

61997J0216

Domstolens Dom af 7. september 1999. - Jennifer Gregg og Mervyn Gregg mod Commissioners of Customs and Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax and Duties Tribunal, Belfast - Forenede Kongerige. - Moms - Sjette direktiv - Fritagelse for visse former for virksomhed af almen interesse - Institution - Organ - Begreb - Ydelser udført af et forretningsfællesskab, der drives af to fysiske personer ('partnership'). - Sag C-216/97.

Samling af Afgørelser 1999 side I-04947

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - »institution« eller »organ« i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1 - begreber - fysiske personer, der driver en virksomhed - omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1)

Sammendrag

\$\$Det kan ikke udledes af den omstændighed, at artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter indeholder forskellige betegnelser for de i bestemmelsen nævnte erhvervsdrivende, at de afgiftsfritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse, er forbeholdt juridiske personer i de tilfælde, hvor bestemmelsen udtrykkeligt henviser til en transaktion, der udfoeres af en »institution« eller et »organ«, mens fritagelserne i de andre tilfælde ogsaa kunne kraeves af fysiske personer. Det indgaar utvivlsomt i begreberne »institution« og »organ«, at der eksisterer en individualiseret enhed, der udfoerer en saerlig funktion. Disse betingelser opfyldes imidlertid ikke kun af juridiske personer, men ogsaa af en eller flere fysiske personer, der driver en virksomhed.

Det følger heraf, at den ovennævnte bestemmelse skal fortolkes saaledes, at udtrykkene »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af alment nyttig karakter«, som henholdsvis findes i litra b) og litra g) i denne bestemmelse, ikke udelukker fysiske personer, der driver en virksomhed, fra afgiftsfritagelsen.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 4. juni 1997, indgaaet til Domstolen den 9. juni 1997, har VAT and Duties Tribunal, Belfast, i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse to spørgsmål er rejst i forbindelse med en sag anlagt af Jennifer og Mervyn Gregg mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), der i Det Forenede Kongerige varetager opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt momsfratagelsen i henhold til Schedule 9, group 7, item 4, i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994, herefter »VAT Act 1994«), der gennemfører artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv, finder anvendelse.

Den nationale lovgivning

3 Schedule 9, group 7, item 4, i VAT Act 1994 bestemmer:

»[Fritaget for afgift er] pleje, medicinsk eller kirurgisk behandling samt levering af goder i tilknytning hertil, der udfoeres på et hospital eller i anden anerkendt institution, der har tilladelse, er registreret eller undtaget fra registrering af en minister eller anden myndighed i henhold til en bestemmelse i en lov udstedt af The Parliament eller The Northern Ireland Parliament, i en generel retsakt udstedt af The Northern Ireland Assembly eller i en kongelig anordning, jf. Schedule 1 i Northern Ireland Act 1974, saafremt der ikke er tale om en bestemmelse, der træder i kraft på forskellige tidspunkter i forskellige lokale myndighedsområder.«

Fællesskabslovgivningen

4 Sjette direktivs artikel 13 regulerer afgiftsfritagelser i medlemsstaterne. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), bestemmer:

»A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

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:

...

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

...

g) tjenesteydelser og levering af goder med naer tilknytning til social bistand og social sikring, herunder saadanne, som praesteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af almenntilgig karakter.«

Hovedsagen og de praedjudicielle spoergsmaal

5 Jennifer og Mervyn Gregg driver som deltagere i et »partnership« i henhold til nordirsk ret et plejehjem i Nordirland under navnet »Glenview Nursing Home«, som har 17 vaerelser samt faellesarealer. Virksomheden beskaeftiger omkring 25 personer. Plejehjemmet er baade registreret som »hjem for aeldre og handicappede« og som »plejehjem« i henhold til Registered Homes Order 1992, men det er ikke anerkendt som en velgoerende virksomhed i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning. Jennifer og Mervyn Gregg soeger i deres egenskab af deltagere i dette »partnership« systematisk at skabe sig en fortjeneste. I henhold til nordirsk ret er et »partnership« ikke en juridisk person, og det er saaledes ikke dette, men deltagerne, der er solidarisk ansvarlige for al gaeld og alle forpligtelser, herunder momsforpligtelser.

6 Jennifer og Mervyn Gregg, der paataenker at udvide deres virksomhed, har anmodet om at blive momsregistreret i henhold til Schedule 1 til VAT Act 1994. Commissioners har imidlertid meddelt afslag paa at indfoere dem i momsregistre med henvisning til, at deres virksomhed, der bliver udoevet i form af et »partnership«, henhoerer under anvendelsesomraadet for momsfritagelsen fastsat i Schedule 9, group 7, item 4, i VAT Act 1994. Jennifer og Mervyn Gregg har anfaegtet denne afgoerelse og har under henvisning til dom af 11. august 1995 i sag C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341) gjort gaeldende, at momsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), kun omfatter virksomhed, der udoeves af juridiske personer.

7 Sagen er blevet indbragt for VAT and Duties Tribunal, Belfast, der finder, at ordlyden af disse bestemmelser ikke forbeholder fritagelsen for juridiske personer, saaledes at virksomheder, der drives af enkeltpersoner, ikke skulle vaere fritaget. Henset til Bulthuis-Griffioen-dommen har den nationale ret imidlertid besluttet at udsaeette sagen og at forelaegge Domstolen foelgende praedjudicielle spoergsmaal:

»1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, fortolkes saaledes, at to fysiske personer (dvs. enkeltpersoner), som i faelleskab driver en virksomhed i et 'partnership', ikke kan kraeve afgiftsfritagelse i henhold til litra b), naar virksomheden drives under de tidligere naevnte omstaendigheder, og det laegges til grund,

a) at virksomheden bestaar i laegebehandling samt transaktioner i naer tilknytning hertil, og

b) at aegteparret er 'behoerigt anerkendt', og de tjenesteydelser, de leverer, er af en karakter, der svarer til dem, der ydes af 'hospitalet' og/eller 'centre for laegebehandling og diagnostik'?

I denne forbindelse spoerges isaer, om deltagerne er undtaget fra afgiftsfritagelse, fordi

a) de ikke udgoer et offentligretligt 'organ'

b) deres transaktioner ikke udfoeres under sociale betingelser svarende til dem, der gaelder for offentligretlige organer?

2) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, i fortolkes saaledes, at to fysiske personer (dvs. enkeltpersoner), som i faelleskab driver en virksomhed som et 'partnership', ikke kan kraeve afgiftsfritagelse i henhold til litra g), naar virksomheden drives under de tidligere naevnte omstaendigheder, og idet det laegges til grund, at de tjenesteydelser, de leverer, har 'naer

tilknytning til social bistand og social sikring, herunder saadanne, som praesteres af plejehjem'?«

8 Med disse to spoergsmaal, som skal undersoeges samlet, spoerger den nationale ret naermere bestemt, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at udtrykkene »andre lignende behoerigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, som henholdsvis findes i litra b) og litra g) i denne bestemmelse, udelukker, at fysiske personer, der driver en virksomhed, kan vaere omfattet af afgiftsfritagelsen.

9 Jennifer og Mervyn Gregg, der oensker at opnaa fradragsret, har gjort gaeldende, at de transaktioner, der udfoeres i forbindelse med udoevelsen af deres plejevirksomhed, er afgiftspligtige.

10 I denne forbindelse har de under henvisning til Bulhuis-Griffioen-dommen gjort gaeldende, at da de afgiftsfritagelser, der er naevnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, skal fortolkes indskraenkende, skal stk. 1 i denne bestemmelse i den udstraekning, den indeholder begrebet »institution« eller »organ«, fortolkes saaledes, at den kun omfatter juridiske personer og ikke fysiske personer.

11 Det Forenede Kongeriges regering, den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen har derimod gjort gaeldende, at hverken en bogstavelig forstaaelse af begrebet »institution« eller »organ« eller den indskraenkende fortolkning, som skal anvendes paa afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13, kan foere til, at den retlige form, som den paagaeldende borger udoever sin virksomhed i, spiller en afgoerende rolle for, om de transaktioner, han udfoerer, er afgiftspligtige. Princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at afgiftsfritagelsen begrænses til juridiske personer.

12 Indledningsvis bemaerkes, at ifoelge Domstolens faste praksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, fortolkes indskraenkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkraeves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udfoeres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, praemis 20).

13 Endvidere bemaerkes, at Domstolen i dom af 11. juli 1985 i sag 107/84 (Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, praemis 13) har fastslaaet, at selv om disse afgiftsfritagelser ganske vist gaelder for virksomhed, der forfoelger bestemte formaal, anfoerer de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udfoere de afgiftsfritagne tjenesteydelser, og at ydelserne ikke er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber.

14 Som Domstolen har anfoert i Bulhuis-Griffioen-dommen (praemis 20), anvendes begreberne »institutioner« eller »organer« i visse bestemmelser i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, mens den paagaeldende virksomhed i andre bestemmelser er angivet ved faglige betegnelser, der henviser til en enkeltperson, som f.eks. laegegerningen og dertil knyttede erhverv [litra c)], tandteknikere [litra e)] og undervisere, der giver privattimer [litra j)].

15 Imidlertid - og i modsætning til, hvad Domstolen gav udtryk for i Bulhuis-Griffioen-dommen (praemis 20) - kan det ikke udledes af den omstaendighed, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, indeholder forskellige betegnelser for de i bestemmelsen naevnte erhvervsdrivende, at de afgiftsfritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse, er forbeholdt juridiske personer i de tilfaelde, hvor bestemmelsen udtrykkeligt henviser til en transaktion, der udfoeres af en »institution« eller et »organ«, mens fritagelserne i de andre tilfaelde ogsaa kunne kraeves af fysiske personer.

16 Denne fortolkning paavirkes ikke af det forhold, at de saerlige betingelser vedroerende egenskaber eller stilling, som skal opfyldes af den erhvervsdrivende, der praesterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal fortolkes indskraenkende, saaledes som Domstolen har

fastslaaet i Bulthuis-Griffioen-dommen (praemis 18 og 19).

17 Begreberne »institution« og »organ« er i princippet tilstrækkeligt vide til ogsaa at omfatte fysiske personer. Det kan i oevrigt konstateres, at ingen af de sproglige versioner af sjette direktivs artikel 13, punkt A, indeholder udtrykket »juridisk person«, som ville have vaeret klart og utvetydigt, i stedet for de naevnte begreber. Denne omstaendighed taler for, at faellesskabslovgiver med anvendelsen af disse begreber ikke havde til hensigt at begrænse de afgiftsfritagelser, der er omhandlet i den naevnte bestemmelse, til kun at omfatte transaktioner, der udfoeres af juridiske personer, men ogsaa har villet lade anvendelsesområdet for disse afgiftsfritagelser omfatte transaktioner, der udfoeres af enkeltpersoner.

18 Det indgaar utvivlsomt i begreberne »institution« og »organ«, at der eksisterer en individualiseret enhed, der udfoerer en saerlig funktion. Disse betingelser opfyldes imidlertid ikke kun af juridiske personer, men ogsaa af en eller flere fysiske personer, der driver en virksomhed.

19 Denne fortolkning, hvorefter begreberne »institution« og »organ« ikke alene betegner juridiske personer, er bl.a. i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det faelles momssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13 (jf. i denne retning dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, praemis 27).

20 Princippet om afgiftsneutralitet er bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfoerer de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkraevning af moms. Det foelger heraf, at det naevnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at paaberaabe sig en afgiftsfritagelse, der er fastsat for transaktioner, der udfoeres af de institutioner eller organer, der er naevnt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), var afhaengig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udoevende sin virksomhed.

21 Spoergsmaalene skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at udtrykkene »andre lignende behoerigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, som henholdsvis findes i litra b) og litra g) i denne bestemmelse, ikke udelukker fysiske personer, der driver en virksomhed, fra afgiftsfritagelsen.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den tyske og den nederlandske regering samt af Kommissionen, 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

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Belfast, ved kendelse af 4. juni 1997, 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 mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at udtrykkene »andre lignende behoerigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, som henholdsvis findes i litra b) og litra g) i denne bestemmelse, ikke udelukker fysiske personer, der driver en virksomhed, fra afgiftsfritagelsen.