvstændige grupper af personer fra 1. januar 1990 betød således ikke et paradigmeskifte i forhold til omsætningsafgiften. Denne ophævelse havde, som det fremgår af betragtningerne til 18. direktiv 89/465, snarere til formål at løse visse rent praktiske problemer uden tilknytning til selve momsordningen, særlig i forbindelse med beregningen af egne indtægter fra moms.

38. Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at det heller ikke er muligt at udlede noget af overgangen fra sjette direktiv til momsdirektivet, der kan støtte Kommissionens antagelse, hvorefter tilladelsen til at begrænse den pågældende fritagelse til kun at gælde selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger var blevet ophævet. Ændringen af direktiv har således angiveligt ikke medført nogen grundlæggende ændringer i denne henseende, som det fremgår af tredje betragtning til momsdirektivet.

39. Endelig har Forbundsrepublikken Tyskland bemærket, at fortolkningen af de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, der er omhandlet i momsdirektivet, skal være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne og skal overholde de krav, der følger af princippet om afgiftens neutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (dom af 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 35).

8 – Kommissionens forslag om Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag, KOM(73) 950 endelig udg., af 20.6.1973 (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, supplement 11/73, s. 13).

40. Ifølge Domstolens praksis er formålet med den pågældende fritagelse imidlertid at undgå, at personer, som tilbyder visse tjenesteydelser, pålægges at betale denne afgift, når de må samarbejde med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser (dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37).

41. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, er det imidlertid, såfremt fritagelsen ikke finder anvendelse, selve den selvstændige gruppe af personer, der er forpligtet til at betale moms, og ikke dens medlemmer. Den selvstændige gruppe af personer skal forhøje prisen på sine ydelser med momsbeløbet og således fakturere sine medlemmer momsen. Omkostningsfaktoren er således ikke den ydelse, som gruppen har præsteret, men den moms, der indgår i prisen.

42. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland er Kommissionens argument om momsens neutralitet uvirksomt. Den har bemærket, at moms i henhold til princippet om afgiftsneutralitet (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 46 og 47) ikke bør påhvile den erhvervsdrivende, for så vidt som de indgående transaktioner, som denne har erlagt moms for, er blevet anvendt i forbindelse med dennes egen afgiftspligtige virksomhed. Problemet med den manglende mulighed for at fradrage den indgående afgift flyttes blot til det foregående trin, såfremt afgiftsfritagelsen anvendes på levering af tjenesteydelser, der præsteres af gruppen til dens medlemmer, for så vidt som den selvstændige gruppe af personer ikke efterfølgende har ret til at fradrage den indgående afgift. Omkostningsfaktoren i kæden opretholdes således.

43. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland ligger den eneste reelle fordel ved den pågældende fritagelse i muligheden for at unddrage en reel værdiskabelse, som en selvstændig gruppe af personer har foretaget til fordel for sine medlemmer, afgift på tidspunktet for levering af ydelsen, eller i, at den i sin egenskab af en »indkøbssammenslutning« dannet af medlemmerne opnår rabatter og fordele i forbindelse med prisen. Af politiske årsager bør sådanne fordele netop kunne tillades, når der er tale om personer, som udøver virksomhed af almen interesse. Hvad angår dette formål kan sammenslutninger af banker og forsikringselskaber ikke være omfattet af anvendelsesområdet for den pågældende fritagelse, eftersom de ikke udøver virksomhed af almen interesse.

44. Der skal ligeledes tages hensyn til den omstændighed, at fritagelsen af finansielle tjenesteydelser er blevet udformet som en rent teknisk fritagelse, der ikke er begrundet i skatte- og afgiftspolitiske hensyn, og at den navnlig er blevet indført for at afhjælpe de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af afgiftsgrundlaget samt størrelsen af momsfradraget (dom af 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 36). Der er imidlertid ikke nogen vanskeligheder forbundet med at fastsætte afgiftsgrundlaget for ydelser leveret af en sammenslutning af banker og forsikringselskaber til dens medlemmer.

b) Muligheden for, at fritagelsen skaber konkurrenceforvridning

45. Forbundsrepublikken Tyskland har for det andet gjort gældende, at den tyske lovgiver med føje har vurderet betingelsen om, at den pågældende fritagelse ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning. Den har bestridt Kommissionens argumenter, hvorefter det ikke er muligt generelt at påvise konkurrenceforvridning i forbindelse med levering af tjenesteydelser, der præsteres af bestemte erhvervsgrupper.

46. Eftersom et direktiv kun er bindende med hensyn til det resultat, der skal nås, har Forbundsrepublikken Tyskland først og fremmest gjort gældende, at den tyske lovgiver med rette kunne vælge denne form for lovgivning for at nå det i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), fastsatte mål, og ligeledes selv med henblik på gennemførelsen i national ret foretage en vurdering af risikoen for konkurrenceforvridning.

47. Ifølge Domstolens faste praksis er gennemførelse i national ret via lovgivning endog den metode, hvorved der bedst tages hensyn til selve princippet om retsskabelse, og det er generelt en passende metode til gennemførelse i national ret. En administrativ praksis, der efter sin art kan ændres efter forvaltningens forgodtbefindende, og som ikke er bragt til offentlighedens kundskab på passende måde, kan derimod ikke anses for at udgøre en gyldig gennemførelse af EUF-traktatens bestemmelser (dom af 8.7.1999, Kommissionen mod Belgien, C-203/98, EU:C:1999:380, præmis 14).

48. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at Kommissionen i sidste ende kræver indførelse af en lovgivning, som næsten giver de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder en skønsmargen svarende til den, de ville have, hvis man, såfremt der ikke fandtes et retsgrundlag, overlod det til dem at gennemføre momsdirektivet i national ret via en administrativ praksis. Betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, er imidlertid hverken tilstrækkelig præcis eller ubetinget hvad angår dens indhold, men bør præciseres på nationalt plan for at gøre det muligt at afgøre, om fritagelsen finder anvendelse i et bestemt tilfælde (dom af 26.6.2003, Kommissionen mod Frankrig, C-233/00, EU:C:2003:371, præmis 76).

49. Den omstændighed alene, at den tyske lovgiver ikke har gengivet den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse ordret, er i øvrigt ikke i strid med Domstolens praksis. Det er i princippet ikke absolut nødvendigt ordret at gentage direktivets indhold, når blot direktivet anvendes fuldt ud på en tilstrækkelig klar og præcis måde (dom af 7.1.2004, Kommissionen mod Spanien, C-58/02, EU:C:2004:9, præmis 26, og af 20.10.2005, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-6/04, EU:C:2005:626, præmis 21, og af 6.4.2006, Kommissionen mod Østrig, C-428/04, EU:C:2006:238, præmis 99).

50. Dernæst har Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at den nationale lovgiver i modsætning til, hvad Kommissionen har anført, kan vurdere risikoen for konkurrenceforvridning i de enkelte kategorier inden for bestemte erhvervsgrupper, og at en sådan vurdering ligeledes er lovlig, når lovgiver på forhånd udelukker bestemte erhvervsgrupper.

51. Forbundsrepublikken Tyskland har i denne forbindelse bemærket, at Domstolen har fastslået, at medlemsstaterne ikke har pligt til ordret at indføre den i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning – en bestemmelse, der siden er blevet erstattet af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit – i national ret eller til kvantitativt at angive grænserne for afgiftsfritagelse (dom af 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., 231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 23). Det er endog lovligt via en national lov at give finansministeren i en medlemsstat hjemmel til nærmere at fastlægge, hvad der er omfattet af begrebet konkurrencefordrejning (dom af 14.12.2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 32-35).

52. En ordret gengivelse af betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrencefordrejning i den nationale lov og vurdering af konkurrencefordrejningen, henset til omstændighederne i hver enkelt sag, ville derimod i en uacceptabel grad skade klarheden og retssikkerheden.

53. Dette ville navnlig være tilfældet, eftersom indrømmelse af moms-fritagelse ifølge Domstolens praksis skal nægtes, »hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning« (dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 64). En prøvelse af denne betingelse forudsætter således en vurdering af såvel den aktuelle konkurrencesituation som af den konkurrencesituation, der vil kunne tænkes at foreligge i fremtiden, en vurdering, der kun kan foretages på grundlag af komplekse økonomiske analyser af hvert enkelt aktivitetsområde. Det vil ganske enkelt være umuligt for de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder på lokalt plan at udføre en sådan undersøgelse af de komplekse økonomiske omstændigheder, der foreligger i hvert enkelt tilfælde. Det vil endvidere være uacceptabelt, hvis den selvstændige gruppe af personer ikke med den nødvendige sikkerhed kan forudsige, om de pågældende tjenesteydelser vil være fritaget for moms eller ej i forbindelse med hver enkelt fremtidig transaktion.

54. Det fremgår ligeledes af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, at lovgiver kan fastsætte de aktivitetsområder, der er relevante i konkurrencemæssig henseende. EU-lovgiver har i bilag I til dette direktiv opstillet en liste over de former for virksomhed, for hvilke det i princippet kan formodes, at der foreligger konkurrenceforvridning. Hvad angår momsdirektivets artikel 13, stk. 1, har Domstolen fastslået, at der endvidere på det nationale plan kan eksistere andre former for virksomhed, der ikke er opregnet i bilag I, og som kan variere fra medlemsstat til medlemsstat eller fra økonomisk sektor til økonomisk sektor (dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 35 og 36). Det fremgår klart af denne retspraksis, at bedømmelsen af konkurrenceforvridningen kan foretages på lovgivningsplan. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland bør dette i endnu højere grad gælde for en national lovgivning, der opregner visse former for virksomhed, inden for hvilke der på det nationale marked ikke kan frygtes konkurrenceforvridning.

55. Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at formålet med betingelsen om, at den pågældende fritagelse ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning, er at begrænse dens anvendelsesområde. Den tilsigter således at genoprette hovedreglen om afgiftspålæggelse af enhver form for virksomhed af økonomisk karakter og kan derfor ikke fortolkes snævert (dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 72 og 73).

56. Endelig har Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at Kommissionen ikke har godtgjort, at en fritagelse af tjenesteydelser leveret af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer ikke ville medføre konkurrenceforvridninger på andre områder end de i UStG omhandlede sundhedserhverv.

57. I forbindelse med et søgsmål i henhold til artikel 258 TEUF påhviler det imidlertid Kommissionen at godtgøre, at det påståede traktatbrud foreligger, og at fremføre de omstændigheder, som er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, og Kommissionen kan ikke påberåbe sig nogen formodning herfor (dom af 6.4.2006, Kommissionen mod Østrig, C-428/04, EU:C:2006:238, præmis 98 og den deri nævnte retspraksis). Kommissionen har imidlertid ikke fremlagt nogen beviser eller indicier for, at en lovgivning, der finder anvendelse på bestemte kategorier, ikke er egnet til at gennemføre den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning.

58. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at Kommissionen for at godtgøre, at en sådan metode til gennemførelse i national retsorden er uegnet, på grundlag af konkrete faktiske omstændigheder skulle have påvist, at alene en ordret gengivelse af betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning i lovgivningen med en fuldstændig delegation af beslutningsmyndigheden til de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder var en lovlig gennemførelse i den nationale retsorden af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede betingelse. Kommissionen har imidlertid ikke fremlagt et sådant bevis af generel karakter.

59. For det første fremgår det i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, ikke af punkt 77 i skrivelsen fra forbundsfinansministeriet (jf. punkt 25 i dette forslag til afgørelse), at Forbundsrepublikken Tyskland selv har sat spørgsmålstegn ved, om den metode til gennemførelse i national retsorden, som den har valgt, er hensigtsmæssig.

60. Den omstændighed, at der ikke nævnes andre erhvervsgrupper i UStG, er et udtryk for, at der i forbindelse med disse andre grupper under alle omstændigheder fandtes en risiko for konkurrenceforvridning. Den omstændighed, at sundhedssektoren nævnes, betyder ikke, at der aldrig vil kunne forekomme konkurrenceforvridning inden for denne sektor. I nævnte skrivelser punkt 77 eksemplificeres snarere de konkrete typer af ydelser, der leveres af lægepraksisser, og som bør fritages for moms, for så vidt som disse ydelser gør tjenesterne direkte nødvendige for udøvelsen af de i UStG's artikel 4, nr. 14, litra a) eller b), omhandlede former for virksomhed. Som det fremgår af nævnte skrivelser punkt 72, er der tale om tilrådighedsstillelse af sundhedsfaciliteter, apparater og udstyr samt laboratorieanalyser, røntgenoptagelser og andre tekniske ydelser på sundhedsområdet.

61. Såfremt gruppen derimod på sine medlemmers vegne varetog navnlig bogføring, juridisk rådgivning eller en sygeforsikringskasses virksomhed, ville der ifølge denne skrivelses punkt 73 således være tale om ydelser, der kun indirekte har forbindelse med leveringen af lægeydelser, der er fritaget for afgift, og som derfor ikke ville være fritaget for moms. I nævnte skrivelses punkt 77 præciseres, at disse ydelser i øvrigt konkurrerer med andre virksomheder, således at man ligeledes kunne frygte konkurrenceforvridninger, der måtte udelukkes, i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

62. Skrivelsen fra forbundsfinansministeriet indeholder således kun angivelser med henblik på en anvendelse af UStG's artikel 4, nr. 14, litra d), der er i overensstemmelse med momsdirektivet, i hvert enkelt tilfælde vedrørende selvstændige grupper af personers virksomhed omhandlet i UStG's artikel 4, nr. 14, litra d). Gruppen af berørte personer hverken udvides eller indskrænkes dermed, og der sættes ikke spørgsmålstegn ved den lovgivningsmæssige tilgang som sådan.

63. For det andet kan det heller på grundlag af de nationale retsinstansers afgørelser, som Kommissionen har nævnt i stævningens punkt 29, konkluderes, at den metode til gennemførelse i national retsorden, som den tyske lovgiver har valgt, ikke er egnet til at gennemføre den pågældende fritagelse i national retsorden. Forbundsrepublikken Tyskland har i denne forbindelse bemærket, at de tyske domstole kunne eller endog allerede burde have forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål svarende til dem, der er blevet forelagt i den foreliggende sag, men ikke har gjort det. Uden en klar afgørelse fra Domstolen ville det ikke være muligt at udlede alene af den omstændighed, at en national ret ikke har forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål, at denne ret har fortolket en EU-retlig bestemmelse korrekt.

64. For det tredje indeholder udtalelsen fra Bundesrat (Forbundsrådet, Tyskland) vedrørende Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (lovforslag om øget stabilisering af finansmarkederne), som Kommissionen har henvist til, ikke nogen beviser, der kan godtgøre, at den valgte metode til gennemførelse i national retsorden vedrørende UStG's artikel 4, nr. 14, litra d), ikke er tilstrækkelig velegnet. Dette forslag blev i øvrigt forkastet af de øvrige lovgivende organer. Forbundsrepublikken Tyskland har således gjort gældende, at dette forslag, der aldrig er blevet ophøjet til en lov, ikke kan fremlægges som bevis for, at der under alle omstændigheder ikke bør frygtes en konkurrenceforvridning inden for bank- og forsikringssektoren.

65. Kommissionen har med henvisning til punkt 77 i skrivelsen fra forbundsfinansministeriet (jf. punkt 25 i dette forslag til afgørelse) ikke taget hensyn til den omstændighed, at den i UStG omhandlede indskrænkning af fritagelsen til kun at gælde visse erhvervsgrupper inden for sundhedssektoren ifølge den tyske lovgiver ikke betyder, at konkurrenceforvridninger er udelukket for al virksomhed inden for denne sektor. I nævnte skrivelse fremhæves det således, at der skal foretages en indgående undersøgelse af betingelsen om, at der ikke må skabes af konkurrenceforvridning, henset til den virksomhed, som de selvstændige grupper af personer, der er omfattet af en begunstigelsesordning i medfør af UStG's artikel 4, nr. 14, litra d), rent konkret udfører, og den indeholder præciseringer herom. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland er det omvendt ikke muligt at udlede, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder kan foretage en undersøgelse fra sag til sag af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridninger for alle de økonomiske sektorer, og at en sådan undersøgelse er påkrævet i retlig henseende.

66. Kommissionen har endvidere ikke fremlagt tilstrækkelige indicier for, at den undersøgelse, som den tyske lovgiver har foretaget af betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridninger, er ukorrekt, når der er tale om de i UStG's artikel 4, nr. 14, litra d), omhandlede erhvervsgrupper.

67. Hvad angår de afgørelser fra de tyske retsinstanser, som Kommissionen har henvist til, har Forbundsrepublikken Tyskland fastslået, at Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ikke har truffet endelig afgørelse om en direkte anvendelse af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse, og heller ikke har udtalt sig om spørgsmålet om konkurrenceforvridninger i forbindelse med de tvister, der er blevet indbragt for den. De domme, som Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har afsagt, gør det således ikke muligt at konkludere, at der, såfremt den pågældende fritagelse blev udvidet til at omfatte andre erhvervsgrupper, ikke ville findes nogen risiko for konkurrenceforvridninger.

B. Analyse

68. Det skal først og fremmest præciseres, at Kommissionens søgsmål kun er rettet mod Forbundsrepublikken Tysklands begrænsning af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse. Ifølge den tyske bestemmelse til gennemførelse i national ret, der findes i UStG's artikel 4, indrømmes fritagelsen faktisk kun grupper, hvis medlemmer er læger eller personer, der udøver til lægegerningen knyttede erhverv, sygehuse eller sygehuslignende etableringer.

69. De to grupper af argumenter, som Tyskland har fremført med henblik på at forkaste Kommissionens argument, skal analyseres: for det første argumenterne om det personlige anvendelsesområde for den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse, og for det andet argumenterne om den i denne bestemmelse omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridninger.

1. Første gruppe af argumenter fremført af Forbundsrepublikken Tyskland: det personlige anvendelsesområde for den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse

70. Kommissionen har indtaget den principielle holdning, at den pågældende tyske lovgivning ikke er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), for så vidt som denne bestemmelses personlige anvendelsesområde ikke er begrænset til bestemte erhvervsgrupper, og denne bestemmelse finder således også anvendelse på andre sektorer end sundhedssektoren uden at være begrænset til virksomhed af almen interesse, og dermed navnlig på bank- og forsikringssektoren. Subsidiært har Kommissionen gjort gældende, at selv om nævnte bestemmelse kun omfattede selvstændige grupper af personer, der udøver virksomhed af almen interesse, så ville dens personlige anvendelsesområde ikke altid være begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver erhverv inden for sundhedssektoren. Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt såvel den brede som den mere snævre fortolkning af det personlige anvendelsesområde i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som Kommissionen har gjort gældende.

71. Forbundsrepublikken Tyskland har i sit svarskrift anført, at det følger af ordlyden og placeringen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), samt af dens tilblivelseshistorie og målsætninger, at det personlige anvendelsesområde for den pågældende fritagelse er *begrænset til selvstændige grupper af personer, som udøver virksomhed inden for sundhedssektoren, eller som i det mindste udøver visse former for virksomhed af almen interesse* (idet f.eks. banker og forsikringsselskaber udelukkes).

a) Systemisk fortolkning

72. Jeg finder det hensigtsmæssigt her at vende tilbage til selve begrebet »gruppe«, der anvendes i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra f).

73. Det omfatter de facto-grupper, en gruppe, som ikke nødvendigvis er en juridisk person, og som kan være baseret på en simpel aftale.

74. Denne teknik skal i øvrigt sammenholdes med momsdirektivets artikel 11, der tillader medlemsstaterne at »betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person«⁹.

75. Denne teknik med momsgrupper er ikke blevet indført i alle medlemsstaterne, særlig ikke i Den Franske Republik, men findes i Forbundsrepublikken Tyskland¹⁰, hvor momsgrupper er vidt udbredt, hvilket begrænser virkningerne af den lovgivning, som Kommissionen har bestridt.

76. I Frankrig¹¹ forklares den manglende anvendelse af den mulighed, der åbnes med artikel 11, med den omstændighed, at anvendelse af de facto-grupper gjorde det muligt at nå det samme resultat ved anvendelse af momsgrupper, nemlig ingen momsoprkrævning af transaktioner, der udføres mellem medlemmerne af gruppen, med den fordel, at de facto-gruppen kan have videre grænser end momsgruppen. Virkningen af de to teknikker er dog den samme, eftersom der inden for en momsgruppe ikke findes interne transaktioner, og de er derfor ikke pålagt moms, og det samme gælder inden for en de facto-gruppe. Det fremgår således, at »[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same« (selv om de løsninger, der i henhold til [momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f]) tilbydes de-facto-grupper, og de løsninger, der [i henhold til direktivets artikel 11] tilbydes momsgrupper er forskellige, er resultaterne faktisk de samme)¹².

77. I øvrigt, og omvendt, er den manglende gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i Det Forenede Kongerige blevet forklaret ved den omstændighed, at de samme mål kunne nås af momsgrupperne (selv om en domstol i Det Forenede Kongerige har fastslået, at denne artikel finder direkte anvendelse¹³).

78. Ligesom en momsgruppe er en gruppe i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), således gennemsigtig for så vidt angår moms. Den fungerer hverken som køber eller sælger eller som forhandler og handler således ikke som sådan over for sine medlemmer i forbindelse med de tjenester, den leverer til dem.

9 – Jf. i denne forbindelse navnlig J.-C. Bouchard, *TVA et groupement de moyens de fait*, Revue de droit fiscal, nr. 7-8, 14.2.2013, s. 150ff., v B. De Duve, *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, Revue pratique des sociétés, 110. år (2011), 1. kvartal, s. 5-26, L. Lhote, og Q. Warscotte, *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP*, i »TVA, taxer, déduire, exonérer et punir«, 2015, s. 263-282, J. Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, International VAT Monitor, januar/februar 2010, IBFD, s. 36-42, J. Swinkels, *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, International VAT Monitor, januar/februar 2008, IBFD, s. 13-21, Y. Bernaerts, *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, Journal de droit fiscal, juli-august 2007, s. 193-240, A. Parolini, *European VAT and Groups of Companies*, i »G. Maisto (éd.), International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series«, bind 4, IBFD, 2008, s. 120, Ch. Amand, *VAT on financial services: the unanswered questions*, ERA Forum (2008) 9:357-376, s. 373, og F. Libert, *Les associations de frais – Aspects TVA*, R.G.F., 10.10.1997, s. 304 ff.

10 – Ordningen med momsgrupper er blevet indført i 16 medlemsstater: Belgien, Den Tjekkiske Republik, Danmark, Tyskland, Estland, Irland, Spanien, Cypern, Ungarn, Nederlandene, Østrig, Rumænien, Slovakiet, Finland, Sverige og Det Forenede Kongerige. Jf. G.-J. van Norden, *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, EC Tax Review, 2016/4, s. 211.

11 – I Frankrig gennemfører artikel 261 B i code général des impôts momsfrigørelsesordningen inden for en gruppe i national retsorden. Jf. Revue de droit fiscal, nr. 45, 6.11.2014, LexisNexis, s. 28.

12 – »Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [nu momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f)] is called a quasi-grouping arrangement«. Men samtidig »[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services«. Jf. K. Vyncke, *Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium*, International VAT Monitor, IBFD, 2006, s. 340 og 346.

13 – Jf. VAT and Duties Tribunal, London, i Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, afgørelse 14081 af 15.-16.2.1996.

79. I realiteten burde direktivet ikke have omtalt fritagelse af levering af tjenesteydelser, der præsteres af selvstændige grupper af personer, idet disse transaktioner burde have ligget uden for momsområdet.

80. Gruppens forpligtelse af udgifter og den ligelige fordeling af de afholdte udgifter mellem dens medlemmer er på sin vis interne udgifter i gruppen. Der er ikke nogen pris. Der er således ikke tale om ydelser mod vederlag, om at der løbes en risiko via prisen, men ganske enkelt om en tilrådighedsstillelse af midler med fordeling af udgifterne mellem medlemmerne, afhængigt af hvor meget hver enkelt af dem bruger dem. Der er på sin vis tale om transaktioner, der udføres af et fælles kontor, som fungerer som et internt gennemførelsesorgan for gruppen, en virksomheds maskineri, et gennemførelsesorgan, men ikke en virksomhed som sådan, i hvert fald ikke for så vidt angår disse transaktioner, der indebærer brug af fælles midler, som er interne i gruppen.

81. Denne karakteristik henviser til præmis 88 i dom af 29. april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243)¹⁴ samt til en betragtning i en dom afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) i sagen Société d'analyses financière et économique af 6. februar 1984¹⁵, hvori det er anført: »Det fremgår af den administrative litteratur, at, når flere virksomheder giver en blandt dem til opgave at varetage udførelsen af fælles opgaver, eller når udførelsen af disse opgaver varetages af en særskilt virksomhed, der er oprettet specielt med dette formål for øje, udgør de beløb, som sidstnævnte virksomhed indkasserer, eftersom de udgør en nøjagtig betaling for de leverancer eller de ydelser, der er leveret til de andre virksomheder, ikke en omsætning, hvoraf der opkræves moms.«

82. Jeg er i øvrigt af den opfattelse, at det er uden betydning, om den selvstændige gruppe af personer er momspligtig eller ej. I momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kræves der intet af de selvstændige grupper med hensyn til afgiftspligt. Der kræves blot én ting, nemlig at medlemmerne af gruppen udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige¹⁶.

83. Denne systemiske fortolkning foranlediger mig til at konkludere, at selv om det ville have været mere korrekt at tale om udelukkelse fra momsområdet, så kan momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke begrænses til transaktioner, der udføres af selvstændige grupper af personer inden for områder af almen interesse (hvilket ville udelukke bank- og forsikringssektoren) eller endog blot sundhedssektoren.

b) Formålsbestemt fortolkning

84. Formålet med den pågældende fritagelse er at fritage tjenesteydelser, der leveres til personer, der ikke selv er afgiftspligtige personer, eller som er fritaget. Formålet med denne fritagelse er således »at undgå, at personer, som tilbyder visse tjenesteydelser, pålægges at betale [moms], når de må samarbejde med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser«¹⁷.

14 – »Arbejder som de i hovedsagen omhandlede, der udføres af medlemmer af et konsortium i henhold til bestemmelserne i en konsortiekontrakt, og som svarer til den del, der i denne kontrakt er pålagt hvert af medlemmerne, er hverken en levering af goder eller tjenesteydelser, som foretages »mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, eller derfor en afgiftspligtig transaktion i henhold til direktivet. Den omstændighed, at arbejderne udføres af det medlem af konsortiet, der administrerer det, er herved uden betydning.«

15 – Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), 7/9 SSR, af 6.2.1984, 37882, offentliggjort i Recueil Lebon.

16 – Dette punkt er omtvistet. Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15) og Aviva (C-605/15). Vedrørende spørgsmålet, om en momsgruppe, som omhandlet i momsdirektivets artikel 11, selv skal være en momspligtig person, eller om det kun bør gælde dens medlemmer, jf. K. Vyncke, *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, juli/august 2007, s. 255.

17 – Dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37). Denne dom vedrørte sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f), en bestemmelse, der siden er blevet erstattet af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Formuleringen og placeringen i de to direktiver var den samme, bortset fra, at der i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), tales om »personer« og ikke »erhvervsdrivende«.

85. Den pågældende fritagelse har således hovedsageligt til formål at undgå, at personerne i en selvstændig gruppe af personer skal betale moms af de ydelser, der præsteres af denne gruppe af selvstændige personer, et beløb, som de ikke kan trække fra¹⁸.

86. Dette formål begrundet det forhold, at den pågældende fritagelse finder anvendelse på alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed, der er fritaget, eller i forbindelse med hvilken de ikke er afgiftspligtige personer, herunder selvstændige grupper af personer inden for bank- og forsikringssektoren (som den i momsdirektivets artikel 135 omhandlede fritagelse finder anvendelse på), og naturligvis selvstændige grupper af personer, der udøver anden virksomhed af almen interesse end virksomhed inden for sundhedssektoren.

87. Det skal bemærkes, at denne fritagelse er underlagt meget strenge krav, nemlig at de pågældende ydelser skal leveres af en selvstændig gruppe af personer til dens medlemmer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, disse tjenester skal være direkte nødvendige for udøvelsen af deres virksomhed, grupperne må kun afkræve deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, alt sammen under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvriddning.

88. Forbundsrepublikken Tysklands argumenter om momsens neutralitet er uvirksomme, selv om de måtte være korrekte. Selv om det er korrekt, at den pågældende fritagelse ikke kan sikre afgiftsneutralitet, eftersom »problemet« med manglende mulighed for at fradrage moms blot »flyttes«¹⁹, så finder denne konstatering naturligvis anvendelse på såvel selvstændige grupper af personer inden for sundhedssektoren som på alle andre selvstændige grupper af personer.

89. Hvorom alting er, så har Forbundsrepublikken Tyskland medgivet, at den pågældende fritagelse, henset til dens formål, omfatter selvstændige grupper af personer, der udøver virksomhed af almen interesse²⁰ uden for sundhedssektoren. De argumenter, den har fremført med henvisning til formålet med denne fritagelse, kan derfor på ingen måde fortolkes således, at den er begrænset til selvstændige grupper af personer inden for sundhedssektoren.

c) Ordlydsfortolkning

1) Den pågældende bestemmelses tilblivelseshistorie

90. Først og fremmest er selve tilblivelseshistorien for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), til hinder for, at fritagelsen kan begrænses til kun at gælde selvstændige grupper af personer på sundhedsområdet, sådan som Forbundsrepublikken Tyskland anvender den.

91. Kommissionens forslag til sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter²¹ bestemte ganske vist oprindeligt i artikel 14, A, stk. 1, litra f), at kun »ydelser, som selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger udfører for deres medlemmer i forbindelse med disses afgiftsfritagne virksomhed«, skulle være fritaget. Dette forslag mandede i sidste ende ud i sjette direktiv, der imidlertid afveg herfra, eftersom direktivets artikel 13, A, stk. 1, litra f), og

18 – Som generaladvokat Mischo har forklaret, er formålet med denne fritagelse at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og andre, mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig på hjælp udefra (jf. forslag til afgørelse Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, præmis 120).

19 – Svarskriftet, punkt 53 og 54.

20 – Svarskriftet, punkt 55 og 56.

21 – Jf. fodnote 8 i dette forslag til afgørelse. (Kommissionens forslag findes på dens websted: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf)).

artikel 28, stk. 3, litra a), samt bilag E hertil indeholdt en generel fritagelse for selvstændige grupper af personer, uafhængigt af den sektor, de udøver deres virksomhed inden for, idet medlemsstaterne dog blev bemyndiget til i forbindelse med gennemførelsen af direktivet i national ret at begrænse denne fritagelse uden at kunne udelukke udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv.

92. Lovgiver ophævede denne mulighed med virkning fra 1. januar 1990²², hvilket betyder, at medlemsstaterne fra denne dato ikke længere har haft tilladelse til at begrænse momsfrigtagelsen til kun at gælde selvstændige grupper af personer, der udøver erhverv inden for sundhedssektoren²³.

93. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), gengav ordlyden af sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f). Dette medførte også en fritagelse af grupper inden for alle erhvervsgrupper, der er fritaget for moms. Tilladelsen til at begrænse denne fritagelse til at omfatte erhverv inden for sundhedssektoren, der blev ophævet fra 1990, blev ikke genindført med momsdirektivet, der blev vedtaget i 2006. Denne fortolkning er også klart i strid med Forbundsrepublikken Tysklands påstand om, at det var tilladt at begrænse fritagelsen til kun at omfatte erhverv inden for sundhedssektoren.

2) Den pågældende bestemmelses ordlyd

94. Forbundsrepublikken Tyskland har imidlertid gjort gældende, at den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede begrænsning af fritagelsen til at omfatte virksomhed af almen interesse primært fremgår af ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f), og af dens placering i direktivets opbygning²⁴.

95. Det skal først og fremmest bemærkes, at ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke indeholder nogen begrænsning til en bestemt eller bestemmelig sektor²⁵ og heller ikke alene til de former for virksomhed, der er nævnt tidligere i denne bestemmelse, som navnlig vedrører sundhed²⁶, idet den eneste begrænsning er, at det alene er de tjenester, som en selvstændig gruppe af personer leverer til sine medlemmer, der er fritaget.

96. Disse medlemmer skal i øvrigt være personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige. Jeg er (som Kommissionen) af den opfattelse, at momsdirektivet således udpeger dem, der er omfattet af fritagelsen, men for så vidt angår den sektor, inden for hvilken medlemmerne udøver deres erhverv, angiver det blot, at der skal være tale om former for virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilke medlemmerne ikke er afgiftspligtige. Med dette forbehold henvises der således i denne bestemmelse i momsdirektivet til alle de økonomiske sektorer.

97. Intet i Domstolens praksis gør det muligt at tillægge den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse en anden begrænsning.

98. Med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), hvis ordlyd var næsten den samme, og som var placeret samme sted i direktivets opbygning, som momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), der efterfølgende har erstattet den²⁷, har Domstolen i dom af 15. juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, præmis 14) fastslået, at »[s]jette direktivs

22 – Jf. artikel 1 i 18. direktiv 89/465.

23 – I modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, er det ikke muligt af betragtningerne til 18. direktiv 89/465 at udlede, at de undtagelser, der tidligere var gældende, kun var blevet ophævet for at gøre det enklere at beregne egne indtægter fra moms. En af årsagerne til, at nævnte direktiv blev vedtaget, var den omstændighed, at ophævelsen af de eksisterende undtagelser også medvirkede »til at sikre, at [moms]systemet kommer til at virke mere neutralt på [EU]-plan« (jf. tredje betragtning gengivet i punkt 5 i dette forslag til afgørelse).

24 – Svarkriftet, punkt 14-39.

25 – Hvilket Forbundsrepublikken Tyskland selv synes at medgive (svarkriftet, punkt 16).

26 – Hvordan kan udelukkelsen i de øvrige litra i momsdirektivets artikel 132 så begrundes?

27 – Det skal bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandler »personer« og ikke »erhvervsdrivende«.

artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omhandler udtrykkeligt kun tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer for deres medlemmer. Det gælder ikke i en stiftelse, som udelukkende udfører tjenesteydelser for en anden stiftelse, uden at en af disse stiftelser er medlem af den anden. I betragtning af den præcise ordlyd af betingelserne for afgiftsfritagelse er enhver udvidende fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), uforenelig med bestemmelsens formål«.

99. I dom af 20. november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), fastslog Domstolen endvidere, at forsikringstransaktioner, der var fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a), var omfattet af fritagelsen i forbindelse med omkostningsdeling. Domstolen har således allerede udvidet fritagelsen til at omfatte virksomhed, der ikke har et lægeligt eller socialt mål.

100. Dernæst er det interessant at bemærke, at alle parter (med undtagelse af Forbundsrepublikken Tyskland), dvs. DNB Banka AS, den luxembourgske, den polske og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen under retsmødet den 30. juni 2016 i DNB Banka-sagen (C-326/15) i det væsentlige gjorde gældende, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har anført, fuldt ud fandt anvendelse på finansielle tjenesteydelser og forsikringsvirksomhed.

101. En tydeliggørelse er imidlertid nødvendig, eftersom det ifølge den polske regering i DNB Banka-sagen (C-326/15) »er vanskeligt at give Forbundsrepublikken Tyskland ret, når den påstår, at fritagelsen er udelukket, når det gælder finanssektoren. Efter Polens opfattelse findes der ikke noget retsgrundlag i direktivet for denne påstand. Ifølge [momsdirektivets] artikel 132 skal der være tale om en virksomhed, der er momsfritaget. Der findes ingen begrænsning med hensyn til sektorer. Polen har aldrig anvendt sådanne sektorbestemte begrænsninger i sin skatte- og afgiftspolitik«. Under retsmødet i den anden konnektive sag Aviva (C-605/15) af 7. december 2016 gjorde den polske regering gældende, at »spørgsmålet, om artikel 132 finder anvendelse på forsikringsselskaber, [burde] besvares benægtende. Den pågældende fritagelse finder på ingen måde anvendelse på [selvstændige grupper af personer], der udøver virksomhed på forsikringsområdet. Den fritagelse, der her er tale om, følger af direktivets artikel 132, der henviser til former for virksomhed af almen interesse. Forsikringsvirksomhed er ganske vist fritaget for moms, men betragtes i direktivet ikke som en virksomhed af almen interesse, og er ikke fritaget på grund af dens almene interesse«²⁸.

102. I dom af 5. oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), fastslog Domstolen vedrørende momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), at levering af blod fra mennesker kun kan være omfattet af den i denne bestemmelse omhandlede fritagelse, når denne levering bidrager direkte til virksomhed af almen interesse (præmis 33), idet såkaldt »industrielt« plasma udelukkes, eftersom det er beregnet til at indgå i en industriproduktion, navnlig med henblik på fremstilling af lægemidler. Denne dom ændrer ikke mit ræsonnement i den foreliggende sag, eftersom det ikke er blevet bestridt, at levering af blod fra mennesker optræder i artikel 132, stk. 1, netop på grund af dens karakter af virksomhed af almen interesse, og at denne fritagelse således skal begrænses til former for virksomhed, der er af almen interesse. Det i den foreliggende sag omhandlede spørgsmål går netop ud på at få oplyst, om fritagelsen i litra f), er omfattet af den samme betingelse (skal være begrænset til virksomhed af almen interesse), og jeg foreslår, at dette spørgsmål besvares benægtende.

28 – Jf. udskrift af retsmødet, s. 15.

3) *Overskriften til momsdirektivets kapitel 2 og den pågældende bestemmelse*

103. Derudover findes den pågældende fritagelse i momsdirektivets kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og alle de øvrige litraer i artikel 132, stk. 1, vedrører virksomhed af almen interesse²⁹.

104. Jeg er af den opfattelse, at den blotte omstændighed, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, udgør en del af et kapitel med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, ikke er tilstrækkelig til at fjerne den utvetydighed, som følger af dens ordlyd³⁰, og at overskriften til et kapitel alene tjener til orientering ved fortolkningen af de bestemmelser, der er indeholdt i kapitlet³¹.

105. Placeringen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i kapitlet med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« gør det på ingen måde muligt alene på dette grundlag at udlede, at lovgiver tilsigtede at begrænse anvendelsen af den pågældende fritagelse.

106. Endvidere kan placeringen af den pågældende fritagelse i momsdirektivet forklares med historiske årsager, idet Kommissionen har erkendt³², at overskriften til momsdirektivets artikel 132 var resultatet af en fejl i forbindelse med udarbejdelsen.

107. Det skal endnu en gang bemærkes, at Kommissionens oprindelige forslag til sjette direktiv³³ rent faktisk tilsigtede at begrænse fritagelsen til at omfatte virksomhed af almen interesse. I nævnte forslag henhørte fritagelsen således – helt korrekt ud fra et systematisk synspunkt – fuldstændig under denne overskrift, der er blevet bibeholdt. Da anvendelsesområdet for fritagelsen blev ændret i løbet af lovgivningsprocessen, glemte EU-lovgiver imidlertid at ændre placeringen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i direktivet.

108. Kommissionen har navnlig forsøgt at råde bod herpå med sit forslag til direktiv af 28. november 2007³⁴ om forsikringstjenester og finansielle tjenester, uden at det ifølge Kommissionen heraf kan udledes, at Kommissionen var af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke fandt anvendelse på forsikringstjenester og finansielle tjenester, der var fritaget i henhold til direktivets artikel 135. Kommissionen ønskede med dette forslag til direktiv netop generelt at tydeliggøre de regler for momsritagelse, der finder anvendelse på forsikringstjenester og finansielle tjenester, herunder omkostningsdeling (punkt 1 i begrundelsen), men Forbundsrepublikken Tyskland har fremhævet, at det af punkt 3 i samme begrundelse fremgår, at forslaget indebar »indførelse af »omkostningsdelingsgrupper««, hvilket er et udtryk for, at begrebet ikke fandtes for de pågældende sektorer. Det er vanskeligt ikke at konkludere, at forsømmelsen ved udarbejdelsen er blevet videreført. Kommissionen trak under alle omstændigheder forslaget tilbage³⁵, og det blev i øvrigt fremsat efter vedtagelsen af momsdirektivet.

29 – Det skal endnu en gang nævnes, at, selv om det af selve placeringen af den pågældende fritagelse i momsdirektivet skulle fremgå, at den kun omfatter selvstændige grupper af personer, der udøver virksomhed af almen interesse (quod non), så følger det på ingen måde heraf, at denne fritagelse er begrænset til selvstændige grupper af personer inden for sundhedssektoren i modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende. Hvis dette var tilfældet, måtte fritagelsen under alle omstændigheder udvides til også at omfatte selvstændige grupper af personer, der udøver anden erhvervsvirksomhed af almen interesse, der er fritaget for afgifter, som f.eks. virksomhed i tilknytning til social bistand og social sikring, uddannelse, sport og kultur. Der henvises her til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), i), m), n) og q).

30 – Jf. analogt hermed dom af 1.3.2016, Alo og Osso (C-443/14 og C-444/14, ECLI:EU:C:2016:127, præmis 25).

31 – Jf. analogt hermed vedrørende den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1), dom af 12.6.2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, præmis 33).

32 – Jf. Kommissionens replik punkt 9 og 14.

33 – Jf. fodnote 8 og 21 i dette forslag til afgørelse.

34 – Jf. fodnote 6 til dette forslag til afgørelse. Jf. i denne forbindelse B. De Duve, op.cit., s. 8 ff.

35 – EUT 2016, C 155, s. 3.

109. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at der i perioden 2007-2013 ligeledes blev gennemført andre reformer af momsdirektivet, hvoraf det fremgår, at medlemsstaterne og Kommissionen var enige om, at fritagelsen af selvstændige grupper af personers virksomhed fandt anvendelse på forsikringstjenester og finansielle tjenester, og at der ikke var nogen overvejelser om, at disse tjenester ikke skulle være omfattet. Det er under alle omstændigheder, hvad Storhertugdømmet Luxembourg fremførte under retsmødet i DNB Banka-sagen (C-326/15). På et spørgsmål herom i den foreliggende sag bekræftede Kommissionen, at det ganske rigtigt forholdt sig sådan undtagen i Forbundsrepublikken Tyskland.

110. Bortset fra den omstændighed, at en overskrift til et kapitel kun kan være til orientering og naturligvis ikke kan have forrang for selve bestemmelsens entydige ordlyd, fremgår det ikke klart af det ovenstående, at EU-lovgiver har ønsket at forbeholde den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse selvstændige grupper af personer, der udøver virksomhed af almen interesse. Ydermere kan disse aspekter ikke sætte spørgsmålstegn ved de konklusioner, jeg kan drage på grundlag af den systemiske og formålsbestemte fortolkning samt ordlydsfortolkningen af den pågældende bestemmelse.

d) Foreløbig konklusion

111. Henset til det ovenstående er jeg af den opfattelse, at den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse, til trods for direktivets mangler, ikke kan begrænses til virksomhed af almen interesse og heller ikke til sundhedssektoren.

2. Forbundsrepublikken Tysklands anden gruppe af argumenter: argumenterne vedrørende den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning

a) Parternes argumenter

112. Ifølge Kommissionen er den i den tyske lovgivning omhandlede begrænsning vedrørende moms heller ikke begrundet i muligheden for en generel konkurrenceforvridning. Den eventuelle forekomst af en konkurrenceforvridning i forbindelse med anvendelsen af fritagelsen kan kun bedømmes i hvert enkelt tilfælde. Det er umuligt generelt at fastslå, at der vil forekomme konkurrenceforvridninger i forbindelse med tjenester, der præsteres af bestemte erhvervsgrupper, og i forbindelse med tjenester, der præsteres af en gruppe, og som hænger direkte sammen med disse, hvilket Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt.

113. Til forskel fra Kommissionen er Tyskland dog af den opfattelse, at det ikke er nødvendigt at undersøge i hvert enkelt tilfælde, om der foreligger en risiko for konkurrenceforvridning, og at den nationale lovgiver kan basere sig på standardgrupper i forbindelse med gennemførelsen i national ret. Efter Tysklands opfattelse underbygges dette synspunkt af den omstændighed, at den nationale lovgiver ikke er forpligtet til at gennemføre et direktiv ordret, og at det ganske enkelt er umuligt for de berørte skatte- og afgiftsmyndigheder at foretage en undersøgelse fra sag til sag³⁶.

36 – Svarskriftet, punkt 67-86.

b) *Bedømmelse*

114. Det er ubestridt mellem Tyskland og Kommissionen, at den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse er omfattet af et forbehold. Det kan afvises at indrømme en fritagelse, hvis der foreligger en risiko for, at fritagelsen i sig selv aktuelt eller i fremtiden vil kunne skabe konkurrenceforvridninger.

115. Hvad angår den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridninger, fremgår det af Domstolens praksis, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til ordret at indføre denne betingelse i national ret³⁷. Dette punkt bestrides i realiteten heller ikke af parterne³⁸.

116. Hvad angår nærmere bestemt tvisten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kommissionen i den foreliggende sag var den mulighed for fra sag til sag at gøre indrømmelsen af visse momsfrigtagelser betinget af, at fritagelserne ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder, som medlemsstaterne indrømmes med momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra d), genstand for dom af 19. december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).

117. I denne dom fastslog Domstolen, at denne »mulighed for medlemsstaterne, hvis rækkevidde skal vurderes i sammenhængen, således som den fremgår af betingelserne i [momsdirektivets] artikel 133, stk. 1, litra a)-c), giver imidlertid ikke mulighed for at træffe generelle foranstaltninger som de i hovedsagen omhandlede, der begrænser anvendelsesområdet for disse fritagelser. Det følger således af Domstolens praksis vedrørende de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv, at en medlemsstat ikke kan ændre anvendelsesområdet for fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), ved at underkaste den en eller flere af de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 133«³⁹.

118. På dette grundlag er jeg ligesom Kommissionen af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kræver en undersøgelse fra sag til sag af forekomsten af en risiko for konkurrenceforvridning. Kun en sådan undersøgelse fra sag til sag gør det muligt at afgøre med henblik på at afslå momsfrigtagelse, om »der består en *reel* risiko for, at fritagelsen *i sig selv*, aktuelt eller i fremtiden, kan *fremkalde* konkurrencefordrejning« (min fremhævelse), som Domstolen fastslog i forbindelse med sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f), der gik forud for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i dom af 20. november 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 65). Det er således en reel risiko, der skal måles, og det er efter min opfattelse umuligt at bedømme forekomsten af konkurrenceforvridninger generelt for de tjenester, der præsteres af bestemte erhvervsgrupper, og for de tjenester, der præsteres af selvstændige grupper af personer, og som er direkte forbundet hermed.

119. Ifølge Kommissionen følger den omstændighed, at den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse kræver en undersøgelse af de faktiske og individuelle transaktioner, ligeledes af punkt 77 i skrivelsen fra Bundesministerium der Finanzen⁴⁰ udarbejdet i forbindelse med en ændring af artikel 4 i UStG i 2009, der ligger til grund for den udgave af den pågældende bestemmelse, der her er tale om. I denne skrives punkt 71-78 under overskriften »Omsætningsafgift; introduktion til artikel 4, nr. 14, i UStG i den udgave, der er gældende fra den 1. januar 2009«, gjorde det tyske finansministerium gældende, at fritagelsen kun finder anvendelse,

37 – Med hensyn til kriteriet »konkurrenceforvridning af en vis betydning« i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, en bestemmelse, der siden er blevet erstattet af momsdirektivets artikel 13, jf. analogt dom af 17.10.1989, *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.* (231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 23).

38 – Jf. bl.a. svarskriftet, punkt 75, og Kommissionens replik, punkt 24.

39 – Præmis 35, hvori Domstolen henviser til dom af 7.5.1998, *Kommissionen mod Spanien* (C-124/96, EU:C:1998:204, præmis 21).

40 – Jf. punkt 25 i dette forslag til afgørelse.

hvis leveringen af de tjenester, der præsteres af de selvstændige grupper af personer, udføres til fordel for medlemmerne af et af de i nævnte artikel 4, nr. 14, omhandlede sundhedserhverv, og hvis de bidrager direkte til disse medlemmers momsfrigitagne transaktioner. Det fremgår af punkt 77 i denne skrivelse, at fritagelsen ikke bør føre til en konkurrenceforvridning:

»I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), må fritagelsen ikke kunne skabe konkurrenceforvridning. Den kan således kun vedrøre de øvrige ydelser, der leveres af grupper af lægepraksisser og medicinsk udstyr, og ikke de tilfælde, hvor en gruppe på medlemmernes vegne f.eks. varetager bogføring, juridisk rådgivning eller virksomhed som lægefagligt lovgivningsorgan.«

120. I henhold til denne tekst skal der netop gennemføres en undersøgelse fra sag til sag. Hvorfor skulle det være muligt for sundhedssektoren og ikke for de øvrige sektorer, således at det formodes, at der for dem forekommer konkurrenceforvridning?

121. Såfremt en medlemsstat gyldigt kan præcisere den betingelse, der er opstillet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, skal den undgå, at disse præciseringer indskrænker eller udvider anvendelsesområdet for den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse.

122. Endvidere ser det ud til, at den tyske lovgivning om omsætningsafgift har givet anledning til praktiske problemer for de tyske domstole, således at nogle af de afgørelser, de har truffet, i strid med ordlyden af UStG's artikel 4 og på grundlag af EU-rettens direkte anvendelse har opfordret til, at den pågældende fritagelse⁴¹ udvides til at omfatte selvstændige grupper af personer inden for andre erhvervsgrupper, som ikke er omfattet af UStG's artikel 4, idet de i denne forbindelse er af den opfattelse, at sammenslutninger af sociale organisationer som f.eks. behandlingscentre⁴² eller forsikrings sammenslutninger som f.eks. sygekasser⁴³ skulle være omfattet af fritagelsen. De har hver gang anført, at indrømmelse af fritagelsen forudsatte, at myndighederne via en undersøgelse (tilsyneladende fra sag til sag) sikrer sig, at der ikke forekommer konkurrenceforvridning.

123. Som Kommissionen har tilføjet, fremgår det ligeledes af visse lovforslag fremsat for det tyske parlament, at den tyske lovgiver ikke mener, at der er en sammenhæng mellem konkurrenceforvridninger og udvidelse af fritagelsen til at omfatte selvstændige grupper af personer inden for bank- og forsikringssektoren⁴⁴.

124. Endelig fremgår det ikke, at den tyske lovgiver har foretaget en dybtgående analyse af en reel og generel risiko for konkurrenceforvridning for hver enkelt sektor ud over sundhedssektoren⁴⁵, mens den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omhandlede regel er fritagelsen, og risikoen for en konkurrenceforvridning derfor skal godtgøres.

125. Selv om ingen i denne forbindelse har bestridt, at bevisbyrden i forbindelse med et traktatbrudssøgsmål påhviler Kommissionen, gik Forbundsrepublikken Tyskland efter min opfattelse for langt, da den under retsmødet gjorde gældende, at det påhviler Kommissionen at bevise, at der ikke findes nogen risiko for konkurrenceforvridning for de sektorer, der ikke er omfattet af fritagelsen i tysk lovgivning. Det ligner et probatio diabolica (umuligt bevis).

41 – Forbundsrepublikken Tyskland foretrak under retsmødet at tale om, at der sættes spørgsmålstegn ved den i den pågældende tyske lovgivning fastsatte begrænsning af fritagelsen.

42 – Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) af 30.4.2009, nr. V R 3/08.

43 – Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) af 23.4.2009, nr. V R 5/07.

44 – Jf. bemærkninger fra Bundesrat (Forbundsrådet) til lovforslaget om øget stabilisering af finansmarkederne, Bundestags tryksag 16/13384, af 12.6.2009, s. 5.

45 – Repræsentanten for den tyske regering oplyste under retsmødet, at han »tænkte«, at den tyske lovgiver havde gennemført denne analyse.

126. Afslutningsvis er jeg af den opfattelse, at den i den tyske lovgivning omhandlede begrænsning ikke kan begrundes med, at der findes en reel og generel risiko for konkurrenceforvridning for alle andre selvstændige grupper af personer end de selvstændige grupper af personer inden for sundhedssektoren.

V. Sagens omkostninger

127. I henhold til Domstolens procesreglements artikel 138, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, pålægges det den at betale sagens omkostninger.

VI. Forslag til afgørelse

128. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den træffer følgende afgørelse:

- Forbundsrepublikken Tyskland har ved at begrænse fritagelsen af tjenester, der præsteres af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at levere tjenester til deres medlemmer, der er direkte nødvendige for udøvelsen af deres virksomhed, når disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, til kun at omfatte grupper, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv, tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.
- Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger.«