

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

G. PITRUZZELLA

fremsat den 11. juli 2019(1)

Sag C-400/18

Infohos

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien))

»Præjudiciel forelæggelse – moms – fritagelser – selvstændige grupper af personer – tjenesteydelser leveret til medlemmer og ikke-medlemmer«

1. Mister en selvstændig gruppe af personer, der består af flere forskellige offentlige socialcentre, til hvilke gruppen leverer almenyttige tjenester, sin status som person, der er fritaget for moms med hensyn til de aktiviteter, som udføres til dens medlemmer, hvis gruppen beslutter at levere tjenesteydelser også til tredjemand?

2. Med sit præjudicielle spørgsmål anmoder den belgiske nationale ret Domstolen om nærmere bestemt at afklare, om en national bestemmelse, hvorefter selvstændige grupper af personer, der består af offentlige socialcentre, kun er fritaget for moms, såfremt de alene leverer tjenesteydelser til deres medlemmer, er forenelig med EU-retten.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Artikel 13 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) bestemmer følgende vedrørende 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.«

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), svarer til artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3), som har ophævet og erstattet direktiv 77/388. Selv om sjette direktiv er blevet ophævet, finder det anvendelse i den foreliggende situation, fordi de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted, inden det nye direktiv trådte i kraft.

B. Belgisk ret

5. Artikel 44, stk. 2, nr. 1a, i Btw-wetboek (momslovbogen), i den affattelse, der finder anvendelse i den foreliggende sag, bestemmer, at følgende er fritaget for afgift:

»tjenesteydelser leveret til deres medlemmer af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift i henhold til denne artikel, eller for hvilken de ikke er momspligtige, hvis disse tjenesteydelser er direkte nødvendige for udøvelsen af denne virksomhed, og disse grupper forpligter sig til kun at afkræve deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning; kongen regulerer betingelserne for anvendelse af denne fritagelse«.

6. Artikel 2 i Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (kongelig bekendtgørelse nr. 43 af 5.7.1991 om fritagelse for merværdiafgift af selvstændige grupper af personers levering af tjenesteydelser til deres medlemmer) (Belgische Staatsblad af 6.8.1991) foreskriver:

»Tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer i henhold til artikel 1 til deres medlemmer er fritaget for afgift på følgende betingelser:

1. Gruppens virksomhed består kun i levering af tjenesteydelser direkte til dens medlemmer for deres regning, og alle medlemmernes virksomhed er fritaget for afgift i henhold til lovens artikel 44, eller der er tale om en virksomhed, for hvilken de ikke er afgiftspligtige.«

II. Faktiske omstændigheder, hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7. Infohos, appellant i hovedsagen, er en gruppe for informationsteknologi til hospitaler, der er stiftet af forskellige offentlige socialcentre (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn, herefter »OCMW«) (4). Infohos leverer informationsteknologiske tjenester for hospitaler til disse OCMW samt tjenesteydelser til både dens medlemmer og ikke-medlemmer. Den 5. september 2000 indgik Infohos en aftale med NV IHC-Group med henblik på fælles udvikling, på bestilling af Infohos, af nye eller mere moderne softwareløsninger til de hospitaler, der er medlemmer af appellant.

8. Infohos lod sig ikke momsregistrere, da gruppen var af den opfattelse, at den ikke kunne kvalificeres som afgiftspligtig i henhold til momslovbogens artikel 6 (5), og at den under alle omstændigheder var fritaget for moms på grundlag af samme lovs artikel 44, stk. 2, nr. 1a.
9. Efter en kontrol udtalte afgiftsmyndighederne den 20. april 2005, at der skulle svares moms af de gensidige tjenesteydelser mellem Infohos og NV IHC-Group (i egenskab af ikke-medlem af gruppen). Endvidere medførte gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner for ikke-medlemmer ifølge afgiftsmyndighederne, at der også skulle svares moms af transaktioner for Infohos' medlemmer. Således kunne Infohos ikke længere omfattes af afgiftsfritagelse i henhold til momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, for tjenesteydelser leveret til dens medlemmer.
10. De konstaterede overtrædelser blev nedfældet af afgiftsmyndighederne i et referat af 13. december 2005, på grundlag af hvilket der blev udstedt et betalingspåkrav, som blev erklæret eksigibelt.
11. Infohos anlagde den 22. maj 2007 sag ved Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (retten i første instans i Brugge, Belgien) med påstand om, at retten skulle træffe afgørelse om udsættelse af fuldbyrdelsen samt erklære, at de krævede summer ikke skulle betales; subsidiært nedlagde Infohos påstand om, at de idømte sanktioner skulle ophæves eller i det mindste væsentligt reduceres, at alle summer opkrævet på grundlag af betalingspåkravet skulle tilbagebetales, med tillæg af morarenter, og at den indstævnte skulle tilpligtes at dække sagsomkostningerne.
12. Ved dom af 23. februar 2009 bestemte den ovennævnte ret bl.a., at betingelserne for fritagelse i henhold til momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, ikke var opfyldt, og at appellantens skulle svare moms af alle sine tjenesteydelser, dvs. både til dens medlemmer og ikke-medlemmer.
13. Infohos iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse ved Hof van Beroep te Gent (appeldomstolen i Gent, Belgien), der ved dom af 21. september 2010 fastslog, at Infohos ikke kunne påberåbe sig fritagelse i henhold til momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, fordi gruppen også leverede tjenesteydelser til ikke-medlemmer, og fritagelsen ville derved kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Den sidstnævnte ret erklærede imidlertid, at Infohos, som afgiftspligtig med blandede aktiviteter, kunne fremsætte et krav om tilbagebetaling af et beløb på 117 781,03 EUR fra den belgiske stat.
14. Den 5. juli 2012 iværksatte afgiftsmyndighederne kassationsanke ved Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien). Ved dom af 31. oktober 2014 annullerede Hof van Cassatie (kassationsdomstol) afgørelsen fra Hof van Beroep te Gent (appeldomstolen i Gent, Belgien) på grund af det selvmodsigende i, at Infohos på den ene side ikke kan påberåbe sig momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, fordi Infohos leverer tjenesteydelser ikke alene til sine medlemmer, men også til ikke-medlemmer, hvilket indebærer, at gruppen får status som fuldt afgiftspligtig, men på den anden side kan påberåbe sig status som afgiftspligtig med blandede aktiviteter i henhold til momslovbogens artikel 46, således at Infohos kan omfattes af fritagelsen med hensyn til tjenesteydelser, der leveres til dens medlemmer, proportionalt med tjenesteydelser, der leveres til ikke-medlemmer, idet retten til fradrag begrænses til afgiftspligtige tjenesteydelser, der leveres til ikke-medlemmer.
15. Hof van Cassatie (kassationsdomstol) henviste sagen til Hof van Beroep Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen, Belgien). Ved dom af 20. september 2016 fastslog den sidstnævnte ret, at tilladelse til salg mod vederlag af softwareløsninger, som tilhører enten appellantens alene eller NV IHC-Group sammen med appellantens, er omfattet af momslovbogens artikel 18, stk. 1, andet afsnit, nr. 7, og således må betragtes som en afgiftspligtig tjenesteydelse. Videre udtalte den nævnte ret, at appellantens i hovedsagen – da den ikke begrænser sig til at levere

tjenesteydelser til sine medlemmer, men også via NV IHC-Group, som den har indgået en aftale med, sælger softwareløsninger, som den har udviklet eller ladet udvikle, til ikke-medlemmer – ikke har krav på den i momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, omhandlede fritagelse for nogen aktivitet.

16. Infohos har herefter iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse ved Hof van Cassatie (kassationsdomstol) og gjort gældende, at den i artikel 2, nr. 1, i den kongelige bekendtgørelse fastsatte betingelse for den omhandlede fritagelse, ifølge hvilken en selvstændig gruppe af personer (herefter »selvstændig gruppe«) (6) kun må levere tjenesteydelser til sine medlemmer, ikke findes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), således at den nationale bestemmelse ikke er forenelig med EU-retten.

17. Den forelæggende ret, Hof van Cassatie (kassationsdomstol), har tilføjet, at ifølge Hof van Beroep Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen) udelukker en streng fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) – og især af betingelsen i den nævnte bestemmelse, hvorefter selvstændige grupper kun må afkræve deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter – at grupperne også må levere de omhandlede tjenesteydelser til ikke-medlemmer. Da appellant i det foreliggende tilfælde ikke alene leverede tjenesteydelser til sine medlemmer, men også leverede marketingsoftware til tredjemand, kunne appellant ikke gøre krav på fritagelse for nogen aktivitet.

18. Den ovenstående tvist kan ifølge den nationale ret kun bilægges ved hjælp af en fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

19. Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien) har derfor udsat sagen og forelagt følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, nu artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, fortolkes således, at denne bestemmelse tillader medlemsstaterne at knytte en eksklusivitetsbetingelse til den heri omhandlede fritagelse, hvorved en selvstændig forening, der ligeledes leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, bliver fuldt momspligtig også af tjenesteydelser til medlemmer?«

III. Retlig bedømmelse

20. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er til hinder for en bestemmelse såsom den belgiske, hvorefter selvstændige grupper kun er fritaget for moms, såfremt de leverer tjenesteydelser alene til deres medlemmer.

21. Hvis en sådan national bestemmelse derimod anses for at være forenelig med EU-retten, bliver en selvstændig gruppe, der leverer tjenesteydelser også til ikke-medlemmer, en momspligtig person også af tjenesteydelser til sine medlemmer.

22. Kvalificeringen af appellant i hovedsagen som selvstændig gruppe og den omstændighed, at dens aktivitet – i det mindste hvad angår den del, der er rettet mod dens medlemmer – opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og således de grundlæggende betingelser, hvorefter leverede tjenesteydelser er fritaget for moms, er ikke genstand for specifik indsigelse, og skal derfor opfattes som ubestridte i den foreliggende sag. Det tilkommer under alle omstændigheder den nationale ret konkret at efterprøve, om betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er opfyldt (7).

23. Jeg vil i øvrigt tilføje, at det også tilkommer den nationale ret at vurdere, om levering af

tjenesteydelser til ikke-medlemmer er forenelig med den selvstændige gruppes formål. Hvis aktiviteten udført til ikke-medlemmer faktisk ligger uden for den selvstændige gruppes formål, skal de relaterede konsekvenser vurderes i henhold til national lovgivning.

24. Procesdeltagerne har i det væsentlige fremført to synspunkter som en løsning på det præjudicielle spørgsmål.

25. Et første synspunkt, som er blevet fremsat af Kommissionen og appellantens i hovedsagen, taler for, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende, dvs. at en bestemmelse som den belgiske, hvorefter momsfrigørelse er betinget af, at gruppen alene leverer tjenesteydelser til dens medlemmer, strider mod EU-retten.

26. Dette synspunkt er især baseret på den antagelse, at såfremt selvstændige grupper, der også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, udelukkes fra frigørelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), anlægges der en for streng fortolkning af bestemmelsen med den konsekvens, at anvendelsen af frigørelsen bliver vanskelig, hvis ikke umulig.

27. I denne sammenhæng er det blevet præciseret, at en selvstændig gruppes levering af tjenesteydelser til tredjemand faktisk kun er tilladt, såfremt transaktionen beskattes normalt (medmindre de pågældende tjenesteydelser er fritaget af en anden grund) i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 2, der definerer dets anvendelsesområde.

28. Muligheden for at levere tjenesteydelser til ikke-medlemmer af gruppen kan således ifølge dette synspunkt ikke hindres af en yderligere eksklusivitetsbetingelse, som ikke fremgår af bestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

29. Ifølge et andet synspunkt, som er blevet anført af den belgiske og den portugisiske regering, skal det præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, dvs. at en bestemmelse som den belgiske, hvorefter momsfrigørelse er betinget af, at gruppen alene leverer tjenesteydelser til sine medlemmer, er forenelig med EU-retten.

30. Den nødvendige eksklusivitet følger af bestemmelsen i sig selv, der bl.a. fastsætter, at frigørelsen kun må indrømmes, under forudsætning af at den ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning, hvilket derimod finder sted, såfremt tjenesteydelser tilbydes tredjemand, eftersom en selvstændig gruppe først og fremmest stiftes med det formål at levere tjenesteydelser til dens medlemmer.

31. Eksklusivitetsbetingelsen sigter endvidere mod at sikre en korrekt gennemførelse af princippet om afgiftsneutralitet.

32. Efter min opfattelse er det første synspunkt mest overbevisende, med de præciseringer, som jeg vil anføre i det følgende.

33. Det er nødvendigt for det første at vurdere, om indførelsen af en sådan eksklusivitetsbetingelse er forenelig med en ordret, systematisk og teleologisk fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) (8), og for det andet at fastlægge medlemsstaternes skønsmargen i forbindelse med indførelsen heraf.

A. Fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i relation til formålene med direktivet og fritagelsernes funktion

34. Det fremgår på ingen måde af bestemmelsens ordlyd, at tjenesteydelser kun må leveres til egne medlemmer.

35. Det følger af Domstolens faste praksis, at momsfritagelserne – der som forklaret nedenfor i punkt 41 udgør selvstændige EU-retlige begreber – 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.

36. Denne strenge fortolkning fra medlemsstatens side i forbindelse med gennemførelse af direktivet må imidlertid ikke nå til et punkt, hvor anvendelsen af fritagelsesordningen vanskeliggøres i et sådant omfang, at fritagelserne fratages deres virkning som selvstændige udtryk(9).

37. Det er derfor nødvendigt at tage højde for rationalet med bestemmelsen.

38. Sjette momsdirektiv (10) sigter mod at harmonisere de nationale lovgivninger for at opnå et fælles merværdiafgiftssystem og herved et ensartet beregningsgrundlag.

39. Dette formål præciseres således i niende betragtning: »[B]eskatningsgrundlaget bør harmoniseres, for at anvendelsen af fællesskabssatsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater« (11).

40. Det fremgår desuden af 11. betragtning til sjette direktiv, at »der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«.

41. Heraf følger, som Domstolen allerede har haft lejlighed til at bemærke, at formålet om sammenlignelig opkrævning af Unionens egne indtægter i samtlige medlemsstater ikke kan opnås på anden måde end ved en ensartet fortolkning og anvendelse af fritagelserne, hvilket forudsætter, at der udarbejdes et EU-retligt begreb for disse fritagelser (12).

42. Nærmere bestemt fastsættes momsfrigatelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), for visse selvstændige grupper, der baserer sig på et system for egen-handling, dvs. en gruppe, der yder sine medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester (idet der skal være tale om en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige), og som kun afkræver sine medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter.

43. Formålet med en sådan fritagelse er nemlig at »indføre en momsfrigatelse 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« (13), samt at »momsfrigatelse visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms« (14).

44. Det fremgår af de indlæg, der er indgivet til sagsakterne, at Kommissionen, i mangel af Domstolens fortolkning af fritagelsesbestemmelsen, i forskellige working papers om moms har præciseret, at hverken fritagelsens særlige art eller den omstændighed, at fritagelsen skal fortolkes restriktivt, kan begrunde et forbud mod, at de af fritagelsen omfattede personer også udfører aktiviteter til tredjemand (forudsat at disse aktiviteter beskattes) (15).

45. Som Kommissionen også har klargjort i officielle dokumenter, fremgår det med andre ord ikke af formålet med den omhandlede bestemmelse og med de fastsatte fritagelser, at der skal indføres en eksklusivitetsbetingelse, hvorefter selvstændige grupper kun må levere

tjenesteydelser til deres medlemmer.

46. I relation til vurderingen af, om en bestemmelse som den belgiske er forenelig med formålet med fritagelsen, synes den omhandlede bestemmelse, henset til sin strenge karakter, at være uforholdsmæssig i forhold til sit formål.

47. Domstolen har i flere tilfælde erindret om, at i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, der hører til EU-rettens almindelige retsgrundsætninger, skal de midler, der bringes i anvendelse til gennemførelse af sjette direktiv, være egnede til at realisere de formål, der tilsigtes med dette direktiv, og de må ikke gå videre end nødvendigt for at nå disse formål (16).

48. Den omstændighed, at en gruppe mister fritagelse også for transaktioner for sine medlemmer, risikerer imidlertid at bevirke, at den EU-retlige bestemmelse mister sin balance og får en »karakter af sanktion«, som afviger fra direktivets ånd.

49. For så vidt angår anvendelsen af fritagelsen er det efter min opfattelse mere korrekt at tage udgangspunkt i den virksomhed, som en person udøver, end i personens karakter.

50. Dette indebærer, at den omhandlede fritagelse kun skal indrømmes for tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, men ikke samtidigt, at selvstændige grupper kun må levere tjenesteydelser til deres medlemmer. I denne sammenhæng har Domstolen allerede fastslået, at de tjenesteydelser, som selvstændige foreninger 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 (17).

51. Det er den virksomhed, som udføres til gavn for egne medlemmer med de ved den EU-retlige bestemmelse beskyttede formål, der skal beskyttes og således fritages, og ikke personens karakter, idet personen kun ville være fritaget, hvis den alene leverede tjenesteydelser til sine medlemmer. Dette forudsætter naturligvis, at den nationale ret fastlægger, at den person, som anmoder om fritagelse, opfylder de i sjette direktiv fastsatte betingelser (18).

B. Medlemsstaternes skønsmargen

52. Artikel 13, punkt A, stk. 1, foreskriver, at medlemsstaterne fastsætter betingelserne »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«.

53. Litra f) tilføjer, at fritagelsen skal være af en sådan karakter, at den ikke »vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning«.

54. Medlemsstaternes skønsmargen i forbindelse med fastsættelse af betingelserne for anvendelse af fritagelsen på en person må ikke nå til et punkt, hvor fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der følger af direktivet, berøres (19).

55. En medlemsstat må således ikke indføre bestemmelser, som fratager fritagelsen dens indhold eller gør det vanskeligere eller umuligt at anvende den (20).

56. En sådan situation kan foreligge, hvis medlemsstaten i forbindelse med gennemførelse af direktivet indfører strenge bestemmelser af generel art såsom de i artikel 2 i den belgiske kongelige bekendtgørelse fastsatte, der begrænser anvendelsesområdet for fritagelsen.

57. Vendingen »for at sikre en korrekt og enkel anvendelse« af de fastsatte fritagelser sigter efter min opfattelse dels mod, at medlemsstaterne indfører nationale ordninger, der ikke gør det for vanskeligt for de økonomiske aktører at anvende fritagelserne, dels eventuelt mod at

kontrolforanstaltningerne rationaliseres.

58. Vendingen må med sikkerhed ikke opfattes således, som det tilsyneladende er tilfældet i visse af parternes argumenter, at den alene sigter mod at forenkle de kompetente myndigheders kontroller.

59. Det fremgår endvidere ikke af sagsakterne, hvilke overdrevent store vanskeligheder de nationale myndigheder ville møde i forbindelse med anvendelsen af de i direktivet fastsatte fritagelser såvel som i forbindelse med kontrollen af, at de anvendes korrekt (21).

60. Det tilkommer den nationale ret at fastlægge, at de af fritagelserne omfattede personer fører detaljerede og særskilte regnskaber, således at de kompetente myndigheder kan foretage de nødvendige kontroller.

61. Den ovennævnte vending kan imidlertid ikke begrunde indførelsen af en streng eksklusivitetsbetingelse, fordi en sådan betingelse som anført ville afvige fra ordlyden af og formålet med den EU-retlige bestemmelse.

62. Dette kan også gøre sig gældende med hensyn til den anden del af ovenstående bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne »med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«.

63. Heller ikke den sidstnævnte del af bestemmelsen kan begrunde indførelsen af en yderligere eksklusivitetsbetingelse, som ikke findes i direktivet, navnlig at tjenesteydelser kun må leveres til egne medlemmer.

64. Den eventuelle levering af tjenesteydelser til tredjemand kan ikke anses for at være en måde, der fremmer svig, unddragelse og misbrug, såfremt den pågældende levering på behørig vis registreres særskilt i gruppens regnskaber og beskattes.

65. Afslutningsvis kan analysen blive mere kompleks med hensyn til risikoen for konkurrencefordrejning, men den fører efter min opfattelse til den samme konklusion vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt selvstændige grupper må levere tjenesteydelser også til tredjemand eller ej.

66. Domstolen har haft lejlighed til at fastslå, at »indrømmelse af momsfrigtagelse skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning« (22).

67. Som generaladvokat Kokott allerede har fremhævet, kan eksistensen af konkurrencefordrejning ikke afgøres abstrakt på forhånd for bestemte brancher. Således giver sjette direktiv ikke den nationale lovgiver nogen skønsmargen hvad angår indførelsen af en abstrakt bestemmelse, der ikke konkret tager højde for, om konkurrencen forrejses (23).

68. Som det tilsyneladende fremgår af sagsakterne, hvor den belgiske regering hævder, at den væsentligste begrundelse for indførelse af eksklusivitetsbetingelsen er risikoen for konkurrencefordrejning, forudsætter en bestemmelse såsom den belgiske imidlertid – i en generel og streng ordlyd, som ikke tildeler retterne nogen vurderingsmargen – at levering af tjenesteydelser til tredjemand fordrejer konkurrencen på det pågældende marked.

69. Domstolen har allerede fastslået, at med henblik på at fastlægge, om anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 på et bestemt erhverv kan skabe konkurrenceforvridning, står det ganske vist den nationale lovgiver frit for at indføre regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve. Betingelserne kan imidlertid ikke vedrøre

fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der følger af direktivet, idet Domstolen har præciseret, at den i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 fastsatte betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, ikke gør det muligt generelt for en medlemsstat at begrænse anvendelsesområdet for denne fritagelse (24).

70. Fritagelsen kan fremkalde konkurrencefordrejning, såfremt hovedparten af tjenesteydelserne leveres til ikke-medlemmer, og hvis disse tjenesteydelser også er momsfrigtaget.

71. Ingen af disse to situationer kan opstå i min foreslåede fortolkning, og også på dette punkt kan det derfor lægges til grund, at argumenterne for nødvendigheden af en eksklusivitetsbetingelse ikke er overbevisende, især i mangel af konkrete elementer til støtte herfor.

C. Begrænsning af selvstændige gruppers mulighed for at levere tjenesteydelser til tredjemand

72. Som Kommissionen også har mindet om i sine skriftlige indlæg, kan de i den omhandlede artikel fastsatte betingelser for at omfattes af fritagelsen sammenfattes som følger: De fritagne tjenesteydelser leveres af en selvstændig gruppe af personer; denne gruppe udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken den ikke er afgiftspligtig; formålet er at yde egne medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester; grupperne afkræver kun deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter.

73. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om samtlige disse betingelser er opfyldt.

74. Det skal imidlertid fremhæves, at yderligere betingelser inden for rammerne af den hidtil foreslåede teleologiske og systematiske fortolkning skal fastsættes med henblik på at indrømme momsfrigtagelse for tjenesteydelser, der leveres til egne medlemmer, såfremt en person også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer (hvoraf der skal svares moms).

75. For det første skal tjenesteydelser leveret til egne medlemmer kvantitativt udgøre den overvejende del sammenlignet med tjenesteydelser leveret til tredjemand, således at de sidstnævnte kun skal have karakter af en tilbageblivende del i forhold til gruppens samlede virksomhed (25).

76. Formålet med dette er at undgå, at gruppernes funktion påvirkes således, at der foreligger anvendelser, som omgår bestemmelserne og dermed kan fordreje konkurrencen.

77. Med henblik på at undgå, at den nævnte funktion påvirkes, skal den af fritagelsen omfattede person for det andet bevise, at den til tredjemand udøvede virksomhed udgør et middel til at opnå tekniske effektivitetsforbedringer, som i fremtiden også personens medlemmer kan drage fordel af.

78. Det tilkommer den nationale ret at foretage begge ovennævnte prøvelser og i denne forbindelse at anvende de ovenfor beskrevne fortolkningskriterier for at fastlægge, om en person, der leverer tjenesteydelser til både sine medlemmer og tredjemand, kan omfattes af fritagelsen.

79. På grundlag af disse præciseringer, som er nødvendige for at sikre, at den nationale bestemmelse er forenelig med direktivets formål og med fritagelserne, synes risikoen for konkurrencefordrejning at være endnu lavere, idet fritagelsernes funktion derimod fremhæves, dvs. at kompensere for en konkurrenceulempe i forhold til den, der lader disse tjenesteydelser (gruppens) udføre ved egne medarbejdere eller inden for rammerne af en momsgruppe (26).

IV. Forslag til afgørelse

80. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien) har forelagt, på følgende måde:

»Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, nu artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke tillader medlemsstaterne at knytte en eksklusivitetsbetingelse til den heri omhandlede fritagelse, hvorved en selvstændig gruppe, der ligeledes leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, bliver fuldt momspligtig også af tjenesteydelser til dens medlemmer.

Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om de i den ovennævnte bestemmelse fastsatte betingelser for at omfattes af fritagelsen er opfyldt, og endvidere i tilfælde af tjenesteydelser, som også leveres til ikke-medlemmer, at fastlægge, at disse, med henblik på ikke at underminere formålet med fritagelsen, ikke kvantitativt udgør den overvejende del sammenlignet med tjenesteydelser ydet til egne medlemmer, samt at de er begrundede i behovet for effektivitetsforbedringer, som i fremtiden også egne medlemmer kan drage fordel af.«

1 – Originalsprog: italiensk.

2 EFT 1977, L 145, s. 1.

3 EFT 2006, L 347, s. 1.

4 Det fremgår af sagsakterne, at gruppen Infohos blev stiftet den 21.2.1986 af OCMW i Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende og Ronse som en offentlig enhed. Stiftelsesoverenskomstens artikel 3 definerer gruppens formål, dvs. at sikre, analysere, organisere og håndtere informationssystemer til støtte for organisationen af de hospitaler, som tilhører gruppens medlemmer, samt til støtte for de af medlemmerne udøvede hertil tilknyttede aktiviteter.

5 Ifølge denne artikel betragtes offentlige institutioner ikke som afgiftspligtige med hensyn til aktiviteter eller virksomheder, som de udfører i egenskab af offentlige myndigheder, end ikke når de modtager gebyrer, afgifter, andele eller vederlag for disse aktiviteter eller virksomheder.

6 Ved selvstændige grupper af personer forstås grupper af personer eller virksomheder, der selvstændigt leverer varer eller tjenesteydelser til deres medlemmer.

7 Jf. i denne retning dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 27.

8 Hvad angår fortolkningen af den samme bestemmelse henvises til dom af 21.9.2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, hvorefter der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse imidlertid ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af.

9 Jf. i denne retning, vedrørende fortolkningen af den samme bestemmelse, dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen fastslog, at en streng fortolkning ganske vist er nødvendig, men at dette ikke indebærer, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelserne, skal fortolkes på en sådan måde, at disse fritagelser fratages deres virkning, eller gøres så godt som uanvendelige i praksis.

10 På tilsvarende måde som nu gældende direktiv 2006/112.

11 Niende betragtning til sjette direktiv.

12 Jf. om emnet dom af 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, præmis 11), og af 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, præmis 26).

13 Dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37), og af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 56).

14 Dom af 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis), og af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 47 og 48 samt den deri nævnte retspraksis) vedrørende formålet med artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112.

15 Det fremgår af sagsakterne, at Momsudvalget har udtalt sig om dette aspekt hvad angår artikel 132, stk. 1, litra f), men Kommissionen finder, at den omhandlede fortolkning skal udvides til at omfatte tidligere gældende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), da de to artikler har identisk indhold; vedrørende artikel 398 i direktiv 2006/112/EF henvises til working paper nr. 654 af 3.3.2010, punkt 3.4, a).

16 Dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 25), og analogt dom af 26.4.2012, Kommissionen mod Nederlandene (C-508/10, EU:C:2012:243, præmis 75).

17 Dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 43).

18 Dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 27).

19 Jf. i denne sammenhæng dom af 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

20 Jf. i denne forbindelse også dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

21 Jf. i denne sammenhæng artikel 398 i direktiv 2006/112/EF, working paper nr. 654 af 3.3.2010, punkt 3.4, a), hvor det anføres, at der kan opstå yderligere byrder og praktiske vanskeligheder for myndigheden, men at disse ikke adskiller sig fra de vanskeligheder, der opstår i mange andre situationer, hvor det er nødvendigt at bestemme forholdet mellem afgiftsbelagte og afgiftsfritagne ydelser. Kommissionen har endvidere fremhævet, at en sådan analyse er blevet medtaget og videreudviklet i det working paper, som er vedlagt grønbogen om momssystemets fremtid (SEK(2010) 1455 endelig af 1.12.2010), og Momsudvalgets efterfølgende arbejder (artikel

398 i direktiv 2006/112/EF, working paper nr. 856 af 6.5.2015, punkt 3.1.10).

22 Dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 64), samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 68).

23 Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 22).

24 Dom af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis samt præmis 67).

25 Det fremgår af sagsakterne, som følge af en anmodning om afklaring fra Kommissionen til den belgiske regering, at en ny fritagelsesordning for selvstændige grupper trådte i kraft i Belgien den 1.7.2016. Nærmere bestemt foreskriver momslovbogens nye artikel 44, stk. 2a, at hvis en selvstændig gruppe leverer tjenesteydelser også til ikke-medlemmer, omfatter fritagelsen tjenesteydelser ydet til egne medlemmer, forudsat at disse transaktioner udgør den overvejende del af den selvstændige gruppes virksomhed.

26 Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 67).