# DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)
15. juni 1989 *

I sag 348/87,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

**Stichting Uitvoering Financiële Acties,** Rotterdam,

mod

**Staatssecretaris van Financiën,** Nederlandene,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),
har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden T. Koopmans, dommerne C. N. Kakouris og M. Diez de Velasco,

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: assisterende justitssekretær J. A. Pompe

efter at der er afgivet indlæg af:

— sagsøgeren i hovedsagen ved advokat J. W. Meijer, Haag,

* Processprog: nederlandsk.

— Kongeriget Nederlandenes regering ved H. J. Heinemann som befuldmægtiget,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Calleja og B. J. Drijber som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 20. april 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. april 1989,

afsagt følgende

## Dom

1 Ved dom af 4. november 1987, indgået til Domstolen den 16. november s.å., har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), herefter benævnt »sjette direktiv«.

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag anlagt af en stiftelse, Stichting Uitvoering Financiële Acties (herefter benævnt »SUFA«), mod skatte- og afgiftsmyndighederne. Tvisten vedrører en afgiftsansættelse, hvorved inspecteur der invoerrechten en accijnzen pålagde SUFA omsætningsafgift svarende til omkostningerne ved de tjenesteydelser, som SUFA udførte for en anden stiftelse, Stichting Algemene Loterij Nederland (herefter benævnt »ALN«).

3 Det fremgår af sagen, at SUFA efter aftale indgået mellem de to stiftelser skal varetage den praktiske afholdelse af de lotterier, som ALN organiserer for de sociale og kulturelle institutioners regning, der er tilsluttet den. Alle de udgifter, der

afholdes med dette formål for øje af SUFA, godtgøres af ALN, hvis virksomhed er begrænset til, efter fradrag af omkostninger, at fordele indtægterne ved lotterierne mellem de institutioner, der er tilsluttet den.

4 SUFA indbragte den anfægtede afgiftsansættelse for Gerechtshof, Haag, og gjorde gældende, at de tjenesteydelser, som den havde udført i ALN's navn, måtte være fritaget for omsætningsafgift i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne »fritager... tjenesteydelser... præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, ... 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«. Det står fast, at ALN har en sådan fritagelse.

5 Gerechtshof var imidlertid ligesom de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder af den opfattelse, at SUFA ikke har karakter af en selvstændig gruppe af personer, der udfører tjenesteydelser for sine medlemmer, men at den udfører disse tjenesteydelser for en enkelt ordregiver, i dette tilfælde ALN, som ikke er medlem af SUFA.

6 Tvisten blev dernæst indbragt for Nederlandenes Hoge Raad, som har besluttet at udsætte sagens afgørelse og at forelægge 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, som 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?«

7 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de indlæg, der er indgivet for Domstolen, henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

8 Svaret på det forelagte spørgsmål afhænger navnlig af, om den i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i sjette direktiv fastsatte fritagelse gælder for en stiftelse, der som mellemmand for en anden stiftelse, der har denne fritagelse som selvstændig gruppe af sociale og kulturelle institutioner, udfører de tjenesteydelser, der er direkte nødvendige for udøvelsen af den fritagne virksomhed.

9 Sagsøgeren i hovedsagen har foreslået et bekræftende svar herpå og fremhævet de særlige karakteristika ved fordelingen af opgaverne mellem de to stiftelser. Derimod har Nederlandenes regering og Kommissionen foreslået et benægtende svar og gjort gældende, at denne opgavefordeling på området for tilrettelæggelse af lotterier ikke kan gøre det muligt at udvide fritagelsen til en institution, der handler som mellemmand.

10 Indledningsvis bemærkes, jfr. Domstolens udtalelser i dommen af 26. marts 1987 (Kommissionen mod Nederlandene, sag 235/85, Sml. s. 1485), at det sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for merværdiafgiften, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.

11 Hvad angår den ved direktivet indførte fritagelsesordning, fremgår det af den elvte betragtning, at disse fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der, som Domstolen har præciseret i den nævnte dom af 26. marts 1987, må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles merværdiafgiftordning, som er indført ved sjette direktiv.

12 Med hensyn til rækkevidden af de således fastsatte fritagelser bemærkes, at Domstolen i dommen af 11. juli 1985 (Kommissionen mod Tyskland, sag 107/84, Sml.

s. 2655) har fastslået, at selv om disse afgiftsfritagelser ganske vist gælder for virksomheder, der forfølger bestemte formål, anfører de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser, og at ydelserne ikke er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber. I dommen har Domstolen ligeledes præciseret, at sjette direktivs artikel 13 ikke fritager alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde.

13 Det fremgår af det foregående, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.

14 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omhandler udtrykkeligt kun tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer for deres medlemmer. Det gælder ikke i en stiftelse, som udelukkende udfører tjenesteydelser for en anden stiftelse, uden at en af disse stiftelser er medlem af den anden. I betragtning af den præcise ordlyd af betingelserne for afgiftsfritagelse er enhver udvidende fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), uforenelig med bestemmelsens formål.

15 Følgelig skal det præjudicielle spørgsmål besvares således, at de former for virksomhed, som skal fritages for omsætningafgift i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, ikke omfatter 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, som udøver virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, udelukkende til fordel for disse institutioner udfører tjenesteydelser som beskrevet i ovennævnte bestemmelse i det sjette direktiv.

**Sagens omkostninger**

16 De udgifter, der er afholdt af Nederlandenes regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 4. november 1987, for ret:

**De former for virksomhed, som skal fritages for omsætningsafgift i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, omfatter ikke 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, som udøver virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, udelukkende til fordel for disse institutioner udfører tjenesteydelser som beskrevet i ovennævnte bestemmelse i det sjette direktiv.**

Koopmans Kakouris Diez de Velasco

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juni 1989.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

T. Koopmans
Formand for Fjerde Afdeling