

**FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 22 februari 2005¹**

1. Domstolen skall inom ramen för denna begäran om förhandsavgörande pröva begreppet välgörenhetsorganisationer, som används i artikel 13 A.1 g och h i sjätte mervärdesskattedirektivet² för att definiera tillämpningsområdet för de undantag från skatteplikt som medges för tillhandahållande av varor och tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring samt till skydd av barn och ungdomar.³

2. Vid VAT & Duties Tribunal (brittisk domstol som är behörig i fråga om mervärdesskatt och punktskatter) är ett mål anhängigt angående frågan huruvida den verksamhet genom vilken ett handelsbolag (partnership) driver vårdhem är skattepliktig. Den nationella domstolen har ställt tre frågor varav endast den andra frågan har motiverat handläggning i ett muntligt förfarande, eftersom det har varit möjligt att besvara

den första och den tredje frågan i det snabbare förfarandet enligt artikel 104.3 i rättegångsreglerna. I dessa fall framgår nämligen svaren klart av rättspraxis.

I — De gemenskapsbestämmelser som skall tolkas

3. Avdelning X i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om undantag från skatteplikt. Artikel 13 avser sådana transaktioner, bland dem som utförs inom ett land, för vilka undantagen medges för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset (A.1), däribland följande:

”...

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 — I detta förslag till avgörande kommer jag att använda uttryck som socialt bistånd, socialhjälp, vårdverksamhet och andra liknande uttryck, som innefattar de rättshandlingar som anges i nämnda bestämmelser.

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd

eller socialförsäkring⁴ däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

— De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

h) Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

— Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

...”

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

4. Det är enligt artikel 13 A.2 a tillåtet att medge undantag från skatteplikt för privaträttsliga organ genom att ställa ett eller flera av följande villkor:

II — Bakgrunden i målet vid den nationella domstolen och den nationella lagstiftningen

”— 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.

5. Bolagen Kingscrest Associates Limited och Montecello Limited bildade den 22 april 1997 ett handelsbolag med namnet Kingscrest Residencial Care Homes (nedan kallat Kingscrest) för att i vinstsyfte driva fyra

⁴ — Innehållet i fotnoten saknar relevans för den svenska versionen.

ålderdomshem och två barnhem. Hemmen registrerades enligt Registered Homes Act 1984 (lag om registrerade hem) respektive enligt Children Act 1989 (lag om barn). De sex hemmen är sedan den 1 april 2000, dagen för ikraftträdandet av Care Standards Act 2000 (lag om vårdstandard, som avvek från de tidigare lagarna), registrerade hos National Standards Commission, som är behörig på området.

6. Charities Act 1993 avser välgörenhetsorgan, som i artikel 96 definieras som institutioner, vare sig de utgör juridiska personer eller inte, som har bildats för välgörenhetsändamål (charitable purposes) och över vilka tillsyn utövas av High Court. Dessa ändamål skall enligt artikel 97 fastställas "i enlighet med engelsk och walesisk rätt".⁵

7. Före den 21 mars 2002 medgavs, enligt punkt 9 i grupp 7 i bilaga 9 till Value Tax Act 1994 (lag om mervärdesskatt), undantag från skatteplikt för socialt bistånd som tillhandahölls, utan vinstsyfte, av ett bolag som omfattades av nämnda kategori eller av ett offentligt organ. Kingscrest beskattades därför vid den aktuella tidpunkten, eftersom det hela tiden avsåg att erhålla vinst.

5 — Det anges i beslutet om hänskjutande (punkt 17) att House of Lords i ett avgörande från år 1891 (Income Tax Commissioners mot Pemsel [1891] AC 531) förklarade att legaldefinitionen av begreppet välgörenhet inte är densamma som ordets betydelse i vardagsspråk, eftersom de huvudsakliga välgörenhetsändamålen i lagens mening var lindrande av fattigdom, främjande av utbildning och religion samt vissa andra samhällsnyttiga ändamål.

8. Från nämnda tidpunkt hade nämnda punkt 9 emellertid fått en ny lydelse genom Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (förordning om mervärdesskatt i fråga om hälsa och vård). Undantag från skatteplikt förutsätter inte längre att tillhandahållandet sker utan vinstsyfte, även om det sker genom en "statligt reglerad" privat inrättning.

9. Såvitt är av intresse i detta mål definieras "tjänster avseende socialt bistånd" som tjänster med direkt samband r.ä. "tillhandahållande av vård, behandling eller undervisning i syfte att främja äldre, sjuka, nöd-ställda eller handikappade personers fysiska eller psykiska välfärd" och "vård eller skydd av barn eller unga". Om tjänsterna tillhandahålls av en "statligt reglerad" privat organisation beaktas endast den verksamhet för vilken organisationen har bildats.

10. I anmärkning 8 definieras uttrycket statligt reglerad som en godkänd organisation som registrerats eller undantagits från denna skyldighet av en minister eller annan myndighet med stöd av en allmän lag som antagits av parlamentet.⁶

6 — Detta utesluter bestämmelser som träder i kraft vid olika tidpunkter med avseende på olika lokala myndigheters områden.

11. Det är ostridigt att Kingscrest har denna ställning. Att Kingscrest tillhandahåller tjänster avseende bistånd vilka från och med den 21 mars 2002 undantagits från mervärdesskatt medförde nämligen att Commissioners of Customs and Excise (myndighet för indirekta skatter) upphävde bolagets registrering för mervärdesskatt med verkan från och med denna dag.

organisation av social karaktär, skall den då tolkas så, att den är tillämplig på en sådan vinstdrivande enhet som handelsbolaget Kingscrest Residential Care Homes?

III — Tolkningsfrågorna

12. Kingscrest överklagade detta beslut till VAT & Duties Tribunal och gjorde gällande att beslutet att undanta dess transaktioner från mervärdesskatt strider mot artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet. Innan VAT & Duties Tribunal avgör saken har den beslutat att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

3. Skall artikel 13 A.1 g och h i direktivet tolkas så, att den innebär att medlemsstaterna enligt dessa bestämmelser har ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida en organisation som är registrerad enligt Care Standards Act 2000 (eller Registered Homes Act 1984 eller Children Act 1989), men som inte är ett offentligrättsligt organ och inte har status som välgörenhetsorganisation enligt den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, skall erkännas som en sådan organisation som avses i dessa bestämmelser?"

- "1. Är det tillåtet att använda sig av andra språkversioner av sjätte direktivet 77/388/EEG för att klargöra innebörden av ordet välgörenhetsorganisation i artikel 13 A.1 g och h, eller skall ordet ha samma innebörd som i nationell rätt?

IV — Förfarandet vid domstolen

2. Om artikel 13 A.1 g och h skall tolkas på så sätt att den är tillämplig på en organisation som är erkänd som en

13. Förenade kungarikets regering, Kingscrest och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen. Deras respektive företrädare närvarade vid den offentliga förhandlingen den 27 januari 2005 för att framställa sina muntliga yttranden.

V — Prövning av tolkningsfrågorna

A — Inledande överväganden: ursprunget till mervärdesskatten inom gemenskapen⁷

14. Det kan tyckas förvånande att ett företag vars verksamhet är undantagen från skatteplikt inte samtycker till detta förhållande utan önskar att dess verksamhet skall betraktas som skattepliktig. Undantaget från skatteplikt är emellertid till skada för företaget, eftersom det inte kan avräkna den skatt som har betalats vid förvärvet av de varor och tjänster som har varit nödvändiga för att utföra dess transaktioner. Dess ställning har nämligen hänförs till den som en konsument har.

15. En sådan situation ger emellertid upphov till snedvridningar i systemet. En skattskyldig som påtvingas undantaget från skatteplikt kommer nämligen att försöka övervältra de negativa följderna genom sin prissättning, så att det resultat som uppnås, beträffande objektiva undantag, som är avsedda att främja vissa typer av verksamheter eller stimulera vissa industriella sektorer, står i motsats till det avsedda resultatet, eftersom "skatteförmånen" medför att de ekonomiska transaktionerna blir dyrare.

16. Det är inte utan skäl som vissa författare anser att undantagen från skatteplikt i det gemensamma systemet för mervärdesskatt

strider mot principen om att skatten skall vara generell och att de åsidosätter dess neutralitet,⁸ och de anser att det bättre överensstämmer med skattens natur att fastställa lägre eller minimala skattesatser, vilket får liknande följder för den slutliga uppbörden, utan att systemets funktion snedvrids.⁹

B — Tolkningskriterierna. I synnerhet det "lingvistiska kriteriet" (den första frågan)

17. Den nationella domstolen har inlett sin dialog med EG-domstolen genom en fråga bestående av två delar, vilka numera har avgjorts i rättspraxis. Den första delen avser huruvida ordet välgörenhetsorganisation i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet skall tolkas mot bakgrund av nationell rätt eller i enlighet med de särskilda behoven enligt gemenskapens rättsordning. Den andra delen avser möjligheten att vid tolkningen använda sig av andra språkversioner av nämnda artikel.

7 — Jag har lånat detta uttryck från Ibáñez García, L., "Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario", ett arbete som publicerats i *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr 226, sidorna 103–115.

8 — Se Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, editorial Cedecs, Barcelona 1997, s. 201. Ibáñez García, L., förklarar genom ett exempel i ovannämnda arbete (sidorna 103 och 104) att neutralitetsprincipen inte legitimerar den regel om beräkning av avdragsgill andel som förekommer i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet, även om det motsatta förhållandet har framhållits i gemenskapens rättspraxis. Det uttalas således i domen av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie Dauphinoise (REG 1996, s. I-3695), att syftet med dessa bestämmelser är "att tillförsäkra att den absoluta [neutralitet] som det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar iaktas".

9 — Såsom det har uttryckts av Ibáñez García, L., ovannämnda arbete, s. 105.

18. För att kunna besvara frågan är det lämpligt att, såsom jag påpekade i förslagen till avgörande av den 12 juli 2001 och av den 25 mars 2004 i målen CSC Financial Services och Cimber Air,¹⁰ erinra om de riktlinjer som har antagits för att tolka bestämmelser genom vilka vissa rättshandlingar undantas från mervärdesskatt.

den del det bortses från skattens generella karaktär såsom ett medel som främjar konkurrensen på en gemensam marknad. Det skall därför påpekas att det i avdelning X i sjätte direktivet används självständiga gemenskapsbegrepp, i syfte att göra skattesystemet koherent och sammanhängande i alla medlemsstater.

19. Jag klargjorde då att eftersom beskattning är huvudregeln, som slås fast i artikel 2.1 i sjätte direktivet, utgör undantag från skatteplikt undantag som, i likhet med varje befrielse från skatt, skall tolkas restriktivt, såsom har slagits fast i rättspraxis.¹¹ Detta krav innebär emellertid inte att de ord som används för att definiera undantagen skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen inte får avsedd effekt.¹²

21. Det är i detta avseende av relevans att det i artikel 13 i sjätte direktivet, såsom anges i tolfte skälet i ingressen, upprättas en gemensam förteckning över undantag så att gemenskapens egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. Detta innebär att nämnda skattebestämmelser utgör särskilda begrepp som skall definieras i enlighet med Europeiska unionens rättsordning, med hänsyn till dess strukturella behov, vilket det nyligen har påmints om i domen i det ovannämnda målet Temco Europe (punkt 16).¹³

20. Jag pekade även på den stora betydelse som neutralitetsprincipen har i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som åsidosätts genom systemet med undantag till

22. Ordalydelsen i artikel 13 kan följaktligen endast tolkas med hänvisning till särskilda kategorier i varje nationell rätt, när det därigenom ges en definition som säkerställer att innebörden är densamma i varje hörn av gemenskapen, medan det i det motsatta fallet framstår som nödvändigt att hänvisa till en

10 — Dom av den 13 december 2001 i mål C-235/00, CSC Financial Services (REG 2001, s. I-10237), och av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air (REG 2004, s. I-8379).

11 — Dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, Velker International Oil Company (REG 1990, s. I-2561), punkt 19, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, av den 12 september 2000 i mål C-359/97, Comisión/Reino Unido (REG 2000, s. I-6355), punkt 64, av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia (REG 2001, s. I-1951), punkt 32. Utöver nämnda domar finns tre domar av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Assunrandor-Societet (REG 2003, s. I-13711), C-212/01, Margarette Unterpertinger (REG 2003, s. I-13859), och C-307/01, Peter d'Ambrumenil (REG 2003, s. I-13989), punkterna 36, 34 respektive 52. Domstolen har nyligen upprepat principen om att undantag från skatteplikt skall tolkas restriktivt i dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe (REG 2004, s. I-11237), punkt 17.

12 — Såsom jag framhöll i punkt 37 i förslaget till avgörande i det ovannämnda målet Temco Europe. Synsättet följs i domen i punkt 17.

13 — Det hänvisas i denna dom till dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 51, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer (REG 2003, s. I-563), punkt 25, och av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I-5965), punkt 22. Domstolen har även fört ett liknande resonemang i dom av den 12 september 2000 i mål C-359/97, Förenade kungariket mot kommissionen (REG 2000, s. I-6355), punkt 63, av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "Goed Wonen" (REG 2001, s. I-6831), punkt 47, och av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), punkt 46.

annan och från de statliga systemen skild källa, för att skydda gemenskapsrättens effektivitet. Det så kallade lingvistiska kriteriet är ett extremt användbart hjälpmedel vid denna sökning. Det är vid undersökningen av det väsentliga innehållet i ett begrepp och de skäl som rättfärdigar dess erkännande, med vederbörlig hänsyn tagen till den skatterättsliga neutralitetsprincipen som är en naturlig del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, nödvändigt att ta del av de olika språkversionerna¹⁴ för att fastställa den innebörd som ordalydelsen i sjätte direktivet har.

23. Jag föreslår följaktligen att domstolen skall besvara den första tolkningsfrågan så att det, för att klargöra innebörden av begreppet välgörenhetsorganisation (*carácter social*, på spanska) i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet, är tillåtet att använda de versioner av sjätte direktivet som finns på gemenskapens andra officiella språk, i syfte att uppnå en enhetlig tolkning. Begreppet skall inte ges den innebörd det har enligt nationell rätt, om det skulle ge upphov till avvikande tolkningar.

24. Den sista preciseringen gör det nödvändigt att gå längre än vad frågans lydelse låter förstå, eftersom det, om det handlar om att

säkerställa en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten, är en uppgift som ankommer på domstolen. Efter att ha gjort en övergripande prövning av de olika översättningarna kommer EG-domstolen att informera den nationella domstolen om att när välgörenhetsorganisationer (*organismos de carácter social*, på spanska) omnämns i bestämmelsen avses, såsom kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, organisationer som tillhandahåller tjänster avseende bistånd.

25. En sådan lösning gör sig gällande inte bara därför att det i de flesta versionerna av direktivet¹⁵ används uttryck som ligger nära det spanska uttrycket *carácter social* (på engelska, *social nature*),¹⁶ utan därför att den bättre överensstämmer med direktivets syfte. En analys av artikel 13 A.1 antyder en avsikt att undanta sådana transaktioner från skatteplikt som, på grund av deras nära koppling till de syften som en *social* och demokratisk rättsstat själv eftersträvar,¹⁷ anses vara av allmänintresse och avser verksamheter som av tradition har främjats och förvaltats direkt av offentliga myndigheter eller av en mellanman (tjänster avseende post, radio och television, hälsa, undervisning, socialförsäkring, skydd av barn och ungdomar, utövande av religionsfrihet, fysisk träning och idrott, främjande av kultur). Det

14 — Den lingvistiska mångsidigheten och dess problem uppmärksammades tidigt i litteraturen. Miguel de Cervantes skrev nämligen redan år 1605, i *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha* (övers. från spanska av Edvard Lidforss; reviderad och förkortad av Jakob Gunnarsson, Uddevalla, 1979, s. 12), följande: "Nu råkade den dagen vara en fredag, och i hela världshuset fanns ingenting annat än några portioner fisk, som i Kastilien kallas stockfisk. I Andalusien har den ett annat namn, på somliga ställen ett tredje och på andra heter den något som även kan betyda en liten forell."

15 — Jag hänför mig till de språk som var officiella språk i gemenskapen när denna tolkningsfråga ställdes (den 26 november 2003).

16 — Den franska (*caractère social*), den portugisiska (*carácter social*), den italienska (*carattere sociale*), den tyska (*sozialem Charakter*), den nederländska (*sociale aard*), den grekiska (*κοινωνικό χαρακτήρας*) och den finska texten (*luonteeltaan yhteiskunnalliseksi*) innehåller uttryck som liknar det spanska uttrycket *carácter social*. Det svenska (välgörenhetsorganisationer) och det danska uttrycket (*almennyttig karakter*) innehåller emellertid ord som ligger närmre den engelska formuleringen.

17 — I doktrinen talas om förmåner i "välfärdsstaten" (se Pérez Herrero, L.M. ovan nämnda arbete s. 204).

är mot den bakgrunden obestridligt att det engelska uttrycket *charitable* inte avser idén om barmhärtighet eller välgörenhet, som för tankarna till en privat oegennyttig handling till förmån för människor i nöd,¹⁸ utan en vidare idé, av offentligt intresse, som kan omfatta altruistiska personer, men som innefattar varje stödpolitik till förmån för de mest missgynnade grupperna.

26. Föregående överväganden leder direkt till den engelska domstolens andra frågor.

28. Två argument talar till förmån för ett jakande svar, varav det första är av teleologisk och det andra av systematisk natur.

29. Det får inte glömmas bort att undantagen från skatteplikt utgör skatteförmåner, såsom jag framhöll i förslaget till avgörande i det ovan i punkt 18 nämnda målet *CSC Financial Services*, i form av ekonomiska incitament med en negativ anstrykning. Artikel 13 A.1 bygger på objektiva kriterier genom vilka skattebefrielse medges för vissa händelser, som annars skulle bli föremål för skatt, i syfte att stimulera sektorerna i fråga. Undantagen från skatteplikt är följaktligen kopplade till rättshandlingarna och inte till de personer som utför dessa handlingar, även om undantagen kommer dessa personer till godo.¹⁹ När det vidtas åtgärder för att främja och stimulera socialt bistånd som tillhanda-

C — "Social karaktär" kontra vinstsyfte (den andra frågan)

27. Den andra frågan har ställts för att bringa klarhet i huruvida en privat organisation med vinstsyfte, vid tillämpningen av artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet, skall anses ha "social" karaktär.

19 — Kingscrest har försökt visa att det har ett vinstsyfte för att inte omfattas av bestämmelsen om undantag från skatteplikt. Bolaget begär emellertid ett allvarligt fel, eftersom undantaget inte är subjektivt. Det förefaller som om undantaget i domen av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, *Kennemer Golf* (REG 2002, s. I-3293), anses ha denna egenskap genom att det förklaras att syftet med undantagen enligt artikel 13 A.1 h–p i sjätte direktivet består i att vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet skall behandlas på ett förmånligare sätt (punkt 19). Vid en närmare analys framgår emellertid att förklaringen, som mer är ett *obiter dictum*, ligger i linje med det motsatta synsättet, eftersom undantaget ytterst grundas på det utförda arbetets karaktär. J.F. Pont Clemente anger i *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, Editorial EDESA, 1986, sidorna 26 och 27) att man endast kan tala om ett objektivt undantag, när vissa handlingar utpekas i lag och de — trots att de är föremål för beskattning, eftersom det föreskrivs i lag — undantas från skatteplikt. Lagstiftaren inför emellertid ett subjektivt undantag om han i stället medger skattebefrielse för en enskild person eller en viss kategori av personer, som annars har att uppfylla skyldigheten. I det första fallet kan det inte uppkomma något skatterettsligt förhållande, medan det andra fallet endast innebär att skyldigheten för en skattebefriad person bortfaller, vilket inte hindrar att andra personer åläggs skyldigheten.

18 — Charles Dickens, i *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books. 1968, s. 515, låter figuren Tigg, ställd inför finansiella svårigheter, uttala följande: "charity begins at home, and justice begins next door".

hålls av offentliga myndigheter och av organisationer av "social karaktär" är det följaktligen irrelevant om de sistnämnda har vinstsyfte eller inte. En motsatt lösning skulle strida mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt och åsidosätta neutralitetsprincipen, eftersom det skulle göra det möjligt att behandla verksamheter av samma slag på olika sätt beroende på det rättssystem som är tillämpligt i varje medlemsstat.

30. Kommissionens strukturella förklaring ger stöd åt föregående resonemang, med hänsyn till två argument. Enligt det första argumentet föreskrivs det uttryckligen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet, såsom i punkterna l och m, när transaktioner som utförs av organ med vinstsyfte inte skall medges undantag från skatteplikt.²⁰ Det andra argumentet bygger på att artikel 13 A.2 annars skulle vara ändamålslös. Genom att medlemsstaterna tillåts att, vid medgivande av undantag enligt artikel 13 A.1 g och h till förmån för privata bolag, ställa villkoret att bolagen inte systematiskt får sträva efter att uppnå vinst, har det nämligen medgetts att den första bestämmelsen omfattar situationer där det finns ett vinstsyfte.

20 — I punkt l hänvisas till en "organisation som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte", medan punkt m avser tjänster "som tillhandahålls ... utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning".

31. Den lösning som jag föreslår följer underförstått av rättspraxis. Efter det att det i domen i målet *Bulthuis-Griffioen*²¹ inte hade gjorts något uttalande i frågan och förmånen där hade uteslutits för transaktioner utförda av fysiska personer, varvid domstolen framhöll att det mot den bakgrunden saknade betydelse att avgöra huruvida det fanns ett vinstsyfte, korrigerades denna ursprungliga tendens genom domen i målet *Gregg*.²² Domstolen utgick från att punkt g innefattar individer som driver en rörelse, så att undantaget från skatteplikt även skall omfatta biståndsverksamhet som drivs av organisationer med vinstsyfte, eftersom "driften av en rörelse" innefattar ett vinstsyfte.²³ För det andra förklarade domstolen i målet *Hoffmann*²⁴ att den omständigheten att en verksamhet är kommersiell inte utesluter att den har ett allmänintresse inom ramen för artikel 13 A i sjätte direktivet (slutet av punkt 38), eftersom syftet består i att främja verksamheter som är till förmån för samhället som helhet, med bortseende från det ekonomiska och rättsliga system som reglerar tillhandahållandet.

32. Sammanfattningsvis skall därför slås fast att den omständigheten att de som verkar på de områden som omfattas av artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet strävar efter att uppnå ekonomisk vinst inte hindrar att de

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

22 — Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, *Gregg* (REG 1999, s. I-4947).

23 — Av intresse är det resonemang som generaladvokaten Cosmas förde i punkt 24 och följande punkter i förslaget till avgörande i målet *Gregg*.

24 — Dom av den 3 april 2003 i mål C-144/00, *Hoffmann* (REG 2003, s. I-2921).

kan anses som "organisationer av social karaktär". Det finns i princip följaktligen inget som hindrar att ett bolag som Kingscrest kvalificeras som en sådan organisation.

D — Medlemsstaternas utrymme för skönsässig bedömning för att tillerkänna ett privat organ "social karaktär" (den tredje frågan)

33. Den nationella domstolen har ställt sin sista fråga för att få klarhet i huruvida de nationella myndigheterna har ett utrymme för skönsässig bedömning för att avgöra om organisationer som inte är offentligrättsliga har social karaktär. I gemenskapens rättspraxis har denna fråga besvarats jakande i två domar som meddelats relativt nyligen, nämligen domen i målet Kügler²⁵ och domen i målet Dornier.²⁶ Det räcker med att hänvisa till dessa avgöranden för att avgöra denna fråga, men frågan har ställts på ett sådant sätt, åtminstone underförstått, att det förefaller vara tveksamt huruvida en registrering enligt Care Standards Act 2000 (tidigare Registered Homes Act 1984 och Children Act 1989) motsvarar ett korrekt utövande av utrymmet för skönsässig bedömning. Detta påkallar ett klargörande.

34. Nämnade domar ger inte medlemsstaterna en absolut frihet vid utövandet av nämnda bedömningsutrymme, på vilket gemenskapsprinciperna skall tillämpas, däribland principen om likabehandling (punkt 56 i domen i målet Kügler). Det hänvisas i nämnda domar dessutom till flera omständigheter, såsom allmänintresset av den verksamhet som bedrivs av den skattskyldige, att andra skattebetalare som tillhandahåller samma tjänster ges ett liknande erkännande och att kostnaderna för tjänsterna i fråga till stor del bärs av försäkringskassor och andra socialförsäkringsorgan (punkt 58 i domen i målet Kügler och punkt 72 i domen i målet Dornier).

35. Det finns följaktligen anledning att undersöka vilken innebörd detta begrepp har och att lägga fram fasta riktlinjer för att med största precision fastställa detta bedömningsutrymme, som ger den nationella domstolen en väl avgränsad ram inom vilken den skall meddela ett avgörande angående den nationella bestämmelsen, vilket omfattas av dess exklusiva behörighet.

36. Det skall för det första erinras om att på området för mervärdesskatt, närmare bestämt i fråga om objektiva undantag från skatteplikt, får skattemyndigheterna inte utöva sina befogenheter på ett sätt som förtar skattens neutrala verkan och åsidosätter det naturliga kravet på likabehandling, utan att det härvid bortses från undantagens särskilda beskaffenhet. För detta ändamål har

25 — Dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 54.

26 — Dom av den 6 november 2002 i mål C-45/01, Dornier (REG 2002, s. I-12911), punkt 69.

domstolen tidigare slagit fast två "principiella" begränsningar, varav den första avser verksamhetens natur, med hänsyn till allmänintresset, och den andra innebär krav på att ekonomiska aktörer som befinner sig i en liknande situation behandlas lika i mervärdesskattehanseende,²⁷ av vilken följer att kvalifikationskriterierna ska vara neutrala, abstrakta och förutbestämda.

37. Samma synsätt följer av en analys av själva utformningen av artikel 13 A i sjätte direktivet, eftersom medlemsstaterna enligt punkt 1 är skyldiga att undanta sådana transaktioner från skatteplikt som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring eller till skydd av barn och ungdomar, som utförs av offentligt rättsliga organ eller av aktörer som är erkända som organisationer av "social karaktär". Det betonas i artikel 13 A.2 a att medlemsstaterna beträffande de senare får ställa några där angivna villkor för att medge undantag, däribland att aktörerna inte systematiskt får sträva efter att uppnå vinst, att de skall verka på frivillig basis och att de skall tillämpa priser som är godkända eller som understiger marknadspriser.

38. Jag har ovan framhållit att denna bestämmelse inte hindrar att organ med vinstsyfte kan anses ha "social karaktär". Det bör nu dessutom understrykas att, såsom

kommissionen har anfört, det i bestämmelsen inte heller föreskrivs någon skyldighet att tillerkänna varje företag som tillhandahåller tjänster som är kopplade till verksamheter som är undantagna från skatteplikt en sådan karaktär. Förutom att ett sådant tillvägagångssätt skulle medföra att båda bestämmelserna förlorade sitt innehåll, skulle det dessutom innebära att undantaget omvandlades till en huvudregel. Medlemsstaterna skall följaktligen uppskatta vilken typ av rörelse som är i fråga, men också den organisatoriska struktur som används i rörelsen och på vilket sätt detta sker.²⁸

39. Ett system som det enligt Care Standards Act 2000, som medför att organisationer för bistånd genom registrering enligt Care Standards Commission får ställning av "social" organisation, om de uppfyller de villkor som föreskrivs i den brittiska lagstiftningen, på grundval av den ständiga tillsyn som utövas av ett ad hoc-organ, som kan kräva att ytterligare villkor iakttas inom de snäva gränser som fastställs av lagstiftaren, förefaller mot denna bakgrund uppfylla de krav som ställs. Såsom tidigare har angetts i domarna i målen Kügler och Dornier (punkterna 57 respektive 74) ankommer det emellertid på den nationella domstolen att göra denna bedömning.

27 — Det är inte utan anledning som medlemsstaterna, enligt artikel 13 A.2 a sista strecksatsen i sjätte direktivet, förbjuds att skapa sådana konkurrensnedvridningar, vid utövandet av deras bedömningsutrymme, som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

28 — Dessa anmärkningar från tar inte undantaget dess objektiva karaktär, som tar hänsyn till verksamhetens natur, även om de innebär att undantaget begränsas i subjektivt hänseende, varvid det ställs vissa villkor i förhållande till de organ som tillhandahåller de undantagna tjänsterna för att undantaget skall bli verksamt.

VI — Förslag till avgörande

40. Mot bakgrund av föregående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som har ställts av VAT & Duties Tribunal på följande sätt:

- 1) För att klargöra innebörden av begreppet välgörenhet (*carácter social*, på spanska) i artikel 13 A.1 g och h i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall de andra språkversionerna av nämnda bestämmelser beaktas. Begreppet kan inte ges den innebörd det har enligt nationell rätt, om det skulle leda till avvikande tolkningar.
- 2) Att en ekonomisk aktör som utför transaktioner som undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet har ett vinstsyfte hindrar i princip inte att aktören kan anses vara en "välgörenhetsorganisation".
- 3) Medlemsstaterna har, vid tillämpningen av nämnda föreskrifter, ett utrymme för skönsmässig bedömning för att tillerkänna ett privat organ en ställning som "välgörenhetsorganisation". De skall vid bedömningen emellertid dels iakta principerna om mervärdesskattens neutralitet och om likabehandling av de skattskyldiga, dels ta hänsyn till verksamhetens natur och syfte, så att den kvalificeras i enlighet med förutbestämda, objektiva och abstrakta kriterier som beaktar rörelsens natur, dess organisatoriska struktur och det sätt på vilket den bedrivs. Det ankommer på den nationella domstolen att i varje enskilt fall bedöma huruvida dessa begränsningar har iakttagits.