

61993J0453

DOMSTOLENS DOM (ANDEN AFDELING) AF 11. AUGUST 1995. - W. BULTHUIS-GRIFFIOEN
MOD INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL
AFGOERELSE: GERECHTSHOF AMSTERDAM - NEDERLANDENE. - DET FAELLES
MERVAERDIAFGIFTSSYSTEM - SJETTE MOMSDIREKTIV - FRITAGELSE -
TJENESTEYDELSER AF SOCIAL KARAKTER PRAESTERET AF EN PRIVATPERSON - IKKE
OMFATTET. - SAG C-453/93.

Samling af Afgørelser 1995 side I-02341

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

*Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgift ° fælles
merværdiafgiftssystem ° fritagelser efter det sjette direktiv ° snæver fortolkning ° fritagelse for
tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af
offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig
karakter ° tjenesteydelser præsteret af en erhvervsdrivende, der er en fysisk person ° ikke
omfattet*

[Raadets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra g)]

Sammendrag

*Fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning
om omsætningsafgifter udgør undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift
opkræves af enhver tjenesteydelse, der udfoeres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Derfor
maa de udtryk, hvormed de betegnes, fortolkes snævert. Naar henses til, at blandt de forskellige
fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, gælder visse udtrykkeligt kun for virksomheder, der omfattes
af begrebet "organ", hvilket ikke er tilfældet for de øvrige fritagelser, kan førstnævnte fritagelse
kun paaberaabes af juridiske personer, mens sidstnævnte ogsaa kan paaberaabes af fysiske
personer, herunder erhvervsdrivende.*

En erhvervsdrivende, der er en fysisk person, omfattes derfor ikke af det personlige anvendelsesomraade for direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), vedroerende tjenesteydelser med naer tilknytning til social bistand og social sikring, som praesteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, og kan derfor ikke stoette krav paa fritagelse efter denne bestemmelse.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 21. juli 1993, indgaaet til Domstolen den 26. november 1993, har Gerechtshof, Amsterdam, i medfoer af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 13, punkt A, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "sjette direktiv").

2 Spoergsmaalet er blevet rejst under en sag mellem Bulthuis-Griffioen og afgiftsmyndigheden angaaende en fritagelse for mervaerdiafgift (herefter benaevnt "moms"), som fastsat i artikel 11, stk. 1, i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsaetningsafgift, herefter benaevnt "1968-loven").

3 I Nederlandene bestemmer 1968-loven i artikel 11, stk. 1, litra f), at foelgende ydelser er fritaget for moms:

"leverancer og tjenesteydelser af social og kulturel karakter, som naermere skal fastlaegges i gennemfoerelsesbestemmelser til loven, naar den erhvervsdrivende ikke soeger vinding, og der ikke sker en alvorlig konkurrencefordrejning i forhold til erhvervsdrivende, som soeger vinding".

4 Begrebet "leverancer og tjenesteydelser af social karakter" i bestemmelsen er naermere fastlagt i artikel 7 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (gennemfoerelsesaanordning vedroerende omsaetningsafgift, herefter benaevnt "gennemfoerelsesaanordningen"), som vedroerende dette spoergsmaal henviser til bilag B. Bilag B indeholder en opregning af forskellige institutioner, hvis tjenesteydelser er fritaget for moms, saafremt deres formaal ikke er at soege vinding. Den indtil den 1. juli 1989 gaeldende version omfatter bl.a. "feriekolonier, boernehaver for mindre boern, boernehaver og skovboernehaver". I den herefter gaeldende version afloestes denne kategori af "boerneinstitutioner generelt og skoler for langvarigt syge boern" (punkt 6).

5 Bulthuis-Griffioen har siden 1988 drevet en privat boernehave i Nederlandene. Hun blev herved betragtet som en "selvstaendig erhvervsdrivende" efter artikel 7 i 1968-loven, som var pligtig at svare moms.

6 I 1989 og 1990 havde hun driftsindtaegter paa henholdsvis 41 997 og 41 947 HFL. Indtaegterne oversteg herved driftsudgifterne. Driftsoverskuddet blev udbetalt Bulthuis-Griffioen i form af loen.

7 Ved sin afgiftsangivelse betalte Bulthuis-Griffioen ikke moms, idet hun mente, at boernehaveydelserne var omfattet af fritagelsen i artikel 11, stk. 1, litra f), i 1968-loven. Driftsoverskuddet udgjorde i 1989 11 926 HFL og i 1990 17 963 HFL. Hvis boernehaveydelserne ikke var blevet fritaget for moms, ville driftsoverskuddet alene have udgjort 6 371 HFL i 1989 og 12 014 HFL i 1990.

8 Afgiftsmyndigheden foretog over for Bulthuis-Griffioen en efterfølgende afgiftsansættelse, idet den fandt, at den nævnte fritagelse ikke var anvendelig. Da sagsoegeren "soegte vinding", opfyldte hun ifølge afgiftsmyndigheden ikke betingelsen i artikel 11, stk. 1, litra f), i 1968-loven.

9 Bulthuis-Griffioen påklagede denne efterfølgende afgiftsansættelse. Klagen blev afvist af afgiftsmyndigheden. Hun anlagde dernæst sag ved Gerechtshof, Amsterdam, med påstand om annullation af dette afslag.

10 Ifølge denne retsinstans er det ubestridt, at den virksomhed, som Bulthuis-Griffioen udøver, udgør "en boernehaven" eller "en boernehaven for mindre børn" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den tidligere version af gennemførelsesanordningens bilag B og omfattes af kategorien "boerneinstitutioner generelt" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den nye version af dette bilag. Derimod er retsinstansen i tvivl om, hvorvidt betingelsen om, at virksomheden ikke må tilsinde at "soege vinding" er opfyldt. Bulthuis-Griffioen har hertil anført, at selv om hun ved sin virksomhed søger at opnå et vist overskud, er dette overskud under alle omstændigheder lavere end den "loen", hun ellers kunne opnå for sit arbejde; hun mener derfor, at hun ikke med sin virksomhed kan antages at "soege vinding" i 1968-lovens forstand.

11 Gerechtshof, Amsterdam, har anført, at fritagelsen i artikel 11, stk. 1, litra f), i 1968-loven er baseret på artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, som lyder saaledes:

"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:

...

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

12 Retsinstansen har endvidere anført, at lovgiver ved at gøre en fritagelse afhangig af, at de pågældende organer ikke må have til formål systematisk at soege vinding, har udnyttet den mulighed, som i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv er indrømmet medlemsstaterne til at undergive visse af de i stk. 1 angivne fritagelser bestemte betingelser.

13 Artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), lyder saaledes:

"Medlemsstaterne kan for saa vidt angaar andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

° De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at soege vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

...

° Fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift."

14 Gerechtshof, Amsterdam, mener, at betingelsen i artikel 11, stk. 1, litra f), i 1968-loven om, at der ikke må søges vinding, må have samme betydning som betingelsen i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, hvorefter "de pågældende organer [ikke] må ... have til formål

systematisk at soege vinding".

15 Gerechtshof, Amsterdam, har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om at traeffe praejudiciel afgoerelse vedroerende foelgende spoergsmaal:

"Er der tale om systematisk at soege vinding som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, i tilfaelde, hvor den erhvervsdrivende er en fysisk person, som normalt soeger at opnaa et positivt resultat i den forstand, at indtaegterne overstiger udgifterne, men dette positive resultat ikke er hoejere end et beloeb, der maa anses for en rimelig godtgoerelse for det af den erhvervsdrivende selv udfoerte arbejde?"

16 Den forelaeggende ret anmoder med det praejudicielle spoergsmaal Domstolen om at fortolke betingelsen om, at der ikke maa vaere tale om "systematisk at soege vinding", som er indeholdt i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv; medlemsstaterne kan kraeve denne betingelse opfyldt ved meddelelse af den i samme artikels stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse til andre organer end offentligretlige.

17 Med henblik paa at give den nationale retsinstans en besvarelse, som er relevant for loesningen af tvisten i hovedsagen, maa det foerst afgoeres, om betingelserne for at anvende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), er opfyldt i denne sag. Bestemmelsen hjemler fritagelse for tjenesteydelser med naer tilknytning til social bistand og social sikring, som praesteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, hvorfor det foerst maa afgoeres, om en erhvervsdrivende som Bulthuis-Griffioen kan anses for at vaere et saadant "organ".

18 Det fremgaar af fast retspraksis, at fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv er selvstaendige faelleskabsretlige begreber (jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, praemis 11). Dette maa ogsaa gælde for de saerlige betingelser, der skal vaere opfyldt for meddelelse af disse fritagelser og navnlig de betingelser vedroerende de egenskaber eller den stilling den erhvervsdrivende, der praesterer de af fritagelsen daekkede tjenesteydelser, skal opfylde.

19 Det bemaerkes herved, at Domstolen i samme dom (praemis 13) fastslog, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskraenkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsaetningsafgift opkraeves af enhver tjenesteydelse, der udfoeres mod vederlag af en afgiftspligtig person.

20 Blandt de forskellige fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, gaelder visse ° herunder fritagelsen i artiklens litra g) ° udtrykkeligt kun for begrebet "organ", hvilket ikke er tilfaeldet for de oevrige fritagelser. Heraf foelger, at de foerstnaevnte fritagelser kun kan paaberaabes af juridiske personer, mens de sidstnaevnte ogsaa kan paaberaabes af fysiske personer, herunder erhvervsdrivende.

21 En erhvervsdrivende som Bulthuis-Griffioen, som er en fysisk person, omfattes derfor ikke af den personkreds, som artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, finder anvendelse paa.

22 Dette er tilstraekkeligt til, at denne erhvervsdrivende foelgeligt ikke kan meddeles en fritagelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv.

23 Naar henses hertil, er det uden betydning for afgoerelsen af hovedsagen at behandle spoergsmaalet om, hvorvidt det forhold, at denne erhvervsdrivende normalt soeger at opnaa et positivt resultat i den forstand, at indtaegterne overstiger udgifterne, men dette positive resultat ikke er hoejere end et beloeb, der maa anses for en rimelig godtgoerelse for det af den

erhvervsdrivende selv udfoerte arbejde, omfattes af udtrykket "systematisk at soege vinding" i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388.

24 Paa grundlag af det anfoerte maa den nationale rets spoergsmaal besvares med, at artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, skal fortolkes saaledes, at en erhvervsdrivende, der er en fysisk person, ikke kan goere krav paa en fritagelse i henhold til denne bestemmelses litra g), der udtrykkeligt forbeholder en saadan fritagelse for offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af social karakter.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Gerechtshof, Amsterdam, ved kendelse af 21. juli 1993, for ret:

Artikel 13, punkt A, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at en erhvervsdrivende, der er en fysisk person, ikke kan goere krav paa en fritagelse i henhold til denne bestemmelses litra g), der udtrykkeligt forbeholder en saadan fritagelse for offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af social karakter.