

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

20. november 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) – fritagelser – tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer – ydelser leveret til medlemmer eller ikke-medlemmer«

I sag C-400/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 19. april 2018, indgået til Domstolen den 18. juni 2018, i sagen

Infohos

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne P.G. Xuereb (refererende dommer), T. von Danwitz, C. Vajda og A. Kumin,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Infohos ved advocaat F. Soetaert,
- den belgiske regering ved J.-C. Halleux, P. Cottin og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa og J. Marques, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. juli 2019, 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 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Infohos og Belgische Staat (den belgiske stat) vedrørende efteropkrævning af merværdiafgift (moms) for 2002-2004.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktiv er med virkning fra den 1. januar 2007 blevet ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1). Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er det imidlertid sjette direktivs bestemmelser, der finder anvendelse herpå.

4 Niende og ellefte betragtning til sjette direktiv havde følgende ordlyd:

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

[...]

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

5 Sjette direktivs artikel 2 fastsatte:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 13 med overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet« bestemte:

»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

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), svarer til artikel 131 og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112.

Belgisk ret

8 Artikel 44, stk. 2, nr. 1a, i Btw-wetboek (momslovbogen) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemte, 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«.

9 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, s. 17215) fastsatte:

»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.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Infohos er en forening specialiseret i informationsteknologi til hospitaler. Infohos leverer for det første informationsteknologiske tjenester for hospitaler til hospitaler, der er tilknyttet Infohos som medlemmer, og for det andet tjenesteydelser til ikke-medlemmer.

11 Den 5. september 2000 indgik Infohos en samarbejdsaftale med IHC-Group NV med henblik på fælles udvikling, dog på bestilling af Infohos, af nye eller mere moderne softwareløsninger til de hospitaler, der er medlemmer af Infohos.

12 Infohos lod sig ikke momsregistrere, da den var af den opfattelse, at den ikke kunne kvalificeres som afgiftspligtig i henhold til momslovbogens artikel 6, eller at den under alle omstændigheder var omfattet af fritagelsen i samme lovs artikel 44, stk. 2, nr. 1a.

13 Efter en kontrol den 20. april 2005 foretaget af afgiftsmyndighederne udtalte sidstnævnte, at der skulle svares moms af de gensidige tjenesteydelser mellem Infohos og IHC-Group. Endvidere medførte gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner for ikke-medlemmer ifølge afgiftsmyndighederne, at der også skulle svares moms af transaktioner for Infohos' medlemmer, og Infohos kunne således ikke længere omfattes af afgiftsfritagelse i henhold til momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, for tjenesteydelser leveret til dens medlemmer.

14 Den 13. december 2005 nedfældede afgiftsmyndighederne disse overtrædelser i et referat og udstedte efterfølgende et betalingspåkrav, som er blevet erklæret eksigibelt.

15 Den 22. maj 2007 anlagde Infohos sag ved rechtbank van eerste aanleg te Brugge (retten i

første instans i Brugge, Belgien) med påstand om, at retten skulle træffe afgørelse om, at søgsmålet kunne antages til realitetsbehandling og tages til følge, og dermed udsætte fuldbyrdelsen af det af afgiftsmyndighederne udstedte betalingspåkrav samt erklære, at de krævede summer ikke skulle betales; Subsidiært nedlagde Infohos påstand om, at de pålagte bøder 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 belgiske stat skulle tilpligtes at dække sagsomkostningerne.

16 Ved dom af 23. februar 2009 fastslog rechtbank van eerste aanleg te Brugge (retten i første instans i Brugge), at betingelserne for fritagelse i henhold til momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, ikke var opfyldt, og at Infohos skulle svare moms af alle leverede tjenesteydelser til såvel medlemmer som ikke-medlemmer.

17 Infohos iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse ved hof van Beroep te Gent (appeldomstolen i Gent, Belgien).

18 Ved dom af 21. september 2010 fastslog denne ret, at Infohos ikke kunne påberåbe sig den i momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, fastsatte fritagelse, da dette ville kunne fordreje konkurrencen. Den sidstnævnte ret fastslog desuden, at Infohos som afgiftspligtig med blandede aktiviteter som omhandlet i momslovbogens artikel 46 kunne fremsætte et krav om tilbagebetaling af et beløb fra den belgiske stat.

19 Afgiftsmyndighederne iværksatte kassationsanke ved Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien).

20 Ved dom af 31. oktober 2014 ophævede denne ret afgørelsen fra hof van beroep te Gent (appeldomstolen i Gent) på grund af det selvmodsigende i, at Infohos på den ene side ikke kunne påberåbe sig momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, og at den dermed skulle anses for at være fuldt afgiftspligtig, og at den på den anden side kunne påberåbe sig status som afgiftspligtig med blandede aktiviteter.

21 Hof van Cassatie (kassationsdomstol) hjemviste sagen til hof van beroep Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen, Belgien).

22 Ved dom af 20. september 2016 fastslog den sidstnævnte ret, at Infohos ikke kunne påberåbe sig den i momslovbogens artikel 44, stk. 2, nr. 1a, fastsatte fritagelse, da den også leverede tjenesteydelser til ikke-medlemmer.

23 Infohos har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse ved Hof van Cassatie (kassationsdomstol) og bl.a. gjort gældende, at den i artikel 2, nr. 1, i den kongelige bekendtgørelse nr. 43 fastsatte betingelse for den omhandlede moms fritagelse, ifølge hvilken en selvstændig gruppe af personer kun må levere tjenesteydelser til sine medlemmer, ikke fandtes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og dermed var i strid med denne bestemmelse.

24 Den forelæggende ret har mindet om, at hof van beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen) har fastslået, at en streng fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og navnlig af betingelsen i denne bestemmelse, hvorefter selvstændige grupper af personer kun må afkræve deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, udelukker, at grupperne også må levere de omhandlede tjenesteydelser til ikke-medlemmer. Hof van beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen) har desuden fastslået, at da Infohos ikke alene leverede tjenesteydelser til sine medlemmer, men også leverede marketingsoftware til tredjemand, kunne Infohos ikke gøre krav på fritagelse for samtlige aktiviteter.

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

26 Under disse omstændigheder har Hof van Cassatie (kassationsdomstolen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i [sjette direktiv], nu artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112] [...], 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?«

Det præjudicielle spørgsmål

27 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som gør indrømmelsen af momsfrigørelse betinget af, at de selvstændige grupper af personer kun leverer tjenesteydelser til deres medlemmer, hvilket betyder, at sådanne grupper, som også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, er fuldt momspligtige, herunder af de tjenesteydelser, som de leverer til deres medlemmer.

28 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), på de betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de fritagelser, der er fastsat i denne bestemmelse, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, fritager 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.

29 I denne henseende fremgår det 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 EU-retlige 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 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

30 Det fremgår desuden af fast retspraksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som 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 dette direktivs artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning. Domstolens praksis tager ikke sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede fritagelser så godt som uanvendelige i praksis (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).

31 Hvad angår ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omhandler den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse, som nævnt i præmis 28 ovenfor, tjenesteydelser præsteret af de selvstændige grupper af personer til deres medlemmer. Det fremgår derimod ikke af denne ordlyd, at de tjenesteydelser, som sådanne grupper leverer til deres medlemmer, er udelukket fra den nævnte fritagelse, når disse grupper derudover også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer.

32 Selv om den nævnte fritagelse ifølge denne bestemmelse kun kan ydes for tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer, kan det således ikke udledes af dens ordlyd, at den kun kan anvendes, hvis disse grupper er forpligtet til kun at levere tjenesteydelser til deres medlemmer.

33 I overensstemmelse med fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot 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 (dom af 3.10.2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland m.fl., EU:C:2019:824, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

34 Hvad angår den sammenhæng, som sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), indgår i, skal det fremhæves, at dette direktivs artikel 13 har overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og findes i dette direktivs afsnit X om fritagelser. Denne overskrift indikerer, at den i det nævnte direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), fastsatte fritagelse kun omhandler de selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse (jf. i denne retning dom af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 44).

35 Det fremgår imidlertid ikke af denne sammenhæng, at den nævnte fritagelse skulle være begrænset til kun at omfatte selvstændige grupper af personer, der udelukkende leverer tjenesteydelser til deres medlemmer.

36 Hvad angår formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at denne bestemmelse tilsigter 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 (dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37).

37 Det skal fastslås, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, således samlet tilsigter at momsfritage 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 (jf. i denne retning dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 30, og af 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 28).

38 Ifølge den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse nægtes den momsfristagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), systematisk for levering af tjenesteydelser fra selvstændige grupper af personer til deres medlemmer, når disse grupper også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, idet samtlige tjenesteydelser er momspligtige.

39 Hvis en selvstændig gruppe af personer, såsom Infohos, imidlertid også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, følger det ikke desto mindre heraf, at de tjenesteydelser, som gruppen leverer til sine medlemmer, direkte bidrager til udøvelsen af den virksomhed af almen

interesse, som er omhandlet i den nævnte bestemmelse. Tjenesteydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer henhører imidlertid under fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), når tjenesteydelserne bidrager direkte til udøvelsen af den virksomhed af almen interesse, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1.

40 På denne baggrund skal det fastslås, at den omstændighed, at en selvstændig gruppe af personer, som opfylder alle betingelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), nægtes den i denne bestemmelse omhandlede fritagelse alene med den begrundelse, at gruppen ligeledes leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, medfører, at den nævnte bestemmelses anvendelsesområde, hvorved tjenesteydelser, som denne gruppe leverer til dens medlemmer, udelukkes fra momsfrigtagelsen, begrænses, idet en sådan begrænsning af anvendelsesområdet ikke er bekræftet af formålet med dette direktiv som anført i denne doms præmis 36 (jf. analogt dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 36 og 37).

41 Anvendelsen af denne bestemmelse på tjenesteydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer direkte til deres egne medlemmer, som skal udøve en virksomhed, som er fritaget fra afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, er således i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og dette formål er ikke til hinder for, at en sådan gruppe leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer.

42 Når dette er sagt, er det i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), kun de tjenesteydelser, der leveres til medlemmerne af den selvstændige gruppe af personer, der er fritaget for afgift, eftersom disse ydelser ligeledes vedbliver 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 (jf. i denne retning dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 39). I denne henseende tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om de af Infohos leverede tjenesteydelser opfylder samtlige fastsatte betingelser i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

43 De tjenesteydelser, der er leveret til ikke-medlemmer, kan derimod ikke være omfattet af denne fritagelse og forbliver momsplichtige. Da sådanne tjenesteydelser ikke falder inden for anvendelsesområdet for fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), stiller direktivets artikel 2, stk. 1, således krav om, at sådanne tjenesteydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, pålægges moms.

44 Henset til ordlyden af og formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), er den i bestemmelsen fastsatte momsfrigtagelse således ikke underlagt den betingelse, at de omhandlede tjenesteydelser skal være leveret udelukkende til den omhandlede selvstændige gruppes medlemmer.

45 Den belgiske regering har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), ikke er til hinder for den omhandlede nationale bestemmelse, for så vidt som denne bestemmelse søger at forhindre enhver konkurrencefordrejning i overensstemmelse med den betingelse, der er fastsat i denne bestemmelse.

46 Det bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), finder den i bestemmelsen fastsatte fritagelse anvendelse under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

47 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at det er momsfrigtagelsen i sig selv,

der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning, og at dette skal være tilfældet på et marked, hvor konkurrencen under alle omstændigheder påvirkes af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer, og som ikke må søge at opnå overskud. For at momsfrigtagelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en sammenslutning, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed, at sammenslutningen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse, der skal kunne fremkalde konkurrencefordrejning (dom af 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 58).

48 Domstolen har fastslået, at indrømmelse af momsfrigtagelse således skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning (dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 64).

49 Med henblik på at fastslå, om anvendelsen af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), på et bestemt erhverv kan skabe konkurrencefordrejning, står det ganske vist den nationale lovgiver frit for at indføre regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve (jf. i denne retning dom af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 65).

50 Betingelsen om fraværet af konkurrencefordrejning, som fastsat i denne bestemmelse, gør det imidlertid ikke muligt generelt at begrænse anvendelsesområdet for den fritagelse, som er fastsat heri (jf. i denne retning dom af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 67).

51 Dette er imidlertid netop virkningen af den omhandlede nationale bestemmelse, som opstiller en generel formodning for, at der foreligger konkurrencefordrejning, og som generelt begrænser anvendelsesområdet for den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), fastsatte fritagelse, hvorved tjenesteydelser, som selvstændige grupper af personer leverer til deres medlemmer, udelukkes fra momsfrigtagelsen, når grupperne også leverer ydelser til ikke-medlemmer, selv om disse sidstnævnte ydelser, således som det fremgår af præmis 43 ovenfor, ikke falder inden for denne fritagelses anvendelsesområde og således bør være momspligtige.

52 Den belgiske regering har desuden gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse gør det muligt at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug.

53 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at betingelserne for fritagelser – uanset at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, første punktum, skal fastsætte disse betingelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug – ikke kan angå fastlæggelsen af indholdet af de fastsatte fritagelser (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 39). Dette er imidlertid netop virkningen af de betingelser, der pålægges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, der – hvad angår de selvstændige grupper af personer, som også leverer ydelser til ikke-medlemmer – indfører en generel og uafkræftelig formodning om svig, misbrug og afgiftsunddragelse, uden dog præcist at identificere, hvilken form for misbrug, svig og afgiftsunddragelse denne lovgivning har til formål at forhindre.

54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som gør indrømmelsen af momsfrigtagelsen betinget af, at de selvstændige grupper af personer kun leverer tjenesteydelser til deres medlemmer, hvilket indebærer, at sådanne grupper, som også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, er fuldt momspligtige, herunder af de tjenesteydelser, som de leverer til deres medlemmer.

Sagsomkostninger

55 Da sagen i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Anden 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 bestemmelsen er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indrømmelse af fritagelse for merværdiafgift (moms) er betinget af, at de selvstændige grupper af personer udelukkende leverer tjenesteydelser til deres medlemmer, hvilket indebærer, at sådanne grupper, som også leverer tjenesteydelser til ikke-medlemmer, er fuldt momspligtige, herunder af de tjenesteydelser, som de leverer til deres medlemmer.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.