

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 17 november 1998 *

I — Inledning

1. I detta mål har Value Added Tax Tribunal i Belfast (Förenade kungariket) ställt två frågor till domstolen som rör tolkningen av artikel 13 A.1 och 13 A.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEC av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet).¹ Inledningsvis kan konstateras att domstolen tolkade dessa bestämmelser — som rör undantag från plikten att betala mervärdesskatt — i målet *Bulthuis-Griffioen*.² Några av de parter som avgivit yttranden i det nu aktuella fallet har uppmanat domstolen att ompröva domstolens ställningstagande i det målet.

II — Bakgrund

2. Jennifer Gregg och Mervyn Gregg — som är sökande i målet vid den nationella domstolen — driver ett vårdhem (nursing

home) under namnet Glenview Nursing Home.³ Glenview tillhandahåller vård och boende för äldre. Det består av 17 patientrum, badrum och gemenskapsutrymmen. Makarna Gregg har 25 anställda i verksamheten⁴ vars ändamål är att generera vinst.⁵ Glenview Nursing Home är ett sjukhem (residential care home) och vårdhem enligt tillämplig nordirländsk lagstiftning, det vill säga enligt "Registered Homes (NI) Order 1992" (1992 års beslut om godkända vårdhem, nedan kallad Order 1992),⁶ men är inte erkänt som välgören-

3 — Hemmet ägdes och drevs av Jennifer Greggs far fram till april 1992, då det överlätts till Jennifer Gregg. Hon har sedan mars 1996 drivit hemmet i form av ett "partnership" tillsammans med sin make.

4 — Dessa är en föreståndare, två arbetsledare, 14 vårdbiträden, 7 övriga och en administrativ tjänsteman. Bokföringen sköts av en utomstående revisionsbyrå.

5 — Avgiften för vård och boende på hemmet är 203 UKL per vecka. Det bör påpekas att den administrativa och finansiella skötseln av Glenview inte utgör paret Greggs huvudsakliga yrkesverksamhet. Mervyn Gregg driver ett företag som är verksamt inom området för mobiltelefonförsäljning och Jennifer Gregg arbetar heltid som ekonomiföreståndare vid ett lokalt sjukhus.

6 — Enligt de uppgifter som den nationella domstolen lämnat är det enligt nordirländsk rätt en brottslig gärning att driva ett sjuk- eller vårdhem utan att registrera verksamheten. Vidare framgår av artikel 3 i Order 1992 att med ett "sjukhem" skall förstås "varje inrättning som tillhandahåller eller syftar till att tillhandahålla, gratis eller mot betalning, varaktigt boende samt såväl måltider som personlig omvårdnad för behövande på grund av deras a) ålder eller sjukdom, b) handikapp, c) tidigare eller nuvarande missbruk av alkohol eller narkotika, eller d) tidigare eller nuvarande psykiska sjukdomar". Enligt artikel 16 i Order 1992 är ett "vårdhem" a) varje institution som används eller syftar till att användas för mottagande och vård av sjuka, skadade och handikappade; b) varje BB-avdelning; och c) varje institution som inte omfattas av a) eller b) och som används eller avses användas för tillhandahållandet av en eller flera av följande tjänster: i) utförande av kirurgiska ingrepp under narkos, ii) endoskopi, iii) hemodialys eller peritonodialys, iv) behandling genom strikt kontrollerade metoder.

* Originalspråk: grekiska.

1 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

2 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93 (REG 1995, s. I-2341).

hetsorganisation (charitable) enligt Förenade kungarikets lagstiftning.⁷

”Undantag inom landets territorium

3. I syfte att utvidga rörelsen ansökte makarna Gregg om att bli registrerade för mervärdesskatt i enlighet med ”Value Added Tax Act 1994”. Den behöriga myndigheten (Commissioners of Customs and Excise) fastslog dock att makarna Gregg inte hade rätt att registrera sig för mervärdesskatt. Skälet var att Glenview Nursing Home omfattades av ett undantag från mervärdesskatteplikt i grupp 7, punkt 4 i Schedule 9 till Value Added Tax Act, som har införlivat artikel 13 A i sjätte direktivet i nationell rätt.⁸

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:

A — Tillämpliga bestämmelser

...

a) Gemenskapsrätten

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.

4. I artikel 13 A i sjätte direktivet föreskrivs följande:

7 — Detta är avgörande för om det aktuella fallet skall anses omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

8 — De avser att bygga ut Glenview med ytterligare 13 rum för äldre och handikappade patienter samt 12 rum för boende och sjukvård.

...

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.

från mervärdesskatteplikt som är relevanta i förevarande fall anges, föreskrivs i enlighet med tillämplig gemenskapsrätt följande undantag från mervärdesskatt:

...

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.

”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.”

B — *Förfarandet vid den nationella domstolen*

...”

b) Den nationella rätten

5. Enligt grupp 7, punkt 4 i Schedule 9 till Value Added Tax Act, i vilken de undantag

6. Makarna Gregg väckte talan vid Value Added Tax Tribunal och hävdade att deras fall inte omfattas av undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet. I synnerhet anser de att förutsättningen för att dessa undantag skall gälla är att verksamheten i fråga bedrivs av en juridisk person, medan de är två fysiska personer som driver Glenview

Nursing Home som kompanjoner (partners).⁹ De har i detta hänseende åberopat Value Added Tax Tribunals tidigare dom i målet Kaul.¹⁰

7. Den nationella domstolen har påpekat att frågan i det nu aktuella målet rör tolkningen av artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet, i synnerhet definitionen av begreppen "organ", "inrättning" och "organisationer" såsom de används i gemenskapsrätten. Den vill veta om användandet av dessa begrepp innebär att de undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i ovannämnda bestämmelser i sjätte direktivet endast gäller juridiska och inte fysiska personer, även om de fysiska personerna bedriver sådan verksamhet av allmänintresse som avses i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet. Den nationella domstolen har inledningsvis hänvisat till domen i målet Kaul, i vilken VAT and Duties Tribunal, med hänvisning till domstolens dom i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341), fastslog att undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet endast gäller juridiska personer, eftersom det i denna bestämmelse uttryckligen hänvisas till "organ" och "inrättningar". Den nationella domstolen har dock betonat att den tolkning som gjordes i målet Bulthuis-Griffioen endast rörde artikel 13 A.1 g och inte artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Den nationella domstolen vitsordar visserligen att det föreligger ett visst samband som är av betydelse vid tolkningen av de

båda bestämmelserna och att ovannämnda förhandsavgörande från domstolen har viss relevans för den nu aktuella tvisten. Den är dock osäker på om inte begreppen "organ" och "inrättningar" också skall anses omfatta de fall där en fysisk person driver en verksamhet, ensam eller tillsammans med en kompanjon, eftersom det är möjligt för en eller flera fysiska personer att bedriva verksamhet under med "offentlig-rättsliga organ... jämförbara sociala betingelser" som kan anses utgöra "i vederbörlig ordning erkända inrättningar". Vidare konstaterar den nationella domstolen att det finns risk för snedvridning av konkurrensen om exakt samma verksamhet behandlas olika i skattehänseende beroende på i vilken bolagsform denna verksamhet bedrivs. Slutligen erinrar den nationella domstolen om att skillnaderna mellan de faktiska omständigheterna i detta mål och i målet Bulthuis-Griffioen inte är obetydliga. Sistnämnda mål avsåg en enskild fysisk person som ensam bedrev verksamhet, närmare bestämt en kvinna och hennes förskoleverksamhet, medan makarna Gregg i det aktuella fallet är kompanjoner i en rörelse som är betydligt mer omfattande både vad gäller organisation och ekonomisk storlek.

III — Tolkningsfrågorna

8. Med beaktande av vad som anförts ovan, har den nationella domstolen hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

9 — "Partnership" definieras i artikel 1 i "Partnership Act 1890" som "förhållander mellan personer som gemensamt bedriver en verksamhet i vinstsyfte". Enligt engelsk och nordirländsk lag är inte "partnership" en egen juridisk person som är avskild från dess "partners".

10 — Kaul mot Commissioners of Customs and Excise (1996), VAT decision 14028.

”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

- i) rörelsen består i sjukvård och närbesläktade verksamheter och
- ii) 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?

med dem som gäller för offentlighets-
liga 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'?"

IV — Svar på tolkningsfrågorna

Omfattas de närmare bestämt inte av undantag på grund av att

A — Inledande anmärkningar

a) de inte utgör ett offentlighetsligt organ, och

a) Tolkningsutrymme för att fastställa den aktuella gemenskapsbestämmelsen

b) deras verksamhet inte bedrivs under sociala betingelser som är jämförbara

9. Inledningsvis bör noteras att gemenskapslagstiftaren inte har utformat de nu

aktuella bestämmelserna i sjätte direktivet på ett tydligt och konsekvent sätt i samband med utarbetandet av bestämmelserna om harmonisering av medlemsstaternas skatteregler. Ansvar för detta åvilar dock inte lagstiftaren själv, utan beror på en inbyggd terminologisk oförmåga — i synnerhet när man strävar efter att använda synonyma begrepp på flera olika språk — att uttrycka en ständigt föränderlig verklighet och att skapa juridiska begrepp med en tydlig, mellanstatlig och varaktig karaktär.

10. I synnerhet har det medicinska och paramedicinska området i vid mening — som det nu aktuella målet gäller — genomgått stora förändringar de senaste årtiondena vad gäller dess natur, organisation och innehåll. Institutionella former för vård — som inte längre anses vara av uteslutande offentlig karaktär — uppvisar stora skillnader inom varje medlemsstat och de är praktiskt taget omöjliga att beskriva på ett tillfredsställande sätt i enkla termer såsom "organisationer", "i vederbörlig ordning erkända inrättningar" eller "välgörenhetsorganisationer".

11. Denna iakttagelse är av viss betydelse. Den innebär att vi kan identifiera kärnan i den aktuella frågan och finna ett lämpligt sätt för att besvara den. Det går inte att finna slutledning utifrån bestämmelsernas ordalydelse och en jämförande studie dem emellan. I stället för att stanna vid vad som vid en första anblick förefaller vara innehållet i sjätte direktivet, bör man se det som

en del i ett omfattande och rationellt regelsystem och utifrån detta utröna dess verkliga innebörd.

12. Tolkningsutrymmet är naturligtvis inte obegränsat. Reglens ordalydelse begränsar möjligheterna att tolka en regel på ett sådant sätt att man kommer till rätta med dess terminologiska brister. Det vore olämpligt att tolka ett juridiskt begrepp så att det ges en helt annan innebörd än den begreppet har i dagligt tal eller i andra juridiska sammanhang. Den särskilda juridiska definitionen av ett begrepp får inte avvika väsentligt från den allmänna uppfattningen av begreppet.

13. Vad särskilt gäller de nu aktuella gemenskapsbestämmelserna kan jag inte acceptera en tolkning som innebär att en aktivitet utförd av en ensam fysisk person utan vidare faller under definitionen av begreppen "organ", "inrättning" och "organisation" (i den mening som avses i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet), även om detta förefaller nödvändigt för systemet i dess helhet. Detta innebär dock inte att möjligheterna att tolka de nu aktuella gemenskapsbestämmelse är så begränsade. Begreppen "organ", "inrättning" och "organisation" som lagstiftaren använder måste inte nödvändigtvis tolkas på ett strikt och formalistiskt sätt. Begreppen motsvarar med andra ord inte någon särskild juridisk form som används av dem som driver sjukhus-, vård- eller paramedicinsk verksamhet.

b) Domen i målet Bulthuis-Griffioen

14. Som anförts ovan är domstolens avgörande i målet Bulthuis-Griffioen utgångspunkten för analysen av den nu aktuella tvisten. Det är inte förvånande att fyra medlemsstater har intervenerat för att söka klagörande av domstolens avgörande i nämnda mål eller en ändring av rättspraxis. Det bör understrykas att med undantag för Nederländerna hade medlemsstaterna inte möjlighet att framföra sina synpunkter på hur undantagen från skatt enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet skulle tolkas i målet Bulthuis-Griffioen. Frågan huruvida dessa regler inte gäller fysiska utan endast juridiska personer togs indirekt upp i kommissionens skriftliga yttrande i målet Bulthuis-Griffioen och avhandlades av domstolen utan att övriga medlemsstater hördes i denna fråga. Vidare anser jag att det, med anledning av det sätt på vilket parterna i det nu aktuella målet har åberopat domen och mitt förslag till avgörande i målet Bulthuis-Griffioen, är nödvändigt att förklara den verkliga innebörden och de materiella skillnaderna vad gäller den tolkning som föreslogs och tillämpades i det målet.

c) Den terminologi som gemenskapslagstiftaren använde i de aktuella bestämmelserna

15. Det bör noteras att lydelsen av gemenskapens olika officiella språkversioner av

artikel 13 A.1 i sjätte direktivet uppvisar intressanta skillnader. Medan begreppet "οργανισμός" används i den grekiska versionen, eller "organisme" i den franska, används begreppen "body" och "organization" i den engelska [Övers. anm: "organ" respektive "organisation" på svenska]. Begreppet "ίδρυμα" på grekiska ("etablissement" på franska) heter "establishment" på engelska [Övers. anm: "inrättning" i den svenska versionen]. I den tyska texten används däremot samma juridiska begrepp ("Einrichtung") för alla dessa fall.¹¹

16. Enligt min uppfattning har begreppen "inrättning", "organ" och "organisation"¹² använts i sjätte direktivet i samma betydelse. Såsom kommissionen med rätta har påpekat förstärks denna tolkning av utformningen av ovanstående bestämmelser jämförda med artikel 13 A.2 a i sjätte

11 — Domstolen har redan prövat frågan om diskrepanser beträffande termer och uttryck mellan de olika språkversionerna av institutionernas rättsakter. I dom av den 12 november 1969 i mål 29/69, Stauder (REG 1969, s. 423, punkt 3; svensk specialutgåva, volym 1, s. 421), förklarade domstolen att "Idå ett beslut riktas till samtliga medlemsstater utesluter behovet av enhetlig tillämpning, och därmed enhetlig tolkning, att texten betraktas isolerad i en av sina versioner. Däremot kräver detta behov att texten tolkas i förhållande både till upphovsmannens verkliga vilja och till det av honom eftersträfvade syftet, särskilt mot bakgrund av beslutets avfattning på alla språken".

Domstolen har genomgående framhållit att vad gäller tolkning av olika språkversioner "skall den aktuella bestämmelsen då dessa versioner inte överensstämmer tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken av och syftet med den reglering i vilken bestämmelsen ingår" (se dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St Thomas, REG 1990, s. I-1345, punkt 19, och generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande till denna dom, punkt 6 och följande punkter. Se även dom av den 28 mars 1985 i mål 100/84, kommissionen mot Förenade konungariket, (REG 1985, s. 1169), punkt 17, av den 17 oktober 1991 i mål C-100/90, (REG 1991, s. I-5089), punkt 8, av den 7 december 1995 i mål C-449/93, Rockfon, (REG 1995, s. I-4291), punkt 28, av den 27 oktober 1977 i mål 30/77, Bouchereau, (REG 1977, s. 1999), punkt 14, svensk specialutgåva, volym 3, s. 459 och av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen, (REG 1989, s. 2763), punkt 11).

12 — "ίδρυμα" och "οργανισμός" i den grekiska versionen och "body", "organization" och "establishment" i den engelska versionen.

direktivet. I sistnämnda bestämmelse omfattar begreppet "organ" både "organ" och "inrättning" i artikel 13 A.1 b och "organ" och "organisationer" i artikel 13 A.1 g. Av detta följer att svaret på den nationella domstolens första fråga, som gäller tolkningen av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, inte kan avvika från svaret på den andra frågan som gäller artikel 13 A.1 g. Det är därför lämpligt att pröva de två frågorna i ett sammanhang.

tade verksamheter", för det andra att Glenview är "i vederbörlig ordning erkänd" och för det tredje att Glenviews verksamhet är "av liknande beskaffenhet" som de tjänster som tillhandahålls av "sjukhus" och/eller "centra för medicinsk behandling och diagnos". Den avgörande fråga som den nationella domstolen betonat är huruvida Glenview, som drivs som ett "partnership" och som därmed inte är en juridisk person, kan anses utgöra en "inrättning" som tillhandahåller vård "under jämförbara sociala betingelser" som offentligrättsliga organ som har denna uppgift enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

B — *Bedömning i sak*

a) De frågor som skall besvaras

17. Förenade kungarikets regering har med rätta påpekat att frågorna skall besvaras med utgångspunkt i de faktiska och rättsliga omständigheter som beskrivs i den nationella domstolens beslut om hänskjutande. Särskilt vad gäller den första frågan behövs vissa förtydliganden av i vilken utsträckning omständigheterna i det aktuella målet omfattas av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Följande tre omständigheter skall anses ostridiga, eller åtminstone utanför vad som faller under den första frågan: för det första att Glenviews verksamhet omfattar "sjukvård och närbesläk-

18. Vad gäller svaret på den andra frågan är det uppenbart att Glenview tillhandahåller tjänster som är "nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådant som tillhandahålls av åldersshem" i den mening som avses i sjätte direktivet. Frågan är om Glenview skall anses utgöra en organisation som är erkänd som "välgörenhetsorganisation av medlemsstaten i fråga". Dessa frågor skall prövas nedan.

b) Argumenten mot att tillämpa skatteundantaget på ifrågasvarande situation

19. Makarna Gregg har hävdat att Glenview Home inte kan utnyttja undantagen

från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A i sjätte direktivet. Inledningsvis har de påpekat att dessa undantag enligt domstolens fasta rättspraxis skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att all ekonomisk verksamhet är underkastad skatteplikt.¹³ Makarna Gregg anser att undantagen i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet inte omfattar verksamhet som utförs av en eller flera fysiska personer, utan uteslutande avser verksamhetsutövare som är juridiska personer. Med detta synsätt kan undantagen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet delas in i två kategorier utifrån verksamhetsutövarens juridiska form. Vissa bestämmelser i artikel 13 A.1, såsom 13 A.1 b och 13 A.1 g som är relevanta i det nu aktuella fallet, rör endast juridiska personer, medan andra, såsom 13 A.1 c, 13 A.1 e och 13 A.1 j, rör fysiska personer.¹⁴ I sådana situationer där gemenskapslagstiftaren har avsett att undanta fysiska personers verksamhet från skatteplikt har han använt begrepp som tydligt hänvisar till dessa personer. Däremot är användandet av begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" ett tecken på lagstiftarens avsikt att låta undantagen i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g omfatta endast juridiska personer. Valet av terminologi är enligt makarna Gregg en avgörande faktor, inte bara för att få fram den verkliga innebörden av de ifrågakvarande

bestämmelserna,¹⁵ utan också den särskilda juridiska form som en verksamhet måste ha för att undantas från skatteplikt. Enligt makarna Gregg har inte lagstiftaren endast fastslagit vilken verksamhet som skall undantas från skatteplikt utan också den juridiska form som en verksamhet skall ha för att omfattas av undantaget.¹⁶

20. Makarna Gregg har vidare hänvisat till punkt 10 i sjätte direktivets bilaga F som uttryckligen talar om "Sjukhusverksamhet som inte omfattas av artikel 13 A.1 b" i sjätte direktivet. Makarna Gregg menar att en del av sjukhus- och vårdsektorn inte täcks av undantagen från skatteplikt, nämligen verksamhet som bedrivs i vinstsyfte. De grundar denna tolkning på själva lydelsen av artikel 13 A.1 b, och anser att ett företag som strävar efter att uppnå en vinst på grund av sin natur inte kan anses utgöra ett organ som bedriver verksamhet under med "offentligrättsliga organ... jämförbara sociala betingelser". Följaktligen faller Glenview, som ett renodlat vinstdrivande

15 — Enligt makarna Gregg stöds denna tolkning av det faktum att gemenskapslagstiftaren inte begränsat sig till att använda begreppen "organ" och "inrättning" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, utan hänvisar till "icke offentligrättsligt organ" i artikel 13 A.2 a. Makarna Gregg anser att det är uppenbart att ett sådant "organ" inte kan vara en utövare som inte är juridisk person bakom vilken det står en eller flera fysiska personer.

16 — De har i detta hänseende hänvisat till punkt 13 i dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655) i vilken domstolen fastslog följande: "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. Det är därför fel att påstå att dessa tjänster definieras endast med hänvisning till strikt materiella eller funktionella kriterier."

13 — Se dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 19, och av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s.1737), punkterna 11 och 13.

14 — Artikel 13 A.1 c, 13 A.1 e och 13 A.1 j avser undantag för läkare, tandtekniker och lärare.

företag, utanför tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.¹⁷

21. Makarna Gregg anser att ovan anförda resonemang stöds av domen i det ovan nämnda målet *Bulthuis-Griffioen*, i vilken det uttryckligen påpekas att en näringsidkare som är en fysisk person inte kan göra gällande en rätt till undantag när denna rätt endast gäller "organ" eller "organisationer". De menar att denna tolkning av artikel 13 A.1 g i rättspraxis kan och skall tillämpas fullt ut även på artikel 13 A.1 b.

22. Vad slutligen gäller undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har makarna Gregg å ena sidan åberopat slutsatsen i domen i målet *Bulthuis-Griffioen* att "organ" och "organisationer" i nämnda artikel endast är juridiska personer, och å andra sidan poängterat att deras verksamhet inte är erkänd som välgörenhetsorganisation enligt nordirländsk rätt.

c) Vederläggning av ovanstående argument och tolkning av berörda gemenskapsbestämmelser

23. Jag anser att ovanstående argumentation inte kan godtas. Vad gäller den all-

17 — Makarna Gregg har även hänvisat till punkt 32 i dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817). I den domen definierade domstolen sjukhusvård och sjukvård och därmed sammanhängande tjänster som "tjänster som omfattar en mängd olika typer av läkarvård som normalt tillhandahålls utan vinstintresse av inrättningar med sociala mål såsom skydd för den mänskliga hälsan".

männa principen om att en bestämmelse som inför undantag från skatteplikt skall tolkas restriktivt, en princip som onekligen överskuggar hela skattesystemet i sjätte direktivet,¹⁸ bör först understrykas att dess tillämpning inte automatiskt kan leda till att fysiska personer inte kan omfattas av undantagen i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet. En restriktiv tolkning av ett undantag är inte ett självändamål. Inte heller får det undergräva logiken i det system som den tolkade regeln strävar efter att uppställa. I det nu aktuella fallet är det nödvändigt att avgöra huruvida användandet av begreppen "organ", "inrättningar" och "organisationer" innebär att utövaren av en viss verksamhet som skall undantas från skatt måste ha en särskild juridisk form. Detta är samtidigt det rättsliga spörsmål som inte kan undvikas endast på grund av att dessa juridiska begrepp formulerades för att införa en undantagsbestämmelse.

24. Argumentet att undantag från skatteplikt endast gäller sjukvårds-, sjukhus- och

18 — Domstolen har fastslagit att varje tolkning som leder till att tillämpningsområdet för artikel 13 A utvidgas är oförenlig med bestämmelsens syfte (se den i fotnot 13 nämnda domen i målet *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, punkterna 13 och 14) och att "artikel 13 i sjätte direktivet citerar inte varje verksamhet som bedrivs i det allmännas intresse, utan endast några av dessa, som uppräknas och beskrivs i detalj" (se den i fotnot 16 nämnda domen i målet kommissionen mot Tyskland, punkt 17, och den i fotnot 13 nämnda domen i målet *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, punkt 12). Domstolen har i allmänhet vägrat att tolka skatteundantag extensivt (se domen i det ovan nämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 20, och punkt 16 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande till dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, *Lubbock Fine*, (REG 1993, s. I-6665)). I denna fråga, se även mitt förslag till avgörande av den 14 maj 1998 till dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, *Motor Industry* (REG 1998, s. I-7053), punkt 43 och följande punkter.

annan därmed jämförbar verksamhet som inte systematiskt strävar efter att uppnå en vinst kan inte godtas, eftersom det grundas på en feltolkning av de relevanta gemenskapsbestämmelserna. Såsom kommissionen med rätta har påpekat är avsaknaden av vinstintresse inte ett nödvändigt villkor (*conditio sine qua non*) för att artikel 13 A.1 skall vara tillämplig. Av denna anledning föreskrivs i artikel 13 A.2 a att medlemsstaterna får uppställa som krav för beviljande av undantag till ett icke offentligtorgan enligt artikel 13 A.1 b att dessa "inte systematiskt sträva[r] efter att uppnå vinst". Denna slutsats följer vidare av domstolens ovannämnda dom i mål C-353/85, kommissionen mot Förenade kungariket, i vilken artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet tolkades. Målet rörde tjänster som "normalt tillhandahålls utan vinstsyfte".¹⁹ Detta innebär *a contrario* att lagstiftaren har föreskrivit undantag från skatteplikten för vinstgenererande verksamheter inom sjukhus- och sjukvårdssektorn.

liga organ... jämförbara sociala betingelser". Enligt kommissionen fanns inte denna passus med i ursprungsförslaget utan infördes på initiativ av rådet, trots att dess exakta innebörd var oklar. Det är vidare inte ett villkor som är nödvändigt (*conditio sine qua non*) för att den aktuella bestämmelsen skall kunna tolkas. Kommissionens analys har visat att det finns två sätt att tolka den aktuella bestämmelsen. Flera medlemsstater, inklusive Förenade kungariket, anser att alla inrättningar som enligt nationell rätt erkänns utgöra hälsovårdsinrättningar per definition anses bedriva verksamhet under med "offentligtorgan... jämförbara sociala betingelser". Andra medlemsstater tolkar villkoret på så sätt att de sjukhusinrättningar som vill ha undantag från skatteplikten måste ha ingått avtal med eller ha ett annat rättsligt förhållande till staten eller ha en skyldighet att ta emot ett visst antal patienter med socialt understöd. I vilket fall som helst anser jag inte att en systematisk strävan efter att uppnå vinst kan anses utgöra skäl för att *de jure* hindra en sjukhus- eller sjukvårdsinrättning från att bedriva verksamhet under med "offentligtorgan... jämförbara sociala betingelser".

25. Argumentet att undantaget i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet är villkorat av sjukhus- eller vårdverksamhetens allmänna intresse och icke-vinstdrivande karaktär, kan inte grundas — vilket makarna Gregg har påstått — på det stycke i bestämmelsen som föreskriver att verksamheten i fråga måste bedrivas under med "offentligtorgan...

26. Det återstår dock att utreda hur begreppen "organ", "organisation" och "inrättning" skall tolkas i de nu aktuella bestämmelserna i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet med beaktande av domstolens dom i målet *Bulthuis-Grif-*

19 — Nämnd i fotnot 17, punkt 32.

fioen. Såsom de intervenerande medlemsstaternas regeringar och kommissionen mycket riktigt har hävdad avser valet av nämnda begrepp inte den juridiska form som utövare av sjukhus- eller sjukvårdsverksamheten har valt och föregriper inte heller valet av sådan form. Det framgår tydligt av den allmänna systematiken i systemet för skatteundantag att skälen för dessa undantag från skatteplikten är *beskaffenheten* av och *villkoren* för utövandet av den berörda verksamheten, vilket är faktorer som inte beror på vilken juridisk form utövaren har valt. Till skillnad från vad makarna Gregg har hävdad undergrävs denna bedömning inte av domstolens dom i målet kommissionen mot Tyskland.²⁰ I bestämmelser som de nu aktuella kan lagstiftaren inte bara definiera den verksamhet som skall undantas från skatt, utan även föreskriva tvingande regler om vilka verksamhetsutövare som skall tillåtas tillhandahålla skattebefriade tjänster. Detta innebär dock inte att dessa verksamhetsutövare nödvändigtvis måste vara juridiska personer.

27. I det särskilda regelsystem i vilket begreppen "organ", "organisation" och "inrättning" ingår, ger de enligt min mening en indikation på att det måste vara fråga om en självständig verksamhetsutövare som kombinerar mänskliga och materiella resurser och som utgör en separat enhet genom vilken en permanent och stabil primärvårds-, sjukhus- eller äldreboendeverksamhet bedrivs. Följaktligen är det

viktigt att undersöka utövarens beståndsdelar och struktur, alltså inte dess officiella juridiska form. För att det skall anses föreligga ett "organ", en "organisation" eller "inrättning" i den mening som avses i artikel 13 A i sjätte direktivet, måste det vara fråga om en egen institutionaliserad och organisatorisk enhet som genom sin beskaffenhet eller sin verksamhet är oberoende — eller i vart fall skild från — från innehavarna. Däremot är en enhet som endast återspeglar en eller flera fysiska personers verksamhet (till exempel läkare) inte i sig en "inrättning", ett "organ" eller en "organisation". I det fallet finns inte den (materiella och mänskliga) infrastruktur som behövs för att sjukhus-, vård- eller äldreboendeverksamheten skall anses bedrivs av en separat enhet och inte av den eller de fysiska personer som äger eller kontrollerar verksamheten. När någon som utövar den verksamhet som beskrivs i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet inte är en juridisk person är följaktligen kriteriet att det måste finnas en struktur som skiljer enheten från den eller de fysiska personer som äger eller är ansvariga för verksamheten och avgörande för att fastställa om verksamheten är en "inrättning", ett "organ" eller en "organisation" som är befriad från skatteplikt.

28. Makarna Gregg har hävdad att ovan nämnda tolkning skapar rättsosäkerhet och snedvrider den fria konkurrensen, eftersom en tolkning som innebär att ett "organ", en "organisation" eller en "inrättning" inte behöver vara en självständig juridisk per-

20 — Se fotnot 16 ovan.

son medför att det införs ett subjektivt och kvantitativt kriterium i den omtvistade bestämmelsen. Att avgöra huruvida utövaren av den undantagna verksamheten verkligen är oberoende och självständig är en fråga som kan bli föremål för en extensiv tolkning, medan en tillämpning som förutsätter att verksamhetsutövaren är en juridisk person för att undantaget från mervärdesskatteplikt skall vara tillämpligt helt klart är det kriterium som i praktiken skulle föranleda färre rättsliga tvister. Emellertid anser jag att olikabehandling i skattehänseende beroende på om näringsidkaren är juridisk eller fysisk person, och följaktligen förändring av konkurrensvillkoren endast på grund av verksamhetens juridiska form, bör undvikas. Det passar inte skattesystemets nuvarande logik och överensstämmer inte heller med den avsikt som sjätte direktivets upphovsmän haft.

29. Vidare skall — enligt den allmänna principen om skatteneutralitet — tjänster av samma slag i princip beskattas på samma sätt. Denna princip är den logiska utgångspunkten för mervärdesskatten.²¹ Av detta följer att en verksamhet som utövas i enlighet med de materiella och institutionella villkor som uppställs i artikel 13 A i sjätte direktivet bör vara befriad från motsvarande skatt, oavsett vem som äger verksamheten och dess yttre juridiska

form. Naturligtvis kan inte neutralitetsprincipen under några omständigheter utgöra grund för tolkning *contra legem* av den aktuella bestämmelsen. Med andra ord kan principen inte utgöra stöd för en tolkning som innebär att en verksamhet som enbart bedrivs av en eller flera fysiska personer, utan någon annan organisation, anses vara "inrättning", "organ" eller "organisation" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet.

30. Det är mot bakgrund av ovannämnda förtydliganden som de faktiska omständigheterna i målet Bulthuis-Griffioen skall uppfattas och domstolens dom i det målet förstås. Jag anser att den lösning som valdes i det målet, i vart fall vad gäller slutsatsen, var helt korrekt. Sökanden i den nationella domstolen föreföll driva förskoleverksamhet, men det var inte klart huruvida det var förskolan som var den faktiska utövaren av den verksamhet för vilken undantag från skatt söktes. Det var med andra ord varken möjligt att på goda grunder hävda att den aktuella verksamheten kunde hänföras direkt och oberoende till förskolan eller att den inte helt enkelt var liktydig med de tjänster som utfördes av sökanden i egenskap av förskolelärare. I stället fanns det tecken på ett samband mellan förskolan och förskoleläraren som drev den. Den egentliga utövaren av verksamheten var följaktligen en fysisk person och inte en enhet som kunde anses utgöra ett "organ" eller en "organisation" i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet enligt den tolkning som givits ovan. Eftersom hon var en fysisk person

21 — Vad gäller principen om skatteneutralitet, se till exempel dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. 5339, punkt 23), och generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande till dom av den 12 november 1998 i mål C-134/97, Victoria Film, (REG 1998, s. I-7023), punkt 41.

omfattades hon därför inte av begreppen "organ" eller "organisation" och rymdes inte inom den personkrets på vilken denna gemenskapsbestämmelse är tillämplig. Om den ekonomiska utövaren av den verksamhet för vilken undantag söktes emellertid hade varit någon annan enhet än sökanden själv skulle lösningen ha blivit en annan.²²

stolen har tillgång till tydligt att Glenview Home uppvisar drag som garanterar att det är denna som skall anses utgöra den ekonomiska utövaren av den verksamhet som skall undantas från skatt och inte makarna Gregg, som endast äger och kontrollerar den. Verksamheten har 25 anställda och 17 rum samt gemensamma utrymmen i vilka vissa sjukhus-, paramedicinska och äldreomsorgstjänster tillhandahålls på permanent och oberoende basis. Det utgör därför en "inrättning" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och ett "organ" eller "organisation" i den mening som avses i artikel 13 A.1 g.²³

31. Vad gäller det nu aktuella fallet är det med hänsyn till de omständigheter dom-

32. Det finns emellertid, som den nationella domstolen betonat i sitt beslut om hänskjutande, ett juridiskt hinder mot att Glenview skall undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 g, eftersom verksamheten — enligt vad som anges i den nationella domstolens beslut om hänskjutande — inte är erkänd som välgörenhetsorganisation enligt Förenade kungarikets lagstiftning. Jag vill erinra om att verksamheten måste vara erkänd som välgörenhets-

22 — I detta avseende hänvisar jag till vad som anförts i mitt förslag till avgörande i målet *Bulthuis-Griffioen*, särskilt punkterna 13 och 15 i förslaget, där jag framhöll 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 fysisk person" (punkt 13) och 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 ifrågakvarande direktivet" (punkt 15). Domstolen lade dessutom till en ytterligare faktor för att tolka den ifrågakvarande gemenskapsbestämmelsen. I punkt 20 i domen fastslogs uttryckligen att enligt artikel 13 A. 1 g "en rätt till undantag... endast kan åberopas av *juridiska personer*". Jag har redan anförts varför jag inte anser att bedömningen av om en verksamhet, för vilken skatteundantag söks, skall anses vara "inrättning", "organ" eller "organisation" beror på om verksamhetsutövaren är en självständig juridisk person. Jag instämmer helt i domslutet i domen i målet *Bulthuis-Griffioen* — enligt vilken en näringsidkare som är en fysisk person inte kan göra gällande en rätt till undantag enligt den omtvistade bestämmelsen, eftersom denna endast är tillämplig på offentlig-rättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga — och jag ser ingen anledning till varför detta skulle omprövas.

23 — I mitt förslag till avgörande till den ovannämnda domen i målet *Motor Industry*, avseende tolkningen av artikel 13 A. 1 l i sjätte direktivet, underströk jag att det inte är nödvändigt att, vid en ansökan om skatteundantag enligt direktivet, utvärdera verksamhetsutövarens juridiska form utan endast utövarens och verksamhetens karaktärsdrag. Punkt 48 i förslaget framhåller uttryckligen följande vad gäller nödvändigheten att tolka den ifrågakvarande bestämmelsen: "Följaktligen är det enligt min mening mer korrekt att tolka den omtvistade bestämmelsen i artikel 13 som att den hänvisar till väsentliga syften för den fackliga verksamheten och avser således organisationer utan vinstintresse som, *oavsett deras rättsliga form*, verkar i sådana syften."

organisation i medlemsstaten för att det skatteundantag som föreskrivs i den aktuella gemenskapsbestämmelsen skall kunna utnyttjas. Kommissionen å sin sida anser att Glenview, med hänsyn till övriga omständigheter i målet, borde anses utgöra ett äldreboende som drivs som välgörenhet. Jag tror emellertid inte att denna fråga behöver utredas närmare, eftersom jag i enlighet med ovanstående analys anser det vara uppenbart att Glenview Home faller inom tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

33. Sammanfattningsvis kan jag inte, vad gäller de nu aktuella gemenskapsbestämmelserna, instämma i tolkningen att en

verksamhet som utförs av en eller flera fysiska personer i sig, utan något annat villkor och utan att det finns en oberoende ekonomisk aktör med separat infrastruktur, skall innefattas i definitionen av begreppen "organ", "organisation" eller "inrättning" (i den mening som avses i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet), även om detta av hänsyn till skatteneutralitet vore nödvändigt för systemet som helhet. Detta innebär emellertid inte att den domstol som har att tillämpa lagen helt saknar möjlighet att tolka gemenskapsbestämmelserna i fråga. Begreppen "organ", "organisation" eller "inrättning" som används av lagstiftaren måste inte nödvändigtvis tolkas restriktivt och formalistiskt. Med andra ord motsvaras de inte av någon särskild juridisk form för drift av sjukhus, medicinsk eller paramedicinsk verksamhet.

V — Förslag till avgörande

34. Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen endast besvarar den första frågan och att därvid ger följande svar:

De ifrågasvarande gemenskapsbestämmelserna innebär att en enhet som har den nödvändiga materiella basen och infrastrukturen för att direkt och självständigt bedriva verksamhet inom området för sjukvård och sjukhusvård och som även är erkänd enligt nationell rätt, skall anses vara en "inrättning" som tillhandahåller sjukvård och sjukhusvård "under jämförbara sociala betingelser" som offentlig-rättsliga organ i den mening som avses i artikel 13A.1 b i sjätte direktivet (rådets

direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund), även om den inte är en juridisk person utan bedrivs som "partnership" i enlighet med nordirländsk rätt. Enheten skall följaktligen undantas från skyldigheten att erlagga mervärdesskatt, under förutsättning att även övriga villkor som föreskrivs i de ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet är uppfyllda.