

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

GIOVANNI PITRUZZELLA

föredraget den 11 juli 2019(1)

Mål C-400/18

Infohos

mot

Belgische Staat

(begäran om förhandsavgörande från Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen, Belgien))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Undantag – Fristående grupper av personer – Tjänster som tillhandahålls medlemmar och icke-medlemmar”

1. Förlorar en fristående grupp av personer bestående av flera olika socialvårdsinrättningar, till vilka gruppen tillhandahåller allmännyttiga tjänster, sin status som person som är undantagen från mervärdesskatteplikt med avseende på de verksamheter som bedrivs åt medlemmar, om gruppen beslutar sig för att även tillhandahålla tjänster till icke-medlemmar?

2. Genom sin tolkningsfråga önskar den belgiska nationella domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida en nationell bestämmelse enligt vilken fristående grupper av personer bestående av socialvårdsinrättningar är undantagna från mervärdesskatt förutsatt att de enbart tillhandahåller tjänster till medlemmar är förenlig med unionsrätten.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. I artikel 13 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(2) stadgas följande i fråga om undantag inom landets territorium:

”A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt,

skatteundandragande eller missbruk:

...

f) Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

4. Artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet motsvarar artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(3), som har upphävt och ersatt direktiv 77/388. Trots att sjätte direktivet har upphävts är det tillämpligt på förevarande fall, eftersom de faktiska omständigheterna i det nationella målet ägde rum innan det nya direktivet trädde i kraft.

B. Belgisk rätt

5. Enligt artikel 44.2.I bis i Btw-wetboek (belgiska lagen om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, är följande undantagna från mervärdesskatteplikt:

”Tjänster som tillhandahålls medlemmar av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från mervärdesskatteplikt med stöd av denna artikel eller som inte är beskattningsbara, om dessa tjänster är direkt nödvändiga för deras verksamhet och grupperna endast förbinder sig att begära ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen; konungen reglerar villkoren för tillämpning av detta undantag.”

6. I 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 (kunglig förordning nr 43 av den 5 juli 1991 om undantag från mervärdesskatteplikt för de tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar) (Belgisch Staatsblad 6 augusti 1991) föreskrivs:

”De tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar och som avses i artikel 1 är undantagna från mervärdesskatteplikt under följande förutsättningar:

1. Gruppen tillhandahåller uteslutande tjänster direkt till sina medlemmar för deras räkning och alla medlemmar ägnar sig åt en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 44 i lagen om mervärdesskatt eller åt verksamhet avseende vilken de inte betecknas som beskattningsbara personer.”

II. De faktiska omständigheterna, det nationella målet och tolkningsfrågan

7. Infohos, klaganden i det nationella målet, är en sammanslutning för sjukhusinformationsteknik som olika socialvårdsinrättningar (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn, nedan kallade CPAS) har bildat.(4) Infohos tillhandahåller sjukhusinformationstekniska tjänster till dessa CPAS och, i tillägg till de tjänster som tillhandahålls medlemmar, tjänster till icke-medlemmar. Den 5 september 2000 ingick Infohos ett avtal med NV IHC?Group om gemensam, på beställning från Infohos, tillhandahållen utveckling av nya eller innovativa programvaruapplikationer för de sjukhus som var anslutna till Infohos och därmed medlemmar av denna grupp.

8. Infohos registrerade sig inte som mervärdesskattskyldig, eftersom sammanslutningen inte

ansåg sig kunna kvalificeras som sådan i enlighet med artikel 6 i lagen om mervärdesskatt(5) och under alla omständigheter ansåg sig vara undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 44.2.1 bis i nämnda lag.

9. Efter en kontroll ansåg skattemyndigheterna den 20 april 2005 att de ömsesidiga tjänsterna mellan Infohos och NV IHC?Group (i egenskap av icke-medlem av sammanslutningen) var mervärdesskattepliktiga. Dessutom fick tillhandahållandet av skattepliktiga tjänster till icke-medlemmar enligt skattemyndigheterna till följd att även de tjänster som tillhandahölls Infohos medlemmar blev mervärdesskattepliktiga. Därmed kunde Infohos inte längre omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 44.2.1 bis i lagen om mervärdesskatt för tjänster som tillhandahölls dess medlemmar.

10. Skattemyndigheterna förde in fastställandena i en rapport av den 13 december 2005. På grundval av denna rapport utfärdades ett betalningsföreläggande som förklarades verkställbart.

11. Den 22 maj 2007 överklagade Infohos detta beslut till Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Förstainstansdomstolen i Brygge, Belgien) och yrkade att nämnda domstol skulle besluta om uppskov med verkställigheten samt fastställa att förelagda belopp inte skulle betalas. I andra hand yrkade Infohos dels att de påförda påföljderna skulle upphävas eller åtminstone avsevärt mildras, dels att alla belopp som uppburits på grundval av betalningsföreläggandet skulle återbetalas med tillägg av dröjsmålsränta, dels att motparten skulle förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

12. Genom dom av den 23 februari 2009 slog nämnda domstol bland annat fast att de villkor för undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 44.2.1 bis i lagen om mervärdesskatt inte var uppfyllda och att Infohos var skyldigt att betala mervärdesskatt för alla tjänster som sammanslutningen tillhandahöll, det vill säga både för tjänsterna till medlemmar och tjänsterna till icke-medlemmar.

13. Infohos överklagade nämnda avgörande till Hof van Beroep te Gent (Appellationsdomstolen i Gent, Belgien), som genom dom av den 21 september 2010 slog fast att Infohos inte kunde åberopa undantaget enligt artikel 44.2.1 bis i lagen om mervärdesskatt, eftersom sammanslutningen även tillhandahöll tjänster till icke-medlemmar och undantaget därmed kunde befaras vålla snedvridning av konkurrensen. Sistnämnda domstol förklarade emellertid att Infohos, som beskattningsbar person med blandad verksamhet, kunde till belgiska staten inge en begäran om återbetalning avseende ett belopp på 117 781,03 euro.

14. Den 5 juli 2012 överklagade skattemyndigheterna till Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen, Belgien). Genom dom av den 31 oktober 2014 upphävde Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen) avgörandet från Hof van Beroep te Gent (Appellationsdomstolen i Gent, Belgien) med motiveringen att det är motstridigt att å ena sidan konstatera att klaganden inte kan åberopa artikel 44.2.1 bis i lagen om mervärdesskatt, eftersom Infohos tillhandahåller tjänster inte enbart till sina medlemmar, utan även till icke-medlemmar, vilket innebär att sammanslutningen ges ställning som fullständigt beskattningsbar, och å andra sidan konstatera att Infohos kan åberopa ställning som beskattningsbar person med blandad verksamhet enligt artikel 46 i lagen om mervärdesskatt på så sätt att Infohos kan omfattas av undantaget vad gäller tjänster som tillhandahålls dess medlemmar i förhållande till tjänster som tillhandahålls icke-medlemmar, varvid rätten till avdrag begränsas till beskattningsbara tjänster som tillhandahålls icke-medlemmar.

15. Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen) hänsköt målet till Hof van Beroep Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen, Belgien). Genom dom av den 20 september 2016 slog sistnämnda domstol fast att samtycke till att mot vederlag saluföra programvaruapplikationer som antingen är klagandens exklusiva egendom eller som ägs av denna sammanslutning och NV

IHC?Group tillsammans omfattas av artikel 18.1.2.7 i lagen om mervärdesskatt och således ska betraktas som en beskattningsbar tjänst. Domstolen fann vidare att klaganden i det nationella målet – eftersom sammanslutningen inte enbart tillhandahåller tjänster till sina medlemmar, utan via NV IHC?Group, som sammanslutningen har ingått ett samarbetsavtal med, även saluför programvaruapplikationer som Infohos har utvecklat, eller som har utvecklats på uppdrag av Infohos, till icke-medlemmar – inte kan åberopa det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 44.2.1 bis i lagen om mervärdesskatt för hela sin verksamhet.

16. Infohos har därefter överklagat avgörandet till Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen, Belgien) och gjort gällande att tillämpningsvillkoret för undantaget enligt artikel 2.1 i den kungliga förordningen, enligt vilket en fristående grupp av personer (nedan kallad fristående grupp)(6) enbart ska tillhandahålla tjänster till sina medlemmar, inte återfinns i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, vilket innebär att den nationella bestämmelsen inte är förenlig med unionsrätten.

17. Den hänskjutande domstolen Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen) påpekar att Hof van Beroep Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen) fann att en strikt tolkning av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet – och i synnerhet av villkoret i nämnda bestämmelse enligt vilket fristående grupper ska begära ersättning av varje medlem för dennes andel av de gemensamma utgifterna – utesluter att dessa grupper även får tillhandahålla de avsedda tjänsterna till icke-medlemmar. I och med att klaganden i förevarande fall inte bara tillhandahöll tjänster till sina medlemmar, utan även tillhandahöll programvaruapplikationer för marknadsföring till icke-medlemmar, kunde sammanslutningen inte kräva att hela dess verksamhet skulle undantas från mervärdesskatteplikt.

18. Ovannämnda överklagande kan enligt den nationella domstolen endast avgöras genom en tolkning av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

19. Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen, Belgien) har därför vilandeförklarat målet och ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 13 A.1 f i direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, nu artikel 132.1 f i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, tolkas så, att denna artikel tillåter medlemsstater att till det i artikeln angivna undantaget från mervärdesskatteplikt koppla ett exklusivitetsvillkor, genom vilket en fristående grupp som även tillhandahåller tjänster till icke-medlemmar även blir mervärdesskattskyldig för de tjänster som tillhandahålls medlemmar?”

III. Rättslig bedömning

20. Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet utgör hinder för en bestämmelse såsom den belgiska enligt vilken tillämpningen av undantaget från mervärdesskatteplikt för fristående grupper förutsätter att dessa grupper tillhandahåller tjänster enbart till sina medlemmar.

21. För det fall att en sådan nationell bestämmelse däremot anses vara förenlig med unionsrätten, blir en fristående grupp som tillhandahåller tjänster även till icke-medlemmar en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende även vad gäller tjänster som tillhandahålls dess medlemmar.

22. Att klaganden i det nationella målet kvalificeras som fristående grupp och att dess verksamhet – åtminstone vad gäller den del som bedrivs för dess medlemmar – uppfyller villkoren i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, och därmed de grundläggande villkoren enligt vilka tillhandahållna tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt, är inte föremål för specifik invändning och ska således uppfattas som ostridigt i förevarande mål. Det ankommer under alla omständigheter på den nationella domstolen att konkret pröva om villkoren för att tillämpa artikel

13 A.1 f är uppfyllda.(7)

23. Jag vill för övrigt påpeka att det även ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida tillhandahållandet av tjänster till icke-medlemmar är förenligt med ändamålet med den fristående gruppen. Om verksamhet som bedrivs för icke-medlemmar i själva verket ligger utanför den fristående gruppens ändamål, ska därtill relaterade konsekvenser bedömas på grundval av nationell lagstiftning.

24. Rättegångsdeltagarna har i huvudsak framfört två synpunkter som en lösning på tolkningsfrågan.

25. En första synpunkt, som har framförts av kommissionen och klaganden i det nationella målet, talar för att tolkningsfrågan ska besvaras nekande och därmed att en bestämmelse som den belgiska, enligt vilken undantaget från mervärdesskatteplikt villkoras av att gruppen enbart tillhandahåller tjänster till medlemmar, är oförenlig med unionsrätten.

26. Denna synpunkt grundar sig i synnerhet på det antagandet att, om fristående grupper som även tillhandahåller tjänster till icke-medlemmar exkluderas från undantaget i artikel 13 A.1 f, ges bestämmelsen en alltför strikt tolkning med den följden att tillämpningen av undantaget blir komplicerad, eller rent av omöjlig.

27. I detta hänseende har det preciserats att en fristående grupps tillhandahållande av tjänster till icke-medlemmar i själva verket endast är tillåtet om transaktionen beskattas som vanligt (förutom om de aktuella tjänsterna i sig åtnjuter undantag av en annan art), i enlighet med artikel 2 i mervärdesskattedirektivet, där dess tillämpningsområde definieras.

28. Möjligheten att tillhandahålla tjänster till personer som inte är medlemmar av gruppen kan således enligt nämnda synpunkt inte hindras av ett ytterligare exklusivitetsvillkor som inte framgår av bestämmelsen i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

29. En andra synpunkt, som har framförts av den belgiska och den portugisiska regeringen, talar för att tolkningsfrågan ska besvaras jakande, och därmed att en bestämmelse som den belgiska, enligt vilken undantaget från mervärdesskatteplikt villkoras av att gruppen enbart tillhandahåller tjänster till medlemmar, är förenlig med unionsrätten.

30. Den nödvändiga exklusiviteten följer av själva bestämmelsen, där det bland annat stadgas att undantaget får medges förutsatt att det inte kan vålla en snedvridning av konkurrensen, som däremot uppstår om tjänster erbjuds icke-medlemmar, i och med att en fristående grupp först och främst bildas i det enda syftet att tillhandahålla tjänster till sina medlemmar.

31. Exklusivitetsvillkoret har dessutom funktionen att säkerställa en korrekt tillämpning av principen om skatteneutralitet.

32. Enligt min uppfattning är den första synpunkten mer övertygande, med de preciseringar som jag anför i det följande.

33. Det är nödvändigt att bedöma för det första huruvida införandet av ett sådant exklusivitetsvillkor är förenligt med en bokstavlig, systematisk och teleologisk tolkning av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet(8) och för det andra vilket utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har vid dess införande.

A. Tolkning av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet i relation till syftena med direktivet och undantagens funktion

34. I bestämmelsens ordalydelse står det inget om att tjänster enbart får tillhandahållas de egna medlemmarna.
35. Av domstolens fasta praxis följer att undantag från mervärdesskatteplikt – vilka, som förklaras nedan i punkt 41, utgör självständiga begrepp i unionsrätten – ska tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som tillhandahålls av en beskattningsbar person mot vederlag.
36. Denna strikta tolkning från medlemsstatens sida i samband med direktivets införlivande med nationell rätt får emellertid inte gå så långt att tillämpningen av undantagsordningen försvåras så till den grad att undantagen i deras egenskap av självständiga begrepp förlorar sin effekt.(9)
37. Det är därför nödvändigt att hänvisa till syftet med bestämmelsen.
38. Sjätte mervärdesskattedirektivet(10) har till syfte att harmonisera de nationella lagstiftningarna för att åstadkomma ett gemensamt system för mervärdesskatt och därmed en enhetlig beräkningsgrund.
39. Nämda syfte preciseras i nionde skälet som följer: "Beskattningsunderlaget måste harmoniseras, så att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater."(11)
40. Vidare anges i elfte skälet i sjätte direktivet att "[e]n gemensam förteckning över undantag bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater".
41. Härav följer, som domstolen redan har haft tillfälle att påpeka, att målet med att unionens egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater inte kan uppnås på annat sätt än genom en enhetlig tolkning och tillämpning av undantagen, vilket förutsätter att ett unionsrättsligt begrepp definieras för dessa undantag.(12)
42. Närmare bestämt medges undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 f för vissa fristående grupper som bygger på egenhantering, det vill säga en grupp som har till syfte att tillhandahålla sina medlemmar tjänster som är direkt nödvändiga för att dessa ska kunna bedriva sin verksamhet (vilken ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person) och som enbart begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter.
43. Syftet med ett sådant undantag är i själva verket "att inrätta ett undantag från mervärdesskatteplikt för att undvika att den person som erbjuder vissa tjänster ska vara tvungen att betala denna skatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom att skapa en gemensam organisation som övertar den verksamhet som är nödvändig för att tillhandahålla tjänsterna"(13) samt att "från mervärdesskatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför".(14)

44. Såsom framgår av de yttranden som har inletts till domstolen har kommissionen, i avsaknad av domstolens tolkning av undantagsbestämmelsen, i olika arbetsdokument om mervärdesskatt preciserat att varken undantagets speciella karaktär eller den omständigheten att undantaget ska tolkas restriktivt kan motivera förbudet mot att de personer som omfattas av undantaget även bedriver verksamheter (förutsatt att dessa beskattas) för icke-medlemmar.(15)
45. Av syftet med nämnda bestämmelse och de föreskrivna undantagen framgår således inte, såsom klargjorts i officiella dokument från kommissionen, något behov av att införa ett exklusivitetsvillkor som innebär att fristående grupper enbart får tillhandahålla tjänster till sina medlemmar.
46. Inom ramen för bedömningen av huruvida en bestämmelse som den belgiska är förenlig med syftet med undantaget förefaller den aktuella bestämmelsen avslutningsvis mot bakgrund av sin stränga karaktär vara oproportionerlig i förhållande till sitt syfte.
47. Domstolen har vid flera tillfällen erinrat om att enligt proportionalitetsprincipen, som utgör en del av unionsrättens allmänna principer, ska de åtgärder som föreskrivs i nationell lagstiftning för införlivande av sjätte direktivet vara ägnade att säkerställa att de eftersträlvade målen uppnås och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.(16)
48. Den omständigheten att en grupp förlorar sin rätt till undantag från mervärdesskatteplikt för de tjänster som tillhandahålls medlemmar riskerar emellertid att resultera i att den unionsrättsliga bestämmelsen får en "sanktionskaraktär" som inte var avsedd i direktivet.
49. Vad gäller tillämpningen av undantaget är det enligt min uppfattning mer korrekt att utgå från den verksamhet som en person bedriver, snarare än personens karaktär.
50. Detta innebär att det aktuella undantaget ska medges enbart med avseende på tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar, men det innebär inte att fristående grupper enbart får tillhandahålla tjänster till sina medlemmar. I detta sammanhang har domstolen redan slagit fast att tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från mervärdesskatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar.(17)
51. Det är den verksamhet som bedrivs för medlemmar, för de ändamål som skyddas enligt den unionsrättsliga bestämmelsen, som ska åtnjuta skydd och därmed undantas från mervärdesskatteplikt. Undantag ska därmed inte kunna medges mot bakgrund av enbart en persons karaktär, närmare bestämt för det fall att personen tillhandahåller tjänster endast till sina medlemmar. Detta förutsätter givetvis att den nationella domstolen konstaterar att den person som ansöker om undantag uppfyller kraven enligt sjätte direktivet.(18)

B. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning

52. Enligt artikel 13 A.1 ska medlemsstaterna fastställa de villkor som krävs "för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk".
53. I led f specificeras vidare att undantaget ska vara av en sådan karaktär att det inte "kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen".

54. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i samband med fastställande av villkoren för att en person ska kunna omfattas av undantaget får inte gå så långt att definitionen av innehållet i de undantag som föreskrivs i direktivet påverkas.(19)

55. En medlemsstat får således inte införa bestämmelser som fråntar undantaget dess innehåll eller gör det svårare eller omöjligt att tillämpa det.(20)

56. En sådan situation kan uppstå om medlemsstaten i samband med att direktivet införlivas med nationell rätt inför strikta allmänna bestämmelser såsom de som återfinns i artikel 2 i den belgiska kungliga förordningen, vilka begränsar undantagets tillämpningsområde.

57. Uttrycket "för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning" av de föreskrivna undantagen syftar enligt min uppfattning dels till att göra det möjligt för medlemsstaterna att införa lämpliga nationella regelverk som inte gör det alltför svårt för de ekonomiska aktörerna att tillämpa undantagen, dels, eventuellt, även till att rationalisera kontrollåtgärderna.

58. Uttrycket kan säkerligen inte uppfattas, som däremot tycks kunna utläsas av vissa av parternas argument, så att det enbart syftar till att underlätta de behöriga myndigheternas kontroller.

59. Det framgår vidare inte av handlingarna i målet vilka överdrivet stora svårigheter som de nationella myndigheterna skulle kunna stöta på vid tillämpningen av de undantag som föreskrivs i direktivet samt kontrollen av att dessa undantag tillämpas korrekt.(21)

60. Det ankommer på den nationella domstolen att undersöka att detaljerade och separata räkenskaper förs av de personer som omfattas av undantagen, så att de behöriga myndigheterna kan genomföra de kontroller som är nödvändiga.

61. Det ovannämnda uttrycket får däremot inte ligga till grund för att det införs ett strikt exklusivitetsvillkor, vilket som sagt ligger utanför ordalydelsen i och syftet med den unionsrättsliga bestämmelsen.

62. Detsamma gäller den andra delen av ovannämnda bestämmelse, enligt vilken medlemsstaterna får fastställa villkor för att "förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk".

63. Inte heller den sistnämnda delen kan ligga till grund för att det införs ett ytterligare exklusivitetsvillkor, som inte återfinns i direktivet, om att tjänster enbart tillhandahålls medlemmar.

64. Det eventuella tillhandahållandet av tjänster till icke-medlemmar kan inte betraktas som ett sätt att underlätta skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, om det aktuella tillhandahållandet i vederbörlig ordning bokförs separat i gruppens räkenskaper och beskattas.

65. Vad slutligen gäller risken för snedvridning av konkurrensen kan analysen vara mer komplex, men den leder enligt min uppfattning till samma slutsats angående möjligheten eller förbudet för fristående grupper att tillhandahålla tjänster även till icke-medlemmar.

66. Domstolen har haft tillfälle att slå fast att "undantaget från mervärdesskatteplikt skall nekas om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen".(22)

67. Som generaladvokaten Kokott redan har påpekat kan förekomsten av konkurrenssnedvridning inte avgöras abstrakt på förhand för vissa branscher. Därmed ger inte

sjätte direktivet den nationella lagstiftaren något utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller införandet av en abstrakt bestämmelse som inte konkret tar hänsyn till prövningen av huruvida konkurrensen snedvrids.(23)

68. Såsom tycks framgå av handlingarna i målet, där den belgiska regeringen hävdar att det väsentligaste skälet för införandet av exklusivitetsvillkoret är risken för snedvridning av konkurrensen, utgår en bestämmelse såsom den belgiska däremot – genom en allmän och strikt ordalydelse som inte ger domstolarna något prövningsutrymme – från att tillhandahållande av tjänster till icke-medlemmar snedvrider konkurrensen på den aktuella marknaden.

69. Domstolen har redan slagit fast att för att bedöma huruvida tillämpningen på en viss verksamhet av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 kan vålla snedvridning av konkurrensen är det vidare förvisso tillåtet för den nationella lagstiftaren att föreskriva bestämmelser som är lätta för de nationella myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av. Dessa villkor får dock inte avse definitionen av innehållet i de undantag som föreskrivs i detta direktiv. I detta sammanhang har domstolen preciserat att det villkor avseende snedvridning av konkurrensen som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 följaktligen inte gör det möjligt för en medlemsstat att allmänt begränsa tillämpningsområdet för detta undantag.(24)

70. Undantaget kan ge upphov till en snedvridning av konkurrensen om huvudparten av tjänsterna tillhandahålls icke-medlemmar och detta även om tjänster som tillhandahålls icke-medlemmar är undantagna från mervärdesskatteplikt.

71. Ingen av dessa båda situationer ryms i den av mig föreslagna tolkningen. Även ur denna aspekt får det därför anses att argumenten för behovet av ett exklusivitetsvillkor inte är övertygande, och i synnerhet inte när det saknas konkreta belägg därför.

C. Begränsning av fristående gruppers möjlighet att tillhandahålla tjänster till icke-medlemmar

72. Som kommissionen även har erinrat om i sina skriftliga yttranden kan villkoren för tillämpningen av undantaget enligt den aktuella artikeln sammanfattas som följer: De tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt tillhandahålls av en fristående grupp av personer; denna grupp bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller för vilken den inte är en beskattningsbar person; syftet är att tillhandahålla medlemmar tjänster som är direkt nödvändiga för att de ska kunna bedriva sin verksamhet; grupperna begär endast ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter.

73. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om samtliga dessa villkor är uppfyllda.

74. Det ska emellertid påpekas att ytterligare villkor, inom ramen för den hittills föreslagna teleologiska och systematiska tolkningen, ska fastställas för att undantaget från mervärdesskatteplikt ska kunna medges för tjänster som tillhandahålls medlemmar för det fall att en grupp även tillhandahåller tjänster (som är skattepliktiga) till icke-medlemmar.

75. För det första ska tjänster som tillhandahålls medlemmar kvantitativt utgöra den övervägande delen jämfört med de tjänster som tillhandahålls icke-medlemmar, vilket innebär att de sistnämnda tjänsterna enbart ska utgöra en resterande del av gruppens sammanlagda verksamhet.(25)

76. Syftet med detta är att förhindra att gruppernas funktion urholkas och att det således kan förekomma tillämpningar som kringgår bestämmelsen och som därmed kan snedvrider

konkurrensen.

77. Alltjämt för att förhindra att ovannämnda funktion urholkas ska den person som omfattas av undantaget för det andra styrka att den verksamhet som bedrivs för icke-medlemmar utgör ett medel för att uppnå tekniska effektivitetsförbättringar som i framtiden även kan komma medlemmarna till del.

78. Det ankommer på den nationella domstolen att göra båda ovannämnda prövningar. I samband med dessa ska den nationella domstolen tillämpa de ovan beskrivna tolkningskriterierna för att slå fast huruvida en person som förutom till sina medlemmar även tillhandahåller tjänster till icke-medlemmar kan omfattas av undantaget.

79. När dessa preciseringar har gjorts, vilka är nödvändiga för att säkerställa att den nationella bestämmelsen är förenlig med syftena med direktivet och undantagen, förefaller risken för snedvridning av konkurrensen vara betydligt mindre. Sammantaget understryks undantagens funktion, nämligen att kompensera en konkurrensnackdel som uppstår för fristående grupper som tillhandahåller tjänster från gruppen genom egna anställda eller inom ramen för en mervärdesskattegrupp.(26)

IV. Förslag till avgörande

80. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara frågan från Hof van Cassatie (Kassationsdomstolen, Belgien) på följande sätt:

”Artikel 13 A.1 f i direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, nu artikel 132.1 f i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, ska tolkas så, att denna artikel inte tillåter medlemsstater att till det i artikeln angivna undantaget från mervärdesskatteplikt koppla ett exklusivitetsvillkor, genom vilket en fristående grupp som även tillhandahåller tjänster till icke-medlemmar även blir mervärdesskattskyldig för de tjänster som tillhandahålls medlemmar.

Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida villkoren enligt ovanstående bestämmelse för att omfattas av undantaget är uppfyllda och, i fallet med tjänster som även tillhandahålls till icke-medlemmar, att fastställa att de sistnämnda tjänsterna, för att inte underminera syftet med undantaget, inte kvantitativt överväger jämfört med de tjänster som tillhandahålls medlemmar samt är motiverade av behovet av tekniska effektivitetsförbättringar som i framtiden även kan komma medlemmarna till del.”

1 Originalspråk: italienska.

2 EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, 2006, s. 1).

4 Av handlingarna i målet framgår att sammanslutningen Infohos bildades den 21 februari 1986 av CPAS i Aalst, Blankenberge, Brygge, Gent, Kortrijk, Oostende och Ronse som en offentlig enhet. I artikel 3 i stiftelseurkunden definieras sammanslutningens ändamål, närmare bestämt att säkerställa, analysera, organisera och hantera informationssystem till stöd för organisationen av de egna medlemssjukhusen samt till stöd för de därmed förbundna verksamheter som utövas av nämnda medlemmar.

5 Enligt nämnda artikel räknas offentliga inrättningar inte som beskattningsbara personer vad gäller verksamheter eller aktiviteter som de utövar i egenskap av offentliga myndigheter, inte ens när dessa uppbär avgifter, skatter, andelar eller ersättningar för dessa verksamheter eller

aktiviteter.

6 Med fristående grupper av personer avses grupper av personer eller företag som självständigt tillhandahåller sina medlemmar varor eller tjänster.

7 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 27.

8 Se, vad gäller tolkningen av samma bestämmelse, dom av den 21 september 2017, DNB Banka, C?326/15, EU:C:2017:719, punkt 29 och där angiven rättspraxis, enligt vilken det vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara ska beaktas dess lydelse, utan även sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i.

9 Se, för ett liknande resonemang, vad gäller tolkningen av samma bestämmelse, dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 och där angiven rättspraxis. Domstolen slog fast att en restriktiv tolkning visserligen är nödvändig, men att detta inte innebär att de ord som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt eller nästan aldrig kan tillämpas i praktiken.

10 På samma sätt som syftet med nu gällande direktiv 2006/112.

11 Nionde skälet i sjätte direktivet.

12 Se, i detta hänseende, dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punkt 11, och dom av den 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:792, punkt 26.

13 Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 37, och dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 56.

14 Dom av den 21 september 2017, DNB Banka, C?326/15, EU:C:2017:719, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C?616/15, EU:C:2017:721, punkterna 47 och 48 samt där angiven rättspraxis angående syftet med artikel 132.1 f i direktiv 2006/112.

15 Såsom framgår av handlingarna i målet har mervärdesskattekommittén uttalat sig om denna aspekt med avseende på artikel 132.1 f, men kommissionen är av den uppfattningen att nämnda tolkning ska utvidgas till att omfatta tidigare gällande artikel 13 A.1 f med hänsyn till det identiska innehållet; se, vad gäller artikel 398 i direktiv 2006/112/EG, arbetsdokument nr 654 av den 3 mars 2010, punkt 3.4 a.

16 Dom av den 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017, punkt 25, och, analogt, dom av den 26 april 2012, kommissionen/Nederländerna, C?508/10, EU:C:2012:243, punkt 75.

17 Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 43.

18 Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 27.

19 Se, i detta hänseende, dom av den 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:792, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 november 2012,

Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 39 och där angiven rättspraxis.

20 Se, i detta hänseende, även dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 och där angiven rättspraxis.

21 Se, i detta hänseende, artikel 398 i direktiv 2006/112/EG, arbetsdokument nr 654 av den 3 mars 2010, punkt 3.4 a, i vilket det hävdas att det kan uppstå ytterligare belastningar och praktiska svårigheter för myndigheten men att dessa inte skiljer sig från de svårigheter som förekommer i många andra situationer där det är nödvändigt att skilja mellan beskattningsbara prestationer och prestationer som är undantagna från mervärdesskatteplikt. Kommissionen har vidare understrukt att en sådan analys har tagits med och vidareutvecklats i det arbetsdokument som återfinns som bilaga till Grönbok om mervärdesskattens framtid (SEK(2010) 1455 slutlig av den 1 december 2010) och mervärdesskattekommitténs senare arbeten (artikel 398 i direktiv 2006/112/EG, arbetsdokument nr 856 av den 6 maj 2015, punkt 3.1.10).

22 Dom av den 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 64, samt förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 68.

23 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 22.

24 Dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 65 och där angiven rättspraxis samt punkt 67.

25 Det framgår av handlingarna i målet, till följd av en förfrågan om klargörande från kommissionen till den belgiska regeringen, att en ny undantagsordning för fristående grupper trädde i kraft i Belgien från och med den 1 juli 2016. Närmare bestämt stadgas i den nya artikeln 44.2 bis i lagen om mervärdesskatt att, om en fristående grupp tillhandahåller tjänster även till icke-medlemmar, omfattar tjänster som tillhandahålls egna medlemmar av undantaget förutsatt att dessa transaktioner utgör den övervägande delen av den fristående gruppens verksamhet.

26 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 67.