DOMSTOLENS DOM

den 7 september 1999 *

I mål C-216/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från VAT and Duties Tribunal, Belfast (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Jennifer Gregg och Mervyn Gregg

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (referent) och P. Jann samt domarna J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm och R. Schintgen,

generaladvokat: G. Cosmas,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Jennifer och Mervyn Gregg, genom Andrew Hitchmough, barrister, med fullmakt från Terry Dockley, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av Paul Lasok, QC, och Melanie Hall, barrister,

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren Adriaen Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Peter Oliver, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 15 september 1998 av: Jennifer och Mervyn Gregg, företrädda av Andrew Hitchmough, Förenade kungarikets regering, företrädd av John E. Collins, biträdd av Nicholas Paines, QC, Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren Marc Fierstra, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Sveriges regering, genom Lotty Nordling, rättschef för EU-frågor, Utrikesdepartementet, i egenskap av ombud, och Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av Peter Oliver,

och efter att den 17 november 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 VAT and Duties Tribunal, Belfast, har genom beslut av den 4 juni 1997, som inkom till domstolens kansli den 9 juni samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan makarna Gregg och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallat Commissioners), behörig myndighet avseende uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket, angående tillämpningen av ett undantag från mervärdesskatteplikt i grupp 7, punkt 4 i Schedule 9 till Value

Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt, nedan kallad VAT Act 1994), som införlivat artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet.

Den nationella lagstiftningen

3 I grupp 7, punkt 4 i Schedule 9 till Value Added Tax Act 1994 föreskrivs undantag från mervärdesskatt avseende:

"Tillhandahållande av vård eller medicinsk eller kirurgisk behandling och av varor i samband med detta, på ett sjukhus eller annan institution som är godkänd, licensierad, registrerad eller undantagen från registreringsplikt efter beslut av en minister eller annan myndighet i enlighet med en bestämmelse i allmän lag, lagstiftning från det nordirländska parlamentet, en författning från Nordirlands församling (Northern Ireland Assembly) eller en kunglig förordning i enlighet med Schedule 2 till Northern Ireland Act 1974, förutsatt att det inte är fråga om en bestämmelse som kan träda i kraft vid olika tillfällen i olika lokala administrativa områden."

4 Undantagen inom medlemsstaterna regleras i artikel 13 i sjätte direktivet. I artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"A. *Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset*

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålder-

domshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga."

Bakgrunden till tvisten och den nationella domstolens frågor

5 Makarna Gregg driver ett vårdhem i Nordirland under namnet "Glenview Nursing Home", som består av 17 patientrum och gemenskapsutrymmen. Rörelsen drivs i form av ett "partnership" i enlighet med nordirländsk lagstiftning och har ungefär 25 anställda. Den är både registrerad som "sjukhem" och "vårdhem" i enlighet med Registered Homes Order 1992 (beslut om godkända vårdhem), men är inte erkänd som välgörenhetsorganisation enligt Förenade kungarikets lagstiftning. Makarna Gregg driver tillsammans rörelsen som ett "partnership" i syfte att generera vinst. Enligt nordirländsk rätt är "partnerships" inte juridiska personer och det är följaktligen inte dessa utan kompanjonerna som är solidariskt ansvariga för samtliga skulder och förpliktelser, däribland i fråga om mervärdesskatt.

6 I syfte att utöka verksamheten ansökte makarna Gregg om att få bli registrerade för mervärdesskatt i enlighet med Schedule 1 i VAT Act 1994. Commissioners fastslog dock att makarna Gregg inte hade rätt att registrera sig för mervärdesskatt. Skälet var att Glenview Nursing Home, som drevs som ett "partnership", omfattades av ett undantag från mervärdesskatteplikt i grupp 7, punkt 4 i Schedule 9 till Value Added Tax Act. Makarna Gregg väckte talan mot detta beslut och gjorde med hänvisning till domstolens dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341) gällande att undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet endast avser verksamhet som bedrivs av juridiska personer.

7 VAT and Duties Tribunal, Belfast, vid vilken talan anhängiggjordes, anser att det inte framgår av dessa bestämmelsers lydelse att undantaget enbart avser juridiska

personer och följaktligen att rörelse som drivs av enskilda inte omfattas av bestämmelsernas tillämpningsområde. Med anledning av domen i det ovannämnda målet Bulthuis-Griffioen har den dock beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Skall artikel 13 A.1 i sjätte direktivet tolkas så, att två fysiska personer (det vill säga enskilda människor) som gemensamt driver rörelse i egenskap av kompanjoner i ett 'partnership' inte kan påkalla undantag enligt artikel 13 A.1 b under de omständigheter som har sammanfattats i bilagan till dessa frågor och under förutsättning att

a) rörelsen består i sjukvård och närbesläktade verksamheter och

b) de är 'i vederbörlig ordning erkända' och deras verksamhet är av liknande beskaffenhet som den som 'sjukhus' och/eller 'centra för medicinsk behandling och diagnos' tillhandahåller?

Omfattas de närmare bestämt inte av undantag på grund av att

a) de inte utgör ett offentligrättsligt organ, och

b) deras verksamhet inte bedrivs under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ?

2) Skall artikel 13 A.1 i sjätte direktivet tolkas så, att två fysiska personer (det vill säga enskilda människor) som gemensamt driver rörelse i egenskap av kompanjoner i ett 'partnership' inte kan påkalla undantag enligt artikel 13 A.1 g under de omständigheter som har sammanfattats i bilagan till dessa frågor och under förutsättning att de tjänster som de tillhandahåller är 'nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem'?"

8 Den nationella domstolen har ställt frågorna, som skall behandlas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att uttrycken "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" och "andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga" i artikel 13 A.1 b respektive 13 A.1 g utgör hinder för att fysiska personer som driver rörelse kan åberopa undantaget.

9 Makarna Gregg, som vill utnyttja avdragsrätten, har gjort gällande att de tjänster som tillhandahålls inom ramen för deras vårdrörelse är beskattningsbara.

10 Med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Bulthuis-Griffioen har de hävdat att artikel 13 A.1 skall tolkas på så sätt att den endast omfattar juridiska personer och inte fysiska personer, eftersom undantagen i artikel 13 A i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt och eftersom begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" används i artikel 13 A.1.

11 Den brittiska, den tyska och den nederländska regeringen samt kommissionen anser däremot att varken en bokstavstolkning av begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" eller en restriktiv tolkning av undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet kan leda till att den rättsliga form i vilken den skattskyldige driver sin rörelse skall ha avgörande betydelse för om rörelsetransaktionerna skall

beskattas eller inte. Principen om skatteneutralitet innebär att rätten till undantag inte kan vara begränsad till enbart juridiska personer.

12 Domstolen erinrar inledningsvis om att de uttryck som har använts för att beteckna de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet enligt domstolens fasta rättspraxis skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla varor och tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 20).

13 Vidare har domstolen i punkt 13 i dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), fastslagit att även om det är riktigt att dessa undantag beviljas verksamheter med en viss inriktning, anges i de flesta bestämmelser dessutom vilka näringsidkare som har rätt att tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantagen och påpekat att dessa tjänster inte definieras med hänvisning till strikt materiella eller funktionella kriterier.

14 Såsom domstolen har fastslagit i punkt 20 i domen i det ovannämnda målet Bulthuis-Griffioen, används begreppen inrättning, organ och organisation i vissa bestämmelser i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. I andra bestämmelser beskrivs den berörda verksamheten däremot med hänvisning till yrkesnamn som avser enskilda, såsom medicinska eller paramedicinska yrkesutövare (under c), tandtekniker (under e) och lärare som ger privatundervisning (under j).

15 Till skillnad från vad domstolen fastslog i punkt 20 i det ovannämnda målet Bulthuis-Griffioen innebär inte det faktum att de ekonomiska aktörer som nämns i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet benämns olika, att en möjlighet till undantag enligt denna bestämmelse är reserverad för juridiska personer när det i denna bestämmelse uttryckligen hänvisas till att en vara eller tjänst tillhandahålls av en

inrättning, ett organ eller en organisation, medan en sådan möjlighet till undantag är tillgänglig för fysiska personer i andra fall.

16 Denna tolkning kan, som domstolen fastslog i punkterna 18 och 19 i den ovannämnda domen i målet Bulthuis-Griffioen, inte kullkastas av det faktum att de särskilda villkoren avseende beteckningen och identiteten på den ekonomiska aktör som tillhandahåller de undantagna varorna eller tjänsterna skall tolkas restriktivt.

17 Begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" är nämligen i princip tillräckligt omfattande för att även innefatta fysiska personer. Domstolen konstaterar för övrigt att begreppet "juridisk person" inte används i någon språkversion av artikel 13 A i sjätte direktivet, ett begrepp som till skillnad från ovannämnda begrepp hade varit tydligt och klart. Denna omständighet talar för att gemenskapslagstiftaren, genom att använda dessa begrepp, inte hade för avsikt att begränsa möjligheterna till undantag i nämnda bestämmelse till att enbart avse varor och tjänster som tillhandahålls av juridiska personer, utan ville utöka tillämpningsområdet för dessa undantag till att även gälla varor och tjänster som tillhandahålls av enskilda.

18 Det är förvisso riktigt att begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" utgör tecken på att det skall vara fråga om en individuell enhet som har en viss funktion. Dessa villkor är emellertid även uppfyllda då en eller flera fysiska personer driver rörelse och inte bara då rörelsen drivs av en juridisk person.

19 Denna tolkning, det vill säga att en "inrättning", ett "organ" och en "organisation" inte nödvändigtvis måste vara en juridisk person, är bland annat förenlig med principen om skatteneutralitet, som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som måste respekteras vid tillämpningen av undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet (se i detta hänseende dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369, punkt 27).

20 Principen om skatteneutralitet utgör nämligen bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda princip åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag som föreskrivits för varor och tjänster som tillhandahålls av de inrättningar, organ eller organisationer som nämns i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g.

21 Frågorna skall följaktligen besvaras så, att artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att uttrycken "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" och "andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga" i artikel 13 A.1 b respektive 13 A.1 g inte utgör hinder för att fysiska personer som driver rörelse kan åberopa undantaget.

Rättegångskostnader

22 De kostnader som har förorsakats den brittiska, den tyska och den nederländska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 4 juni 1997 ställts av VAT and Duties Tribunal, Belfast — följande dom:

Artikel 13 A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att uttrycken "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" och "andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga" i artikel 13 A.1 b respektive 13 A.1 g inte utgör hinder för att fysiska personer som driver rörelse kan åberopa undantaget.

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

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 7 september 1999.

R. Grass — Justitiesekreterare

G.C. Rodríguez Iglesias — Ordförande