FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 22. februar 2005 [1]

1. I denne præjudicielle sag anmodes Domstolen om at behandle begrebet »foretagender af almennyttig karakter«, som i artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), i sjette momsdirektiv [2] anvendes til afgrænsning af anvendelsesområdet for afgiftsfritagelserne til fordel for levering af goder og tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring samt til beskyttelse af børn og unge [3].

2. For Det Forenede Kongeriges kompetente ret med hensyn til moms og særlige afgifter, VAT and Duties Tribunal, verserer en sag, der drejer sig om, hvorvidt ydelser, der præsteres som led i driften af døgninstitutioner, der er personselskaber (»partnerships«), er momspligtige. VAT and Duties Tribunal har forelagt Domstolen tre spørgsmål, hvoraf kun det andet kan begrunde, at der afholdes mundtlig forhandling. Det ville have været muligt at besvare det første og tredje spørgsmål hurtigere ved at anvende procesreglementets artikel 104, nr. 3, idet svarene klart kan udledes af retspraksis.

I — De fællesskabsbestemmelser, der skal fortolkes

3. Afsnit X i sjette direktiv omhandler afgiftsfritagelser. For så vidt angår afgiftsfritagelser i indlandet omhandler artikel 13 bl.a. fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse (punkt A, nr. 1), herunder:

»[...]

g) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — I dette forslag til afgørelse benytter jeg udtryk som »social bistand«, »socialhjælp«, »forsorgsydelser« og andre tilsvarende udtryk, der omfatter de retshandlinger, som er beskrevet i ovennævnte forskrifter.

præsteres af alderdomshjem [4], af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

— De skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.

h) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til beskyttelse af børn og unge, som præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

— Deres priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller — for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne — være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

[...]«

— Fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

4. Artikel 13, punkt A, nr. 2, litra a), giver medlemsstaterne bemyndigelse til at gøre meddelelsen af denne fritagelse betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt, såfremt det drejer sig om privatretlige organer:

»— De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

II — De faktiske omstændigheder i hovedsagen og national ret

5. Den 22. april 1997 stiftede selskaberne Kingscrest Associates Ltd og Montecello Ltd personselskabet »Kingscrest Residencial Care Homes« (herefter »Kingscrest«) for, med gevinst for øje, at drive fire alderdoms-

4 — Visse sprogversioner nævner ikke eksemplet med alderdomshjem.

hjem og to børnehjem, som var behørigt registreret i overensstemmelse med henholdsvis lov af 1984 om anerkendte døgninstitutioner (Registered Homes Act 1984) og lov af 1989 om beskyttelse af børn (Children Act 1989). Med virkning fra den 1. april 2002, som var ikrafttrædelsesdatoen for lov af 2000 om standarder for omsorg (Care Standards Act 2000), der ophævede de to ovennævnte love, blev de seks institutioner registreret hos den kompetente stedlige myndighed, National Care Standards Commission.

6. Lov af 1993 om velgørenhed (Charities Act 1993) omhandler frivillige organer, der i section 96 defineres som de institutioner med eller uden status som juridisk person, som er oprettet med velgørende formål (»charitable purposes«) for øje og er underlagt High Courts kontrol. I henhold til section 97 fastsættes disse formål i henhold til lovgivningen for England og Wales [5].

7. Før den 21. marts 2002 var der i henhold til schedule 9, gruppe 7, nr. 9, i lov af 1994 om merværdiafgift (Value Added Tax Act 1994) meddelt afgiftsfritagelse for tjenesteydelser af social karakter, der blev udøvet uden gevinst for øje af et foretagende i den nævnte kategori eller af et offentligt organ, hvorfor Kingscrests aktiviteter på daværende tidspunkt var momspligtige, da Kingscrest altid er blevet drevet med gevinst for øje.

8. Nr. 9 i Value Added Tax Act 1994 er siden hen blevet ændret ved bekendtgørelse vedrørende moms med hensyn til social- og sundhedssektoren (Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (S.I. 2002/762)), således at anerkendelsen af afgiftsfritagelse for uegennyttige organer ikke længere er underlagt betingelser, selv om det drejer sig om en »statskontrolleret« privat institution.

9. For så vidt angår nærværende sag defineres »tjenesteydelser af social karakter« i bemærkning 6 til gruppe 7 som tjenesteydelser, der står i direkte forbindelse med »forsorg, behandling eller vejledning med henblik på at fremme ældre, syge, kriseramte eller handicappede personers fysiske eller psykiske velfærd« og med »forsorg af børn og unge«. Hvis virksomheden altså udøves af en »statskontrolleret« privat institution, tages kun den aktivitet, der lå til grund for institutionens oprettelse, i betragtning.

10. I bemærkning 8 defineres »statskontrolleret« som en organisation, der er godkendt, registreret eller fritaget for registrering af en minister eller anden myndighed i henhold til en generel lov, som er vedtaget af Parlamentet [6].

5 — I forelæggelsesafgørelsen (præmis 17) oplyses det, at House of Lords i afgørelse fra 1891 (Income Tax Commissioners mod Pemsel (1891) AC 531) fastslog, at den juridiske betydning af udtrykket »charitable« ikke svarer til den betydning, som udtrykket har i talesprogssammenhæng, hvor det betyder hjælp til fattige, fremme af uddannelse og religion samt andre samfundsnyttige ydelser, der juridisk set udgør de væsentligste altruistiske mål.

6 — Med undtagelse af de bestemmelser, der træder i kraft på forskellige datoer i de forskellige lokalmyndigheders områder.

11. Det er ubestridt, at Kingscrest er en sådan institution, idet selskabet præsterer forsorgsydelser, der efter den 21. marts 2002 var fritaget for moms, hvorfor Commissioners of Customs and Excises (forvaltning af indirekte afgifter) slettede Kingscrest i registeret over afgiftspligtige foretagender med virkning fra denne dato.

III — De præjudicielle spørgsmål

12. Kingscrest indbragte denne afgørelse for VAT and Duties Tribunal med den begrundelse, at man ved at anse Kingscrests virksomhed for at være fritaget for afgift overtrådte sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h). VAT and Duties Tribunal har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det tilladt at benytte andre sprogversioner af [...] sjette direktiv [...] til at fastlægge betydningen af ordet »charitable« i [den engelske version af] artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), eller skal ordet have den samme betydning som i national ret?

2) Hvis [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), skal fortolkes således, at de finder anvendelse på foretagender, der er anerkendt som værende af social karakter, skal bestemmelsen da fortolkes således, at den finder anvendelse på virksomheder, der drives med økonomisk vinding for øje, som selskabet [Kingscrest]?

3) Skal [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), fortolkes således, at den giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse til, for så vidt angår denne bestemmelse, at anerkende et foretagende, der er registreret i henhold til Care Standards Act 2000 (eller Registered Homes Act 1984 eller Children Act 1989), men som ikke er et offentligretligt organ og ikke har status som en »charity« i henhold til den pågældende medlemsstats nationale ret?«

IV — Retsforhandlingerne ved Domstolen

13. Det Forenede Kongeriges regering, Kingscrest og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg inden for den frist, der er fastsat i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen, og de respektive repræsentanter har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet, der blev afholdt den 27. januar 2005.

V — Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

A — *Indledende betragtninger: den grundlæggende mangel ved det fælles merværdiafgiftssystem* [7]

14. Det kan forekomme overraskende, at et foretagende, hvis virksomhed er fritaget fra afgiftspligt, erklærer sig uenigt og nedlægger påstand om at blive registreret som momspligtigt, men fritagelsen skader foretagendet, idet det hindres i at fratrække den indgående moms, som det afholder i forbindelse med købet af de varer og tjenesteydelser, der er nødvendige for at drive virksomheden, og forvises til rollen som slutbruger.

15. Denne situation forårsager uønskede virkninger inden for rammerne af ordningen, da den afgiftspligtige organisation, der pålægges afgiftsfritagelsen, vil forsøge at overvælte disse negative konsekvenser på priserne, således at der med de objektive afgiftsfritagelser, der har til formål at virke fremmende på visse former for virksomhed eller stimulere udviklingen i visse erhvervssektorer, opnås et modsat resultat af det, der var hensigten, da den »skattemæssige fordel« fordyrer de økonomiske transaktioner.

16. Ikke uden grund er visse forfattere af den opfattelse, at afgiftsfritagelser inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem krænker princippet om, at afgiften skal finde generel anvendelse, og at de indebærer, at systemets neutralitet ophæves [8]. De er af den opfattelse, at det ville være mere i overensstemmelse med denne afgifts natur at fastsætte lavere afgiftssatser eller endog minimumsafgiftssatser, som vil give et tilsvarende resultat med hensyn til det samlede afgiftsbeløb, men uden at medføre en forvridning af systemets funktion [9].

B — *Fortolkningskriterierne, især det »sproglige kriterium« (første spørgsmål)*

17. De britiske dommere indledte dialogen med Domstolen med et spørgsmål, der består af to tvivlsspørgsmål, som begge allerede er blevet belyst i retspraksis. I det første spørgsmål ønskes det oplyst, om ordet »charitable« i den engelske version af sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), skal fortolkes i henhold til national ret eller i henhold til de særlige krav i Fællesskabets lovgivning. Såfremt det fastslås, at det sidstnævnte er tilfældet, giver den anden antagelse mulighed for, at man som led i fortolkningsarbejdet tager hensyn til andre sprogversioner af bestemmelsen.

7 — Jeg har lånt dette udtryk fra I. Ibáñez García, »Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario«, der er offentliggjort i *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr. 226, s. 103-115.

8 — Der henvises til L.M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, editorial Cedecs, Barcelona, 1997, s. 201. I. Ibáñez García forklarer med udgangspunkt i et eksempel i det anførte værk (s. 103 og 104), at neutralitetsprincippet ikke støttes af bestemmelsen om en pro rata-sats, jf. artikel 17, nr. 5, og artikel 19 i sjette momsdirektiv, til trods for at det modsatte er fastslået i Fællesskabets retspraksis: I dom af 11.7.1996, sag C-306/94, Régie Dauphinoise, Sml. I, s. 3695, anføres det, at formålet med disse forskrifter er »at sikre overholdelse af den fuldstændige neutralitet, som det fælles merværdiafgiftssystem garanterer«.

9 — Således udtrykkes det af I. Ibáñez García i det anførte værk, s. 105.

18. Som jeg bemærkede i forslagene til afgørelse af henholdsvis 12. juli 2001 og 25. marts 2004 i sagerne CSC Financial Services og Cimber Air [10], er det med henblik på at skitsere en løsning nyttigt at henvise til de kriterier, der er anvendt ved fortolkningen af de forskrifter, som fritager visse juridiske transaktioner fra moms.

19. Som jeg dengang fremhævede med udgangspunkt i hovedreglen om afgiftspligt, der er fastsat i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, udgør momsfritagelserne en undtagelse, der som alle fritagelser for skatte- og afgiftspligt i henhold til retspraksis skal fortolkes strengt [11], selv om dette krav om en streng fortolkning ikke må medføre, at undtagelserne bliver indholdsløse, fordi de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene, fortolkes således, at de fratages deres virkning [12].

20. Jeg lagde ligeledes vægt på det neutralitetsprincip, der er fremherskende i det fælles merværdiafgiftssystem, og som systemet med afgiftsfritagelser krænker, da det medfører en indskrænkning af skatte- og afgiftsbyrdens generelle karakter som et konkurrencemæssigt redskab i det indre marked. På denne baggrund og for at skabe sammenhæng i skattebestemmelserne i alle medlemsstaterne er det derfor nødvendigt at anerkende, at de i sjette direktivs afsnit X anvendte udtryk skal gives en selvstændig definition i henhold til fællesskabsretten.

21. I denne henseende indeholder sjette direktivs artikel 13, som anført i betragtning 11 i direktivets præambel, en fælles liste over afgiftsfritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af egne indtægter i samtlige medlemsstater. Det fremgår heraf, at nævnte skatte- og afgiftsmæssige foranstaltninger er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges fællesskabsdefinitionen afhængig af deres strukturelle behov, jf. den ovenstående nylige dom i Temco Europe-sagen (præmis 16) [13].

22. Som følge heraf kan ordlyden af artikel 13 kun fortolkes med udgangspunkt i de særlige kategorier i de enkelte medlemsstaters retsregler, hvis man ad denne vej opnår en definition, hvorved der sikres samme rækkevidde i alle hjørner af Fællesskabet, men i modsat fald er det nødvendigt at

10 — Dom af 13.12.2001, sag C-235/00, CSC Financial Services, Sml. I, s. 10237, og af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379.

11 — Dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 32. Hertil kommer tre domme af 20.11.2003: sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 36, sag C-212/01, Unterpertinger, Sml. I, s. 13859, præmis 34, og sag C-307/01, d'Ambrumenil, Sml. I, s. 13989, præmis 52. For nylig har Domstolen gentaget princippet om en snæver fortolkning af afgiftsfritagelser i dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17.

12 — Dette fremhævede jeg i punkt 37 i forslag til afgørelse vedrørende Temco Europe-sagen, der er nævnt i fodnote 11. I dommen er forslaget anført i præmis 17.

13 — I denne dom henvises der til dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22. På linje hermed er dom af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 63, af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 47, og af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 46.

anvende en anden kilde, der er uafhængig af de statslige systemer, for at beskytte fællesskabsrettens effektivitet. I forbindelse med denne undersøgelse er det såkaldte »sproglige kriterium« et yderst vigtigt redskab, da det ved undersøgelsen af dets grundlag og de årsager, der ligger til grund for anerkendelsen heraf, under behørig hensyntagen til det princip om skatte- og afgiftsmæssig neutralitet, som udgør et ufravigeligt element i det fælles merværdiafgiftssystem, synes at være uomgængeligt at støtte sig til de forskellige sprogversioner [14] for at afklare betydningen af ordene i sjette direktiv.

23. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål med, at man med henblik på at præcisere betydningen af udtrykket »charitable« i den engelske version af sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), kan anvende Fællesskabets øvrige officielle sprogversioner for at nå frem til en fælles fortolkning. Der er derfor ikke anledning til at tillægge udtrykket den betydning, det har i henhold til national ret, hvis man derved når frem til uoverensstemmende fortolkninger.

24. Denne afklaring gør det nødvendigt at gå et skridt videre end det, der er foreslået i spørgsmålet, for da det drejer sig om at sikre en ensartet fortolkning af fællesskabsretten, påhviler det Domstolen, efter en samlet undersøgelse af de forskellige sprogversioner, at gøre den nationale ret opmærksom på, at der, når bestemmelsen indeholder en henvisning til organer, der er anerkendt som foretagender af »almennyttig karakter« (i den engelske version »organisations recognised as charitable«), som anført i Kommissionens skriftlige indlæg, menes de institutioner, der leverer forsorgsydelser.

25. Denne løsning må ikke blot gælde, fordi der i hovedparten af direktivets sprogversioner [15] anvendes udtryk, der ligger tæt op ad det, der anvendes i den engelske version (»social nature«) [16], men ligeledes, fordi denne løsning i højere grad er i overensstemmelse med direktivets formål. Ved en analyse af artikel 13, punkt A, nr. 1, kan man ane en hensigt om at indrømme afgiftsfritagelse for transaktioner, der som følge af deres tætte tilknytning til de mål, der kendetegner en social og demokratisk retsstat [17], betegnes som forsyningspligtydelser, og som vedrører de transaktioner, som de offentlige myndigheder traditionelt har fremmet og forvaltet enten direkte eller via mellemled (postvæsenet, radio- og tv-tjenester, sundhedsvæsenet, undervisningssektoren, socialsikringssystemet, beskyttelse af børn og unge, udøvelse af religionsfrihed,

14 — Den sproglige mangfoldighed og de problemer, der er knyttet hertil, er meget fremtrædende i litteraturen, da Miguel de Cervantes allerede i 1605 i »*Den sindrige ridder Don Quixote de la Mancha*«, RBA, Edición de Martín de Riquer, Barcelona, 1994, første del, andet kapitel, s. 113, skrev: »Nu var det tilfældigvis fredag den dag, så der var ikke andet i hele kroen end noget fisk, der i Kastilien kaldes klipfisk og i Andalusien tørfisk og andre steder stokfisk, og atter andre steder småtorsk«.

15 — Jeg henviser til de af Fællesskabets officielle sprog, der var gældende pr. den dato, hvor dette præjudicielle spørgsmål blev forelagt (26.11.2003).

16 — Versionerne på fransk (»caractère social«), portugisisk (»carácter social«), italiensk (»carattere sociale«), tysk (»sozialem Charakter«), nederlandsk (»sociale aard«), græsk (»κοινωνικού χαρακτήρος«) og finsk (»luonteeltaan yhteiskunnallisiksi«) indeholder udtryk, der svarer til det, der anvendes i den spanske version (»carácter social«). Den svenske (»välgörenhetsorganisationer«) og den danske (»almennyttig karakter«) indeholder imidlertid udtryk, der ligger tættere op ad udtrykket i den engelske version.

17 — I retsvidenskaben betegnes disse ydelser som ydelser, der tilvejebringes af »velfærdsstaten« (jf. Pérez Herrero, L.M, nævnt i fodnote 8, s. 204).

gymnastik og sport samt fremme af kulturelle aktiviteter). I denne sammenhæng synes det at være hævet over enhver tvivl, at der med det engelske udtryk »charitable« ikke henvises til begreberne barmhjertighed eller velgørenhed, der betyder en privat og uegennyttig hjælpeindsats til støtte for trængende [18], men derimod til en mere vidtrækkende, offentligretlig indsats, der kan omfatte uegennyttige aktiviteter, men som spænder over alle politikker til støtte for de mest ugunstigt stillede grupper.

26. Med de ovenstående betragtninger banes der vej for de øvrige spørgsmål, som Det Forenede Kongeriges forelæggende ret har rejst.

C — *»Almennyttig karakter« eller gevinst for øje? (andet spørgsmål)*

27. Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål præciseret, om private foretagender, der drives med økonomisk vinding for øje, kan anerkendes som foretagender af »almennyttig karakter« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h).

18 — Charles Dickens: *»The Life and Adventures of Martin Chuzzlevit«*, Penguin Books, 1968, s. 515. I forbindelse med personen Tiggs økonomiske vanskeligheder tildeler Charles Dickens Tigg følgende replik: »Velgørenhed begynder derhjemme og retfærdighed med ens nabo«.

28. To argumenter taler for, at svaret skal være bekræftende: Det første argument er af teleologisk art, og det andet er af systematisk art.

29. Som jeg anførte i forslag til afgørelse i den ovennævnte sag vedrørende CSC Financial Services (punkt 18), skal det understreges, at afgiftsfritagelserne udgør skattemæssige fordele, der udmøntes i økonomiske støtteforanstaltninger med et negativt anstrøg. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, er baseret på objektive kriterier, hvorved visse transaktioner, der ellers ville være momspligtige, indrømmes momsfritagelse med henblik på at stimulere de pågældende sektorer. Fritagelsen angår således juridiske transaktioner og ikke dem, der gennemfører disse, selv om de drager fordel heraf [19]. Når man tilstræber at fremme og stimulere forsorgsopgaver, der udføres af

19 — Kingscrest bestræber sig på at dokumentere, at virksomheden handler med gevinst for øje for at hindre, at fritagelsesbestemmelsen finder anvendelse på Kingscrest, men selskabet begår en alvorlig fejl, da det ikke drejer sig om en subjektiv fritagelse. I dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, kategoriseres den tilsyneladende således, idet det indrømmes, at formålet med de fritagelser, der er opregnet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra h)-p), er at sikre en favorabel behandling af visse organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle (præmis 19). Når dette udsagn, der blot er et *obiter dictum*, imidlertid analyseres grundigt, viser det sig, at det ligger på linje med det modsatte synspunkt, da den årsag, der i sidste ende lægges til grund for fritagelsen, vedrører de udførte opgaver. Ifølge *»La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)«* af J.F. Pont Clemente, Editorial EDERSA, 1986, s. 26 og 27, kan der, når der i loven sondres mellem forskellige aktiviteter og indrømmes fritagelse for disse aktiviteter — på trods af, at de er afgiftspligtige i henhold til loven — kun være tale om en objektiv fritagelse. Hvis lovgivningen i modsat fald indeholder bestemmelser om indrømmelse af afgiftsfritagelse for en aktør eller en vis kategori af aktører — der, såfremt denne undtagelsesbestemmelse ikke fandtes, ville skulle have opfyldt denne forpligtelse — er der tale om en subjektiv fritagelse. Med den første kategori umuliggøres etableringen af et juridisk-skattemæssigt forhold, mens den anden kategori udelukkende indebærer, at den person, der er indrømmet afgiftsfritagelse, fritages for sin forpligtelse, hvilket ikke udgør en hindring for, at denne forpligtelse kan blive pålagt andre.

offentlige myndigheder og af organer af »almennyttig karakter«, er det derfor uden betydning, om de sidstnævnte organer driver foretagendet med gevinst for øje eller ej. Den modsatte løsning kunne udgøre en overtrædelse af det fælles merværdiafgiftssystem og en krænkelse af neutralitetsprincippet, da der med denne løsning ville blive åbnet op for forskelsbehandling af ens aktiviteter, afhængigt af de enkelte medlemsstaters gældende ret.

30. Med Kommissionens strukturelle begrundelse forstærkes det ovenstående ræsonnement med udgangspunkt i to argumenter. I henhold til det første argument udelukkes virksomhed udøvet af organisationer med gevinst for øje udtrykkeligt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra l) og m) [20]. Det andet argument er baseret på den omstændighed, at artikel 13, punkt A, nr. 2, litra a), ellers ville være formålsløs, da en bemyndigelse til medlemsstaterne til at kunne indrømme afgiftsfritagelse i henhold til nr. 1, litra g) og h), til private virksomheder, på betingelse af at disse ikke har til formål systematisk at søge vinding, ville indebære en erkendelse af, at den første bestemmelse omfatter situationer, hvor der arbejdes med gevinst for øje.

31. Den løsning, som jeg foreslår, er stiltiende blevet indarbejdet i den faste retspraksis. Da der i Bulthuis-Griffioen-dommen [21] ikke blev taget stilling til dette spørgsmål, og da muligheden for at indrømme afgiftsfritagelse for fysiske personers transaktioner blev udelukket, idet det blev fremhævet, at det på denne baggrund ville være irrelevant at tage stilling til, om der var tale om virksomhed med gevinst for øje, blev denne begyndende tendens faktisk korrigeret i Gregg-dommen [22], idet det blev anerkendt, at litra g) omfatter de personer, der driver en virksomhed, og dette indebar således, at afgiftsfritagelsen ligeledes skulle omfatte forsorgsydelser, der præsteres af organisationer, som søger vinding, da det »at drive virksomhed« indebærer et ønske om at opnå rentabilitet [23]. I øvrigt blev det i Hoffmann-dommen [24] fastslået, at en virksomheds kommercielle karakter for så vidt angår sjette direktivs artikel 13, punkt A, ikke udelukker, at virksomheden har karakter af en virksomhed af almen interesse (præmis 38 in fine), da hensigten er at fremme de aktiviteter, der er til gavn for samfundet som helhed, uanset de økonomiske og juridiske forhold, der ligger til grund for præstationen.

32. Kort sagt udgør den omstændighed, at foretagender opererer inden for rammerne af de områder, der er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), med gevinst for øje, ikke en hindring for, at disse foretagender kan anses for at være »foreta-

20 — Litra l) indeholder bestemmelsen om, »såfremt de pågældende organisationer ikke arbejder med gevinst for øje, og deres formål enten er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder«, mens litra m) vedrører tjenesteydelser, der »præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning«.

21 — Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Sml. I, s. 2341.

22 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Sml. I, s. 4947.

23 — Generaladvokat Cosmas' ræsonnement i punkt 24 ff. i forslag til afgørelse i Gregg-sagen er af interesse for det foreliggende tilfælde.

24 — Dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Sml. I, s. 2921.

gender af almennyttig karakter«, og der er således intet principielt til hinder for, at en virksomhed som Kingscrest kan kategoriseres som værende et sådant foretagende.

D — *Medlemsstaternes skønsbeføjelse til at betegne et privat foretagende som værende af »almennyttig karakter« (tredje spørgsmål)*

33. Med sit sidste spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få klarlagt, om de nationale myndigheder har beføjelse til at skønne, om organer, der ikke er offentligretlige, kan betegnes som foretagender af almennyttig karakter. Dette spørgsmål er blevet besvaret bekræftende i Fællesskabets retspraksis i to relativt nye domme: Den første dom blev afsagt i Kügler-sagen [25], og den anden i Dornier-sagen [26]. Det ville være tilstrækkeligt at henvise til disse to afgørelser for at besvare det præjudicielle spørgsmål, der er blevet forelagt, men spørgsmålet er, om end underforstået, udformet på en sådan måde, at det fremgår, at der er tvivl om, hvorvidt denne skønsbeføjelse er blevet udøvet korrekt i forbindelse med registreringen i henhold til Care Standards Act 2000 (eller Registered Homes Act 1984 eller Children Act 1989). Der er behov for en præcisering for at fjerne denne tvivl.

34. I de ovennævnte domme tildeles medlemsstaterne ikke den fulde frihed til at udøve dette skøn, idet de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet (præmis 56 i Kügler-dommen), finder anvendelse herpå, og der kortlægges samtidig forskellige aspekter, som f.eks. den almene interesse i den berørte afgiftspligtiges virksomhed, at andre afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed, har fået en lignende anerkendelse, samt at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer (præmis 58 i Kügler-dommen og præmis 72 i Dornier-dommen).

35. Det er derfor nødvendigt at analysere betydningen af dette begreb og at udarbejde faste retningslinjer med henblik på en præcisering af rækkevidden af denne skønsbeføjelse, således at den forelæggende ret inden for en tydeligt afgrænset ramme kan afsige dom med udgangspunkt i den nationale bestemmelse, hvilket den har enekompetence til at gøre.

36. Det bemærkes indledningsvis, at skattemyndighederne ikke må udøve deres skønsbeføjelser inden for momsområdet og især inden for området for objektive afgiftsfritagelser på en sådan måde, at afgiftens neutralitet ophæves, og at det iboende krav om ligebehandling overtrædes, og myndighederne må endvidere ikke se bort fra, at det kun er tilladt at indrømme afgiftsfritagelser i særlige tilfælde. Der er således to »principielle« begrænsninger, som Domstolen alle-

25 — Dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Sml. I, s. 6833, præmis 54.
26 — Dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Sml. I, s. 12911, præmis 69.

rede har fastlagt, dels den begrænsning, der vedrører den almene interesse i virksomhedens art, dels den, der vedrører momsmæssig ligebehandling af afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed [27], og det kan således udledes, at klassificeringskriterierne skal være neutrale, abstrakte og fastlagt på forhånd.

37. Man når frem til samme konklusion, hvis man analyserer opbygningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, da medlemsstaterne, jf. nr. 1, forpligtes til at meddele afgiftsfritagelse for virksomhed med nær tilknytning til social bistand og social sikring samt til beskyttelse af børn og unge, som præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt som foretagender af »almennyttig karakter«, idet det, for så vidt angår de sidstnævnte, i nr. 2, litra a), præciseres, at medlemsstaterne kan gøre meddelelse af afgiftsfritagelser betinget af, at en eller flere af de anførte forudsætninger er opfyldt, herunder at organerne ikke må have til formål systematisk at søge vinding, at de skal være af filantropisk karakter, eller at deres priser skal være godkendte eller være lavere end markedspriserne.

38. Jeg har allerede påpeget, at denne bestemmelse ikke udgør en hindring for, at organisationer, der arbejder med gevinst for øje, kan betegnes som »foretagender af almennyttig karakter«, og det er nu på sin plads at fremhæve, at der, som Kommissionen har gjort gældende, heller ikke er nogen forpligtelse til at anerkende en erhvervsdrivende, der præsterer ydelser med tilknytning til virksomhed, der er fritaget for afgift, som værende af almennyttig karakter, da en sådan fremgangsmåde både ville medføre, at begge bestemmelser blev indholdsløse, og at undtagelsen ville blive til en hovedregel. Medlemsstaterne skal således vurdere virksomhedens type og ligeledes den organisationsstruktur, som virksomheden anvender, samt den måde, hvorpå den udmøntes [28].

39. Under disse omstændigheder synes et system som det, der er omfattet af Care Standards Act 2000, hvorefter betegnelsen »almennyttig« tildeles de forsorgsorganisationer, der er registreret hos National Care Standards Commission, og som opfylder de krav, der er fastlagt i Det Forenede Kongeriges lovgivning, og som endvidere er underkastet en konstant kontrol, som foretages af et ad hoc-organ, der kan kræve supplerende betingelser opfyldt inden for de snævre rammer, der er fastlagt i lovgivningen, at opfylde de ovennævnte krav, selv om det påhviler den forelæggende ret at foretage denne vurdering, som allerede anført i Kügler-dommen og i Dornier-dommen (i henholdsvis præmis 57 og præmis 74).

27 — Det er ikke uden grund, at det i sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 2, litra a), sidste led, bestemmes, at medlemsstaterne ikke må fremkalde konkurrencefordrejning i forbindelse med udøvelsen af deres skøn til skade for de handelsforetagender, som skal svare moms.

28 — Disse betragtninger er ikke i modstrid med afgiftsfritagelsens objektive karakter, hvorefter der fortsat vil blive taget hensyn til transaktionens art, selv om denne objektive karakter begrænses subjektivt, idet der stilles krav om, at de organer, der præsterer de afgiftsfritagne ydelser, skal opfylde visse betingelser, således at gevinsten ved afgiftsfritagelsen får virkning.

VI — Forslag til afgørelse

40. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de af VAT and Duties Tribunal stillede præjudicielle spørgsmål således:

»1) For at præcisere betydningen af udtrykket »charitable« i den engelske version af artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal man henholde sig til de øvrige sprogversioner af denne bestemmelse, idet udtrykket ikke må tillægges den betydning, som det har i national ret, hvis dette fører til uoverensstemmende fortolkninger.

2) Den omstændighed, at en erhvervsdrivende, der udøver de former for virksomhed, som i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, nr. 1, litra g) og h), er fritaget for afgift, søger vinding, er i princippet ikke til hinder for, at dette foretagende kan anerkendes som værende af »almennyttig karakter«.

3) Medlemsstaterne har med henblik på de ovennævnte bestemmelser skønsbeføjelse til at anerkende et privat foretagende som værende en organisation af »almennyttig karakter«, men de skal ved udøvelsen af denne beføjelse overholde princippet om momsens neutralitet og princippet om ligebehandling af afgiftspligtige virksomheder samt tage hensyn til aktivitetens indhold og mål, således at anerkendelsen bliver tildelt i henhold til forudbestemte, objektive og abstrakte kriterier, der er baseret på virksomhedens art, den organisationsstruktur, som virksomheden tilstræber, og den måde, hvorpå organisationsstrukturen udmøntes. Det påhviler i hvert enkelt tilfælde den nationale domstol at vurdere, i hvilken udstrækning disse begrænsninger er overholdt.«