FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGIOS COSMAS
föredraget den 8 juni 1995 *

1. I detta mål har domstolen ombetts tolka bestämmelsen i artikel 13 A 2 a i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat "sjätte direktivet") [1].

I — Tvisten

2. Sökanden vid den nationella domstolen, W. Bulthuis-Griffioen (nedan kallad "sökanden") bedriver sedan 1988 daghemsverksamhet. Under åren 1989 och 1990 redovisade hon ingen omsättningskatt på intäkterna från verksamheten. Sökanden anser att de tjänster hon har tillhandahållit är undantagna från skatteplikt enligt artikel 11.1 f i Wet op de omzetbelasting 1968 (den nederländska lagen av år 1968 om omsättningsskatt, nedan kallad "1968 års lag"). Enligt denna lag är tillhandahållandet av tjänster av social eller kulturell natur undantagna från omsättningsbeskattning. Undantaget förutsätter att den som tillhandahåller tjänsterna inte gör det i vinstsyfte.

3. Eftersom Inspecteur der Omzetbelasting (skatteförvaltningen, nedan kallad "förvaltningen"), ansåg att villkoret om avsaknad av vinstsyfte inte var uppfyllt och att det ifrågavarande undantaget således inte var tillämpligt på sökanden, meddelades sökanden ett omprövningsbeslut. Sökanden väckte talan mot detta beslut vid Gerechtshof te Amsterdam.

Som framgår av beslutet om hänskjutande rör tvisten mellan parterna för det första frågan om sökanden bedriver daghemsverksamhet i vinstsyfte och för det andra, om svaret på den första frågan är nekande, att "parterna enas om att erkänna att ... omprövningsbeslutet meddelats på felaktig grund".

4. Sökanden har under förfarandet vid den nationella domstolen gjort gällande att även om hon eftersträvar att daghemsverksamheten skall ge ett överskott, så understiger detta

* Originalspråk: grekiska.

1 — EGT nr L 145, s. 1.

överskott — även med hänsyn till den strukturella aspekten av den ifrågavarande verksamheten [2] — "marknadsmässig lön", det vill säga den lön som skulle utgå för ett arbete som motsvarade det hon hade nedlagt. Sökanden har åberopat rättspraxis från Hoge Raad om tillämpning av bestämmelsen i artikel 11 c i den ovannämnda nederländska lagen. Enligt beslutet om hänskjutande har denna nationella domstol uttalat att en strävan efter vinst inte föreligger när verksamheten inte genererar en vinst som överstiger det belopp som skulle motsvara en "marknadsmässig lön" för detta arbete. Förvaltningen har för övrigt medgivit att det överskott som daghemsverksamheten genererar understiger, strukturellt sett, den lön som motsvarar det arbete som utförs av sökanden. Förvaltningen har emellertid vidhållit att en strävan efter vinst föreligger när målet är att uppnå ett positivt resultat. Detta är fallet här, eftersom det överskott som uppstår tillåter sökanden att täcka sina behov.

5. I enlighet med den omtvistade bestämmelsen i den nederländska lagstiftningen och i synnerhet med artikel 11.1 f i ovannämnda 1968 års lag om omsättningsskatt är tillhandahållandet av sociala och kulturella tjänster undantaget från skatteplikt, enligt närmare angivelse i förvaltningsföreskrift, under förutsättning att organet i fråga saknar vinstsyfte och att undantaget inte är ägnat att allvarligt snedvrida konkurrensen på området till men för företag som bedriver verksamhet i vinstsyfte. Denna bestämmelse ges en närmare definition i artikel 7.1 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (tillämpningsföreskrifter för omsättningsskatt, nedan kallade "tillämpningsföreskrifter"), i vilken de tjänster som anges i bilaga B inräknas bland verksamheter av detta slag. Som anges i den hänskjutande domstolens beslut "omnämndes under bokstaven b i denna bilaga, i den lydelse som var gällande fram till och med den 1 juli 1989 — i den utsträckning som detta är av intresse i det föreliggande fallet — tillhandahållandet av tjänster av följande institutioner när de inte eftersträvar vinst: 2. lägerverksamhet, daghem, och friluftsskolor. I den lydelse som trädde i kraft den 1 juli 1989 omnämns under bokstaven b i ifrågavarande bilaga B — i den utsträckning som detta är av intresse här — tillhandahållandet av tjänster i den mening som avses i artikel 7 i tillämpningsföreskrifterna av följande institutioner när de inte eftersträvar vinst: 6. institutioner för barnomsorg och skolor för långtidssjuka barn". Den hänskjutande domstolen utgår från att sökanden bedriver en verksamhet i den mening som avses i punkt 2 och 6 ovan.

6. Som framgår av beslutet om hänskjutande och även av sökandens, den nederländska regeringens samt kommissionens yttranden i förfarandet vid domstolen utgör artikel 11.1 f i den nederländska lagen införlivandet i nederländsk rätt av det sjätte direktivet och

2 — Sökanden har i detta avseende hävdat och den nationella domstolen har medgivit att företagets avkastningsmöjligheter och konkurrensvillkoren inte medger ett inkomstuttag som skulle överstiga den inkomst hon skulle ha haft om hon utövade samma verksamhet inom ramen för ett anställningsavtal.

särskilt av de båda bestämmelserna i artikel 13 A 1 g och artikel 13 A 2 a i samma direktiv.

Mot denna bakgrund, och med hänsyn till att lagstiftaren har velat ge villkoret avseende avsaknad av vinstintresse som föreskrivs i artikel 11.1 f i den nederländska lagen av år 1968 samma innebörd som villkoret i artikel 13 A 2 a i sjätte direktivet, har den hänskjutande domstolen ansett det nödvändigt att begära ett förhandsavgörande av domstolen med stöd av artikel 177 i EG-fördraget.

II — Tolkningsfrågan

7. Den andra avdelningen för skattemål vid Gerechtshof te Amsterdam har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande avseende följande fråga:

"Innebär det förhållandet att en näringsidkare som är en fysisk person strävar efter att utforma sin verksamhet på så sätt att ett positivt verksamhetsresultat uppkommer genom att verksamhetens intäkter överstiger verksamhetens kostnader men överskottet likväl inte överstiger vad som kan anses motsvara en skälig ersättning för det arbete näringsidkaren nedlagt, att vederbörande 'systematiskt strävar efter vinst' på sätt som avses i artikel 13 A 2 a 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?"

Det finns anledning att i detta avseende klargöra att enligt beslutet om hänskjutande är det ostridigt att sökanden genom att bedriva den omtvistade verksamheten i själva verket eftersträvar att uppnå ett överskott och hon uppnår för övrigt ett sådant överskott. Denna strävan har emellertid inte till syfte, med hänsyn till verksamhetens utformning, att utta ett överskott som överstiger den ersättning som sökanden hade kunnat erhålla för det arbete hon har nedlagt inom ramen för daghemsverksamheten.

Enligt beslutet om hänskjutande är kärnfrågan i den föreliggande tvisten den innebörd som uttrycket "systematiskt sträva efter vinst" har för sökandens fall och i synnerhet frågan om man vid definitionen av begreppet vinst skall ta hänsyn till den marknadsmässiga lön som sökanden hade kunnat erhålla för det arbete hon nedlagt inom ramen för verksamheten.

III — Rättsliga bestämmelser och rättspraxis

8. I artikel 13 A 1 g i sjätte direktivet föreskrivs:

"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:

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

..."

I samma artikel föreskrivs i punkt 2 a:

"2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

..."

9. I artikel 13 A föreskrivs således under vissa förutsättningar ett undantag från skatteplikt för viss ekonomisk verksamhet av allmänt intresse.

Den första förutsättningen gäller verksamhetens beskaffenhet. Det skall röra sig om tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning till socialt bistånd och socialförsäkring.

Den andra förutsättningen gäller den som tillhandahåller dessa tjänster. De verksamheter som räknas upp under bokstaven g i nämnda artikel är undantagna från skatteplikt, på det villkoret att de bedrivs av *offentligrättsliga organ* eller av *andra organisationer* som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

Den tredje förutsättningen gäller avsaknaden av vinstsyfte. Det är denna förutsättning som utgör föremålet för den aktuella tolkningsfrågan. I artikel 13 A 2 tillerkänns medlemsstaterna möjligheten — som den nederländska lagstiftaren har utnyttjat i det föreliggande fallet — att uppställa vissa villkor för undantag, bland vilka även förekommer kravet på avsaknad av en systematisk strävan efter vinst. Gemenskapslagstiftaren har på detta sätt velat ge den nationella lagstiftaren tillåtelse att från undantaget från skatteplikt utesluta verksamheter av allmänt intresse när dessa bedrivs i syfte att systematiskt generera en vinst i den mening som avses med en stadigvarande strävan att uppnå ett överskott genom bedrivande av den ifrågavarande verksamheten.

10. Det framgår av domstolens rättspraxis att de relevanta bestämmelserna i den omtvistade artikeln i det sjätte direktivet, genom vilka undantagen från den allmänna bestämmelsen om beskattning av ekonomisk verksamhet införs, skall tolkas strikt, på så sätt att artikelns innebörd, såsom den framgår av dess exakta ordalydelse, inte utvidgas. Som domstolen har understrukit i sin dom av den 26 mars 1987 [3], "kännetecknas det sjätte direktivet av tillämpningsområdets allmängiltighet och genom den omständigheten att alla undantag måste vara uttryckliga och precisa". I sin dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties [4] har domstolen uttalat att "vad gäller systemet med undantag som läggs fast i detta direktiv, framgår det av det elfte övervägandet att dessa undantag utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp ... som skall sättas in i det allmänna sammanhanget avseende det gemensamma mervärdesskattesystemet som har införts genom det sjätte direktivet". Enligt samma dom "[skall] de begrepp som används för att uttrycka undantagen som avses i artikel 13 i det sjätte direktivet tolkas strikt, mot bakgrund av att de utgör undantag från den allmänna principen enligt vilken skatt på omsättning uttas på varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag" [5].

11. Som domstolen för övrigt har medgivit i sin dom av den 11 juli 1985, kommissionen mot Tyskland [6] gäller att, "även om det är riktigt att dessa undantag" (som föreskrivs i artikel 13 A 1 i direktivet) "kan gynna verksamheter som har viss inriktning, anges i de flesta bestämmelserna dessutom vilka näringsidkare som har rätt att tillhandahålla tjänster som omfattas av undantagen".

3 — Domstolens dom av den 26 mars 1987, kommissionen mot Nederländerna, (235/85, Rec. 1987, s. 1471, punkt 19).

4 — Domstolens dom av den 15 juni 1989 (C-348/87, Rec. s. 1737, punkt 11).

5 — Se ovannämnda dom i not 4, punkt 13.

6 — Domstolens dom av den 11 juli 1985, kommissionen mot Tyskland, (107/84, Rec. s. 2655, punkt 13).

Följaktligen gäller att de ifrågavarande verksamheterna endast kommer i åtnjutande av undantagen om de utförs av särskilt angivna näringsidkare som, i det fall som avses under g, skall vara "offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga".

Frågan gäller således om sökanden som bedriver daghemsverksamhet, vilket jag redogjort för ovan, kan anses som "andra organisationer" i den mening som avses i den omtvistade bestämmelsen i sjätte direktivet.

IV — Svaret på tolkningsfrågan

12. Mot bakgrund av den rättspraxis som jag just har åberopat anser jag — i syfte att besvara tolkningsfrågan och ge den hänskjutande domstolen alla de tolkningsdata avseende den omtvistade bestämmelsen som är nödvändiga för lösningen av tvisten — att det finns anledning att pröva, vilket även kommissionen har understrukit i sitt yttrande, om sökanden är en sådan näringsidkare som har rätt till undantag från skatteplikt för de ifrågavarande tjänsterna exakt i den mening som avses i bestämmelsen i sjätte direktivet.

Det framgår av lydelsen av artikel 13 i dess helhet att vissa av de föreskrivna undantagen hänför sig uttryckligen till tillhandahållandet av tjänster och leveranser av varor som utförs av "organisationer".

Således gäller bestämmelsen under b undantag beviljade för "... offentligrättsliga organ eller ... sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur". På samma sätt gäller undantaget under punkt i tjänster som utförs av "offentligrättsliga organ ... eller ... andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften". Undantagen under punkterna l och m hänför sig till "organisation[er] utan vinstintresse" och undantaget under punkt n gäller tjänster utförda av "kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga". För övrigt gäller undantagen under punkterna g och h "offentligrättsliga organ eller ... andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga".

Å andra sidan förekommer inte detta villkor i andra fall av undantag. Detta gäller bland annat undantagen under punkt c om tjänster som utförs inom ramen för utövandet av medicinska eller paramedicinska yrken, under punkt e om tjänster som tillhandahålls av tandtekniker under sin yrkesutövning samt under punkt j avseende undervisning som ges privat av lärare. I dessa fall står det

klart att tillhandahållandet av tjänster och varor utförs av fysiska personer.

13. Slutsatsen som kan dras av denna jämförelse av de ovannämnda bestämmelserna är att i de fall som en verksamhet i enlighet med bestämmelserna i artikel 13 är undantagen, på det villkoret att den bedrivs av en "organisation", är det föreskrivna undantaget inte tillämpligt om verksamheten bedrivs av en fysiskt person.

Den tolkning får även stöd av lydelsen av bestämmelsen i artikel 13 A 2 a, i vilken föreskrivs, bland de villkor som kan uppställas för beviljandet av ett undantag för de ifrågavarande organisationerna, att "vinster som ändå uppstår får inte delas ut" och att "[de] skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis". Det kan svårligen tänkas att dessa villkor gäller för fysiska personer.

14. Det framgår av det föregående att sökanden inte kan omfattas av begreppet "organisation" och således inte tillhör den personkrets på vilken undantaget i artikel 13 A 1 g är tillämpligt. Följaktligen är den vinst som sökandens verksamheten genererar inte undantagen från omsättningsbeskattning.

15. Jag drar därmed den slutsatsen att det skall klargöras i svaret på frågan som ställts i begäran om förhandsavgörande att en näringsidkare som sökanden som i egenskap av fysisk person bedriver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt inte tillhör den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för den omtvistade bestämmelsen i artikel 13 A 1 g i sjätte direktivet, då en sådan näringsidkare inte kan betecknas som "organisation" i den mening som avses i det ifrågavarande direktivet.

16. Med förbehåll för vad som anförts ovan finns det nu anledning att pröva frågan om tolkningen av begreppet "systematiskt sträva efter vinst" i sökandens särskilda fall. Som jag har klargjort ovan är frågan den om en systematisk strävan efter vinst kan sägas föreligga när den berörde näringsidkaren inte har möjlighet att uppnå en vinst som överstiger den lön han skulle kunna begära för motsvarande arbete som det han utför inom ramen för sin verksamhet. I svaret på denna fråga skall, som jag nämnt ovan, enligt domstolens fasta rättspraxis det förhållandet beaktas att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet tolkas strikt.

17. Som framgår av beslutet om hänskjutande, men även av de yttranden som inkommit till domstolen från sökanden själv, strävar sökanden genom utövandet av sin

omtvistade verksamhet utan tvekan efter att uppnå en vinst, även om denna strävan inte syftar till att uppnå en vinst som överstiger en marknadsmässig lön. Daghemsverksamheten utgör ur sökandens perspektiv ett företag som hon driver i syfte att täcka de egna behoven. Det föreligger sålunda i det aktuella fallet en fast målsättning att uppnå ett positivt resultat. Det råder heller inte någon tvekan om att sökanden i själva verket genom driften av verksamheten uppnår ett positivt resultat, eftersom verksamhetens intäkter överstiger kostnaderna. Detta företag utgör således en fast inkomstkälla för sökanden.

18. Jag anser inte att denna slutsats ändras av det förhållandet att resultatet av verksamheten inte överstiger och inte kan överstiga ett visst belopp som är mindre och vart fall inte större än den marknadsmässiga lön som sökanden skulle kunna begära för utövandet av samma verksamhet inom ramen för ett anställningsavtal.

I detta fall finns även en målsättning att uppnå ett positivt resultat även om vinsten inte överstiger en marknadsmässig lön och knappt räcker för att täcka näringsidkarens behov.

19. Jag anser att en näringsidkare systematiskt strävar efter att uppnå vinst när, såsom i sökandens fall, näringsidkaren genom den verksamhet som denne bedriver för egen räkning strävar efter att uppnå en vinst avsedd att täcka de egna behoven. Denna bedömning är inte avhängig av vinstens storlek. Även om nettovinsten är lägre än den ersättning som en annan person som utövar samma verksamhet erhåller i egenskap av avlönad arbetstagare, kan man ändå inte hävda att denna näringsidkare inte systematiskt strävar efter att uppnå vinst. Det åligger emellertid den nationella domstolen att i varje enskilt fall bedöma om en strävan efter vinst föreligger eller inte.

V — Förslag till avgörande

20. Med hänsyn till vad som anförts ovan och med reservation för att sökanden i egenskap av fysisk person inte ingår i den personkrets som omfattas av den omtvistade bestämmelsens tillämpningsområde vill jag föreslå domstolen att den fråga som Gerechtshof te Amsterdam ställt skall besvaras enligt följande:

"Artikel 13 A 2 a i rådets 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 en systematisk strävan efter att uppnå en vinst skall anses föreligga när en näringsid-

kare genom utövandet av en verksamhet strävar efter att uppnå ett positivt resultat av denna verksamhet, på så sätt att det belopp som intäkterna uppgår till överstiger de redovisade kostnaderna, oberoende av vinstens storlek, och även om den eftersträvade vinsten på grund av verksamhetens utformning inte kan överstiga den ersättning som vore skälig för det arbete som näringsidkaren själv nedlagt."