

Sag C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) – fritagelser – betingelser – tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper – tjenester ydet en eller flere medlemmer af gruppen«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra f)]

Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

En begrænsning af denne bestemmelses anvendelsesområde, hvorved tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, udelukkes fra merværdiafgiftsfritagelsen, særligt inden for en kontekst, hvor medlemmernes behov er forskellige, bekræftes ikke af bestemmelsens formål, som er at indføre en momsfristagelse for at undgå, at personer, som tilbyder visse tjenesteydelser, pålægges at betale denne afgift, når de må samarbejde med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser.

I øvrigt kan nødvendigheden af at fortolke bestemmelsen strengt ikke indebære, at hvert medlem af en selvstændig gruppe gives ret til at berøve de andre medlemmer af gruppen deres adgang til merværdiafgiftsfritagelsen ved når som helst at beslutte ikke at anvende den ene eller den anden ydelse leveret af den gruppe, som medlemmet dog oprindeligt har valgt at være medlem af. Det fremgår hverken af ordlyden af eller formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), at hvert medlem af en selvstændig gruppe skulle have en sådan ret.

(jf. præmis 36, 37 og 41 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

11. december 2008 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) – fritagelser – betingelser – tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper – tjenester ydet en eller flere medlemmer af gruppen«

I sag C-407/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 10. august 2007, indgået til Domstolen den 5. september 2007, i sagen:

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Ó Caoimh, J. Klučka (refererende dommer), U. Løhmus og P. Lindh,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. september 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ved advocaat B. Zadelhoff

– den nederlandske regering ved C. Wissels, C. ten Dam og M. de Grave, som befuldmægtigede

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. van Beek og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. oktober 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (herefter »Stichting«) og Staatssecretaris van Financiën angående en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) for perioden fra den 1. januar 1994 til den 31. december 1998.

Retsforskrifter

3 Niende og ellefte betragtning til sjette direktiv har følgende ordlyd:

»Beskatningsgrundlaget bør harmoniseres, for at anvendelsen af fællesskabssatsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater.

[...]

Der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater.«

4 I sjette direktivs artikel 13 bestemmes:

»Afgiftsfritagelser i indlandet

A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. 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, unddragelse og misbrug:

[...]

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

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Stichting er en sammenslutning af sygehuse og andre organer, der er aktive inden for sundhedssektoren, herunder bl.a. Orde van Medisch Specialisten (forening af speciallæger), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (det kongelige nederlandske selskab til fremme af lægekunsten), Nationale Ziekenhuisraad (det nationale sygehusråd), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (foreningen for nederlandske sygekasser), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (kontaktorgan for sygesikringsorganisationer) og Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (den nederlandske forening for hospitalsdirektører).

6 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Stichting mod betaling til sine medlemmer, der

udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, leverer tjenesteydelser inden for sundhedssektoren, herunder tjenesteydelser med hensyn til kvalitetskrav og med hensyn til beskrivelse og understøttelse af kvalitetspolitikken inden for sundhedssektoren.

7 En del af de tjenesteydelser, som Stichting leverer til de tilsluttede hospitaler, finansieres i henhold til lov om satser inden for sundhedssektoren (Wet tarieven gezondheidszorg) af 20. november 1980 (Stb. 1980, nr. 646). Disse tjenesteydelser er momsfrataget i medfør af artikel 11, stk. 1, litra u), i lov om merværdiafgift af 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968), der gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

8 Stichting leverer også tjenesteydelser til visse af sine medlemmer, nemlig sygehuse samt andre institutioner og personer, for hvilke Stichting modtager et selvstændigt vederlag, idet modtagerne af disse tjenesteydelser faktureres individuelt.

9 Hvad angår sidstnævnte ydelser blev der over for Stichting truffet afgørelse om efteropkrævning af moms for tiden fra den 1. januar 1994 til den 31. december 1998, hvilken afgørelse efter klage blev fastholdt af afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at de nævnte ydelser ikke var momsfrataget.

10 Stichting anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Gerechtshof te Amsterdam, der ved dom af 1. juni 2004 ophævede afgørelsen og nedsatte det efteropkrævede beløb til 182 460 NLG. Gerechtshof te Amsterdam fastslog imidlertid, at Stichting for de ydelser, der er tvist om i hovedsagen, havde udstedt selvstændige fakturaer, og at de tilsvarende vederlag ikke dækkede de fælles udgifter som omhandlet i artikel 11, stk. 1, litra u), i lov om merværdiafgift af 1968. Der kunne derfor ikke indrømmes momsfrigørelse.

11 Stichting har iværksat kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden, som har bemærket, at det er ubestridt, at de ydelser, der er tvist om i hovedsagen, er direkte nødvendige for udøvelsen af gruppens medlemmers fritagne aktiviteter, og at der ikke foreligger konkurrencefordrejning.

12 Den forelæggende ret har bemærket, at selv om de ydelser, der er tvist om i hovedsagen, er tjenesteydelser i sjette direktivs forstand, og selv om Stichting for disse ydelser opkræver et vederlag, der ikke overstiger de virkelige udgifter, er spørgsmålet, om de beløb, der afkræves gruppens medlemmer, svarer til den andel af de fælles udgifter, der påhviler nævnte medlemmer som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

13 Da Hoge Raad der Nederlanden fandt, at afgørelsen af den tvist, der var indbragt for den, afhænger af en fortolkning af denne bestemmelse, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle 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 enkelt eller nogle af medlemmerne?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne

bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

Indlæg for Domstolen

15 Stichting og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har foreslået, at det forelagte spørgsmål besvares bekræftende, idet de har fremhævet, at såfremt det besvares benægtende, vil anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), blive betydeligt indskrænket.

16 De har gjort gældende, at hvis en selvstændig gruppe til en eller nogle af sine medlemmer leverer tjenesteydelser, der falder inden for rammerne af beskrivelsen af gruppens aktiviteter, kan denne ydelse være omfattet af momsfrigtagelsen som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

17 Stichting har gjort gældende, at dens mange medlemmer, der alle er aktive inden for sundhedssektoren, ikke altid har de samme behov, for så vidt som de ikke har ensartede aktiviteter, og at det er utænkeligt, at alle medlemmerne for at være omfattet af den pågældende fritagelse gør brug af alle de aktiviteter, der udøves inden for rammerne af gruppen.

18 Stichting har herved anført, at når en ydelse leveres til et enkelt af dens medlemmer, faktureres denne med et beløb svarende til de virkelige udgifter under overholdelse af bogføringsreglerne. Medlemmet faktureres sin andel af de fælles udgifter og betaler kun denne andel. Betingelserne for anvendelse af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er således opfyldt.

19 Kommissionen har anført, at det ikke kan udledes af bestemmelsens ordlyd, at hver tjenesteydelse skal komme alle en selvstændig gruppes medlemmer til gode.

20 Kommissionen har endvidere henvist til dom af 20. november 2003, Taksatorringen (sag C-1/08, Sml. I, s. 13711, præmis 60-62), samt til punkt 117 ff. i generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til den dom, for at gøre gældende, at den fortolkning, som den nederlandske regering har forfægtet, vil gøre den omtvistede fritagelse næsten uanvendelig i praksis.

21 Kommissionen har henvist til de to betingelser, som ifølge generaladvokat Mischo i det nævnte forslag til afgørelse skal være opfyldt for at opnå ret til fritagelse i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), dvs. at tjenesteyderen skal være en sammenslutning af erhvervsdrivende, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, og at den selvstændige sammenslutning ikke må virke med gevinst for øje, idet den kun må afkræve sine medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, uden overhovedet at opnå et overskud.

22 Den nederlandske regering er derimod af den opfattelse, at spørgsmålet skal besvares benægtende. Efter regeringens opfattelse er det afgørende spørgsmål i den foreliggende sag, om en tjenesteydelse leveres i alle medlemmernes fælles, kollektive, interesse eller i et enkelt medlems særlige, individuelle, interesse.

23 I sine skriftlige indlæg stiller regeringen indledningsvis spørgsmål ved, om de tjenesteydelser, der er tvist om i hovedsagen, indebærer konkurrencefordrejning, da de bl.a. omfatter ydelser, som forudsætter tilrådighedsstillelse af personale. Desuden er der en risiko for konkurrencefordrejning, hvis de opkrævede vederlag for de pågældende tjenesteydelser kun afspejler de direkte udgifter til disse ydelser. Den nederlandske regering har anført, at de udgifter,

hvortil den forelæggende ret har henvist, er de virkelige udgifter, dvs. summen af direkte og indirekte udgifter, og at de virkelige udgifter er vanskelige at fastslå. Det er derfor vanskeligt effektivt at opdele de virkelige udgifter pr. aktivitet, når Stichting leverer ydelser til et enkelt eller nogle af sine medlemmer.

24 Hvad angår fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), har den nederlandske regering gjort gældende, at fritagelserne fra princippet om momspligt skal fortolkes strengt (dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 43), og at de er selvstændige fællesskabsretlige begreber (dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 44), og at dette må gælde for de særlige betingelser, der skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser (dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 18).

25 Det fremgår af en gennemgang af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og af formålet med afgiftsfritagelsen i denne bestemmelse, at ydelser, der udelukkende leveres til visse af en selvstændig gruppes medlemmer, ikke er omfattet heraf. Den pågældende fritagelse forudsætter, at gruppens medlemmer afkræves, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, hvilket ikke kan være tilfældet for tjenesteydelser, der kun leveres til et eller visse af gruppens medlemmer.

26 Under henvisning til punkt 118-122 i generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til Taksatorringen-dommen, har den nederlandske regering anført, at formålet med fritagelsen i nævnte bestemmelse er ønsket om ikke at beskatte effektivitetsforøgelse, der opnås ved internt samarbejde mellem medlemmerne af en selvstændig gruppe. Derfor er det kun tjenesteydelser, som en selvstændig gruppe leverer kollektivt til alle sine medlemmer, der er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f). Hvis denne gruppe leverer ydelser til visse af sine medlemmer, er dette ikke en intern ydelse, men en selvstændig tjenesteydelse, som skaber et forhold af typen ordregiver-ordremodtager, som ikke er i overensstemmelse med formålet med den pågældende fritagelse.

Domstolens svar

27 Hvad for det første angår betingelserne for anvendelse af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), med hensyn til formålet med de tjenesteydelser, der leveres til den selvstændige gruppes medlemmer, samt med hensyn til risikoen for konkurrencefordrejning, bemærkes, at det inden for rammerne af samarbejdet i henhold til artikel 234 EF ikke tilkommer Domstolen, men den nationale ret at fastslå de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til sagen, og at fastslå, hvilke konsekvenser disse har for den afgørelse, som retten skal træffe (jf. bl.a. dom af 16.9.1999, sag C-435/97, WWF m.fl., Sml. I, s. 5613, præmis 32, af 23.10.2001, sag C-510/99, Tridon, Sml. I, s. 7777, præmis 28, og af 11.12.2007, sag C-291/05, Eind, Sml. I, s. 10719, præmis 18).

28 Det af den nationale ret forelagte spørgsmål skal herefter besvares ud fra den forudsætning, som retten har lagt til grund i forelæggelsesafgørelsen, nemlig at det er ubestridt, at de ydelser, der er tvist om i hovedsagen, er direkte nødvendige for udøvelsen af gruppens medlemmers fritagne aktiviteter, og at der ikke foreligger konkurrencefordrejning.

29 Det fremgår for det andet af niende og ellefte betragtning til sjette direktiv, at dette har til formål at harmonisere beskatningsgrundlaget for momsen, og at fritagelserne for denne afgift er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der, som Domstolen allerede har fastslået, må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som er indført ved dette direktiv (dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 18, og Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, præmis 10)

30 Det følger endvidere af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne 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 (dommen i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, præmis 13, Taksatorringen-dommen, præmis 36, og dom af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 16). Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (Horizon College-dommen, præmis 16). Domstolens praksis tager ikke sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede fritagelser så godt som uanvendelige i praksis (Taksatorringen-dommen, præmis 62).

31 Hvad angår sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), bemærkes, at det ikke fremgår af bestemmelsens ordlyd, at den fritagelse, der fastsættes deri, kun skal omfatte de tjenesteydelser, som de selvstændige grupper leverer til alle deres medlemmer.

32 Efter denne ordlyd har fællesskabslovgiver blot fastsat, at tjenesteydelser præsteret af de selvstændige grupper er omfattet af momsfrigtagelsen, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter.

33 Den nederlandske regering har anført, at når det i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), bestemmes, at en selvstændig gruppes medlemmer skal afkræves, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, betyder dette, at det kun er tjenesteydelser, som leveres til alle gruppens medlemmer, der kan være omfattet af momsfrigtagelsen. Begrebet »fælles udgifter« dækker over begrebet »kollektive udgifter«, hvilket henviser til tjenesteydelser, der leveres til alle gruppens medlemmer og ikke blot til et enkelt medlem heraf.

34 Herved bemærkes – som generaladvokaten har anført i punkt 18 i forslaget til afgørelse – at en selvstændig gruppes medlemmers behov kan variere fra afgiftsperiode til afgiftsperiode, således at gruppen i en given periode vil levere visse tjenesteydelser til alle medlemmer, andre til en række medlemmer, og endnu andre kun til et enkelt medlem.

35 Det er ligeledes, når en selvstændig gruppe består af mange medlemmer med forskellige behov, meget muligt, at de tjenesteydelser, som gruppen leverer til medlemmerne, ikke systematisk er de samme.

36 Den fortolkning, som den nederlandske regering har forfægtet, vil således have til virkning at begrænse anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), hvorved tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, udelukkes fra denne momsfrigtagelse, særligt inden for en kontekst, hvor medlemmernes behov er forskellige.

37 En sådan begrænsning af denne bestemmelses anvendelsesområde bekræftes ikke af bestemmelsens formål, som er at indføre en momsfrigtagelse for at undgå, at personer, som tilbyder visse tjenesteydelser, pålægges at betale denne afgift, når de må samarbejde med andre

erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser.

38 Det bemærkes, at selv når ydelser leveres til et enkelt eller nogle af en selvstændig gruppes medlemmer, er omkostningerne ved at levere disse tjenesteydelser stadig fælles udgifter, der er afholdt af den gruppe, som er blevet dannet med dette formål, idet bemærkes, at metoderne for analytisk bogføring fuldt ud gør det muligt at identificere den nøjagtige andel af den udgift, der skal henføres til hver individuelt leveret tjenesteydelse.

39 Disse ydelser vedbliver ligeledes at være leveret inden for rammerne af de formål, med henblik på hvilke en selvstændig gruppe er oprettet, og tilbydes således i overensstemmelse med gruppens formål.

40 Det forekommer således ikke muligt at fortolke sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), således, at bestemmelsen undergiver momsfrigtagelse den betingelse, at ydelserne skal være leveret til alle den pågældende selvstændige gruppes medlemmer.

41 Det bemærkes i øvrigt, at nødvendigheden af at fortolke bestemmelsen strengt ikke kan indebære, at hvert medlem af en selvstændig gruppe gives ret til at berøve de andre medlemmer af gruppen deres adgang til momsfrigtagelsen ved når som helst at beslutte ikke at anvende den ene eller den anden ydelse leveret af den gruppe, som medlemmet dog oprindeligt har valgt at være medlem af. Det fremgår hverken af ordlyden af eller formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), at hvert medlem af en selvstændig gruppe skulle have en sådan ret.

42 Ydelser, som en selvstændig gruppe leverer til sine medlemmer i løbet af forskellige afgiftsperioder eller leverer til et enkelt eller visse af sine medlemmer ind for samme afgiftsperiode, skal kunne være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse.

43 Det fremgår af det ovenfor anførte, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

Sagens omkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

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, skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.