f), om tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer tjenesteydelser, omfatter de former for virksomhed, som skal fritages i henhold til denne bestemmelse, ikke den af en stiftelse udøvet virksomhed, som udelukkende består i at tilrettelægge og udøve virksomhed, der er forbundet med en anden stiftelses virksomhed, mod godtgørelse af de faktiske 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 denne bestemmelse i sjette direktiv.

RETSMØDERAPPORT
i sag 348/87 *

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

1. Sagsøgeren i hovedsagen (herefter benævnt »SUFA«) er en stiftelse oprettet i 1961, som uden erhvervsmæssigt formål organiserer og afholder lotterier, hvis indtægter er bestemt til sociale og kulturelle institutioner i Nederlandene. Siden 1971 efter oprettelsen af Den Nederlandske Lotteristiftelse (Stichting Algemene Loterij Nederland, herefter benævnt »ALN«), som disse institutioner er tilsluttet, er de nødvendige tilladelser til at afholde lotterier for de tilsluttede institutioners regning blevet udstedt til ALN. ALN overdrager så igen SUFA tilrettelæggelsen og afholdelsen af disse lotterier. Ifølge den aftale, der er indgået mellem de to stiftelser, debiteres alle udgifter ved lotteriet ALN og godtgøres af denne.

2. Begge stiftelser ledes af en bestyrelse valgt blandt deres medlemmer uafhængigt af den anden stiftelses bestyrelse. Med undtagelse af ét medlem, som har sæde i begge bestyrelser, er der ingen fælles ledelse. Et medlem af ALN's bestyrelse deltager dog altid som observatør i SUFA's bestyrelsesmøder og vice versa. Som stiftelse har SUFA ingen egenformue og ingen bankkreditter. Den påbegyndte sin virksomhed med en startkapital, som blev stillet til dens rådighed af ALN som permanent kredit. Mens SUFA's virksomhed udelukkende består i at organisere og afholde lotterier i ALN's navn, begrænser denne sig til at fordele indtægterne, efter fradrag af udgifterne ved

* Processprog: nederlandsk.

lotterierne, mellem de sociale og kulturelle institutioner, som er tilsluttet den.

»leveringer af goder og tjenesteydelser af social og kulturel art, såfremt den erhvervsdrivende ikke arbejder med fortjeneste for øje, og denne fritagelse ikke fremkalder alvorlige konkurrencefordrejninger i forhold til de erhvervsdrivende, som arbejder med fortjeneste for øje«.

3. Tvisten i hovedsagen er opstået efter betaling på grundlag af erlæggelse, efter angivelse, af et beløb på 21 978 HFL i omsætningsafgift for udgifter til tjenesteydelser udført af SUFA for ALN i april 1983. SUFA indgav klage over det således erlagte beløb, som blev afslået af inspecteur der invoerrechten en accijnzen. I sin afgørelse gjorde inspecteur gældende, at SUFA ikke er en selvstændig gruppe af personer, der udfører tjenesteydelser for medlemmer, at den kun udfører virksomhed for en enkelt ordregiver, og at denne ordregiver, ALN, ikke er medlem af SUFA.

Lovens artikel 11, stk. 1, litra u), fastsætter afgiftsfritagelse for

»de nævnte tjenesteydelser..., der præsteres af selvstændige grupper af personer og organisationer, som udfører afgiftsfri virksomhed... til fordel for deres medlemmer, der er direkte nødvendige for at udføre de nævnte tjenesteydelser, såfremt disse grupper begrænser sig til af deres medlemmer at kræve godtgørelse af den dem påhvilende del af de i fællesskab afholdte udgifter, og såfremt denne afgiftsfritagelse ikke kan fremkalde konkurrencefordrejninger«.

4. SUFA indbragte denne afgørelse for Gerechtshof, Haag. Under sagen gjorde SUFA gældende, at den ikke kan anses for en uafhængig virksomhed, fordi den sammen med ALN udgør en afgiftsmæssig enhed. Da den således blot er en underordnet forlængelse af ALN, må den også være omfattet af de afgiftsfritagelser, der gælder for ALN. Det står fast, at ALN's virksomhed samt de tilsluttede institutioners virksomhed ikke pålægges omsætningsafgift i henhold til artikel 11, stk. 1, litra f) og litra u), i den nederlandske lov af 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting) i affattelsen af 1978.

Artikel 9, stk. 1, litra f), og stk. 2, i gennemførelsesbekendtgørelsen (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) til den nævnte lov bestemmer følgende:

»1. Ved ydelser i den i lovens artikel 11, stk. 1, litra u), forudsatte betydning forstås tjenesteydelser, som udføres til fordel for deres medlemmer af selvstændige grupper af: ... institutioner af social karakter, hvis tjenesteydelser er fritaget for afgift i henhold til lovens artikel 11, stk. 1, litra f), for så vidt som tjenesteydelserne er direkte nødvendige for at udøve denne virksomhed,

5. Denne lovs artikel 11, stk. 1, litra f), bemyndiger regeringen til at fritage

med undtagelse af tjenesteydelser, som består i lønbogholderi, driftsforvaltning og almindeligt bogholderi«.

»2. Stk. 1, finder kun anvendelse, hvis de deri nævnte selvstændige grupper begrænser sig til, for de for deres medlemmer udførte tjenesteydelser, at kræve godtgørelse af den dem påhvilende del af de i fællesskab afholdte udgifter.«

Disse bestemmelser har til formål at gennemføre det sjettes direktiv artikel 13, punkt A., stk. 1, litra f), 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«.

6. Den 7. maj 1986 frifandt Gerechtshof sagsøgte i den af SUFA anlagte sag og antog, at de to stiftelser trods deres økonomiske og strukturelle overlapning var selvstændige i forhold til hinanden, således at de ikke kunne betragtes som en afgiftsmæssig enhed. Desuden lagde Gerechtshof vægt på, at SUFA til forskel for ALN ikke selv kan betegnes som en selvstændig gruppe af personer eller organisationer, som udfører tjenesteydelser for sine medlemmer mod godtgørelse af hver enkelts andel af de fælles udgifter, da den udelukkende udfører disse tjenesteydelser for ALN og ikke for de institutioner, der er tilsluttet denne stiftelse. Af disse grunde antog Gerechtshof, at det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), ikke kunne finde anvendelse.

7. SUFA indgav kassationsanke til Nederlandenes Hoge Raad. Ved dom af 4. november 1987 forkastede Hoge Raad tre af sagsøgerens kassationsankegrunde, herunder den ankegrund, at de to stiftelser er en afgiftsmæssig enhed. Med hensyn til kassationsankegrunden vedrørende den del af Gerechtshofs dom, hvorefter SUFA's virksomhed ikke er omfattet af fritagelsen i henhold til artikel 11, stk. 1, litra u), i den nederlandske omsætningsafgiftslov, antog Hoge Raad, at definitionen af de tjenesteydelser, som er fritaget for afgift i henhold til denne bestemmelse, skal tillægges samme betydning som definitionen af de tjenesteydelser, der skal fritages i henhold til det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f). Da bedømmelsen af denne kassationsankegrund derfor afhænger af svaret på spørgsmålet, om direktivbestemmelsen også omfatter sådanne tjenesteydelser, som SUFA udfører for ALN, har Hoge Raad anmodet Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse af følgende 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 virk-

somhed, 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?«

Hoge Raads dom blev registreret på Domstolens Justitskontor den 16. november 1987.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der afgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen ved advokat J. W. Meijer, Haag, af Nederlandenes regering ved H. J. Heinemann, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Calleja og B. J. Drijber som befuldmægtigede.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse og at henvise sagen til Fjerde Afdeling.

II — Skriftlige indlæg indgivet til Domstolen

1. SUFA, som har henvist til sin vedtægtsmæssigt snævre kontraktlige og materielle forbindelse med ALN, har anført, at hvis sidstnævnte stiftelse ikke var blevet oprettet, kunne SUFA gøre krav på den pågældende fritagelse, da den organiserer lotterierne for de institutioners regning, der er tilsluttet ALN. ALN har ingen anden funktion end at være indehaver af tilladelsen til at organisere lotterierne og at fordele deres overskud mellem de institutioner, der er tilsluttet den. Desuden ville SUFA's virksomhed være fritaget, hvis den blev udført af ALN, da SUFA kun udøver virksomhed for ALN og de institutioner, der er tilsluttet denne, således at der ikke er nogen gyldig grund til at nægte SUFA fritagelse.

SUFA mener, at hvis man anvender det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), på det foreliggende tilfælde, må der rejses det spørgsmål, om SUFA kan anses for en selvstændig gruppe af institutioner, med andre ord: om de institutioner, der er tilsluttet ALN, kan anses for at være medlemmer af SUFA. Denne bestemmelse i direktivet er blevet indsat i betragtning af de mangfoldige former og strukturer, under hvilke socialt og kulturelt arbejde og aktiviteter kan udøves, med det formål at fremme dem.

SUFA har fremhævet, at det ikke kan antages, at den nævnte bestemmelse ikke finder anvendelse i et tilfælde som det foreliggende, a) hvor en stiftelse udøver virksomhed med det ene formål at organisere og afholde lotterier, som er knyttet til en anden stiftelse, b) mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter, c) mens sidstnævnte stiftelse som koordinerende organisation for en række institutioner af social og kulturel karakter, som udøver en afgiftsfri virksomhed eller en virksomhed, for hvilken de ikke er

afgiftspligtige, udelukkende for disse institutioners regning præsterer tjenesteydelser i den betydning, der forudsættes i den nævnte bestemmelse i det sjette direktiv.

SUFA har derfor foreslået, at det præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende.

2. Nederlandenes regering har anført, at der ved det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er indført en fritagelse, der på visse specifikke betingelser gælder for tjenesteydelser, som selvstændige grupper af afgiftpligtige præsterer for deres medlemmer, der forudsættes at være fritaget eller ikke-afgiftspligtige som sådanne; disse grupper kaldes i Nederlandene sædvanligvis foreningssamvirker. På denne måde virkeliggøres bestemmelsens formål, nemlig at undgå, at den virksomhed pålægges afgift, som udføres på en andens vegne af personer, der er fritaget for afgift, eller af ikke-afgiftspligtige, for så vidt som disse tjenesteydelser udføres som led i et gensidigt samarbejde, hvilken begrænsning udtrykkeligt findes i denne bestemmelse om fritagelse. En ordning om afgiftsfritagelse eller om manglende afgiftspligt, som alt efter tilfældet gjaldt for afgiftspligtige eller for ikke-afgiftspligtige isoleret set, ville ikke tjene til at opfylde dette formål. Det kan derfor antages, at den fritagelse, som den pågældende bestemmelse indeholder, så at sige har den virkning at udvide andre fritagelsers og den manglende afgiftspligts rækkevidde således, at afgiftsbyrden ikke øges, når man, som oftest af effektivitetshensyn beslutter at optræde som en sammenslutning.

Nederlandenes regering har ligeledes anført, at i betragtning af den begrænsede rækkevidde af det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og af den præcise ordlyd, navnlig begreberne »selvstændige grupper af personer« og »medlemmer« må denne bestemmelse forstås således, at fritagelsen kun gælder de tjenesteydelser, som det overlades til selvstændige grupper af personer at udføre. Følgelig omfatter fritagelsen ikke den virksomhed, der udføres af en anden afgiftspligtig som mellemmand, hvorved det er uden betydning, om denne virksomhed er givet i »underentreprise« af en sammenslutning, der er fritaget for afgift. En udvidende fortolkning af den pågældende bestemmelse ville være så meget mindre berettiget, som det indgreb ikke kan anerkendes, der ville blive gjort i omsætningsafgiftens karakter af almindelig forbrugsbeskatning, hvis man udvidede en sådan fritagelse til afgiftspligtige, som ikke har egenskab af en sammenslutning, og således i princippet til alle afgiftspligtige.

Nederlandenes regering har desuden afvist, at en stiftelse kan være en selvstændig gruppe af personer i den i det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), forudsatte betydning, alene fordi dens virksomhed kun omfatter tjenesteydelser, der udføres til fordel for en gruppe af denne type, og den herfor kun kræver godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter. Følgelig må stiftelsens virksomhed pålægges omsætningsafgift, selv om omstændighederne i et tilfælde som det foreliggende er sådanne, at man kan tale om virksomhed, som ikke udøves som led i

den økonomiske omsætning i samfundet. Ifølge Domstolens praksis vedrørende det sjette direktivs artikel 4 skal begrebet økonomisk virksomhed fortolkes bredt, således at der ved dette begreb skal forstås al virksomhed, som udføres mod vederlag.

Den nederlandske regering har følgelig foreslået, at det præjudicielle spørgsmål besvares benægtende.

3. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har indledningsvis henvist til, at det vigtigste formål med det sjette direktiv er at harmonisere fællesskabsbestemmelserne om merværdiafgift (herefter benævnt »moms«). Med hensyn til de momsfritagelser, som udtømmende er opregnet i direktivets artikel 13, punkt A, anser Kommissionen disse fritagelser for selvstændige fællesskabsretlige begreber, som ifølge Domstolens faste praksis bør fortolkes indskrænkende, da de er en undtagelse fra det almindelige princip om momstilsvar af levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages til en forbruger af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, uden henvisning til materielle eller funktionelle begreber.

Kommissionen har anført, at fritagelsen i det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er en af de opregnede fritagelsesbestemmelser, i hvilken det udtrykkeligt præciseres, hvem der kan præstere den deri definerede fritagne tjenesteydelse, navnlig »selvstændige grupper af personer«, og endvidere kun hvis de opfylder alle de øvrige betingelser for fritagelse, således at anvendelsesområdet for denne fritagelse kun kan være yderst begrænset.

Med hensyn til de særlige betingelser i det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), har Kommissionen anført, at den pågældende momsfritagelse kun gælder i et meget lille antal tilfælde, som ikke allerede er omfattet af en anden fritagelse, og dette gælder kun, hvis de kumulative betingelser, der udtrykkeligt er opregnet i bestemmelsen, er opfyldt. Kommissionen har i den forbindelse anført, at SUFA's argument er ensbetydende med den retlige prætention, dels at den må sidestilles med en organisation, hvis virksomhed er fritaget i henhold til det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), nemlig ALN, og dels at SUFA selv bør betegnes som en selvstændig gruppe af personer, uafhængigt af spørgsmålet, om ALN's virksomhed er fritaget for afgift.

Med hensyn til det første argument har Kommissionen anført, at ifølge Domstolens praksis er momsfritagelsen udelukkende forbeholdt en organisation, som selv udfører den opgave i offentlig tjeneste, som er overdraget den af staten, med udelukkelse af eventuelle mellemmænd. Den omstændighed, at det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), præcist definerer den afgiftspligtige, hvis virksomhed skal være fritaget for moms, som »selvstændige grupper af personer«, kan ikke afgive grundlag for at sidestille andre organisationer med disse grupper og således skabe »en kædefritagelse«. SUFA bør følgelig ikke sidestilles med ALN, således at den i den nævnte bestemmelse fastsatte fritagelse ikke kan gives SUFA.

Med hensyn til det andet argument mener Kommissionen, at SUFA ikke opfylder samtlige seks betingelser i det sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), da den ikke kan betegnes som en selvstændig gruppe af personer, der præsterer tjenesteydelser for sine medlemmer. Fællesskabslovgiver har med dette begreb sigtet til en sammenslutning af to eller flere personer eller organisationer, hvorved disse i fællesskab lader udføre virksomhed for deres regning. I det foreliggende tilfælde er der tale om en stiftelse, der udfører sin virksomhed udelukkende for en anden stiftelse, således at SUFA skal betale moms af de tjenesteydelser, som den udfører for ALN.

Kommissionen har derfor foreslået, at det præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Den virksomhed, for hvilken 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 udføre ydelser i tilknytning til en anden stiftelses virksomhed mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter; det forudsættes herved, 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 disse institutioner udfører tjenesteydelser af den art, som beskrives i den nævnte bestemmelse i det sjette direktiv.«

M. Diez de Velasco
Refererende dommer