



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 september 2017*

”Fördragsbrott – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 f –
Undantag från skatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina
medlemmar – Begränsning till självständiga grupper vars medlemmar utövar ett begränsat antal yrken”

I mål C-616/15,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 20 november 2015,

Europeiska kommissionen, företrädd av M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann och R. Lyal, samtliga i
egenskap av ombud,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av T. Henze, J. Möller och K. Petersen, samtliga i egenskap
av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda (referent), K.
Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren X. Lopez Bancalari,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 februari 2017,

och efter att den 5 april 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland, genom att begränsa undantaget från mervärdesskatt till fristående grupper av personer vars medlemmar utövar ett begränsat antal yrken, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

- 2 Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) upphävdes och ersattes med verkan från den 1 januari 2007 av direktiv 2006/112. Artikel 4.5 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

...”

- 3 Artikel 13 A i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- f) Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

...”

- 4 I artikel 28.3 och 28.4 i detta direktiv föreskrevs följande:

”3. Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

- a) fortsätta att beskatta sådana transaktioner som undantas enligt artikel 13 eller 15 och som anges i bilaga E till detta direktiv,

...

4. Övergångsperioden skall från början vara fem år från och med den 1 januari 1978. Senast sex månader före utgången av denna period, och därefter vid behov, skall rådet granska tillämpningen av undantagsreglerna i punkt 3 på grundval av en rapport från kommissionen och skall enhälligt på grundval av ett förslag från kommissionen bestämma huruvida vissa eller samtliga undantag skall upphävas.”

- 5 I bilaga E till detta direktiv, med rubriken ”Verksamheter som avses i artikel 28.3 a”, föreskrevs följande:

”...

3. Verksamhet som avses i artikel 13 A 1 f utom sådana som utförs av grupper av medicinsk eller paramedicinsk karaktär

...”

Artonde direktivet 89/465/EEG

- 6 I artikel 1 i rådets artonde direktiv 89/465/EEG av den 18 juli 1989 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning avseende omsättningsskatter – Upphävande av vissa undantag som föreskrivs i artikel 28.3 i sjätte direktivet 77/388 (EUT L 226, 1989, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 14) anges följande:

”Direktiv 77/388/EEG ändras på följande sätt:

- 1) Med verkan från och med den 1 januari 1990 skall de transaktioner som avses i punkterna 1, 3–6, 8, 9, 10, 12, 13 och 14 i bilaga E upphävas.

...”

Direktiv 2006/112

- 7 I artikel 13.1 första och andra styckena i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.”

- 8 I artikel 131 i direktiv 2006/112, som återfinns i kapitel 1, med rubriken "Allmänna bestämmelser" i avdelning IX, som har rubriken "Undantag från skatteplikt", anges följande:

"Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk."

- 9 I artikel 132.1 i direktiv 2006/112, vilken återfinns i kapitel 2, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", i avdelning IX i detta direktiv, föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster.
 - b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.
 - c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.
 - d) Leveranser av organ, blod och mjölk från människor.
 - e) Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.
 - f) Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.
 - g) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.
- ...
- i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.
- ...
- m) Vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.
 - n) Vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

...”

- 10 Enligt artikel 133 första stycket i direktiv 2006/112 gäller följande:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

...

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

- 11 I artikel 135.1 i direktiv 2006/112, vilken återfinns i kapitel 3, som har rubriken ”Undantag för andra verksamheter”, i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

...

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

...”

Tysk rätt

- 12 Det andra kapitlet, med rubriken ”Undantag och återbetalning av skatten”, i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) innehåller, i dess 4 §, en förteckning över de tjänster som är undantagna från mervärdesskatt. Enligt 4 § punkt 14 UStG, i den version som är tillämplig på omständigheterna i målet, ska följande undantas:

”a) Sjukvårdande behandling som ges inom ramen för medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövning, av läkare, tandläkare, healer, fysioterapeut, barnmorska, eller varje annan liknande medicinsk yrkesverksamhet. Den första meningen ska inte tillämpas på leverans eller reparation av tandproteser ... och apparaturer för käkortopediska behandlingar ..., om näringsidkaren har tillverkat eller reparerat dessa i sin rörelse.

b) Sjukhusvård och sjukvård, inbegripet diagnostik, medicinska undersökningar, förebyggande behandling, rehabilitering, förlossning och vårdhemstjänster samt därtill nära knutna verksamheter, som utövas av offentligrättsliga organ ...;

...

- d) Andra tjänster som tillhandahålls av grupper vars medlemmar utövar de yrken som avses i punkten a) eller ingår i de inrättningar som avses i punkten b), när dessa tjänster är direkt nödvändiga för att utöva den verksamhet som avses i punkten a) eller punkten b) och grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter,

...”

Det administrativa förfarandet

- 13 Genom en formell underrättelse av den 23 november 2009 meddelade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland att den ställde sig tveksam till förenligheten med mervärdesskattedirektivet vad gäller de nationella bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt på tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet.
- 14 Kommissionen angav i denna underrättelse att den tyska rätten begränsade detta undantag till tjänster tillhandahållna av fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter eller yrken inom ramen för hälsovård, trots att direktiv 2006/112 inte begränsade undantaget i fråga till bestämda yrkesgrupper, utan föreskrev detta undantag för samtliga grupper av personer, eftersom dessa personer undantogs från mervärdesskatt eller inte var beskattningsbara personer beträffande de verksamheter de utövade. Följaktligen ansåg kommissionen att de tyska bestämmelserna avseende omsättningsskatt inte var förenliga med unionsrättens syften, såsom dessa eftersträvas med direktiv 2006/112.
- 15 Förbundsrepubliken Tyskland svarade på denna formella underrättelse genom en skrivelse av den 22 mars 2010. I denna skrivelse bekräftade den att de tyska bestämmelserna i fråga egentligen endast undantog tjänster som tillhandahölls av fristående grupper av personer i den mån det rörde sig om grupper av läkare eller personer som utövar paramedicinska yrken liksom grupper av sjukhus eller inrättningar av samma slag. Förbundsrepubliken Tyskland gjorde gällande att denna begränsning var berättigad av den omständigheten att det ankom på den nationella lagstiftaren att fastställa vilka de yrkeskategorier var som kunde åtnjuta det aktuella undantaget utan att vålla en snedvridning av konkurrensen. Den tyska lagstiftaren hade enligt denna medlemsstat således ansett att detta undantag endast var rättfärdigat inom ramen för hälsovård.
- 16 Kommissionen tillställde den 7 april 2011 Förbundsrepubliken Tyskland ett motiverat yttrande. Kommissionen uttryckte i detta yttrande tvivel avseende denna medlemsstats påstående att hälsovårdsverksamhet och hälsovårdsyrken var de enda som kunde åtnjuta det aktuella undantaget utan att det kunde medföra snedvridning av konkurrensen. Enligt kommissionen följde det av unionens lagstiftningsförfarande att direktiv 2006/112 syftade just till att utvidga undantaget till grupper som omfattade andra personkategorier. Kommissionen gjorde vidare gällande att de tyska domstolarna, vid flera tillfällen, hade tvingats utvidga tillämpningsområdet för det aktuella undantaget till andra yrkeskategorier än dem som anges i de tyska bestämmelserna om omsättningsskatt.
- 17 Kommissionen angav vidare att den inte förstod på vilka faktorer den tyska lagstiftaren grundade sin bedömning att snedvridningar av konkurrensen skulle bestå om den, utöver de redan undantagna hälsovårdsyrkena, var tvungen att utvidga det aktuella undantaget till att omfatta alla tyska ekonomiska sektorer. Kommissionen ansåg att denna lagstiftare inte skulle bedöma eventuella snedvridningar av konkurrensen på grundval av en allmän reflektion. Enligt kommissionen borde den tyska lagstiftaren tvärtom endast underlåta att tillämpa det aktuella undantaget i händelse av en verklig fara för att detta undantag i sig, omedelbart och i framtiden, kunde vålla snedvridningar av konkurrensen.

- 18 Förbundsrepubliken Tyskland svarade på detta motiverade yttrande genom en skrivelse av den 6 juni 2011. I denna skrivelse betonade denna medlemsstat för det första den placering som bestämmelsen om undantaget hade i direktiv 2006/112, nämligen i det kapitel som behandlar undantag till förmån för vissa verksamheter med hänsyn till allmänintresset. Förbundsrepubliken Tyskland drog därav slutsatsen att detta undantag inte kunde utvidgas till att omfatta alla ekonomiska verksamheter.
- 19 För det andra gjorde Förbundsrepubliken Tyskland gällande att införlivandet av den aktuella bestämmelsen med den nationella rätten skett just med beaktande av förbudet mot snedvridning av konkurrensen, genom att begränsa detta undantag till vissa yrkeskategorier inom hälsovårdsområdet. Denna medlemsstat påpekade i detta hänseende att den tyska lagstiftaren ansett att detta undantag endast var berättigat för yrkesgrupper inom hälsovårdsområdet, eftersom det inte fanns några självständiga utövare inom de verksamheter som angavs för denna typ av grupper.
- 20 För det tredje påpekade denna medlemsstat att kommissionen inte hade identifierat någon yrkeskategori som felaktigt skulle vara utesluten från det aktuella undantaget genom de tyska bestämmelserna.
- 21 Förbundsrepubliken Tyskland avfärdade följaktligen kommissionens anmodan som syftade till att Förbundsrepubliken Tyskland skulle vidta alla nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter det motiverade yttrandet.
- 22 Eftersom de tyska bestämmelserna om omsättningsskatt fortsatte att begränsa undantaget från mervärdesskatt till de fristående grupper av personer vars medlemmar driver en verksamhet inom hälsovårdsområdet, beslutade kommissionen att väcka talan vid domstolen i förevarande mål.

Prövning av talan

Parternas argument

- 23 Kommissionen har anfört att den tyska lagstiftningen i fråga, nämligen 4 § punkt 14 UStG, begränsar det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 till tjänster som tillhandahålls av fristående grupper vars medlemmar utövar ett begränsat antal yrken, vilka i huvudsak begränsas till hälsovårdsområdet. Enligt kommissionen strider denna begränsning mot denna artikel 132.1 f.
- 24 Kommissionen har för det första gjort gällande att denna lagstiftning inte är förenlig med tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, eftersom denna artikel inte är begränsad till tillhandahållanden från självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar yrken inom vissa bestämda yrkeskategorier.
- 25 Enligt kommissionen begränsas inte det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse till självständiga grupper vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse, utan avser samtliga självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt. Denna institution har tillagt att även om detta undantag endast avsåg självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse, skulle detta inte innebära att dess tillämpningsområde för den sakens skull begränsades till självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar yrken inom hälsovårdsområdet, såsom föreskrivs i den tyska lagstiftningen i fråga.

- 26 Kommissionen anser att dess tolkning av tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 bekräftas av lydelsen av denna bestämmelse, det syfte som eftersträvas med bestämmelsen och det historiska sammanhang i vilket denna ingår, samt av domen av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), i vilken domstolen tillämpade undantaget i fråga på tillhandahållande av tjänster som utövades av en grupp av försäkringsbolag.
- 27 Den enda omständigheten att det kapitel vari artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ingår har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” innebär inte, enligt kommissionen, att denna bestämmelses lydelse fråntas sin entydiga karaktär. Rubriken till detta kapitel är enligt kommissionen resultatet av en redaktionell oäktsamhet, som förklaras av att det i det första förslaget till sjätte direktivet föreskrevs en begränsning av undantaget i fråga till självständiga grupper av medicinsk eller paramedicinsk karaktär.
- 28 Kommissionen har för det andra gjort gällande att den tyska lagstiftningen i fråga inte kan rättfärdigas med hänvisning till villkoret avseende avsaknad av snedvridning av konkurrensen, vilket anges i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112.
- 29 Enligt kommissionen kan bedömningen av huruvida det föreligger snedvridning av konkurrensen enbart göras mot bakgrund av omständigheterna i det aktuella fallet. Det är enligt kommissionen omöjligt att bedöma huruvida det allmänt föreligger snedvridningar av konkurrensen avseende de tjänster som bestämda yrkesgrupper tillhandahåller och för tjänster som tillhandahålls av en fristående persongrupp som är direkt knuten till dessa yrkesgrupper. Att lagstiftaren själv gör en sådan bedömning per kategori, för hela yrkesgrupper, såsom den tyska lagstiftaren gjort, hindrar således att direktiv 2006/112 tillämpas fullt ut.
- 30 Förbundsrepubliken Tyskland har för det första gjort gällande att det följer av lydelsen av artikel 132.1 i f direktiv 2006/112 och placeringen av denna artikel i direktivet samt av det historiska sammanhang i vilket denna bestämmelse ingår och de syften som eftersträvas med denna bestämmelse, att den personkrets som avses i undantaget i fråga begränsas till grupper av personer som utövar vissa verksamheter av allmänt intresse.
- 31 Vad för det första gäller lydelsen och placeringen av denna bestämmelse har Förbundsrepubliken Tyskland påpekat att detta undantag återfinns i artikel 132 i direktiv 2006/112, vilken tillhör kapitel 2 i detta direktiv, som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Härav följer enligt Förbundsrepubliken Tyskland att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i detta direktiv endast kan avse tillhandahållandet av tjänster som utförs av självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse.
- 32 Denna medlemsstat har närmare bestämt gjort gällande att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast är tillämpligt på självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar de verksamheter som nämns i artikel 132.1 b–e i direktiv 2006/112, vilka stadgas före det undantag som förekommer i artikel 132.1 f i detta direktiv och berör hälsovårdsområdet. Om så inte var fallet hade lagstiftaren enligt Förbundsrepubliken Tyskland placerat detta undantag i slutet av artikel 132 i direktiv 2006/112, eller rentav i en särskild artikel.
- 33 Den tolkning enligt vilken undantaget i fråga avser de verksamheter som nämns i artikel 132.1 b–e i direktiv 2006/112 stöds av domstolens användning av ordet ”verksamhetsutövare [Berufsausübende]” inom ramen för sin tolkning av detta undantag i sin dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37). I direktiv 2006/112 används begreppet ”yrkesutövning [Beruf]” främst i samband med medicinska yrken.
- 34 Förbundsrepubliken Tyskland har vidare gjort gällande att dess argumentation bekräftas av det historiska sammanhang i vilket artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ingår. Förbundsrepubliken Tyskland har härvidlag bland annat påpekat att i den första versionen av sjätte direktivet syftade artikel 28.3 a

tillsammans med punkt 3 i bilaga E till detta direktiv till att säkerställa att det undantag som föreskrivs i artikel 13 A 1 f i direktivet tillämpas på tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av medicinsk eller paramedicinsk karaktär, medan medlemsstaterna fram till den 31 december 1989 kunde fortsätta att beskatta motsvarande tillhandahållanden av andra typer av fristående grupper av personer. Upphävandet från och med den 1 januari 1990 av denna möjlighet förändrade inte tillämpningsområdet för undantaget i fråga, utan avsåg i stället att eliminera vissa rent praktiska svårigheter utanför själva mervärdesskattesystemet.

- 35 För det andra har Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att den tyska lagstiftningen i fråga är berättigad mot bakgrund av det villkor enligt vilket undantaget i fråga endast tillämpas om det inte kan vålla snedvridning av konkurrensen. Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att den nationella lagstiftaren, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, kan göra en bedömning per yrkeskategori av den risk för snedvridning av konkurrensen som finns inom vissa yrkeskategorier och således begränsa undantaget i fråga till vissa av dessa kategorier.
- 36 I detta avseende har denna medlemsstat påpekat att detta villkor varken är tillräckligt precist eller tillräckligt ovillkorligt till sitt innehåll och att det således måste preciseras på nationell nivå. Bedömningen av detta villkor kan inte avförtros skattemyndigheterna, eftersom bedömningen endast kan göras på grundval av komplexa ekonomiska analyser av varje verksamhetsområde för sig.
- 37 I detta sammanhang har Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att det följer av domstolens rättspraxis och särskilt domen av den 16 september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 35 och 36), att bedömningen av villkoret avseende snedvridning av konkurrensen, vilket återfinns i artikel 13.1 i direktiv 2006/112, vilket är detsamma som återfinns i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, kan göras av den nationella lagstiftaren.
- 38 Förbundsrepubliken Tyskland har tillagt att kommissionen, i en talan som väckts enligt artikel 258 FEUF, har bevisbördan för det påstådda fördragsbrottet och ska förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera huruvida detta fördragsbrott föreligger. Kommissionen har enligt Förbundsrepubliken Tyskland inte visat att ett undantag för tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer till förmån för deras medlemmar inte leder till någon snedvridning av konkurrensen på andra områden än området avseende de sjukvårdsyrken som UStG avser.

Domstolens bedömning

- 39 Det ska inledningsvis preciseras att kommissionens talan endast avser Förbundsrepubliken Tysklands begränsning av det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 till de grupper vars medlemmar utövar ett begränsat antal yrken.
- 40 Domstolen ska således i första hand pröva vilken personkrets som ingår i tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 och, i andra hand, bedöma det villkor som föreskrivs i denna bestämmelse avseende avsaknad av snedvridning av konkurrensen.

Tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i direktiv 2006/112

- 41 Vad gäller tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 har kommissionen huvudsakligen gjort gällande att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse inte begränsas till fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter med hänsyn till allmänintresset, utan täcker samtliga fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter som är undantagna från mervärdesskatteplikt, följaktligen inbegripet dem vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet inom bank- och försäkringsområdet. Kommissionen har i andra hand gjort gällande att, även om detta undantag endast avsåg självständiga grupper av personer vars medlemmar

utövar verksamheter av allmänt intresse innebär inte detta att dess tillämpningsområde för den sakens skull begränsas till självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar yrken inom hälsovårdsområdet, såsom föreskrivs i den tyska lagstiftningen i fråga.

- 42 I detta hänseende ska det påpekas att ordalydelsen i denna bestämmelse, som avser den verksamhet hos medlemmar i fristående grupper av personer, som är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte gör det möjligt att utesluta att detta undantag skulle kunna tillämpas på samtliga fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 43 Av fast rättspraxis framgår dock att vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 26 april 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, punkt 22, och dom av den 4 april 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 44 Vad gäller det sammanhang i vilket artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ingår, ska det påpekas att denna bestämmelse återfinns i kapitel 2, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", i avdelning IX i detta direktiv. Denna rubrik anger att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse.
- 45 Denna tolkning bekräftas även av strukturen hos avdelning IX i detta direktiv, vilket avser "Undantag från skatteplikt". Artikel 132.1 f förekommer nämligen inte i kapitel 1 i direktiv 2006/112, som har rubriken "Allmänna bestämmelser", utan i kapitel 2 i detta direktiv. I denna avdelning görs för övrigt en åtskillnad mellan kapitel 2, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", och kapitel 3, som har rubriken "Undantag för andra verksamheter", vilket är en åtskillnad som visar att de bestämmelser som anges i detta kapitel 2 för vissa verksamheter av allmänt intresse inte ska tillämpas på övriga verksamheter som avses i kapitel 3.
- 46 I nämnda kapitel 3 återfinns, i artikel 135.1 a, ett undantag för "Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner" och, i artikel 135.1 d och e, ett undantag för vissa transaktioner som tillhör området för finansiella tjänster, som bland annat "transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev" och "transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel". Det följer således av den allmänna systematiken i direktiv 2006/112 att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 inte ska tillämpas på transaktioner som utförs inom området för försäkring och återförsäkring eller transaktioner inom området för finansiella tjänster, och att tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars medlemmar är verksamma inom dessa områden således inte omfattas av detta undantag.
- 47 Vad avser det syfte som eftersträvas med bestämmelserna i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 erinrar domstolen om syftet med samtliga bestämmelser i artikel 132 i direktiv 2006/112, som är att från mervärdesskatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (dom av den 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 48 En fristående grupp av personers tillhandahållande av tjänster omfattas således av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, när dessa tillhandahållanden av tjänster direkt bidrar till utövandet av verksamheter av allmänintresse som avses i artikel 132 i detta direktiv (se, analogt, dom av den 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punkterna 31–33).

- 49 Domstolen erinrar för övrigt om att tillämpningsområdet för undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 50 Härav följer att tillhandahållandet av tjänster som inte direkt bidrar till utövande av verksamheter med hänsyn till allmänintresset som avses i artikel 132 direktiv 2006/112, utan till utövandet av andra undantagna verksamheter, bland annat de som avses i artikel 135 i direktivet, inte kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 f i detta direktiv.
- 51 Härav följer att artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast kan avse tillhandahållandet av tjänster som utförs av självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar de verksamheter med hänsyn till allmänintresset som nämns i denna artikel. Kommissionens huvudsakliga invändning, enligt vilken tillämpningsområdet för det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 inte begränsas till de fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse, kan således inte godtas.
- 52 I motsats till i förevarande mål, prövade domstolen inte i domen av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), frågan huruvida det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet (motsvarande artikel 132.1 f i direktiv 2006/112) begränsades till tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse.
- 53 Förbundsrepubliken Tysklands argument enligt vilka det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 begränsas till fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter inom hälsovårdsområdet kan emellertid inte godtas.
- 54 För det första gör inte den omständigheten att undantaget för fristående grupper av personer föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 det möjligt att dra slutsatsen att detta undantag endast ska tillämpas på fristående grupper av personer vars medlemmar utövar de verksamheter som nämns i artikel 132.1 b–e i detta direktiv, vilka återfinns före dem som nämns i artikel 132.1 f och som avser hälsovårdsområdet.
- 55 Detta undantag hänvisar nämligen till ”fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person”. Förutom de transaktioner som utförs inom hälsovårdsområdet, anges i direktiv 2006/112 andra transaktioner av allmänt intresse som undantas, såsom tillhandahållanden med anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, undervisning, idrott och kultur, som föreskrivs i artikel 132.1 g, i, m och n i direktiv 2006/112.
- 56 För det andra är syftet med undantaget i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 enligt domstolens praxis att undvika att den person som erbjuder vissa tjänster ska vara tvungen att betala denna skatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom att skapa en gemensam organisation som övertar den verksamhet som är nödvändig för att tillhandahålla tjänsterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).
- 57 Tvärtemot vad Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande stöds dock inte deras argumentation, enligt vilken undantaget endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar är verksamma inom hälsovårdsområdet, av domstolens användning av begreppet ”verksamhetsutövare [Berufsausübende]” inom ramen för domstolens tolkning av detta undantag. Vad gäller artikel 132 i direktiv 2006/112 används begreppen ”yrkesutövning [Berufe]” och ”verksamhetsutövare [Berufsausübung]” nämligen endast i artikel 132.1 c respektive 132.1 e och användningen av dessa

begrepp gör det följaktligen inte möjligt att dra slutsatsen att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i detta direktiv endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter inom hälsovårdsområdet.

- 58 För det tredje kan inte den slutsatsen dras av bakgrunden till artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse begränsas till hälsovårdsområdet. Historiskt sett föreskrevs visserligen i artikel 13 A 1 f i sjätte direktivet, jämförd med artikel 28.3 a i och bilaga E till detta direktiv, möjligheten att begränsa undantaget i fråga till fristående grupper av personer av medicinsk eller paramedicinsk karaktär.
- 59 Den omständigheten att sjätte direktivet endast föreskrev en möjlighet att göra avsteg från detta undantag för andra grupper än dem av medicinsk eller paramedicinsk karaktär visar, tvärtemot vad Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande, att tillämpningsområdet för detta undantag även omfattar fristående grupper av personer vars medlemmar är verksamma inom andra områden än hälsovårdsområdet. Under alla omständigheter upphävdes denna möjlighet att göra avsteg från undantaget i artikel 13 A 1 f i sjätte direktivet genom artikel 1 i artonde direktivet 89/465 med verkan från den 1 januari 1990. Härav följer, tvärtemot vad Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande, att detta undantag från mervärdesskatteplikt inte begränsas till grupper av medicinsk eller paramedicinsk karaktär.
- 60 Av vad som ovan anförts följer att den invändning som kommissionen gjort gällande i andra hand, enligt vilken tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 inte begränsas till fristående grupper av personer vars medlemmar endast utövar yrken som tillhör hälsovårdsområdet, såsom föreskrivs i den tyska lagstiftningen i fråga, ska godtas.

Villkoret avseende avsaknad av snedvridning av konkurrensen

- 61 Enligt artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse tillämpas under förutsättning att det inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.
- 62 Enligt Förbundsrepubliken Tyskland ankommer det på den nationella lagstiftaren att fastställa vilka de yrkesområden är som kan åtnjuta det aktuella undantaget utan att det kan vålla någon snedvridning av konkurrensen. I förevarande fall har den tyska lagstiftaren ansett att detta undantag endast är berättigat för fristående grupper av personer vars medlemmar är verksamma inom hälsovårdsområdet.
- 63 Det ska således undersökas huruvida en medlemsstat, mot bakgrund av villkoret avseende snedvridning av konkurrensen, i sin nationella lagstiftning kan begränsa de verksamhetsområden på vilka det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tillämpas.
- 64 Domstolen påpekar för det första att den nationella lagstiftaren inte är skyldig att införliva ett direktiv bokstavligen (se, analogt, avseende artikel 4.5 i sjätte direktivet, dom av den 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, 231/87 och 129/88, EU:C:1989:381, punkt 23).
- 65 För att bedöma huruvida tillämpningen på en viss verksamhet av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 kan vålla snedvridning av konkurrensen är det vidare förvisso tillåtet för den nationella lagstiftaren att föreskriva bestämmelser som är lätta för de nationella myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av (se, analogt, dom av den 24 februari 2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33). Enligt artikel 131 i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna nämligen fastställa villkor för undantagen för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag. Dessa villkor får dock inte avse definitionen av innehållet i de undantag som föreskrivs i detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2013, *kommissionen/Frankrike*, C-197/12, ej publicerad, EU:C:2013:202, punkt 31, och dom av den 25 februari 2016, *kommissionen/Nederländerna*, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkterna 28 och 29).

- 66 Det är emellertid just det som blir följden av den tyska lagstiftningen i fråga, genom vilken den tyska lagstiftaren har undantagit samtliga tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse, med undantag för fristående grupper av personer vars medlemmar är verksamma inom hälsovårdsområdet.
- 67 Tvärtemot vad Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande, följer det inte av domstolens dom av den 16 september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505), att bedömningen av villkoret avseende avsaknad av snedvridning av konkurrensen gör det möjligt att på nationell lagstiftningsnivå allmänt begränsa det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. I denna dom tolkade domstolen en annan bestämmelse än den som är i fråga i förevarande mål, nämligen artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, enligt vilken offentligrättsliga organ skulle anses som beskattningsbara personer om det skulle leda till snedvridningar av konkurrensen av en viss omfattning om de behandlades som icke beskattningsbara personer. I detta sammanhang fann domstolen i punkt 40 att offentligrättsliga organs skattskyldighet för mervärdesskatt följer av utövandet av en viss verksamhet som sådan, oberoende av om nämnda offentligrättsliga organ är utsatta för konkurrens på den lokala marknad där verksamheten bedrivs. Härav följer emellertid inte att det villkor avseende snedvridning av konkurrensen som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 gör det möjligt att allmänt begränsa tillämpningsområdet för detta undantag.
- 68 Som Förbundsrepubliken Tyskland har påpekat, kan bedömningen av villkoret avseende snedvridning av konkurrensen visa sig vara komplicerad. Förbundsrepubliken Tyskland har dock inte preciserat på vilket sätt dessa svårigheter kräver att lagstiftaren ingriper genom att allmänt utesluta vissa verksamheter med hänsyn till allmänintresset på grundval av detta villkor.
- 69 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 119 och 120 i sitt förslag till avgörande, föreskrivs i den tyska lagstiftningen att skattemyndigheterna ska göra en granskning från fall till fall av detta villkor, avseende fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter inom hälsovårdsområdet. Härav följer att Förbundsrepubliken Tyskland själv anser att en sådan bedömning från skattemyndigheternas sida är möjlig inom hälsovårdsområdet. Förbundsrepubliken Tyskland har emellertid inte visat hur bedömningen av detta villkor avseende avsaknaden av snedvridning av konkurrensen skulle te sig annorlunda i förhållande till andra områden än hälsovårdsområdet.
- 70 Domstolen underkänner även Förbundsrepubliken Tysklands argument enligt vilka kommissionen inte fullgjort den bevisbörda som åligger kommissionen. Som denna medlemsstat medgav under förhandlingen vid domstolen är nämligen frågan huruvida det är tillåtet för medlemsstaten att begränsa de verksamhetsområden på vilka undantaget är tillämpligt – med hänsyn till villkoret avseende avsaknad av snedvridning av konkurrensen – en rättsfråga.
- 71 Mot bakgrund av det ovan anförda ska kommissionens talan bifallas.
- 72 Förbundsrepubliken Tyskland har följaktligen, genom att begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt till fristående grupper av personer vars medlemmar utövar ett begränsat antal yrken, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 132.1 f i direktiv 2006/112.

Rättegångskostnader

- 73 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Förbundsrepubliken Tyskland har, genom att begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt till fristående grupper av personer vars medlemmar utövar ett begränsat antal yrken, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.**
- 2) **Förbundsrepubliken Tyskland ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter