FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 20. april 1989 *

Høje domstol.

1. Stichting Uitvoering Financiële Acties (herefter benævnt »SUFA«) er en stiftelse, som mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter for Stichting Algemene Loterij Nederlands (herefter benævnt »ALN«) regning organiserer og afholder lotterier, hvis overskud denne fordeler mellem en række sociale og kulturelle institutioner, som er tilsluttet den.

2. I henhold til den nederlandske lovgivning, der er indført for at gennemføre det sjette momsdirektiv [1], navnlig dettes artikel 13, i nederlandsk ret, skulle SUFA betale moms af udgifterne til de tjenesteydelser, der således var udført for ALN i april 1983.

3. SUFA indgav klage over denne afgiftsansættelse til Skattedirektoratet og indbragte dernæst sagen for Gerechtshof, Amsterdam, før den indgav kassationsanke til Nederlandenes Hoge Raad.

4. Det er denne ret, som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Omfatter de former for virksomhed, som skal fritages for omsætningsafgift i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i det sjette direktiv, også den af en stiftelse udøvede virksomhed, som udelukkende består i at tilrettelægge og udøve virksomhed, der er forbundet med en anden stiftelses virksomhed, mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter, såfremt den anden stiftelse som koordinerende organisation for et antal institutioner, der udøver virksomhed fritaget for afgift, eller for hvilke de ikke er afgiftspligtige, udelukkende til fordel for disse institutioner udfører tjenesteydelser som beskrevet i ovennævnte bestemmelse i det sjette direktiv?«

5. Det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), bestemmer følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelser og misbrug:

...

f) tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

for hvilken de ikke er afgiftspligtige med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning;

...«

6. Kommissionen har med rette fremhævet, at de i bestemmelsen omhandlede tjenesteydelser kun er fritaget, hvis en række betingelser er opfyldt. Det fremgår af forelæggelsesdommen og af de for Domstolen afgivne indlæg, at det ikke er bestridt, at samtlige disse betingelser er opfyldt med hensyn til tjenesteydelser, som ALN udfører for sine medlemmer. I Nederlandenes Hoge Raads præjudicielle spørgsmål antages dette i øvrigt udtrykkeligt.

7. Med hensyn til de tjenesteydelser, som SUFA udfører, fremgår det ligeledes af sagen, at de udføres mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter for en »person« (ANL), hvis virksomhed ikke er pålagt moms. De pågældende tjenesteydelser er direkte nødvendige for at udøve denne virksomhed.

8. I betragtning af disse præciseringer falder det stillede spørgsmål i to dele. Det drejer sig dels om, hvorvidt sådanne tjenesteydelser udført af en stiftelse for en anden stiftelses regning udføres af en »selvstændig gruppe af personer«, i hvilket tilfælde de skal fritages, og dels om, i benægtende fald, hvorvidt de alligevel skal fritages, fordi de udelukkende udføres for en person, som selv udgør en sådan gruppe og er fritaget for afgift for de tjenesteydelser, som den udfører for sine medlemmer.

9. I dommen af 26. marts 1987 i sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene (Sml. s. 1471), udtalte Domstolen, at

»sjette direktiv [er] karakteriseret ved sit generelle anvendelsesområde og ved den omstændighed, at alle fritagelser skal være udtrykkelige og præcise« (præmis 19).

10. Som bevis for det meget vide anvendelsesområde, der således tillægges momsen, har Domstolen dels henvist til, at det sjette direktivs artikel 2 om afgiftspligtige transaktioner ved siden af indførsel af goder nævner levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet, og dels henvist til at artikel 4, stk. 1, som afgiftspligtig person definerer enhver, der selvstændigt udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed, dvs. alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (præmisserne 6 og 7).

11. Det fremgår heraf, at fritagelserne som undtagelser fra denne generelle regel om beskatning af økonomisk virksomhed skal fortolkes indskrænkende og ikke kan gå ud over, hvad der udtrykkeligt og klart er bestemt.

12. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omhandler imidlertid udtrykkeligt kun selvstændige grupper af *personer*, der udfører tjenesteydelser for deres *medlemmer*. Dette gælder ikke en stiftelse, som udfører tjenesteydelser udelukkende for en enkelt anden stiftelse. ALN er ikke medlem af SUFA, og selv hvis den var, ville SUFA kun have et enkelt medlem. En gruppe af personer må imidlertid nødvendigvis have mindst to medlemmer, hvad enten der er tale om fysiske eller juridiske personer. SUFA kan følgelig ikke være fritaget for afgift på de tjenesteydelser, som den udfører for ALN's regning.

13. Sagsøgeren i hovedsagen har imidlertid gjort gældende, at det må forholde sig anderledes, dels fordi SUFA faktisk fortsat organiserer lotterier for de institutioners regning, der er tilsluttet ALN, og følgelig kunne gøre krav på fritagelsen, hvis ALN ikke havde været oprettet, og dels fordi SUFA's nuværende virksomhed klart ville være fritaget, hvis den blev udført af ALN.

14. Disse argumenter kan ikke lægges til grund. For det første er de begge baseret på blotte hypoteser, som modsiges af de faktiske omstændigheder: ALN eksisterer, og siden dens oprettelse har SUFA ikke længere arbejdet direkte for de sociale og kulturelle institutioner, men for ALN, og det er ALN, som alene godtgør udgifterne i forbindelse med afholdelse af et lotteri.

15. For det andet har Domstolen i dommen af 11. juli 1985 i sag 107/84 (Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655) statueret følgende:

»Selv om disse afgiftsfritagelser (fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1) ganske vist gælder for virksomhed, der forfølger bestemte formål, anfører de fleste af disse bestemmelser ligeledes de *erhvervsdrivende*, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser« (præmis 13).

Den nævnte virksomhed er følgelig kun fritaget, når den udføres af bestemte erhvervsdrivende, som for litra f)'s vedkommende skal være »selvstændige grupper af personer«.

16. SUFA kan kun anses for at være en sådan gruppe af personer, der arbejder direkte for ALN's regning, såfremt ALN må anses for blot at være en skærm mellem den og de sociale og kulturelle institutioner. Dette er imidlertid et faktisk spørgsmål, som henhører under de nationale domstoles kompetence, og det synes at være blevet afgjort således, at man har anerkendt de to enheders gensidige uafhængighed. I øvrigt udøver de to stiftelser ikke den samme virksomhed, da SUFA forbereder og afholder lotterierne, mens ALN indgiver ansøgning til myndighederne på de institutioners vegne, der er tilsluttet den, og fordeler indtægterne fra lotterierne blandt disse.

17. Af alle disse grunde samt af de yderligere grunde, som Nederlandenes regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført i deres indlæg,

og som jeg tilslutter mig, foreslår jeg, at det af Nederlandenes Hoge Raad forelagte spørgsmål besvares benægtende, og at det kendes for ret, at

»de former for virksomhed, for hvilke der skal gives fritagelse for omsætningsafgift i henhold til det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omfatter ikke virksomhed, som udøves af en stiftelse, og som udelukkende består i at organisere og præstere ydelser, der er forbundet med en anden stiftelses virksomhed, mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter, selv i det tilfælde, at denne anden stiftelse som koordinerende organisation for en række institutioner, der udøver en afgiftsfri virksomhed eller en virksomhed, for hvilken de ikke er afgiftspligtige, udelukkende til fordel for de pågældende institutioner udfører tjenesteydelser som dem, der er beskrevet i den nævnte bestemmelse i det sjette direktiv«.