

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 11 augusti 1995 *

I mål C-453/93,

angående en begäran enligt artikel 177 i EEG-fördraget från Gerechtshof te Amsterdam att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiggjorda målet mellan

W. Bulthuis-Griffioen

och

Inspecteur der Omzetbelasting

angående tolkningen av artikel 13 A i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av F.A. Schockweiler (referent), avdelningsordförande, G.F. Mancini och G. Hirsch, domare,

* Rättegångspråk: nederländska.

generaladvokat: G. Cosmas,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreterare H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- W. Bulthuis-Griffioen genom skatterådgivaren G. G. M. Kortenaar, i egenskap av ombud,
- H. Zuidersma, Inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam), i egenskap av ombud,
- den nederländska regeringen genom A. Bos, juridisk rådgivare vid utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission genom B. J. Drijber vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att W. Bulthuis-Griffioen, den nederländska regeringen genom ombudet J. S. van der Osterkamp, biträdande juridisk rådgivare vid utrikesministeriet, och kommissionen har avgivit muntlig yttranden vid sammanträdet den 23 mars 1995,

och efter att den 8 juni 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Gerechtshof te Amsterdam har genom beslut av den 21 juli 1993, vilket inkommit till domstolen den 26 november samma år, med stöd av artikel 177 i EEG-

fördraget begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 13 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 (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "sjätte direktivet").

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan W. Bulthuis-Griffioen och skatteförvaltningen angående undantag från mervärdesskatteplikt, på sätt som avses i artikel 11.1 i Wet op de omzetbelasting 1968 (omsättningsskattelagen, nedan kallad "1968 års lag").

3 För Nederländerna gäller enligt artikel 11.1 f i 1968 års lag att från skatteplikt undantas:

"varor och tjänster av social eller kulturell natur, enligt närmare angivelse i förvaltningsföreskrift, under förutsättning att organet i fråga saknar vinstsyfte och att undantaget inte är ägnat att allvarligt snedvrída konkurrensen på området till men för företaget som bedriver verksamhet i vinstsyfte".

4 Begreppet "varor och tjänster av social natur" som förekommer i denna bestämmelse definieras närmare genom artikel 7 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (tillämpningsföreskrifter för omsättningsskatt, nedan kallade "tillämpningsföreskrifterna") som på denna punkt hänvisar till bilaga B. I del B i denna bilaga uppräknas olika kategorier av institutioner vars tjänster är undantagna från skatteplikt om vinstsyfte saknas. Till dessa institutioner hänfördes, enligt den lydelse som gällde till och med den 1 juli 1989, "lägerverksamhet, daghem, och friluftsskolor". Enligt den lydelse som gäller efter detta datum motsvaras den nyss angivna kategorin av "institutioner för barnomsorg och skolor för långtidssjuka barn" (punkt 6).

- 5 W. Bulthuis-Griffioen bedriver daghemsverksamhet i Nederländerna sedan augusti 1988. Hon anses därmed vara en sådan mervärdesskattskyldig "näringsidkare" som avses i artikel 7 i 1968 års lag.
- 6 Hon redovisade en omsättning för år 1989 respektive år 1990 uppgående till 41 997 HFL respektive 41 947 HFL. Intäkterna kom därmed att överstiga redovisade kostnader. Verksamhetens vinst utbetalades till W. Bulthuis-Griffioen i form av ersättning.
- 7 W. Bulthuis-Griffioen redovisade ingen mervärdesskatt i deklARATIONEN, eftersom hon ansåg att de av daghemmet tillhandahållna tjänsterna var undantagna från skatteplikt enligt artikel 11.1 f i 1968 års lag. Verksamhetens resultat kom därmed att uppgå till 11 926 HFL för år 1989 och till 17 963 HFL för år 1990. Om daghemmets tjänster inte undantagits från skatteplikt, hade verksamhetens resultat endast uppgått till 6 371 HFL för 1989 och till 12 014 HFL för 1990.
- 8 Skatteförvaltningen meddelade W. Bulthuis-Griffioen i ett beskattningsbeslut att undantaget inte ansågs tillämpligt i förevarande fall. Eftersom den aktuella verksamheten bedrevs i vinstsyfte, var enligt förvaltningens mening villkoret i artikel 11.1 f i 1968 års lag inte uppfyllt.
- 9 W. Bulthuis-Griffioen begärde omprövning av beskattningsbeslutet. Skatteförvaltningen fann dock inte skäl att göra ändring. Den skattskyldiga väckte då talan om ogiltigförklaring av det senare beslutet vid Gerechtshof te Amsterdam.
- 10 Enligt den nationella domstolen är det ostridigt att den verksamhet som bedrivs av W. Bulthuis-Griffioen utgör ett "daghem" i den mening som avses i den tidigare versionen av bilaga B till tillämpningsföreskrifterna och en "institution för

barnomsorg” enligt den senaste versionen av denna bilaga. Domstolen anser däremot att det kan ifrågasättas om villkoret avsaknad av vinstsyfte är uppfyllt. W. Bulthuis-Griffioen har härvid gjort gällande att även om det är riktigt att hon eftersträvar ett positivt resultat för verksamheten, detta resultat likväl understiger en hypotetisk marknadsmässig ”lön” för nedlagt arbete. Hon anser därmed att verksamheten inte drivs i vinstsyfte på sätt som avses i 1968 års lag.

- 11 Gerechtshof te Amsterdam framhåller att undantaget som införts genom artikel 11.1 f i 1968 års lag grundas på artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Denna artikel har följande lydelse:

”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”.

- 12 Gerechtshof noterar även att lagstiftaren, genom att för undantag från skatteplikt uppställa villkoret att berörda organ inte får systematiskt sträva efter att uppnå

vinst, utnyttjat den möjlighet som medlemsstaterna givits i artikel 13 A.2 a att i vissa av de i punkt 1 uppräknade fallen uppställa villkor för undantag.

13 I artikel 13 A.2 a föreskrivs således:

”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.

...

— Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdeskatt i underläge”.

14 Gerechtshof te Amsterdam anser att det i artikel 11.1 f i 1968 års lag uppställda villkoret att vinstsyfte inte får föreligga bör ha samma innebörd som villkoret i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet enligt vilket ifrågavarande organ inte får ”systematiskt sträva efter att uppnå vinst”.

- 15 Den nationella domstolen har av denna anledning förklarat målet vilande och begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i 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 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?”

- 16 Den nationella domstolen begär således att domstolen skall tolka det i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet intagna villkoret att vederbörande inte får ”systematiskt sträva efter vinst”. Medlemsstaterna äger uppställa ett sådant villkor för att medge undantag enligt punkt 1 g för verksamhet som bedrivs av ett icke offentligt organ.

- 17 För att kunna lämna ett svar, som kan vara till vägledning för ett avgörande av tvisten i målet vid den nationella domstolen, bör man inledningsvis pröva om förutsättningarna för tillämpning av artikel 13 A.1 g är för handen i det aktuella fallet. Eftersom denna bestämmelse reglerar frågan om undantag för tillhandahållande av tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring och som utförs av offentligtorgan eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga, måste det avgöras om en näringsidkare som W. Bulthuis-Griffioen kan hänföras till denna kategori.

- 18 Av en fast rättspraxis framgår att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp (se dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. s. 1737, punkt 11). Så måste även vara fallet beträffande de särskilda villkor som uppställs för att komma i åtnjutande av undantagen och i synnerhet beträffande de villkor som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som tillhandahåller tjänster som omfattas av undantaget.
- 19 Det bör även erinras att domstolen i samma dom fastslagit (punkt 13) att de begrepp som används i undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från huvudregeln, enligt vilken mervärdesskatten skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag.
- 20 I vissa av undantagen som uppräknas i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet — däribland undantaget i artikel 13 A.1 g — hänvisas uttryckligen till begreppen ”organ och organisation”. I andra undantag saknas uttryckligt omnämnande. Av detta följer att en rätt till undantag från skatteplikt i det förstnämnda fallet endast kan åberopas av juridiska personer medan en sådan rätt i det senare fallet även kan åberopas av fysiska personer, däribland näringsidkare.
- 21 Artikel 13 A.1 g i direktivet är följaktligen inte tillämplig på en näringsidkare som i likhet med W. Bulthuis-Griffioen är en fysisk person.

22 Denna omständighet är tillräcklig för att fastställa att näringsidkaren i fråga inte omfattas av rätten till undantag enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

23 Därmed kommer frågan om det förhållandet att denna näringsidkare 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, innebär att vederbörande "systematiskt strävar efter vinst" på sätt som avses i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet att sakna intresse för lösningen av tvisten vid den nationella domstolen.

24 Den nationella domstolen bör med beaktande av det hittills sagda ges följande svar: Artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att en näringsidkare som är en fysisk person inte kan göra gällande en rätt till undantag enligt artikel 13 A.1 g, eftersom denna bestämmelse endast är tillämplig på offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

Rättegångskostnader

25 De kostnader som har förorsakats av den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande 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 fatta beslut om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 21 juli 1993 förts vidare av Gerechtshof te Amsterdam — 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 mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund — skall tolkas på så sätt att en näringsidkare som är en fysisk person inte kan göra gällande en rätt till undantag enligt artikel 13 A.1 g, eftersom denna bestämmelse endast är tillämplig på offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

Schockweiler

Mancini

Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 augusti 1995.

R. Grass

F.A. Schockweiler

Justitiesekreterare

Ordförande på andra avdelningen