FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 17. november 1998 *

I — Indledning

1. I nærværende sag anmodes Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende to spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Belfast (Det Forenede Kongerige), og som vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1 og 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«). Jeg skal indledningsvis bemærke, at disse bestemmelser, som vedrører momsfritagelser, er blevet fortolket af Domstolen i Bulthuis-Griffioen-dommen [2]. Nogle af de parter, der har afgivet indlæg i nærværende sag, har anmodet Domstolen om at tage sine standpunkter i den nævnte dom op til fornyet prøvelse.

II — Faktiske omstændigheder

2. Sagsøgerne 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 værelser, badeværelser og fællesarealer. Hr. og fru Gregg har 25 personer ansat i driften af plejehjemmet [4], og de søger systematisk at opnå vinding med deres virksomhed [5]. Glenview Nursing Home betragtes som et plejehjem i henhold til den relevante nordirske lovgivning, dvs. i henhold til »Registered Homes (NI) Order 1992« [6] (bekendtgørelse af 1992 om godkendte plejehjem, herefter »bekendtgørelsen«), men det er ikke anerkendt som en »vel-

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

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, på 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 tilsynsførende, fjorten »plejehjemsassistenter«, syv medhjælpere og én kontormedarbejder. Regnskabskyndigt personale stilles til rådighed af et udefra kommende revisionsfirma.

5 — Hr. og fru Gregg opkræver en pris på 203 GBP om ugen for pleje. Jeg skal endvidere nævne, at den administrative og økonomiske ledelse af Glenview ikke er hr. og fru Gregg's hovederhverv. Hr. Gregg driver en virksomhed, der sælger mobiltelefoner, og fru Gregg arbejder på fuld tid som leder af cateringafdelingen på et lokalt hospital.

6 — Ifølge de af den forelæggende ret forelagte oplysninger er det efter nordirsk lovgivning under strafansvar forbudt at drive et plejehjem, hvis det ikke forinden er optaget i det pågældende register. I bekendtgørelsens artikel 3 defineres »hjem for ældre og handicappede« som »enhver institution, der stiller eller er bestemt til at stille værelser til rådighed, hvor der tilbydes kost og personlig pleje, hvadenten dette sker mod betaling eller ikke, til personer med plejebehov, der en følge af a) alderdom eller svagelighed, b) invaliditet, c) tidligere eller nuværende alkohol- eller narkotikamisbrug eller d) tidligere eller nuværende psykiske forstyrrelser«. Bekendtgørelsens 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 svækkelse af enhver art; b) fødeklinikker, og c) ejendomme, der uden at falde inden for nogen af de forudgående bestemmelser anvendes til eller er bestemt til at blive anvendt til én eller flere af de følgende ydelser: i) kirurgiske indgreb, der udføres under narkose, ii) endoskopi, iii) hemodialyse eller peritonal dialyse, iv) behandling ved anvendelse af særligt kontrollerede teknikker«.

gørende« virksomhed i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning [7].

3. For at forbedre virksomhedens drift [8] ansøgte sagsøgerne 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

...

7 — Dette sidste er væsentligt ved afgørelsen af, om de faktiske omstændigheder i sagen er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

8 — Ægteparret Gregg ønskede at udvide den med yderligere 13 værelser til ældre og invalide og 12 yderligere værelser til personer med behov for pasning og sygepleje.

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 udføres 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, såfremt der ikke er tale om en bestemmelse, der træder i kraft på forskellige tidspunkter i forskellige lokale myndighedsområder.«

B — *Retsforhandlinger for den forelæggende ret*

6. Hr. og fru Gregg anlagde sag ved VAT and Duties Tribunal og gjorde gældende, at deres situation ikke er omfattet af fritagelserne i direktivets artikel 13. De er nærmere bestemt af den opfattelse, at for at være omfattet af disse fritagelser skal den, der driver virksomheden, være 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 forelæggende ret har anført, at der under den sag, der verserer for den, er spørgsmål om fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv, især fortolkningen af begreberne »institution« og »organ«, som bruges af fællesskabslovgiver. Retten rejser spørgsmålet om, i hvilket omfang anvendelsen af disse udtryk indebærer, at den momsfritagelse, der er fastsat i de ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv, udelukkende gælder for juridiske personer og ikke for fysiske personer, selv når de udfører virksomhed af almennyttig karakter som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g). Den nationale ret nævner først Kaul-sagen, som VAT and Duties Tribunal, som herved henviste til præmisserne 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 afgiftsfritagelse, som den hjemler, begrænset til fysiske personer. Den forelæggende ret bemærker imidlertid, at fortolkningen i Bulthuis-Griffioen-dommen vedrørte litra g) i stk. 1 i den pågældende 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 også enig i, at den præjudicielle besvarelse, Domstolen gav, er af væsentlig betydning for afgørelsen af den sag, der verserer for retten. Den rejser imidlertid spørgsmålet om, hvorvidt ordene »organ« og »institution« ikke også begrebsmæssigt omfatter de tilfælde, hvor en fysisk person, alene eller sammen med andre, udøver en virksomhed, så meget mere som én eller flere fysiske personer er i stand til at drive virksomhed »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer«, og efter omstændighederne kunne betegnes som »behørigt anerkendte institutioner«. Retten understreger endvidere, at der er risiko for konkurrencefordrejning, fordi en sådan virksomhed i afgiftsmæssig henseende kan behandles forskelligt under hensyn til, om den, der udøver denne virksomhed, er en juridisk eller fysisk person. Endelig bemærker retten, at forskellene i faktisk henseende mellem Bulthuis-Griffioen-sagen og den for retten verserende sag ikke er uden betydning: Domstolens nævnte dom vedrørte en enkelt fysisk person, nemlig den, der drev en børnehave, samt børnehaven, mens ægteparret Gregg i nærværende sag er partnere i en virksomhed, der klart er mere betydelig i henseende til dens struktur og finansielle ressourcer.

III — De præjudicielle spørgsmål

8. På baggrund af det foran anførte har den forelæggende ret forelagt Domstolen nedennævnte spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

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

10 — Dommen i sagen Kaul mod Commissioners of Customs and Excise 1996, VAT-afgørelse 14028.

»1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, fortolkes således, at to fysiske personer (dvs. enkeltpersoner), som i fællesskab driver en virksomhed i et 'partnership', ikke kan kræve afgiftsfritagelse i henhold til litra b), når virksomheden drives under de tidligere nævnte omstændigheder, og det lægges til grund,

i) at virksomheden består i lægebehandling samt transaktioner i nær tilknytning hertil, og

ii) at ægteparret er 'behørigt anerkendt', og de tjenesteydelser, de leverer, er af en karakter, der svarer til dem, der ydes af 'hospitaler' og/eller 'centre' for lægebehandling og diagnostik?

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

a) de ikke udgør et offentretligt 'organ'

b) deres transaktioner ikke udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentretlige 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), når 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 sådanne, som præsteres af plejehjem'?«

IV — Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

A — *Indledende bemærkninger*

a) Spørgsmålet 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 pågældende bestemmelser i sjette direktiv på en sådan måde, at man ved fortolkningen af dem er fri for uklarheder og modsigelser. Ansvaret herfor bør ikke pålægges lovgiveren selv, men skyldes det forhold, at terminologien — navnlig når 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 området lægelig behandling og hermed beslægtet behandling i vid forstand, som hovedsagens faktiske omstændigheder drejer sig om, er inden for de seneste tiår 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 såsom »organer«, »behørigt anerkendte institutioner« eller »organer af almennyttig 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 pågældende 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, når det anvendes i dagligsproget eller i en anden juridisk sammenhæng, ville være uheldig. Den specifikt 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 udøves 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, når 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. Spørgsmålet 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. Når 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 »οργανισμός« og den franske tekst anvender ordet »organisme«, anvender den engelske tekst ordene »body« og »organization«. Omvendt svarer ordet »ίδρυμα« (»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, når de nævnte bestemmelser sammenholdes med bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a),

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, præmis 3, org. ref.: Rec. s. 419, fastslog den følgende: »Når en beslutning rettes til alle medlemsstater, forbyder nødvendigheden af en ensartet anvendelse og dermed fortolkning, at bestemmelsen betragtes isoleret i én af sine versioner, idet det tværtimod er påkrævet, at den fortolkes i overensstemmelse såvel med ophavsmandens virkelige vilje som med det af ham forfulgte mål, navnlig i lyset af dens affattelse på alle sprogene.«
Det er Domstolens faste praksis, at »når der er uoverensstemmelse mellem [de forskellige sproglige versioner] skal [den pågældende bestemmelse] fortolkes på baggrund af den almindelig opbygning af og formålet 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. også 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.

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 spørgsmål sammen.

B — *Bedømmelse af de præjudicielle spørgsmål*

a) De undersøgte problemer

17. Det Forenede Kongeriges regering anfører rigtigt, at disse spørgsmål skal besvares på grundlag af de faktiske og retlige omstændigheder, som fremgår af forelæggelseskendelsen. Hvad angår det første spørgsmål er det nødvendigt at knytte visse bemærkninger til spørgsmålet om, hvorvidt sagens faktiske omstændigheder er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv. Det må anses for bevist — eller i det mindste for at fremgå af det præjudicielle spørgsmål — at følgende faktiske omstændigheder foreligger: For det første består Glenviews virksomhed i »hospitalsbehandling og pleje« eller i transaktioner i »nær tilknytning« hertil; for det andet er Glenview »behørigt anerkendt« i henhold til national ret; for det tredje er Glenviews virksomhed »lignende« som den, der udøves af »hospitaler« eller af »centre for lægebehandling og diagnostik«. Det afgørende punkt, som er det centrale i den nationale rets spørgsmål, 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 gælder for offentlige organer, som varetager den samme opgave, således som det bestemmes i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

18. Hvad i den forbindelse angår besvarelsen af det andet spørgsmål bemærkes, at det ikke er bestridt, at Glenview leverer tjenesteydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem« i sjette direktivs forstand. Spørgsmålet er, om det er et »organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagende af almennyttig karakter«. Det er disse spørgsmål, jeg nu skal behandle.

b) Argumenterne mod anvendelse af de pågældende afgiftsfritagelser i nærværende sag

19. Hr. og fru Gregg gør gældende, at Glenview Home ikke kan afgiftfritages

efter artikel 13, punkt A, i sjette direktiv. De har først anført, at det følger af Domstolens faste praksis, at de i denne artikel omhandlede afgiftsfritagelser skal fortolkes indskrænkende, eftersom de indfører undtagelser fra det almindelige princip om, at alt økonomisk virksomhed er afgiftspligtig [13]. Efter deres opfattelse vedrører de fritagelser, der omhandles i litra b) og g) i artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, alene erhvervsdrivende, der er en selvstændig juridisk person, og ikke virksomhed, der udøves af én eller flere fysiske personer. Ifølge de anbringender, de har fremført for Domstolen, kan fritagelserne i direktivets artikel 13, punkt A, opdeles i to grupper på grundlag af, hvilken juridisk form udøveren af den afgiftsfritagne virksomhed har: Nogle bestemmelser i den nævnte artikels stk. 1 — som f.eks. litra b) og g), der er omhandlet i den foreliggende sag — vedrører udelukkende juridiske personer, mens andre bestemmelser — som f.eks. bestemmelserne i stk. 1, litra c), e) og i) — omhandler fysiske personer [14]. I de tilfælde, hvor fællesskabslovgiver har ønsket at afgiftsfritage den virksomhed, der udøves af fysiske personer, har lovgiver anvendt udtryk, der klart refererer til personer, modsat angiver brugen af ordene »institutioner« eller »organer«, at lovgiver har ønsket af begrænse fritagelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), til juridiske personer. Ifølge hr. og fru Gregg er valget af ordene et afgørende forhold, hvoraf man ikke alene kan udlede de pågældende bestemmelsers virkelige indhold [15], men også hvilen særlig juridisk form erhvervsvirksomheden skal udøves i for at være omfattet af afgiftsfritagelserne. De gør gældende, at forfatteren til sjette direktivs artikel 13, punkt A, ikke alene har fastlagt de afgiftsfritagne former for virksomhed, men også hvilken juridisk form de, der er omfattet af denne fritagelse, skal have [16].

20. Sagsøgerne i hovedsagen har endvidere henvist til punkt 10 i bilag F til sjette direktiv, der udtrykkeligt taler om »transaktioner præsteret af hospitaler, der ikke er omfattet af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)«, i dette direktiv. De gør gældende, 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

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 også taler om »andre organer end offentligretlige« i samme artikels stk. 2, litra a). De anser det for klart, at et sådant »organ« ikke kan være en erhvervsdrivende, der ikke er en juridisk person, og bag hvilken der står 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 formål, anfører de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser. Det er således ikke rigtigt, at ydelserne er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber.«

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, når 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, når 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 sagsøgerne i hovedsagen endelig for det første henvist til Bulthuis-Griffioen-dommen, 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,

17 — De pågældende parter henviser også 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 øjemed, bl.a. med det formål 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 formål (jf. dommen i sagen Stichting Uitoering Financiële Acties, fodnote 13, dommens præmis 13 og 14), og at artikel 13 i sjette direktiv »på ingen måde nævner alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne iblandt disse, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde« (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 spørgsmål 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.

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 således modsætningsvis, at fællesskabslovgiver har hjemlet afgiftsfritagelse for virksomhed med gevinst for øje inden for sektoren lægelig pleje og hospitalsbehandling.

25. I modsætning til hvad sagsøgerne 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 almennyttig karakter og ikke har gevinst for øje, ikke støttes på den del af denne bestemmelse, hvori det siges, at virksomheden skal udøves »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 Rådet, 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, når

19 — Dommen nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 32; min fremhævelse.

henses til det standpunkt, der er indtaget i retspraksis i Bulthuis-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 sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, modsiges denne bedømmelse 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 også 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«, såfremt en enhed blot afspejler den virksomhed, der udføres 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 såfremt 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 bedømmelsen af, i hvilket omfang der foreligger en »institution« eller et »organ«, der er berettiget til afgiftsfritagelsen.

28. Sagsøgerne i hovedsagen indvender over for denne fortolkning, at den fører til retlig usikkerhed og fordrejer de frie konkurrencevilkår, for så vidt som man ved at anerkende, at et »organ« eller en »institution« ikke behøver at være en selvstændig

20 — Dommen nævnt ovenfor i fodnote 16.

juridisk person, indfører et subjektivt og kvantitativt kriterium i den omhandlede bestemmelse. Reelt er afgørelse af, om den, der udøver en afgiftsfritaget virksomhed, har en uafhængig og selvstændig eksistens, et spørgsmål, som kan behandles på grundlag af en vid fortolkning, eftersom det er klart, at der yderst sjældent vil opstå retstvister på grund af kriteriet om, at anvendelsen af fritagelsen afhænger af, om den, der udøver denne virksomhed, er en juridisk person. Alligevel bør man efter min mening undgå, at en forskellig afgiftsmæssig behandling på grundlag af, om den, der udøver virksomheden, er en juridisk person, og dermed en ændring af konkurrencevilkårene, alene afgøres på grundlag af den retlige kvalifikation af denne virksomhed. Dette passer ikke ind i sammenhængen i den gældende 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 på samme måde. Dette princip er det logiske grundlag for merværdiafgiften[21]. Såfremt en virksomhed udøves under de materielle og institutionelle vilkår, der omhandles i bestemmelserne i artikel 13, punkt A, i sjette direktiv, er det følgelig rigtigt at fritage den for de pågældende afgifter, uanset hvorledes dens ejerskabsforhold er, og hvilken ydre juridisk form den har. Princippet om neutralitet kan naturligvis aldrig udgøre grundlaget for en fortolkning af de relevante bestemmelser contra legem. Det kan med andre ord ikke begrunde en fortolkning, hvorefter den blotte virksomhed, der udøves af én eller flere fysiske personer, uden noget andet strukturelement udgør 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 forstå det standpunkt, Domstolen indtog i denne sag. Efter min mening er den løsning, som blev angivet i denne sag, helt igennem rigtig, i det mindste hvad angår den endelige konklusion. Sagsøgeren i hovedsagen drev efter det oplyste en børnehave, men det var ikke klart, om denne børnehave var den, der reelt udøvede 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 børnehaven, eller om den ikke simpelthen svarede til de tjenesteydelser, sagsøgeren leverede som den, der drev denne børnehave. Visse omstændigheder tydede tværtimod på, at der var sammenfald mellem børnehaven og den, der drev den. Den, der udøvede den pågældende virksomhed, var til syvende og sidst umiddelbart en fysisk person og ikke en anden enhed med karakter af et »organ« efter den

21 — Vedrørende princippet om neutralitet på dette område, se f.eks. dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 23, og punkt 41 i det den 18.6.1998 fremsatte forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly i forbindelse med dom af 12.11.1998, sag C-134/97, Victoria Film, Sml. I, s. 7023.

rigtige forståelse af bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, således som den er blevet fortolket ovenfor. Følgelig kunne Bulthuis-Griffioen som fysisk person ikke selv være omfattet af ordet »organ« og henhørte ikke under det personelle anvendelsesområde for den pågældende fællesskabsbestemmelse. Men hvis den, der udøvede den erhvervsvirksomhed, som skulle fritages, ikke var sagsøgeren selv, men en anden enhed, ville løsningen have været en anden [22].

31. Hvad den foreliggende sag angår fremgår det af de faktiske omstændigheder i den tvist, som er indbragt for Domstolen, at Glenview Home fremviser de nævnte egenskaber, hvorfor det er dette, der må betragtes som den erhvervsdrivende, der udøver den virksomhed, der søges afgiftsfritaget, og ikke hr. og fru Gregg, som simpelthen er ejere og varetager ledelsen. Glenview beskæftiger 25 personer og har 17 værelser samt fællesarealer, hvori det varigt og selvstændigt yder visse former for hospitalsbehandling, sygepleje og geriatriske ydelser. Det udgør følgelig 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 opnå afgiftsfritagelserne i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), idet denne virksomhed, efter hvad der anføres i forelæggelseskendelsen fra den nationale ret, ikke er anerkendt som havende »almennyttig karakter« i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning. Jeg skal minde om, at det ifølge den omhandlede fællesskabsretlige bestemmelse er en betingelse for

22 — Ud fra denne opfattelse opretholder jeg det, jeg anførte i mit forslag til afgørelse i forbindelse med Bulthuis-Griffioen-dommen, navnlig i punkt 13 og 15, nemlig at »bestemmelserne i artikel 13 under alle omstændigheder alene hjemler fritagelse for en ydelse, som er præsteret af et 'organ', men ikke, såfremt den erhvervsdrivende er en fysisk person« (punkt 13), og at »en erhvervsdrivende som sagsøgeren, der udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, som fysisk person ikke omfattes af den personkreds, som den anfægtede artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv finder anvendelse på, eftersom en sådan erhvervsdrivende ikke kan anses for et 'organ' som omhandlet i bestemmelsen« (punkt 15). I den nævnte sag tilføjede Domstolen åbenbart et yderligere led til fortolkningen af den pågældende bestemmelse. I dommens præmis 20 siger den udtrykkeligt, at det følger af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), i sjette direktiv, at »... de førnævnte fritagelser kun kan påberåbes af juridiske personer...«. Jeg har allerede forklaret, hvorfor man efter min mening ikke bør lade spørgsmålet om status som »institution« eller »organ« i sjette direktivs forstand afhænge af, om den, der udøver den virksomhed, der søges afgiftsfritaget, er en selvstændig juridisk person. Bulthuis-Griffioen-dommens konklusion — hvorefter en erhvervsdrivende, der er en fysisk person, ikke kan gøre krav på en fritagelse, i det omfang de pågældende bestemmelser forbeholder en sådan fritagelse for offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af social karakter — kan jeg fuldt ud tilslutte mig, og jeg kan ikke se, hvorfor det skulle være nødvendigt at drage den i tvivl.

23 — Jeg har også understreget, at man alene skal undersøge de karakteristiske træk for den erhvervsdrivende, der ansøger om afgiftsfritagelse i medfør af sjette direktiv, og den udøvede virksomheds egenskaber, men ikke denne erhvervsdrivendes retlige form, i mit nylige forslag til afgørelse i forbindelse med dommen i sagen Institute of the Motor Industry (forslag til afgørelse af 14.5.1998), der vedrørte fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), i sjette direktiv. I punkt 48 i forslaget til afgørelse har jeg udtrykkeligt anført, at den omtvistede bestemmelse skulle fortolkes »som en henvisning til de grundlæggende formål for fagforeningsmæssig virksomhed og dermed til organisationer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og som *uanset deres retlige form* forfølger sådanne formål«.

afgiftsfritagelsen, at medlemsstaten anerkender, at der foreligger en sådan almennyttig karakter. På grundlag af de øvrige oplysninger i sagen er det Kommissionens opfattelse, at Glenview bør betragtes som et alderdomshjem med en anerkendt almennyttig karakter. Jeg mener dog ikke, at det er relevant at undersøge dette spørgsmål yderligere, eftersom jeg i overensstemmelse med den analyse, jeg har foretaget ovenfor, klart anser Glenview Home for at være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

33. Sammenfattende skal jeg vedrørende de omtvistede bestemmelser i fællesskabsretten bemærke, at den antagelse, at den blotte virksomhed, der udøves af én eller flere fysiske personer uden yderligere betingelser, og uden at der findes en selvstændig erhvervsdrivende med en særskilt struktur, er omfattet af det begrebsmæssige anvendelsesområde 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 måtte være nødvendigt 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 pågældende bestemmelser i fællesskabsretten. Ordene »organ« og »institution«, der anvendes af lovgiver, kan ikke kun fortolkes snævert og formalistisk, dvs. at de ikke angiver, at den, der udøver hospitalsvirksomhed, lægelig virksomhed eller sygeplejevirksomhed, skal have en bestemt juridisk form.

V — Forslag til afgørelse

34. Under henvisning til det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen begrænser sin besvarelse til det første præjudicielle spørgsmål og kender følgende for ret:

»De pågældende bestemmelser i fællesskabsretten betyder, at en enhed, der har den materielle basis og struktur, der er nødvendig for direkte og selvstændigt at drive virksomhed inden for sektoren lægelig pleje og hospitalsbehandling, og som også er behørigt anerkendt i henhold til national ret, skal anses for en 'institution', der yder lægelig pleje og hospitalsbehandling 'under sociale betingelser svarende' til dem, der gælder for offentligretlige organer i dette

udtryks betydning i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv (Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1997 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag), selv om den ikke er en juridisk person, men drives i form af et partnership i henhold til nordirsk ret. Den er følgelig fritaget for merværdiafgift, forudsat at de andre betingelser, der er fastsat i de ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv, også er opfyldt.«