

61997C0216

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Cosmas fremsat den 17. november 1998. - 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

I - Indledning

1 I naervaerende sag anmodes Domstolen om en praejudiciel afgoerelse vedroerende to spoergsmaal, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Belfast (Det Forenede Kongerige), og som vedroerer fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1 og 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter »sjette direktiv«). Jeg skal indledningsvis bemaerke, at disse bestemmelser, som vedroerer moms fritagelser, er blevet fortolket af Domstolen i Bulhuis-Griffioen-dommen (2). Nogle af de parter, der har afgivet indlaeg i naervaerende sag, har anmodet Domstolen om at tage sine standpunkter i den naevnte dom op til fornyet proevelse.

II - Faktiske omstaendigheder

2 Sagsoegerne i hovedsagen, Jennifer Gregg og Mervyn Gregg, driver en virksomhed, der administrerer et plejehjem ved navn Glenview Nursing Home (3). Glenview drives som plejehjem for beboerne. Det har 17 vaerelser, badevaerelser og faellesarealer. Hr. og fru Gregg har 25 personer ansat i driften af plejehjemmet (4), og de soeger systematisk at opnaa vinding med deres virksomhed (5). Glenview Nursing Home betragtes som et plejehjem i henhold til den relevante nordiske lovgivning, dvs. i henhold til »Registered Homes (NI) Order 1992« (6) (bekendtgoerelse af 1992 om godkendte plejehjem, herefter »bekendtgoerelsen«), men det er ikke anerkendt som en »velgoerende« virksomhed i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning (7).

3 For at forbedre virksomhedens drift (8) ansoegte sagsoegerne i hovedsagen om at blive momsregistreret i henhold til bestemmelserne i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994). Den kompetente administrative myndighed (Commissioners) mente ikke at kunne imødekomme deres anmodning med den begrundelse, at deres virksomhed, nemlig Glenview Nursing Home, er omfattet af den momsfritagelse, der er fastsat i Schedule IX, group 7, item 4, i Value Added Tax Act, hvorved momsfritagelsesbestemmelserne i artikel 13, punkt A, i sjette direktiv er blevet gennemført i national ret.

A - De relevante bestemmelser

a) Fællesskabsretlige bestemmelser

4 Artikel 13, punkt A, i sjette direktiv bestemmer følgende:

»Afgiftsfritagelser i indlandet:

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 sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

...

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

...

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

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

...«

b) Bestemmelser i national ret

5 Value Added Tax Act 1994, Schedule IX, group 7, item 4, som fastlægger de momsfritagelsestilfælde, som har betydning under nærværende sag, og herved gennemfører de relevante fællesskabsretlige bestemmelser, lyder:

»[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 traeder i kraft paa forskellige tidspunkter i forskellige lokale myndighedsomraader.«

B - Retsforhandlinger for den forelaeggende ret

6 Hr. og fru Gregg anlagde sag ved VAT and Duties Tribunal og gjorde gaeldende, at deres situation ikke er omfattet af fritagelserne i direktivets artikel 13. De er naermere bestemt af den opfattelse, at for at vaere omfattet af disse fritagelser skal den, der driver virksomheden, vaere en juridisk person, hvor de blot er fysiske personer, der driver Glenview Nursing Home som »partners« (9). De henviser i denne forbindelse til Kaul-dommen, som den samme nationale ret tidligere har afsagt (10).

7 Den forelaeggende ret har anfoert, at der under den sag, der verserer for den, er spoergsmaal om fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv, isaer fortolkningen af begreberne »institution« og »organ«, som bruges af faelleskabslovgiver. Retten rejser spoergsmaalet om, i hvilket omfang anvendelsen af disse udtryk indebaerer, at den momsfrigagelse, der er fastsat i de ovennaevnte bestemmelser i sjette direktiv, udelukkende gaelder for juridiske personer og ikke for fysiske personer, selv naar de udfoerer virksomhed af almenyttig karakter som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g). Den nationale ret naevner foerst Kaul-sagen, som VAT and Duties Tribunal, som herved henviste til praemisserne i Domstolens Bulthuis-Griffioen-dom, afgjorde med, at eftersom artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv udtrykkelig taler om »organer« eller »institutioner«, er den afgiftsfrigagelse, som den hjemler, begrænset til fysiske personer. Den forelaeggende ret bemaerker imidlertid, at fortolkningen i Bulthuis-Griffioen-dommen vedroerte litra g) i stk. 1 i den paagaeldende artikel i sjette direktiv og ikke litra b) i den samme bestemmelse. Den erkender dog, at der er en forbindelse mellem fortolkningen af disse to bestemmelser, og den er ogsaa enig i, at den praejudicielle besvarelse, Domstolen gav, er af vaesentlig betydning for afgoerelsen af den sag, der verserer for retten. Den rejser imidlertid spoergsmaalet om, hvorvidt ordene »organ« og »institution« ikke ogsaa begrebsmaessigt omfatter de tilfaelde, hvor en fysisk person, alene eller sammen med andre, udoever en virksomhed, saa meget mere som én eller flere fysiske personer er i stand til at drive virksomhed »under sociale betingelser svarende til dem, der gaelder for offentligretlige organer«, og efter omstaendighederne kunne betegnes som »behoerigt anerkendte institutioner«. Retten understreger endvidere, at der er risiko for konkurrencefordrejning, fordi en saadan virksomhed i afgiftsmaessig henseende kan behandles forskelligt under hensyn til, om den, der udoever denne virksomhed, er en juridisk eller fysisk person. Endelig bemaerker retten, at forskellene i faktisk henseende mellem Bulthuis-Griffioen-sagen og den for retten verserende sag ikke er uden betydning: Domstolens naevnte dom vedroerte en enkelt fysisk person, nemlig den, der drev en boernehaven, samt boernehaven, mens aegteparret Gregg i naervaerende sag er partnere i en virksomhed, der klart er mere betydelig i henseende til dens struktur og finansielle ressourcer.

III - De praejudicielle spoergsmaal

8 Paa baggrund af det foran anfoerte har den forelaeggende ret forelagt Domstolen nedennaevnte spoergsmaal til praejudiciel afgoerelse:

»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 afgiftsfrigagelse i henhold til litra b), naar virksomheden drives under de tidligere naevnte omstaendigheder, og det laegges til grund,

- i) at virksomheden består i lægebehandling samt transaktioner i nær tilknytning hertil, og
- ii) at ægteparret er 'behoerigt anerkendt', og de tjenesteydelser, de leverer, er af en karakter, der svarer til dem, der ydes af 'hospitaller' og/eller 'centre' for lægebehandling og diagnostik?

I denne forbindelse spørges især, om deltagerne er undtaget fra afgiftsfritagelse, fordi

a) de ikke udgør et offentligt 'organ'

b) deres transaktioner ikke udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentlige organer?

2) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, fortolkes således, at to fysiske personer (dvs. enkeltpersoner), som i fællesskab driver en virksomhed som et 'partnership', ikke kan kræve afgiftsfritagelse i henhold til litra g), naar virksomheden drives under de tidligere nævnte omstændigheder, og idet det lægges til grund, at de tjenesteydelser, de leverer, har 'nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder saadanne, som præsteres af plejehjem'?«

IV - Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

A - Indledende bemærkninger

a) Spørgsmaalet om spillerummet for fortolkningen ved fastlæggelsen af indholdet af de relevante bestemmelser i fællesskabsretten

9 Det skal allerførst understreges, at fællesskabslovgiver ved fastsættelsen af bestemmelserne om harmonisering af de nationale afgiftslovgivninger ikke formulerede de paagældende bestemmelser i sjette direktiv på en sådan måde, at man ved fortolkningen af dem er fri for uklarheder og modsigelser. Ansvarer herfor bør ikke pålægges lovgiveren selv, men skyldes det forhold, at terminologien - navnlig naar man søger synonymer på mange forskellige sprog - i sig selv er ude af stand til at tage højde for en situation, der er i stadig udvikling, og udtrykke juridiske begreber på en klar, overstatslig og til enhver tid gældende måde.

10 Især omraadet lægelig behandling og hermed beslægtet behandling i vid forstand, som hovedsagens faktiske omstændigheder drejer sig om, er inden for de seneste ti år undergået store ændringer med hensyn til sin art, struktur og indhold; hver enkelt medlemsstat udviser betydelige forskelle med hensyn til de institutionelle former for ydelse af denne behandling - der ikke længere betragtes som værende af rent offentlig karakter: Det er endvidere i praksis umuligt at beskrive disse former korrekt ved hjælp af knappe udtryk saasom »organer«, »behoerigt anerkendte institutioner« eller »organer af almenlystlig karakter«.

11 Denne bemærkning er ikke uden betydning. På grundlag heraf kan man præcisere indholdet af det undersøgte problem og den rette metode til at løse det. Man kan hvad dette angår ikke blot argumentere ud fra ordlyden af de paagældende bestemmelser og en sammenlignende undersøgelse af dem. I stedet for at holde sig til det formelle indhold af sjette direktiv er det bedre at fastlægge dets virkelige indhold ved at betragte det som et samlet, rationelt regelsæt.

12 Fortolkningsmarginen er naturligvis ikke ubegrænset. Grænserne for en fortolkning, ved hjælp af hvilken man søger at udbedre en bestemmelses terminologiske mangler, er angivet ved selve ordene i denne bestemmelse. En fortolkning, hvorved man ville give et juridisk udtryk et begrebsmæssigt indhold, der er fuldstændig forskelligt fra det, som dette udtryk har, naar det anvendes i dagligsproget eller i en anden juridisk sammenhæng, ville være uheldig. Den specifikke juridiske definition af et udtryk må ikke fjerne sig helt fra det indhold, som det hidtil i almindelighed er antaget at have.

13 Konkret bemærkes, at for så vidt angår de i sagen omhandlede bestemmelser i fællesskabsretten, kan jeg ikke acceptere, at den blotte virksomhed, der udføres af en enkelt fysisk person, uden videre begrebsmæssigt er omfattet af ordene »organer« eller »institutioner« [i betydningen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv], selv om det fra et systematisk synspunkt synes nødvendigt at antage dette. Dette vil dog ikke sige, at mulighederne for fortolkning af de pågældende bestemmelser i fællesskabsretten er snævert begrænset. Ordene »organ« og »institution«, som lovgiver har brugt, kan ikke kun fortolkes snævert og formalistisk, dvs. de svarer ikke til en bestemt juridisk form for den, der driver hospitalsvirksomhed eller lægelig eller hermed beslægtet virksomhed.

b) Dommen i Bulthuis-Griffioen-sagen

14 Endvidere bemærkes, således som jeg allerede har nævnt det, at udgangspunktet for den foreliggende sag er Domstolens afgørelse i Bulthuis-Griffioen-dommen. Det er i øvrigt ikke tilfældigt, naar fire medlemsstater har afgivet indlæg i sagen og herved anmodet Domstolen om at klargøre det standpunkt, den havde indtaget i denne dom, eller anmodet den om at omdefinere opfattelsen i henhold til retspraksis. Jeg understreger, at bortset fra Kongeriget Nederlandene havde medlemsstaterne ikke lejlighed til at fremføre deres egne synspunkter vedrørende fortolkningen af afgiftsfritagelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv i forbindelse med Bulthuis-Griffioen-sagen. Spørgsmaalet om, hvorvidt disse bestemmelser udelukkende vedrører juridiske personer og ikke fysiske personer, var indirekte blevet rejst i Kommissionens skriftlige indlæg i Bulthuis-Griffioen-sagen og blev afgjort af Domstolen, uden at der var indhentet udtalelser fra de andre medlemsstater herom. Naar henses til den måde, hvorpå parterne i nærværende sag påberåber sig Bulthuis-Griffioen-dommen og mit forslag til afgørelse i forbindelse med denne dom, finder jeg det endvidere nødvendigt at forklare, hvad der er det virkelige indhold og den faktiske rækkevidde af den retslige afgørelse, som var blevet foreslået og blev truffet i nævnte sag.

c) Den af fællesskabslovgiver anvendte terminologi i de i sagen omhandlede bestemmelser

15 Jeg minder om, at formuleringen af bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv på Fællesskabets officielle sprog udviser interessante variationer. Mens den græske tekst anvender ordet »ἰνστιτούτο« og den franske tekst anvender ordet »organisme«, anvender den engelske tekst ordene »body« og »organization«. Omvendt svarer ordet »établissement« (på fransk) til »establishment« på engelsk. Derimod anvender den tyske tekst i alle disse tilfælde det samme juridiske udtryk (»Einrichtung«) (11).

16 Efter min mening bruges ordene »institution« og »organ« (12) i direktivet med samme begrebsmæssige indhold. Således som Kommissionen med rette har anført, bestyrkes denne fortolkning, naar de nævnte bestemmelser sammenholdes med bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv. I denne sidstnævnte bestemmelse omfatter udtrykket »organ« såvel de »organer«, der omhandles i artikel 13, stk. 1, litra b), som de »institutioner«, der omhandles i samme bestemmelses litra g). Heraf følger, at det svar, der skal gives på det første præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv, ikke kan være forskelligt fra det, der skal gives på det andet spørgsmål vedrørende den samme bestemmelses litra g). Det er følgelig hensigtsmæssigt at behandle de

to spoergsmaal sammen.

B - Bedoemmelse af de praejudicielle spoergsmaal

a) De undersøgte problemer

17 Det Forenede Kongeriges regering anfoerer rigtigt, at disse spoergsmaal skal besvares paa grundlag af de faktiske og retlige omstaendigheder, som fremgaar af forelaeggelseskendelsen. Hvad angaar det foerste spoergsmaal er det noedvendigt at knytte visse bemaerkninger til spoergsmaalet om, hvorvidt sagens faktiske omstaendigheder er omfattet af anvendelsesomraadet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv. Det maa anses for bevist - eller i det mindste for at fremgaa af det praejudicielle spoergsmaal - at foelgende faktiske omstaendigheder foreligger: For det foerste bestaar Glenviews virksomhed i »hospitalsbehandling og pleje« eller i transaktioner i »naer tilknytning« hertil; for det andet er Glenview »behoerigt anerkendt« i henhold til national ret; for det tredje er Glenviews virksomhed »lignende« som den, der udoeves af »hospitalet« eller af »centre for laegebehandling og diagnostik«. Det afgoerende punkt, som er det centrale i den nationale rets spoergsmaal, er, hvorvidt Glenview, der drives efter reglerne for »partnerhip« - dvs. at det ikke er en juridisk person - kan betragtes som en »institution«, der yder pleje »under sociale betingelser svarende til« dem, der gaelder for offentlige organer, som varetager den samme opgave, saaledes som det bestemmes i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

18 Hvad i den forbindelse angaar besvarelsen af det andet spoergsmaal bemaerkes, at det ikke er bestridt, at Glenview leverer tjenesteydelser »med naer tilknytning til social bistand og social sikring, herunder saadanne, som praesteres af alderdomshjem« i sjette direktivs forstand. Spoergsmaalet er, om det er et »organ, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagende af almennyttig karakter«. Det er disse spoergsmaal, jeg nu skal behandle.

b) Argumenterne mod anvendelse af de paagaeldende afgiftsfritagelser i naervaerende sag

19 Hr. og fru Gregg goer gaeldende, at Glenview Home ikke kan afgiftsfritages efter artikel 13, punkt A, i sjette direktiv. De har foerst anfoert, at det foelger af Domstolens faste praksis, at de i denne artikel omhandlede afgiftsfritagelser skal fortolkes indskraenkende, eftersom de indfoerer undtagelser fra det almindelige princip om, at alt oekonomisk virksomhed er afgiftspligtig (13). Efter deres opfattelse vedroerer de fritagelser, der omhandles i litra b) og g) i artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, alene erhvervsdrivende, der er en selvstaendig juridisk person, og ikke virksomhed, der udoeves af én eller flere fysiske personer. Ifoelge de anbringender, de har fremfoert for Domstolen, kan fritagelserne i direktivets artikel 13, punkt A, opdeles i to grupper paa grundlag af, hvilken juridisk form udoeveren af den afgiftsfritagne virksomhed har: Nogle bestemmelser i den naevnte artikels stk. 1 - som f.eks. litra b) og g), der er omhandlet i den foreliggende sag - vedroerer udelukkende juridiske personer, mens andre bestemmelser - som f.eks. bestemmelserne i stk. 1, litra c), e) og i) - omhandler fysiske personer (14). I de tilfaelde, hvor faelleskabslovgiver har oensket at afgiftsfritage den virksomhed, der udoeves af fysiske personer, har lovgiver anvendt udtryk, der klart refererer til personer, modsat angiver brugen af ordene »institutioner« eller »organer«, at lovgiver har oensket af begrænse fritagelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), til juridiske personer. Ifoelge hr. og fru Gregg er valget af ordene et afgoerende forhold, hvoraf man ikke alene kan udlede de paagaeldende bestemmelsers virkelige indhold (15), men ogsaa hvilken saerlig juridisk form erhvervsvirksomheden skal udoeves i for at vaere omfattet af afgiftsfritagelserne. De goer gaeldende, at forfatteren til sjette direktivs artikel 13, punkt A, ikke alene har fastlagt de afgiftsfritagne former for virksomhed, men ogsaa hvilken juridisk form de, der er omfattet af denne fritagelse, skal have (16).

20 Sagsoegerne i hovedsagen har endvidere henvist til punkt 10 i bilag F til sjette direktiv, der udtrykkeligt taler om »transaktioner praesteret af hospitalet, der ikke er omfattet af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)«, i dette direktiv. De goer gaeldende, at en vis del af hospitalsbehandling ikke er

omfattet af afgiftsfritagelserne. Det drejer sig om transaktioner i den nævnte forstand, hvis eneste formål er at opnå en fortjeneste. De støtter denne fortolkning på selve ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv. De har anført, at en virksomhed, der søger at opnå en fortjeneste, ikke, hvilket følger af selve dens art, kan betragtes som en institution, der drives under »sociale betingelser svarende« til dem, der gælder for offentligretlige organer. Idet Glenview er en virksomhed, hvormed man systematisk søger at opnå vinding, må den følgelig ikke henføres under anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv (17).

21 Ægteparret Gregg mener, at deres argumentation, der er gengivet ovenfor, finder støtte i den tidligere nævnte *Bulthuis-Griffioen-dom*, hvori det udtrykkeligt siges, at fysiske personer ikke kan gøre krav på afgiftsfritagelser, naar en sådan fritagelse er forbeholdt for »organer«. De mener endvidere, at denne løsning i retspraksis, der vedrørte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), kan og også skal overføres på samme måde, naar der er spørgsmål om fortolkningen af stk. 1, litra b).

22 Hvad særlig angår fritagelsen, der omhandles i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, har sagsoegerne i hovedsagen endelig for det første henvist til *Bulthuis-Griffioendommen*, hvorefter et »organ« i den nævnte bestemmelses forstand udelukkende er en juridisk person, og har for det andet oplyst, at deres virksomhed ikke anses for at have »almennyttig karakter«.

c) Afvisning af de ovennævnte argumenter og fortolkning af de omhandlede fællesskabsretlige bestemmelser

23 Jeg mener ikke, at argumentationen ovenfor kan godtages. For så vidt angår det almindelige princip om, at en bestemmelse, der hjemler afgiftsfritagelser, skal fortolkes snævert, hvilket princip faktisk finder anvendelse på det afgiftssystem, der er indført ved sjette direktiv (18), må det først og fremmest understreges, at anvendelsen af det ikke automatisk kan have til virkning, at fysiske personer er udelukket fra de fritagelser, der omhandles i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og g). En indskrænkende fortolkning af en fritagelse er ikke et mål i sig selv og kan ikke vende op og ned på sammenhængen i den ordning, som skal indføres ved den fortolkede bestemmelse. I den her foreliggende sag er det afgørende at fastslå, i hvilket omfang brugen af udtrykkene »organ« og »institution« betyder, at den, der udøver den afgiftsfritagne virksomhed, skal have en bestemt juridisk form. Dette er imidlertid også formålet med den retlige undersøgelse, som man ikke kan komme uden om, blot fordi de ovennævnte juridiske udtryk er blevet anvendt til at indføre en undtagelsesbestemmelse.

24 Argumentet om, at afgiftsfritagelsen udelukkende er forbeholdt lægelig pleje, hvormed det ikke systematisk søges at opnå vinding, må afvises, fordi det hviler på en urigtig fortolkning af de pågældende fællesskabsbestemmelser. Som Kommissionen med rette har anført, er den omstændighed, at der ikke søges vinding, ikke en uomgængelig forudsætning for, at virksomheden er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1. Det er i øvrigt af denne grund, at artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), bestemmer, at »medlemsstaterne kan ... gøre« udvidelsen til andre end offentligretlige organer af den fritagelse, der er fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), betinget af, at det pågældende organ ikke har til formål »systematisk at søge vinding«. Den samme konklusion følger i øvrigt af, hvad Domstolen fastslog i den tidligere nævnte dom af 23. februar 1988 i sagen *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, hvor den fortolkede den omtvistede bestemmelse i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv. I denne dom taler den om ydelser, der »normalt udføres uden hensyn til fortjeneste« (19). Det fremgår saaledes modsætningsvis, at fællesskabslovgiver har hjemlet afgiftsfritagelse for virksomhed med gevinst for øje inden for sektoren lægelig pleje og hospitalsbehandling.

25 I modsætning til hvad sagsoegerne i hovedsagen gør gældende, kan anbringendet om, at afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv er betinget af, at hospitalsbehandlingen eller den lægelige pleje er af almenyttig karakter og ikke har gevinst for

oeje, ikke støttes på den del af denne bestemmelse, hvori det siges, at virksomheden skal udoeves »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for [offentligretlige organer]«. Efter hvad Kommissionen har anført, fandtes disse ord ikke i det oprindelige forslag til bestemmelsen, men blev indsat af Raadet, uden at man præcist ved, hvad der var meningen med den. I øvrigt er der ikke tale om en afgørende betingelse for fortolkningen af denne bestemmelse. Den undersøgelse, som Kommissionen har gennemført på dette punkt, har vist, at den pågældende sætning fortolkes på to måder. På den ene side accepterer visse medlemsstater - heriblandt Det Forenede Kongerige - at institutioner, der er anerkendt som pleje- eller behandlingshjem i henhold til de gældende bestemmelser i national ret, pr. definition anses for at blive drevet »under sociale betingelser svarende« til dem, der gælder for de offentligretlige organer. På den anden side fortolker andre stater denne betingelse som et krav om, at de hospitalscentre, der ønsker at være omfattet af fritagelsesordningen, i henhold til kontrakt eller på andet retligt grundlag skal være tilknyttet det offentlige sundhedsvæsen eller modtage en vis procent patienter, der er omfattet af den sociale bistand. Under alle omstændigheder kan den omstændighed, at der systematisk søges vinding, ikke efter min mening betragtes som et forhold, der retligt er til hinder for, at et hospitalscenter eller en klinik drives under »sociale betingelser svarende« til dem, der gælder for de offentligretlige organer.

26 Dette besvarer imidlertid ikke spørgsmålet om, hvad der er den rette fortolkning af ordene »organ« og »institution«, som er brugt af fællesskabslovgiver i de omhandlede bestemmelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv, naar henses til det standpunkt, der er indtaget i retspraksis i *Bulhuis-Griffioen-dommen*. Som det både antages af de medlemsstaters regeringer, der har afgivet indlæg i nærværende sag, og af Kommissionen, er det rigtigt, at anvendelsen af de ovennævnte ord ikke på nogen måde vedrører den juridiske form, som den, der udøver hospitalsvirksomheden eller den lægelige virksomhed, har, og heller ikke foregriber valget af denne form. Det fremgår klart af den almindelige opbygning af ordningen vedrørende afgiftsfritagelser, at disse er begrundet med arten af og betingelserne for udøvelsen af den pågældende virksomhed, som er forhold, der er uafhængige af, om den, der udøver den, er en juridisk person. I modsætning til hvad sagsoegerne i hovedsagen har gjort gældende, modsiges denne betoemmelse ikke af det standpunkt, som Domstolen indtog i dommen i sagen *Kommissionen mod Tyskland* (20). I bestemmelser som den, der er omtvistet i nærværende sag, kan fællesskabslovgiver vælge ikke alene at fastlægge den afgiftsfritagne virksomhed, men ogsaa at fastlægge bindende bestemmelser om, hvilke erhvervsdrivende der kan levere de afgiftsfritagne ydelser. Heraf følger det imidlertid ikke, at disse erhvervsdrivende nødvendigvis skal have status som juridisk person.

27 Det er min opfattelse, at inden for den særlige regelsammenhæng, hvori de bruges, henviser ordene »organ« og »institution« til, at der findes en selvstændig erhvervsdrivende, hvorved forstås en helhed af menneskelig og materielle ressourcer, der udgør en særskilt enhed, og hvorigennem der varigt og stabilt udøves en virksomhed med lægelig, hospitalsmæssig eller geriatrisk behandling. Det afgørende er følgelig at undersøge driftsherrens struktur og bestanddele og ikke dennes formelle juridiske karakter. For at der foreligger et »organ« eller en »institution« i sjette direktivs artikel 13, punkt A's forstand, skal der nødvendigvis foreligge en institutionel og organisatorisk enhed, der i kraft af sin art og sin virksomhed er uafhængig af - og i hvert fald forskellig fra - den eller de personer, som den tilhører. Derimod foreligger der ikke en selvstændig »institution« eller et selvstændigt »organ«, saafremt en enhed blot afspejler den virksomhed, der udfoeres af én eller flere fysiske personer (f.eks. af læger). I denne situation foreligger der ikke den (materielle og menneskelige) struktur, der er nødvendig for, at den hospitalsmæssige, lægelige eller geriatriske virksomhed, der udøves af den nævnte enhed, kan henføres til denne enhed, og ikke til den eller de fysiske personer (som er dens ejere eller leder den). Det følger heraf, at saafremt den, der udøver den virksomhed, der er beskrevet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv, ikke er en juridisk person, er kriteriet om, at der skal foreligge en struktur, hvorved denne person adskilles fra den eller de fysiske personer, som ejer den, eller som er ansvarlige for den, det afgørende kriterium for betoemmelsen af, i hvilket

omfang der foreligger en »institution« eller et »organ«, der er berettiget til afgiftsfritagelsen.

28 Sagsoegerne i hovedsagen indvender over for denne fortolkning, at den foerer til retlig usikkerhed og fordrejer de frie konkurrencevilkår, for saa vidt som man ved at anerkende, at et »organ« eller en »institution« ikke behoever at være en selvstændig juridisk person, indfoerer et subjektivt og kvantitativt kriterium i den omhandlede bestemmelse. Reelt er afgørelse af, om den, der udoever en afgiftsfritaget virksomhed, har en uafhængig og selvstændig eksistens, et spoergsmaal, som kan behandles paa grundlag af en vid fortolkning, eftersom det er klart, at der yderst sjældent vil opstaa retstvister paa grund af kriteriet om, at anvendelsen af fritagelsen afhaenger af, om den, der udoever denne virksomhed, er en juridisk person. Alligevel boer man efter min mening undgaa, at en forskellig afgiftsmaessig behandling paa grundlag af, om den, der udoever virksomheden, er en juridisk person, og dermed en ændring af konkurrencevilkårene, alene afgøres paa grundlag af den retlige kvalifikation af denne virksomhed. Dette passer ikke ind i sammenhaengen i den gaeldende afgiftsordning og er heller ikke i overensstemmelse med det, som forfatteren af sjette direktiv reelt har tilsigtet.

29 Ifølge det almindelige princip om fiskal neutralitet skal endvidere lignende ydelser principielt beskattes paa samme maade. Dette princip er det logiske grundlag for merværdiafgiften (21). Saafernt en virksomhed udoeves under de materielle og institutionelle vilkår, der omhandles i bestemmelserne i artikel 13, punkt A, i sjette direktiv, er det foelgelig rigtigt at fritage den for de paagaeldende afgifter, uanset hvorledes dens ejerskabsforhold er, og hvilken ydre juridisk form den har. Princippet om neutralitet kan naturligvis aldrig udgoere grundlaget for en fortolkning af de relevante bestemmelser contra legem. Det kan med andre ord ikke begrunde en fortolkning, hvorefter den blotte virksomhed, der udoeves af én eller flere fysiske personer, uden noget andet strukturelement udgoer en »institution« eller er »organ« i betydningen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv.

30 Det er i lyset af disse præciserende bemærkninger, at man skal bedømme omstændighederne i Bulthuis-Griffioen-sagen og forstaa det standpunkt, Domstolen indtog i denne sag. Efter min mening er den løsnings, som blev angivet i denne sag, helt igennem rigtig, i det mindste hvad angaar den endelige konklusion. Sagsoegeren i hovedsagen drev efter det oplyste en boernehaven, men det var ikke klart, om denne boernehaven var den, der reelt udoevede den virksomhed, for hvilken der blev søgt om afgiftsfritagelse. Man kunne med andre ord ikke med sikkerhed hævde, at denne virksomhed direkte og selvstændigt skulle henføres til boernehaven, eller om den ikke simpelthen svarede til de tjenesteydelser, sagsoegeren leverede som den, der drev denne boernehaven. Visse omstændigheder tydede tværtimod paa, at der var sammenfald mellem boernehaven og den, der drev den. Den, der udoevede den paagaeldende virksomhed, var til syvende og sidst umiddelbart en fysisk person og ikke en anden enhed med karakter af et »organ« efter den rigtige forstaaelse af bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, saaledes som den er blevet fortolket ovenfor. Foelgelig kunne Bulthuis-Griffioen som fysisk person ikke selv være omfattet af ordet »organ« og henhoerte ikke under det personelle anvendelsesomraade for den paagaeldende fællesskabsbestemmelse. Men hvis den, der udoevede den erhvervsvirksomhed, som skulle fritages, ikke var sagsoegeren selv, men en anden enhed, ville løsningen have været en anden (22).

31 Hvad den foreliggende sag angaar fremgaar det af de faktiske omstaendigheder i den tvist, som er indbragt for Domstolen, at Glenview Home fremviser de naevnte egenskaber, hvorfor det er dette, der maa betragtes som den erhvervsdrivende, der udoever den virksomhed, der soeges afgiftsfritaget, og ikke hr. og fru Gregg, som simpelthen er ejere og varetager ledelsen. Glenview beskaeftiger 25 personer og har 17 vaerelser samt faellesarealer, hvori det varigt og selvstaendigt yder visse former for hospitalsbehandling, sygepleje og geriatiske ydelser. Det udgoer foelgelig en »institution« i betydningen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv og et »organ« i betydningen i den samme bestemmelses litra g) (23).

32 Der foreligger imidlertid en retlig hindring for, at Glenview kan opnaa afgiftsfritagelserne i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), idet denne virksomhed, efter hvad der anfoeres i forelaeggelseskendelsen fra den nationale ret, ikke er anerkendt som havende »almennyttig karakter« i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning. Jeg skal minde om, at det ifoelge den omhandlede faellesskabsretlige bestemmelse er en betingelse for afgiftsfritagelsen, at medlemsstaten anerkender, at der foreligger en saadan almenyttig karakter. Paa grundlag af de oevrige oplysninger i sagen er det Kommissionens opfattelse, at Glenview boer betragtes som et alderdomshjem med en anerkendt almenyttig karakter. Jeg mener dog ikke, at det er relevant at undersøge dette spoergsmaal yderligere, eftersom jeg i overensstemmelse med den analyse, jeg har foretaget ovenfor, klart anser Glenview Home for at vaere omfattet af anvendelsesomraadet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

33 Sammenfattende skal jeg vedroerende de omtvistede bestemmelser i faellesskabsretten bemaerke, at den antagelse, at den blotte virksomhed, der udoeves af én eller flere fysiske personer uden yderligere betingelser, og uden at der findes en selvstaendig erhvervsdrivende med en saerskilt struktur, er omfattet af det begrebsmaessige anvendelsesomraade for ordene »organ« eller »institution« [i den betydning, de har i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv], ikke finder tilslutning fra min side, selv om det af hensyn til systemets opbygning maatte vaere noedvendigt at antage dette af hensyn til afgiftsneutraliteten. Det vil imidlertid ikke sige, at den, der anvender retsreglerne, ikke har nogen mulighed for at fortolke de paagaeldende bestemmelser i faellesskabsretten. Ordene »organ« og »institution«, der anvendes af lovgiver, kan ikke kun fortolkes snaevent og formalistisk, dvs. at de ikke angiver, at den, der udoever hospitalsvirksomhed, laegelig virksomhed eller sygeplejevirkomhed, skal have en bestemt juridisk form.

V - Forslag til afgoerelse

34 Under henvisning til det ovenfor anfoerte foreslaar jeg, at Domstolen begrænser sin besvarelse til det foerste praedjudicielle spoergsmaal og kender foelgende for ret:

»De paagaeldende bestemmelser i faellesskabsretten betyder, at en enhed, der har den materielle basis og struktur, der er noedvendig for direkte og selvstaendigt at drive virksomhed inden for sektoren laegelig pleje og hospitalsbehandling, og som ogsaa er behoerigt anerkendt i henhold til national ret, skal anses for en 'institution', der yder laegelig pleje og hospitalsbehandling 'under sociale betingelser svarende' til dem, der gaelder for offentligretlige organer i dette udtryks betydning i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv (Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1997 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag), selv om den ikke er en juridisk person, men drives i form af et partnership i henhold til nordisk ret. Den er foelgelig fritaget for merværdiafgift, forudsat at de andre betingelser, der er fastsat i de ovennaevnte bestemmelser i sjette direktiv, ogsaa er opfyldt.«

(2) - Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Sml. I, s. 2341.

(3) - Denne institution blev ejet af og udelukkende drevet af fru Gregg's far indtil april 1992, paa hvilket tidspunkt den blev overdraget til fru Gregg. Siden marts 1996 er den blevet drevet af ægteparret Gregg i fællesskab.

(4) - Der er en »leder«, to tilsynsfoerende, fjorten »plejehjemsassistenter«, syv medhjælpere og én kontomedarbejder. Regnskabskyndigt personale stilles til raadighed af et udefra kommende revisionsfirma.

(5) - Hr. og fru Gregg opkraever en pris paa 203 GBP om ugen for pleje. Jeg skal endvidere naevne, at den administrative og oekonomiske ledelse af Glenview ikke er hr. og fru Gregg's hovederhverv. Hr. Gregg driver en virksomhed, der saelger mobiltelefoner, og fru Gregg arbejder paa fuld tid som leder af cateringafdelingen paa et lokalt hospital.

(6) - Ifølge de af den forelaeggende ret forelagte oplysninger er det efter nordirsk lovgivning under strafansvar forbudt at drive et plejehjem, hvis det ikke forinden er optaget i det paagaeldende register. I bekendtgoerelsens artikel 3 defineres »hjem for aeldre og handicappede« som »enhver institution, der stiller eller er bestemt til at stille vaerelser til raadighed, hvor der tilbydes kost og personlig pleje, hvadenten dette sker mod betaling eller ikke, til personer med plejebenhov, der en foelge af a) alderdom eller svagelighed, b) invaliditet, c) tidligere eller nuvaerende alkohol- eller narkotikamisbrug eller d) tidligere eller nuvaerende psykiske forstyrrelser«. Bekendtgoerelsens artikel 16 definerer »plejehjem« som »a) ... en ejendom, der anvendes til eller er bestemt til at anvendes til sygepleje for personer, der lider af en sygdom, skade eller svaekkelse af enhver art; b) foedeklinikker, og c) ejendomme, der uden at falde inden for nogen af de forudgaaende bestemmelser anvendes til eller er bestemt til at blive anvendt til én eller flere af de foelgende ydelser: i) kirurgiske indgreb, der udfoeres under narkose, ii) endoskopi, iii) hemodialyse eller peritoneal dialyse, iv) behandling ved anvendelse af saerligt kontrollerede teknikker«.

(7) - Dette sidste er vaesentligt ved afgoerelsen af, om de faktiske omstaendigheder i sagen er omfattet af anvendelsesomraadet for direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

(8) - Ægteparret Gregg oenskede at udvide den med yderligere 13 vaerelser til aeldre og invalide og 12 yderligere vaerelser til personer med behov for pasning og sygepleje.

(9) - Definitionen af »partnership« findes i section 1 i Partnership Act 1890, hvor det defineres som foelger: »forholdet mellem personer, der driver virksomhed i fællesskab med vinding for oeje«. Ifølge den nationale ret er et partnerskab ikke en saerskilt juridisk person ved siden af deltagerne.

(10) - Dommen i sagen Kaul mod Commissioners of Customs and Excise 1996, VAT-afgoerelse 14028.

(11) - Domstolen har allerede behandlet problemet med sproglige afvigelser mellem ord eller udtryk i fællesskabsinstitutionernes lovbestemmelser. I dom af 12.11.1969, sag 29/69, Stauder, Sml. 1969, s. 107, praemis 3, org. ref.: Rec. s. 419, fastslog den foelgende: »Naar en beslutning rettes til alle medlemsstater, forbyder noedvendigheden af en ensartet anvendelse og dermed fortolkning, at bestemmelsen betragtes isoleret i én af sine versioner, idet det tvaertimod er paakraevet, at den fortolkes i overensstemmelse saavel med ophavsmandens virkelige vilje som med det af ham forfulgte maal, navnlig i lyset af dens affattelse paa alle sprogene.«

Det er Domstolens faste praksis, at »naar der er uoverensstemmelse mellem [de forskellige sproglige versioner] skal [den paagaeldende bestemmelse] fortolkes paa baggrund af den almindelig opbygning af og formaalet med den ordning, som den er led i« (jf. dom af 27.3.1990, sag

C-372/88, *Cricket St Thomas*, Sml I, s. 1345, præmis 19, og generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i forbindelse med dommen, punkt 6 ff. Jf. ogsaa dom af 28.3.1985, sag 100/84, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, Sml. s. 1169, præmis 17, af 17.10.1991, sag C-100/90, *Kommissionen mod Danmark*, Sml. I, s. 5089, præmis 8, af 7.12.1995, sag C-449/93, *Rockfon*, Sml. I, s. 4291, præmis 28, af 27.10.1977, sag 30/77, *Bouchereau*, Sml. s. 1999, præmis 14, og af 13.7.1989, sag 173/88, *Henriksen*, Sml. s. 2763, præmis 11.

(12) - »Body«, »organization« og »institution« i den engelske tekst.

(13) - Jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, *Kommissionen mod Nederlandene*, Sml. s. 1471, præmis 19, og af 15.6.1989, sag 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Sml. s. 1737, præmis 11 og 13.

(14) - Litra c), e) og i) i artikel 13, punkt A, stk. 1, vedrører afgiftsfritagelser for læger, tandteknikere og lærere.

(15) - Ifølge hr. og fru Gregg understøttes denne fortolkning af, at fællesskabslovgiver ikke har nøjedes med bruge ordene »organ« eller »institution« i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), men ogsaa taler om »andre organer end offentligretlige« i samme artikels stk. 2, litra a). De anser det for klart, at et saadant »organ« ikke kan være en erhvervsdrivende, der ikke er en juridisk person, og bag hvilken der staar én eller flere fysiske personer.

(16) - De henviser herved til præmis 13 i dom af 11.7.1985, sag 107/84, *Kommissionen mod Tyskland*, Sml. s. 2655, hvori Domstolen udtalte: »Selv om disse afgiftsfritagelser ganske vist gælder for virksomhed, der forfølger bestemte formaal, anfører de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser. Det er saaledes ikke rigtigt, at ydelserne er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber.«

(17) - De paagældende parter henviser ogsaa til præmis 32 i dom af 23.2.1988, sag 353/85, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, Sml. s. 817. I denne dom definerer Domstolen hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil som »ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling, der normalt udføres uden hensyn til fortjeneste i institutioner, der er oprettet i socialt oejemed, bl.a. med det formaal at beskytte den offentlige sundhed«.

(18) - Domstolen har kendt for ret, at en fortolkning, der ville føre til en udvidelse af rækkevidden af artikel 13, punkt A, er uforenelig med denne bestemmelses formaal (jf. dommen i sagen *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, fodnote 13, dommens præmis 13 og 14), og at artikel 13 i sjette direktiv »paa ingen maade nævner alle former for virksomhed af almen interesse, men alene saadanne iblandt disse, der noeje er opregnet og beskrevet paa detaljeret maade« (jf. dommen i sagen *Kommissionen mod Tyskland*, fodnote 16, dommens præmis 17, og i sagen *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, fodnote 13, dommens præmis 12), og den har generelt afvist en vid fortolkning af afgiftsfritagelserne (jf. dommen i sagen *Kommissionen mod Tyskland*, præmis 20, og punkt 16 i forslag til afgørelse fra generaladvokat Darmon i forbindelse med dom af 15.12.1993, sag C-63/92, *Lubbock Fine*, Sml. I, s. 6665).

Jeg henviser vedrørende dette spoergsmaal til punkt 43 ff. i mit forslag til afgørelse af 14.5.1998 i forbindelse med dom af 12.11.1998, sag C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, Sml. I, s. 7053.

(19) - Dommen nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 32; min fremhævelse.

(20) - Dommen nævnt ovenfor i fodnote 16.

(21) - Vedroerende princippet om neutralitet paa dette omraade, se f.eks. dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, praemis 23, og punkt 41 i det den 18.6.1998 fremsatte forslag til afgoerelse fra generaladvokat Fennelly i forbindelse med dom af 12.11.1998, sag C-134/97, Victoria Film, Sml. I, s. 7023.

(22) - Ud fra denne opfattelse opretholder jeg det, jeg anfoerte i mit forslag til afgoerelse i forbindelse med Bulhuis-Griffioen-dommen, navnlig i punkt 13 og 15, nemlig at »bestemmelserne i artikel 13 under alle omstaendigheder alene hjemler fritagelse for en ydelse, som er praesteret af et 'organ', men ikke, saafremt den erhvervsdrivende er en fysisk person« (punkt 13), og at »en erhvervsdrivende som sagsoegeren, der udoever en virksomhed, der er fritaget for afgift, som fysisk person ikke omfattes af den personkreds, som den anfaegtede artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv finder anvendelse paa, eftersom en saadan erhvervsdrivende ikke kan anses for et 'organ' som omhandlet i bestemmelsen« (punkt 15). I den naevnte sag tilfoejede Domstolen aabenbart et yderligere led til fortolkningen af den paagaeldende bestemmelse. I dommens praemis 20 siger den udtrykkeligt, at det foelger af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, at »... de foernaevnte fritagelser kun kan paaberaabes af juridiske personer ...«. Jeg har allerede forklaret, hvorfor man efter min mening ikke boer lade spoergsmaalet om status som »institution« eller »organ« i sjette direktivs forstand afhaenge af, om den, der udoever den virksomhed, der soeges afgiftsfritaget, er en selvstaendig juridisk person. Bulhuis-Griffioen-dommens konklusion - hvorefter en erhvervsdrivende, der er en fysisk person, ikke kan goere krav paa en fritagelse, i det omfang de paagaeldende bestemmelser forbeholder en saadan fritagelse for offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den paagaeldende medlemsstat som foretagender af social karakter - kan jeg fuldt ud tilslutte mig, og jeg kan ikke se, hvorfor det skulle vaere noedvendigt at drage den i tvivl.

(23) - Jeg har ogsaa understreget, at man alene skal undersoege de karakteristiske traek for den erhvervsdrivende, der ansoeger om afgiftsfritagelse i medfoer af sjette direktiv, og den udoevende virksomheds egenskaber, men ikke denne erhvervsdrivendes retlige form, i mit nylige forslag til afgoerelse i forbindelse med dommen i sagen Institute of the Motor Industry (forslag til afgoerelse af 14.5.1998), der vedroerte fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), i sjette direktiv. I punkt 48 i forslaget til afgoerelse har jeg udtrykkeligt anfoert, at den omtvistede bestemmelse skulle fortolkes »som en henvisning til de grundlaeggende formaal for fagforeningsmaessig virksomhed og dermed til organisationer, som ikke arbejder med gevinst for oeje, og som uanset deres retlige form forfoelger saadanne formaal«.