DOMSTOLENS DOM

7. september 1999 *

I sag C-216/97,

angående en anmodning, som VAT and Duties Tribunal, Belfast (Det Forenede Kongerige), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Jennifer Gregg og Mervyn Gregg

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (refererende dommer) og P. Jann samt dommerne J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm og R. Schintgen,

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Jennifer og Mervyn Gregg ved barrister Andrew Hitchmough for solicitor Terry Dockley

— Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af Paul Lasok, QC, og barrister Melanie Hall

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og kontorchef Claus-Dieter Quassowski, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved juridisk konsulent Adriaen Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Peter Oliver, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 15. september 1998 er afgivet mundtlige indlæg af Jennifer og Mervyn Gregg ved Andrew Hitchmough, Det Forenede Kongeriges regering ved John E. Collins, bistået af Nicholas Paines, QC, den nederlandske regering ved juridisk konsulent Marc Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, den svenske regering ved generaldirektør Lotty Nordling, Juridisk Tjeneste, Afdelingen for EU-spørgsmål, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og Kommissionen ved Peter Oliver,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. november 1998,

afsagt følgende

Dom

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

2 Disse to spørgsmål er rejst i forbindelse med en sag anlagt af Jennifer og Mervyn Gregg mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), der i Det Forenede Kongerige varetager opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt momsfritagelsen i henhold til Schedule 9, group 7, item 4, i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994,

herefter »VAT Act 1994«), der gennemfører artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i sjette direktiv, finder anvendelse.

Den nationale lovgivning

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

»[Fritaget for afgift er] pleje, medicinsk eller kirurgisk behandling samt levering af goder i tilknytning hertil, der 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.«

Fællesskabslovgivningen

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

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

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for 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.«

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

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

6 Jennifer og Mervyn Gregg, der påtænker at udvide deres virksomhed, har anmodet om at blive momsregistreret i henhold til Schedule 1 til VAT Act 1994. Commissioners har imidlertid meddelt afslag på at indføre dem i momsregistrene med henvisning til, at deres virksomhed, der bliver udøvet i form af et »partnership«, henhører under anvendelsesområdet for momsfritagelsen fastsat i Schedule 9, group 7, item 4, i VAT Act 1994. Jennifer og Mervyn Gregg har anfægtet denne afgørelse og har under henvisning til dom af 11. august 1995 i sag C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341) gjort gældende, at momsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), kun omfatter virksomhed, der udøves af juridiske personer.

7 Sagen er blevet indbragt for VAT and Duties Tribunal, Belfast, der finder, at ordlyden af disse bestemmelser ikke forbeholder fritagelsen for juridiske personer,

således at virksomheder, der drives af enkeltpersoner, ikke skulle være fritaget. Henset til Bulthuis-Griffioen-dommen har den nationale ret imidlertid besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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,

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

b) 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 offentligretligt 'organ'

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

2) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, i 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'?«

8 Med disse to spørgsmål, som skal undersøges samlet, spørger den nationale ret nærmere bestemt, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal fortolkes således, at udtrykkene »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, som henholdsvis findes i litra b) og litra g) i denne bestemmelse, udelukker, at fysiske personer, der driver en virksomhed, kan være omfattet af afgiftsfritagelsen.

9 Jennifer og Mervyn Gregg, der ønsker at opnå fradragsret, har gjort gældende, at de transaktioner, der udføres i forbindelse med udøvelsen af deres plejevirksomhed, er afgiftspligtige.

10 I denne forbindelse har de under henvisning til Bulthuis-Griffioen-dommen gjort gældende, at da de afgiftsfritagelser, der er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, skal fortolkes indskrænkende, skal stk. 1 i denne bestemmelse i den udstrækning, den indeholder begrebet »institution« eller »organ«, fortolkes således, at den kun omfatter juridiske personer og ikke fysiske personer.

11 Det Forenede Kongeriges regering, den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen har derimod gjort gældende, at hverken en bogstavelig forståelse af begrebet »institution« eller »organ« eller den indskrænkende fortolkning, som skal anvendes på afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13, kan føre til, at den retlige form, som den pågældende borger udøver sin virksomhed i, spiller en

afgørende rolle for, om de transaktioner, han udfører, er afgiftspligtige. Princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at afgiftsfritagelsen begrænses til juridiske personer.

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

13 Endvidere bemærkes, at Domstolen i dom af 11. juli 1985 i sag 107/84 (Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 13) har fastslået, at 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, og at ydelserne ikke er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber.

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

15 Imidlertid — og i modsætning til, hvad Domstolen gav udtryk for i Bulthuis-Griffioen-dommen (præmis 20) — kan det ikke udledes af den omstændighed, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, indeholder forskellige betegnelser for de i bestemmelsen nævnte erhvervsdrivende, at de afgiftsfritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse, er forbeholdt juridiske personer i de tilfælde, hvor

bestemmelsen udtrykkeligt henviser til en transaktion, der udføres a »institution« eller et »organ«, mens fritagelserne i de andre tilfælde også k kræves af fysiske personer.

16 Denne fortolkning påvirkes ikke af det forhold, at de særlige betingelser vedrørende egenskaber eller stilling, som skal opfyldes af den erhvervsdrivende, der præsterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal fortolkes indskrænkende, således som Domstolen har fastslået i Bulthuis-Griffioen-dommen (præmis 18 og 19).

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

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

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

20 Princippet om afgiftsneutralitet er bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig en afgiftsfritagelse, der er fastsat for transaktioner, der udføres af de institutioner eller organer, der er nævnt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed.

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

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den tyske og den nederlandske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Belfast, ved kendelse af 4. juni 1997, for ret:

Artikel 13, punkt A, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at udtrykkene »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, som henholdsvis findes i litra b) og litra g) i denne bestemmelse, ikke udelukker fysiske personer, der driver en virksomhed, fra afgiftsfritagelsen.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Moitinho de Almeida	Murray
Edward	Ragnemalm	Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 7. september 1999.

R. Grass — Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias — Præsident