FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 8. juni 1995 *

1. I denne sag anmodes Domstolen om at fortolke artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter benævnt »sjette direktiv«) [1].

I — Tvisten

2. Sagsøgeren i hovedsagen, W. Bulthuis-Griffioen (herefter benævnt »sagsøgeren«), har siden 1988 drevet en privat børnehave. I 1989 og 1990 betalte sagsøgeren ikke moms af de indtægter, hun opnåede for de tjenesteydelser, hun præsterede. Sagsøgeren mener, at i hendes tilfælde var de ydelser, som hun præsterede, fritaget i henhold til artikel 11, stk. 1, indledning og litra f), i Wet op de omzetbelasting 1968 (nederlandsk lov om omsætningsafgift, herefter benævnt »1968-loven«). I henhold til denne bestemmelse fritages leverancer og tjenesteydelser af social og kulturel karakter for moms. Fritagelsen er betinget af, at den erhvervsdrivende ikke søger vinding.

3. Da afgiftsmyndigheden fandt, at betingelsen om ikke at søge vinding ikke var opfyldt i sagsøgerens tilfælde, og at den pågældende fritagelse følgelig ikke kunne anvendes på hende, foretog Inspecteur der Omzetbelasting (herefter benævnt »afgiftsmyndigheden«) over for sagsøgeren en efterfølgende afgiftsansættelse. Bulthuis-Griffioen anlagde sag ved Gerechtshof, Amsterdam, til prøvelse af denne afgiftsansættelse.

Som det fremgår af den nationale rets kendelse, drejer sagen mellem parterne sig først om, hvorvidt sagsøgeren søger vinding ved driften af børnehaven, og dernæst, såfremt dette spørgsmål må besvares benægtende, er »parterne enige om, at den efterfølgende afgiftsansættelse blev foretaget med urette«.

4. Sagsøgeren gjorde for den nationale ret gældende, at selv om hun søger at opnå et vist overskud for driften af børnehaven, er dette på grund af den pågældende virksom-

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

heds karakter [2] lavere end den »løn«, hun ellers kunne opnå for et lignende arbejde. Hun henviser til Hoge Raad's praksis vedrørende anvendelsen af artikel 11, litra c), i nævnte nederlandske lov. Denne retsinstans har fastslået, som det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der ikke er tale om at søge vinding, når en erhvervsdrivende ikke fra denne virksomhed har mulighed for at opnå et overskud, der er større end den såkaldte »erhvervsløn«, som betales for sådanne tjenesteydelser. I øvrigt erkender afgiftsmyndigheden, at ud fra et rent strukturmæssigt synspunkt er indtægten ved driften af sagsøgerens børnehave lavere end den løn, som betales for de ydelser, sagsøgeren præsterer. Den nationale ret bemærker dog, at der er tale om at søge vinding, når denne søgning går ud på at opnå positive driftsresultater. Dette er efter retsinstansens mening tilfældet i denne sag, eftersom sagsøgeren herved tjener til sit underhold.

5. I henhold til den omstridte bestemmelse i den nederlandske lovgivning og navnlig artikel 11, stk. 1, indledning og litra f), i 1968-loven om omsætningsafgifter, som anført ovenfor, er følgende ydelser fritaget for moms: leverancer og tjenesteydelser af social og kulturel karakter, som nærmere skal fastlægges i gennemførelsesbestemmelser til loven, når den erhvervsdrivende ikke søger vinding, og der ikke sker en alvorlig konkurrencefordrejning i forhold til erhvervsdrivende, som søger vinding. Bestemmelsen er nærmere præciseret i artikel 7, stk. 1, i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (gennemførelsesanordning vedrørende omsætningsafgift, herefter benævnt »gennemførelsesanordningen«), som også henfører de i bilag B angivne tjenesteydelser under ydelser af denne karakter. Som den nationale ret har anført i dens forelæggelseskendelse, omhandlede »litra b) i bilaget, i den den 1. juli 1989 gældende affattelse — i det omfang det er relevant for denne sag — leverancer og tjenesteydelser præsteret af følgende organer, når de ikke søger vinding: 2. feriekolonier, børnehaver for mindre børn, børnehaver og skovbørnehaver. I den affattelse, der trådte i kraft den 1. juli 1989, omhandler den pågældende bestemmelse litra b) i bilag B — i det omfang det er relevant for denne sag — levering af tjenesteydelser som omhandlet af artikel 7 i gennemførelsesanordningen, som præsteres af følgende organer, når disse ikke søger vinding: 6. børneinstitutioner generelt og skoler for langvarigt syge børn«. Den nationale ret lægger til grund, at sagsøgeren driver en virksomhed som omhandlet i ovennævnte punkt 2 og 6.

6. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen og af de indlæg, som er indgivet af sagsøgeren, af den nederlandske regering og af Kommissionen under retsforhandlingerne for Domstolen, er artikel 11, stk. 1, litra f), i 1968-loven en gennemførelse i nederlandsk lovgivning af sjette direktiv og navnlig af bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1,

2 — Sagsøgeren påstår herom, og den nationale ret erkender, at virksomhedens indtægtsmuligheder og konkurrenceforholdene ikke gør det muligt at opnå indtægter, som er højere end dem, sagsøgeren ville opnå, såfremt hun udøver samme beskæftigelse i henhold til en arbejdskontrakt.

litra g), i direktivet og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i samme direktiv.

Da den nationale ret under disse betingelser fandt, at lovgiver har villet give betingelsen i artikel 11, stk. 1, litra f), i 1968-loven om, at der ikke må søges vinding, samme betydning som betingelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra A, fandt den det nødvendigt at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til EF-traktatens artikel 177.

II — Det præjudicielle spørgsmål

7. Anden Afdeling for Skattesager ved Gerechtshof, Amsterdam, anmoder Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

»Er der tale om systematisk at søge vinding som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, i tilfælde, hvor den erhvervsdrivende er en fysisk person, som normalt søger at opnå et positivt resultat i den forstand, at indtægterne overstiger udgifterne, men dette positive resultat ikke er højere end et beløb, der må anses for en rimelig godtgørelse for det af den erhvervsdrivende selv udførte arbejde?«

Jeg skal herom bemærke, at det i forelæggelseskendelsen er ubestridt, at sagsøgeren under udøvelsen af den omstridte virksomhed søger at opnå et positivt driftsresultat og rent faktisk også opnår det, men at denne søgning, når henses til virksomhedens karakter, ikke har til formål at søge en vinding, som overstiger de lønindkomster, sagsøgeren kunne oppebære for den beskæftigelse, hun selv udøver i forbindelse med sin børnehave.

I henhold til forelæggelseskendelsen er det afgørende spørgsmål, hvilken betydning der, når henses til sagsøgerens situation, skal gives udtrykket »have til formål systematisk at søge vinding«, og navnlig, om der ved definitionen af begrebet vinding skal tages hensyn til den løn, der betales for den virksomhed, som sagsøgeren udøver i forbindelse med driften af sin virksomhed.

III — Retlige bestemmelser og retspraksis

8. Det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), lyder således:

»A. *Fritagelser for visse tjenesteydelser af almennyttig karakter*

1. Med forbehold af, at 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 mulighed for svig, unddragelse og misbrug:

...

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.«

I samme artikels stk. 2, litra a), bestemmes følgende:

»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 betingelser betinget af, at en 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.

...«

9. Artikel 13, punkt A, hjemler altså afgiftsfritagelser for visse erhvervsaktiviteter af almennyttig karakter under visse bestemte forudsætninger.

Den første forudsætning vedrører aktivitetens karakter. Der skal være tale om tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring.

Den anden betingelse vedrører den virksomhed, som præsteres ved denne ydelse. De ydelser, som opregnes i nævnte artikels litra g), omfattes af fritagelse, såfremt de præsteres af *offentligretlige organer* eller af *andre organer*, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter.

Den tredje forudsætning er, at der ikke må være tale om at søge vinding. Det er denne forudsætning, som det præjudicielle spørgsmål drejer sig om. I henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, har medlemsstaterne mulighed for — hvilken mulighed den nederlandske lovgiver har udnyttet — til at underlægge fritagelsen visse betingelser, heriblandt betingelsen om, at der ikke må være tale om systematisk at søge vinding. Fællesskabslovgiver har hermed villet give den nationale lovgiver mulighed for fra afgiftsfritagelse at udelukke aktiviteter af ovennævnte almennyttige karakter, når disse systematisk præsteres med henblik på at søge vinding i den forstand, at der hermed søges varigt at opnå en vinding ved udførelsen af de nævnte aktiviteter.

10. Det fremgår af Domstolens praksis, at de afgørende bestemmelser i den omstridte artikel i sjette direktiv, som indførte undtagelser til hovedreglen om beskatning af erhvervsvirksomhed skal fortolkes snævert, således at den nøjagtige rækkevidde af artiklens ordlyd ikke kan udvides. I sin dom af 26. marts 1987 [3] udtaler Domstolen, at »sjette direktiv er karakteriseret ved sit generelle anvendelsesområde og ved den omstændighed, at alle fritagelser skal være udtrykkelige og præcise«. I dom af 15. juni 1989 [4] fastslog Domstolen, at »hvad angår den ved direktivet indførte fritagelsesordning, fremgår det af ellevte betragtning, at disse fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i denne generelle sammenhæng i den fælles merværdiafgiftsordning, som er indført ved det sjette direktiv«. I samme dom fastslog Domstolen, »at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person« [5].

11. Desuden fastslog Domstolen i dom af 11. juli 1985 [6], at »selv om disse afgiftsfritagelser« (som fastsættes i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1) »gælder for virksomhed, der forfølger bestemte formål, angiver de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser«.

3 — Sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 19.

4 — Sag C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11.

5 — Jf. den i fodnote 4 nævnte dom, præmis 13.

6 — Sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 13.

De pågældende erhvervsaktiviteter kan derfor kun fritages, såfremt de udføres af bestemte erhvervsdrivende, som i det i litra g) angivne tilfælde skal være »offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

Det afgørende er derfor, om sagsøgeren, der driver en børnehave, som jeg har beskrevet tidligere, kan anses for »et andet organ« som omhandlet i den omstridte bestemmelse i sjette direktiv.

IV — Besvarelse af det præjudicielle spørgsmål

12. På baggrund af den retspraksis, som jeg lige har redegjort for, mener jeg, at det for at besvare det præjudicielle spørgsmål og bibringe den nationale ret alle nødvendige elementer til fortolkning af den relevante bestemmelse med henblik på sagens afgørelse, er nødvendigt, som Kommissionen også har anført i sit indlæg, at afgøre, om sagsøgeren ud fra den præcise betydning af denne bestemmelse i det sjette direktiv hører til de erhvervsdrivende, som er berettiget til afgiftsfritagelse for de pågældende ydelser.

Det fremgår af ordlyden af artikel 13 i dens helhed, at visse af de fritagelser, som den omhandler, udtrykkeligt vedrører tjenesteydelser og leveringer af goder, der præsteres af »organer«.

F.eks. vedrører litra b) fritagelse for »... offentligretlige organer eller ... hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner«. Fritagelsen i litra i) omfatter tjenesteydelser, som præsteres af »offentligretlige organer ... eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål«. Fritagelserne i litra l) og m) vedrører »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, og fritagelsen i litra n) vedrører tjenesteydelser, der præsteres af »kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat«. I øvrigt vedrører fritagelserne under litra g) og h) »offentligretlige organer eller ... andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter«.

Derimod kræves denne betingelse ikke opfyldt for andre fritagelser. Dette gælder bl.a. fritagelser i litra c) vedrørende ydelser, der præsteres som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, i litra e) vedrørende tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv og i litra j) vedrørende privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau. I sidstnævnte tilfælde er det klart,

at tjenesteydelserne og leveringen af goder præsteres af fysiske personer.

13. Det fremgår af ovennævnte sammenligning af de nævnte bestemmelser, 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.

Denne fortolkning støttes af ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), som blandt de betingelser, der kan fastsættes for de pågældende organers fritagelse angives, at »et eventuelt overskud aldrig ... må uddeles«, og at det »hovedsageligt skal forvaltes og administreres vederlagsfrit«. Det kan vanskeligt antages, at disse betingelser finder anvendelse på fysiske personer.

14. Det fremgår af det tidligere anførte, at sagsøgeren ikke kan omfattes af begrebet »organ«, og derfor er udelukket fra den personkreds, som fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), finder anvendelse på. Følgelig er de indtægter, som sagsøgeren oppebærer fra de tjenesteydelser, hun præsterer, ikke fritaget for omsætningsafgift.

15. Jeg skal derfor konkludere, at det i besvarelsen af det forelagte præjudicielle spørgsmål må præciseres, 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.

16. Med forbehold af det tidligere anførte skal jeg nu behandle spørgsmålet om fortolkningen af udtrykket »systematisk at søge vinding« under hensyntagen til sagsøgerens situation. Som jeg tidligere har anført, er det spørgsmål, som rejser sig i denne sag, om der er tale om systematisk at søge vinding, når den pågældende erhvervsdrivende ikke har mulighed for at opnå en fortjeneste, som overstiger den løn, som vedkommende erhvervsdrivende kan kræve for tilsvarende arbejde som det, der udføres ved driften af virksomheden. Ved besvarelsen af dette spørgsmål må der tages hensyn til, at afgiftsfritagelserne i det sjette direktiv, som anført tidligere, må fortolkes snævert i henhold til Domstolens faste praksis.

17. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen og af sagsøgerens indlæg til Domstolen, søger sidstnævnte under udøvelse af den omstridte virksomhed utvivlsomt at opnå en

fortjeneste, selv om sagsøgerens mål ikke er at opnå en fortjeneste, som overstiger lønnen for tilsvarende arbejde. Driften af børnehaven er for sagsøgeren en beskæftigelse, hvormed hun søger at tjene til sit underhold. Der består derfor en varig bestræbelse på at opnå et positivt resultat. Der er derfor ikke tvivl om, at sagsøgeren ved driften af den pågældende virksomhed opnår et positivt resultat, eftersom hun opnår indtægter, som overstiger udgifterne. Hendes virksomhed udgør altså for sagsøgeren en varig indtægtskilde.

18. Jeg mener, at denne konklusion ikke ændres alene derved, at driftsresultatet ikke overstiger og ikke kan overstige en bestemt størrelse, som er lavere, men under alle omstændigheder ikke højere, end den løn, som sagsøgeren kan kræve for udøvelse af en lignende beskæftigelse i henhold til en arbejdskontrakt.

Også i dette tilfælde foreligger der bestræbelse på at opnå et positivt resultat, selv om indtægterne ikke overstiger lønnen for tilsvarende arbejde og knapt rækker til at dække den erhvervsdrivendes behov.

19. Jeg mener, at en erhvervsdrivende som sagsøgeren, der ved den virksomhed, hun udøver for egen regning, søger at opnå indtægter til dækning af sine behov, systematisk søger vinding. Dette resultat påvirkes ikke af indtægternes størrelse. Selv om nettoindtægterne var lavere end dem, som en anden person, som udfører samme beskæftigelse som lønnet arbejdstager, kunne opnå, kan det vanskeligt hævdes, at denne erhvervsdrivende ikke systematisk søger vinding.

Afgørelsen, om der foreligger en søgning efter vinding i det enkelte tilfælde er en konkret vurdering, som det tilkommer den nationale ret at træffe.

V — Forslag til afgørelse

20. På grundlag af det ovenfor anførte og med det forbehold, at sagsøgeren som fysisk person ikke omfattes af den personkreds, som omfattes af den omstridte bestemmelses anvendelsesområde, skal jeg foreslå Domstolen at besvare det spørgsmål, som Gerechtshof, Amsterdam, har forelagt, således:

»Artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), 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 der er tale om systematisk at søge vinding, når en erhvervsdrivende under

udøvelse af sin virksomhed søger at opnå et positivt driftsresultat, således at indtægterne overstiger de afholdte udgifter, uanset størrelsen af fortjenesten og uanset om den søgte fortjeneste på grund af virksomhedens karakter ikke kan overstige den løn, som den erhvervsdrivende rimeligvis ville kunne opnå for udførelse af en tilsvarende beskæftigelse.«