FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 9. oktober 2008 [1]

1. Visse former for virksomhed af almen interesse, herunder hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, er fritaget for moms. Når personer, hvis virksomhed er fritaget, danner grupper, der skal yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, er disse tjenesteydelser også fritaget, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer, »hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter«, og såfremt der ikke vil kunne opstå konkurrencefordrejning.

2. Genstanden for denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes højesteret) er i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt sidstnævnte fritagelse omfatter tjenesteydelser præsteret til en eller flere medlemmer individuelt. Eller skal Fællesskabets momslovgivning i den henseende ledes af musketerernes motto: »en for alle og alle for en«?

1 — Originalsprog: engelsk.

Relevante retsforskrifter

3. Sagen for den nationale retsinstans vedrører tjenesteydelser leveret mellem 1994 og 1998, så den relevante fællesskabslovgivning er sjette momsdirektiv [2].

4. Direktivets artikel 13, punkt A, har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«. Stk. 1 bestemmer, for så vidt som det er relevant:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en

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, ændret ved adskillige lejligheder, herefter »sjette direktiv«). Direktivet er med virkning fra den 1.1.2007 blevet erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hvis formål er at præsentere bestemmelserne på en klar og rationel måde i en omarbejdet struktur og affattelse, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning (jf. tredje betragtning til direktivet).

korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[…]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

[…]

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

[…]« [3].

Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og det præjudicielle spørgsmål

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (herefter »Stichting«) er en stiftelse, hvis medlemmer er forskellige organer inden for sygeplejen og sygesikringen, og i visse tilfælde de individuelle medlemmer af disse organer, såsom individuelle hospitaler. Stichtings medlemmers virksomhed er momsfritaget. Stichtings eget generelle formål er at fremme kvaliteten i sygeplejen. Til dette formål leverer stiftelsen forskellige tjenesteydelser til sine medlemmer. De fleste af disse tjenesteydelser (der særligt vedrører fastsættelse og håndhævelse af erhvervsmæssige standarder for læger og sygeplejersker) leveres til hospitaler, og omkostningerne fordeles imellem dem i forhold til antallet af sengepladser. Afgifts-

3 — De samme bestemmelser findes nu, uden at de indholdsmæssigt er ændret, i artikel 131 og artikel 132, stk. 1, litra b) og f), i direktiv 2006/112.

myndighederne har anerkendt, at sådanne tjenesteydelser (som i sidste ende betales via statsbudgettet) er fritaget i henhold til de nationale bestemmelser til gennemførelse af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

6. Stichting leverer også lejlighedsvis andre tjenesteydelser til individuelle medlemmer. Eksempler omfatter tilrådighedsstillelse af et personalemedlem som ordstyrer for en arbejdsgruppe i forbindelse med et projekt om passende sygepleje for et af de tilknyttede organer og uddelegering af personale til at tale ved et kollokvium om antiviral medicin og hjertestop organiseret af et andet tilknyttet organ. Sådanne tjenesteydelser faktureres individuelt til den pågældende medlemsorganisation. I henhold til forelæggelsesafgørelsen er det ubestridt, at disse tjenesteydelser er direkte nødvendige for udøvelsen af medlemmernes fritagne aktiviteter, og at der ikke foreligger konkurrencefordrejning. Afgiftsmyndighederne er imidlertid af den opfattelse, at kriteriet om opkrævning af »hvad der […] svarer til deres andel i de fælles udgifter« ikke er opfyldt.

7. Tvisten er nu forelagt Hoge Raad, der har anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), fortolkes således, at den også omfatter tjenesteydelser fra de i denne bestemmelse omhandlede grupper til deres medlemmer, der er direkte nødvendige for leveringen af medlemmernes fritagne ydelser eller ydelser, for hvilke de ikke er afgiftspligtige, og for hvilke tjenesteydelser der ikke opkræves mere end de udgifter, der er afholdt med henblik på disse, hvis disse tjenesteydelser kun præsteres over for et eller flere medlemmer?«

8. Stichting, den nederlandske regering og Kommissionen har alle afgivet såvel skriftlige som mundtlige indlæg.

Bedømmelse

Konkurrencefordrejning

9. Den nederlandske regering stiller spørgsmål ved den forelæggende rets formodning om, at de omtvistede tjenesteydelser ikke giver anledning til konkurrencefordrejning. Den har særligt henvist til, at de nationale gennemførelsesbestemmelser,

hvori rækkevidden af fritagelsen i Nederlandenes lovgivning defineres, specifikt udelukker tilrådighedsstillelse af personel, fordi dette netop er en tjenesteydelse, der vil kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning.

10. Spørgsmålet om, hvorvidt der er nogen aktuel eller sandsynlig konkurrencefordrejning, er selvfølgelig et spørgsmål, som skal afgøres af den relevante nationale retsinstans, ligesom det er tilfældet med fortolkningen og anvendelsen af de relevante nationale gennemførelsesbestemmelser. Med hensyn til sandsynligheden for fordrejning skal det blot bemærkes, at fritagelse skal nægtes, hvis fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning [4].

11. Jeg skal imidlertid henvise til et andet forhold. Den nationale rets spørgsmål henviser til tjenesteydelser, »for hvilke der ikke opkræves mere end de udgifter, der er afholdt med henblik på disse«. Denne ordlyd kunne omfatte tjenesteydelser, der faktureres til mindre end kostprisen, i modsætning til den opkrævning af det nøjagtige beløb, der er foreskrevet i sjette direktiv [5]. Det er klart, at enhver levering af tjenesteydelser til under kostprisen i forhold til kommercielle foretagender vil have konkurrencemæssige implikationer, som den kompetente nationale ret må tage hensyn til ved vurderingen af de faktiske omstændigheder.

Streng fortolkning

12. Som den nederlandske regering og Kommissionen har anført, har Domstolen gentagne gange fastslået, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person [6].

4 — Jf. dom af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 58-65.

5 — Jeg skal bemærke, at de sprogversioner, hvori sjette direktiv blev vedtaget i 1977, alle indeholdt ordet »nøjagtigt« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), undtagen den nederlandske, som blot henviser til »kun afkræver« (»enkel terugbetaling«) i stedet for »kun afkræver […] nøjagtigt«. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er implementeret i nederlandsk ret ved artikel 11, stk. 1, litra u), i Wet op de Omzetbelasting (lov om omsætningsafgift), der også henviser til »blot afkræver« (»slechts terugbetaling«).

6 — Jf. særligt med hensyn til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, og Taksatorringen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 61.

13. Domstolen har imidlertid også fastslået, at denne retspraksis ikke tager sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede momsfritagelser næsten uanvendelige i praksis [7].

Det forelagte spørgsmål

15. Stichting og Kommissionen har gjort gældende, at Hoge Raads spørgsmål skal besvares med, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omfatter tjenesteydelser præsteret af grupper, der er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde, selv om disse tjenesteydelser kun leveres til et eller flere medlemmer, forudsat, at de andre kriterier i denne bestemmelse er opfyldt.

14. Jeg vil også påpege, at strengheden af fortolkningen — og streng fortolkning må ikke forveksles med indskrænkende fortolkning [8] — kan afpasses i forhold til arten af den pågældende fritagelse. Hospitalsbehandling og pleje er i hele samfundets interesse fritaget med henblik på at mindske omkostningerne hertil for patienterne. Begrundelsen for denne fritagelse gælder også for nødvendige støtteydelser, der for at opnå stordriftsfordele uddelegeres til enheder, som drives i fællesskab [9]. Hvis »hospitalsbehandling og pleje« i sig selv undergives en streng fortolkning, er det så passende at underlægge nødvendige støtteydelser en yderligere grad af streng fortolkning, således at løkken strammes endnu mere [10]?

16. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at bestemmelsen ikke kan omfatte tjenesteydelser, der leveres og faktureres individuelt til medlemmer. Under retsmødet uddybede den sin opfattelse, idet den argumenterede for, at den afgørende sondring er mellem tjenesteydelser leveret i fælles interesse, der er omfattet, og tjenesteydelser leveret i et medlems individuelle interesse, der ikke er omfattet.

17. Jeg er grundlæggende enig med Stichting og Kommissionen. Hvis alle andre betingelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er opfyldt, hvis tjenesteydelserne er direkte nødvendige for udøvelsen af en fritaget eller ikke-afgiftspålagt form for virksomhed, hvis der opkræves, hvad der nøjagtigt svarer til de afholdte udgifter, og hvis der ikke vil kunne

7 — Taksatorringen-dommen, præmis 62.

8 — Jf. generaladvokat Jakobs' forslag til afgørelse i sag C-267/00, dom af 21.3.2002, Zoological Society of London, Sml. I, s. 3353, punkt 17-19.

9 — Jf. generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i Taksatorringen-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 4, punkt 9 og 117-124, særligt punkt 117-119.

10 — Jf. også dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23, og punkt 20-23 i generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse og den deri nævnte retspraksis.

opstå konkurrencefordrejning — forekommer det mig, at en overdrevet bogstavelig fortolkning af udtrykkene »andel« og »fælles« vil medføre en uberettiget og kunstig begrænsning af fritagelsens anvendelsesområde.

18. Det er klart, at når en enkelt type tjenesteydelse leveres til alle medlemmerne af gruppen i hver afgiftsperiode, kan de hver afkræves deres »andel af de fælles udgifter« i udtrykkets fulde forstand. Virkeligheden i sådanne grupper er imidlertid sandsynligvis mere kompleks. Gruppen kan sagtens levere en række forskellige tjenesteydelser, nogle, som alle medlemmer behøver, mens andre kun behøves af nogle medlemmer. Medlemmernes behov vil sandsynligvis variere fra afgiftsperiode til afgiftsperiode, således at visse tjenesteydelser i en given periode vil blive leveret til alle medlemmer, andre til en række medlemmer, og endnu andre måske kun til et enkelt medlem. Omkostningerne ved at levere alle disse tjenesteydelser er dog stadig i en meget virkelig forstand fælles udgifter, der er afholdt af den gruppe, som er blevet dannet med dette formål af alle medlemmerne, og omkostningsregnskabsmetoder er fuldt ud i stand til at identificere den nøjagtige andel af disse udgifter, der skal henføres til hver individuel leveret tjenesteydelse.

19. Den nederlandske regering har i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at formålet med fritagelsen er at undgå, at tjenesteydelser leveret af en gruppe til dens medlemmer pålægges en momsbyde, når de samme tjenesteydelser ikke ville have båret en sådan byrde, hvis de havde været leveret internt af hvert individuelt medlem [11]. Sådanne tjenesteydelser ligestilles således med interne transaktioner. Den nederlandske regering har anført, at når en tjenesteydelse leveres til et enkelt medlem, svarer den til en transaktion på det åbne marked med leverandøren på armslængde fra modtageren og burde derfor ikke være omfattet af en sådan behandling.

20. Jeg er ikke overbevist af dette argument. Om en specifik tjenesteydelse leveres af en gruppe til et, til flere af eller til alle dens medlemmer, ændrer ikke forholdet mellem leverandøren og modtageren eller arten af den ordning, hvorved ressourcerne deles med henblik på at opnå stordriftsfordele.

21. Under retsmødet fokuserede den nederlandske regering mere på behovet for, at tjenesteydelser for at være omfattet af fritagelsen skal være leveret i alle gruppens medlemmers fælles interesse snarere end i et specifikt medlems individuelle interesse. Den illustrerede denne sondring ved at henvise til et skoleklagenævn, der gav alle skolerne i

11 — Jf. generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i Taksatorringen-sagen, punkt 118 og 119.

Nederlandene støtte ved afgørelse af klager. Denne tjenesteydelse leveres i alle skolernes fælles interesse, selv om nogle skoler ikke har behov for det i en given periode eller slet ikke, og tjenesteydelsen bør derfor være fritaget i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f). Hvis en skole derimod skulle modtage juridisk rådgivning f.eks. på momsområdet fra nævnets advokat, ville dette være en tjenesteydelse i skolens individuelle interesse og bør ikke være fritaget.

22. Selv om jeg tenderer mod at være enig i det resultat, som den nederlandske regering når frem til ved analysen af sit eksempel, er jeg ikke enig i den metode, regeringen anvender. Under de beskrevne omstændigheder ville momsrådgivningen ikke være berettiget til fritagelse, fordi det ikke er en tjenesteydelse, der er direkte nødvendig for at gøre skolen i stand til at udøve sin fritagne virksomhed i form af levering af uddannelse, og sandsynligvis også fordi det ikke er en af de former for tjenesteydelser, med henblik på hvilke nævnet blev oprettet. På den anden side skulle en tjenesteydelse, der er omfattet af nævnets formål, og som er direkte nødvendig for udøvelsen af den fritagne virksomhed i form af levering af uddannelse, være berettiget til fritagelse uanset antallet af skoler, der modtager tjenesteydelsen.

23. Det forekommer mig endvidere, at sondringen mellem fælles interesse og individuel interesse ikke er af nogen større relevans som et selvstændigt kriterium. Medmindre medlemmerne er forpligtet til at modtage hver eneste tjenesteydelse, som gruppen tilbyder, vil de vælge at drage fordel af de tjenesteydelser, der er i deres individuelle interesse. Den omstændighed, at sådanne tjenesteydelser står til rådighed for alle medlemmerne, vil også nødvendigvis være i deres fælles interesse — forudsat som altid, at tjenesteydelserne er »præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester«.

24. Da Hoge Raad stiller sit spørgsmål under den udtrykkelige forudsætning, at det eneste spørgsmål er, hvorvidt kriteriet om »opkrævning af hvad der svarer til deres andel af de fælles udgifter« er opfyldt, vil jeg besvare dette spørgsmål bekræftende.

Forslag til afgørelse

25. Jeg vil derfor foreslå Domstolen til besvarelse af Hoge Raads spørgsmål at fastslå følgende:

»Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omfatter tjenesteydelser fra de i denne bestemmelse omhandlede grupper til deres medlemmer, selv om disse tjenesteydelser kun præsteres over for et eller flere medlemmer, forudsat at de øvrige betingelser, der er fastsat i bestemmelsen, er opfyldt.«