

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 11 december 2008 \*

I mål C-407/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 10 augusti 2007, som inkom till domstolen den 5 september 2007, i målet

**Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing**

mot

**Staatssecretaris van Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Ó Caoimh, J. Klučka (referent), U. Löhmus och P. Lindh,

\* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: E. Sharpston,  
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 september 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, genom B. Zadelhoff, advocaat,
  
- Nederländernas regering, genom C. Wissels, C. ten Dam och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,
  
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. van Beek och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 9 oktober 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
  
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (nedan kallat Stichting) och Staatssecretaris van Financiën, angående efterbeskattning av omsättningskatt under perioden den 1 januari 1994 till den 31 december 1998.

### **Tillämpliga bestämmelser**

- 3 Nionde och elfte skälen i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Beskattningsunderlaget måste harmoniseras, så att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater.

...

En gemensam förteckning över undantag bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.”

4 Artikel 13 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 5 Stichting är en grupp av sjukhus och andra inrättningar, som är verksamma inom hälso- och sjukvårdssektorn. Bland dessa förekommer bland annat Orde van Medisch Specialisten (Specialistläkarsamfundet), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Kungliga nederländska sällskapet för främjande av läkekonsten), Nationale Ziekenhuisraad (Nationella sjukhusrådet), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (Sammanslutningen av de nederländska sjukförsäkringskassorna), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (Kontaktorganet för de nationella organisationerna för sjukförsäkringsgivare) och Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Nederländska föreningen för sjukhusdirektörer).
- 6 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Stichting mot vederlag tillhandahåller sina medlemmar, som bedriver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller för vilken de inte har ställning som skattskyldiga, tjänster inom hälso- och sjukvårdsom-

rådet, bland annat tjänster avseende kvalitetsnormer samt avseende beskrivning och främjande av kvalitetspolicy inom hälso- och sjukvårdssektorn.

- 7 En del av de tjänster som Stichting tillhandahåller de anslutna sjukhusen finansieras med stöd av lagen om taxor inom hälsovården (Wet tarieven gezondheidszorg), av den 20 november 1980 (Stb. 1980, nr 646). Dessa tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 11.1 u i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968), genom vilken artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet införlivats med den nederländska rättsordningen.
- 8 Stichting tillhandahåller också vissa av sina medlemmar (sjukhus och andra institutioner och personer) tjänster för vilka den erhåller en särskild ersättning, då mottagarna av dessa tjänster faktureras individuellt.
- 9 Med avseende på dessa senare tjänster eftertaxerades Stichting för mervärdesskatt för perioden den 1 januari 1994 till den 31 december 1998. Inspecteur, till vilken Stichting lämnat in en begäran om omprövning, vidhöll sitt beslut med hänvisning till att dessa tjänster inte var undantagna från mervärdesskatteplikt.
- 10 Stichting överklagade beslutet till Gerechtshof te Amsterdam. Genom dom av den 1 juni 2004 upphävde denna domstol det överklagade beslutet och satte ned det eftertaxerade beloppet till 182 460 NLG. Den slog emellertid fast att Stichting hade fakturerat de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen särskilt och att ersättningarna för dessa tjänster inte täckte de gemensamma utgifterna i den mening som avses i artikel 11.1 u i 1968 års lag om omsättningsskatt. Undantaget från mervärdesskatteplikt kunde således inte beviljas.

- 11 Stichting överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden (nedan kallad Hoge Raad). Hoge Raad har angett att det är ostridigt att de omtvistade tjänsterna är direkt nödvändiga för medlemmarnas undantagna verksamhet och att det inte föreligger någon snedvridning av konkurrensen.
  
- 12 Hoge Raad har framhållit att även om de omtvistade tjänsterna faktiskt utgör tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet och Stichting kräver en ersättning för dessa tjänster som inte överstiger de verkliga kostnaderna, uppkommer dock frågan om de belopp som begärs av medlemmarna i gruppen motsvarar medlemmarnas andel av de gemensamma utgifterna i den mening som avses i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.
  
- 13 Hoge Raad anser att tvistens utgång beror på tolkningen av denna bestämmelse och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

”Ska artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet tolkas på så sätt att den även omfattar tjänster som de grupper som avses i denna bestämmelse tillhandahåller sina medlemmar och som är direkt nödvändiga för medlemmarnas undantagna tillhandahållanden av tjänster eller tillhandahållanden som de inte är skattskyldiga för, och för vilka det vederlag som tas ut inte överstiger de uppkomna kostnaderna, när dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av medlemmarna?”

## Prövning av tolkningsfrågan

- 14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att, under förutsättning att övriga villkor i denna bestämmelse är uppfyllda, tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från skatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar.

### *Yttranden som inkommit till domstolen*

- 15 Stichting och Europeiska gemenskapernas kommission har föreslagit att tolkningsfrågan ska besvaras jakande. De har därvid understrukt att om frågan besvarades nekande, skulle tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet begränsas avsevärt.
- 16 De har gjort gällande att om en fristående grupp tillhandahåller en eller några av dess medlemmar en tjänst som omfattas av verksamhetsbeskrivningen för denna grupp, kan detta tillhandahållande undantas från mervärdesskatteplikt på så sätt som avses i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.
- 17 Stichting har anfört att dess många medlemmar, som alla är verksamma inom hälso- och sjukvårdssektorn, inte alltid har samma behov, eftersom de bedriver olikartade verksamheter. Den har vidare anfört att det inte är tänkbart att samtliga medlemmar utnyttjar samtliga tjänster som erbjuds inom gruppen endast för att komma i åtnjutande av det aktuella undantaget från skatteplikt.



- 18 I detta avseende har Stichting anført att när en tjänst tillhandahålls en enda av dess medlemmar, faktureras denna medlem för den verkliga kostnaden för tjänsten i enlighet med redovisningsreglerna. Denna medlem faktureras för sin andel av de gemensamma utgifterna och ska endast ersätta denna andel. Villkoren för att tillämpa artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet är följaktligen uppfyllda.
- 19 Kommissionen har för sin del tillagt att det av denna bestämmelses ordalydelse inte går att utläsa att varje tillhandahållande av tjänst måste gagna samtliga medlemmar i en fristående grupp.
- 20 Kommissionen har dessutom, som stöd för sin uppfattning att Nederländernas tolkning medför att det aktuella undantaget i praktiken nästan aldrig skulle bli tillämpligt, hänvisat till dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen (REG 2003, s. I-13711), punkterna 60–62, och till punkt 117 och följande punkter i generaladvokaten Mishos förslag till avgörande i det målet.
- 21 Kommissionen har erinrat om de två villkor som enligt generaladvokaten Mishos nyss nämnda förslag till avgörande ska vara uppfyllda för att rätten till undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska aktualiseras. Dessa två villkor är dels att den som tillhandahåller tjänsterna ska utgöra en gruppering av enbart aktörer som bedriver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller för vilken de inte har ställning som skattskyldiga, dels att den fristående gruppen inte har ett vinstsyfte, i den meningen att den endast får övervältra kostnader på sina medlemmar som den har haft för att uppfylla medlemmarnas behov utan att göra någon vinst alls.

- 22 Den nederländska regeringen anser tvärtom att tolkningsfrågan ska besvaras nekande. Enligt denna regering är den avgörande frågan i det aktuella fallet huruvida en tjänst tillhandahålls i samtliga medlemmars gemensamma, kollektiva intresse eller i en enskild medlems särskilda, individuella intresse.
- 23 Den nederländska regeringen har i sitt skriftliga yttrande inledningsvis anfört att den betvivlar att det tillhandahållande av tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte innebär någon snedvridning av konkurrensen, särskilt när det gäller den tjänst som kräver tillhandahållande av personal. Det föreligger dessutom en risk för snedvridning av konkurrensen om de ersättningar som begärs för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna endast motsvarar de direkta kostnaderna för att tillhandahålla dem. Den nederländska regeringen anser att de kostnader som den hänskjutande domstolen har hänvisat till är de verkliga kostnaderna, närmare bestämt summan av de direkta och de indirekta kostnaderna, och att dessa verkliga kostnader är svåra att fastställa. Det är således svårt att faktiskt dela upp de verkliga kostnaderna efter verksamhet när Stichting tillhandahåller tjänster till endast en eller några av sina medlemmar.
- 24 Vad gäller tolkningen av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet erinrar den nederländska regeringen om att undantagen från principen om att mervärdesskatt ska tas ut ska tolkas strikt (dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 43), att de utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp (dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 11, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 44) och att så även måste vara fallet beträffande de särskilda villkor som uppställs för att komma i åtnjutande av undantagen (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen, REG 1995, s. I-2341, punkt 18).
- 25 Enligt den nederländska regeringen framgår det av ordalydelsen i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet och av syftet med de undantag som föreskrivs i denna bestämmelse att tjänster som tillhandahålls enbart vissa medlemmar i en fristående grupp inte omfattas av denna bestämmelse. Det aktuella undantaget förutsätter att medlemmarna i denna

grupp ersätter sina andelar av de gemensamma utgifterna, vilket inte skulle kunna vara möjligt om tjänsterna tillhandahålls endast en eller vissa medlemmar i gruppen.

- 26 Den nederländska regeringen anser med hänvisning till punkterna 118–122 i generaladvokaten Mishos förslag till avgörande i det ovannämnda målet Taksatorringen att syftet med undantaget i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet är att undvika beskattning av effektivitetsvinster som uppstått genom internt samarbete mellan medlemmarna i en fristående grupp. Följaktligen omfattar artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet endast tjänster som en fristående grupp tillhandahåller samtliga sina medlemmar kollektivt. Om denna grupp tillhandahåller vissa av sina medlemmar tjänster är det inte fråga om ett internt tillhandahållande, utan om en självständig tjänst som ger upphov till ett förhållande av typen uppdragsgivare-uppdragstagare, vilket inte är förenligt med ändamålet med det aktuella undantaget.

### *Domstolens svar*

- 27 Vad inledningsvis gäller de villkor för att tillämpa artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet som avser dels syftet med de tjänster som tillhandahållits medlemmarna i en fristående grupp, dels risken för att konkurrensen ska snedvridas, ska det erinras om att det inom ramen för det samarbete som har inrättats genom artikel 234 EG inte ankommer på EG-domstolen utan på den nationella domstolen att fastställa de faktiska omständigheter som gett upphov till tvisten och att bedöma vilka konsekvenserna blir härav för det avgörande som den har att fatta (se, bland annat, dom av den 16 september 1999 i mål C-435/97, WWF m.fl., REG 1999, s. I-5613, punkt 32, av den 23 oktober 2001 i mål C-510/99, Tridon, REG 2001, s. I-7777, punkt 28, och av den 11 december 2007 i mål C-291/05, Eind, REG 2007, s. I-10719, punkt 18).

- 28 Således ska den fråga som ställts av den nationella domstolen besvaras med utgångspunkt i den premiss som den domstolen grundat sig på i beslutet om hänskjutande, nämligen att det är utrett att de tillhandahållanden av tjänster som är i fråga i det nationella målet är direkt nödvändiga för utövandet av den från skatteplikt undantagna verksamhet som bedrivs av Stichtings medlemmar och att det inte föreligger någon snedvridning av konkurrensen.
- 29 Vidare framgår det av nionde och elfte skälen i sjätte direktivet att dess syfte är att harmonisera beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och att undantagen från denna skatt utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 10).
- 30 Enligt fast rättspraxis ska dessutom de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på samtliga tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (domarna i de ovannämnda målen Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 13, och Taksatorringen, punkt 36, samt dom av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 16). Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och med principen om skattnöjdhetsneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (domen i det ovannämnda målet Horizon College, punkt 16). Domstolens rättspraxis har dock inte till syfte att föreskriva en tolkning som medför att de undantag från skatteplikt som avses i bestämmelsen nästan aldrig kan tillämpas i praktiken (domen i det ovannämnda målet Taksatorringen, punkt 62).
- 31 Domstolen påpekar att det inte följer av ordalydelsen i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet att det undantag som föreskrivs där endast ska gälla för tjänster som de fristående grupperna tillhandahåller samtliga sina medlemmar.

- 32 Enligt denna lydelse har gemenskapslagstiftaren endast angett att undantaget från mervärdesskatteplikt gäller för tjänster som tillhandahålls av fristående grupper, när dessa endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av de gemensamma utgifterna.
- 33 Den nederländska regeringen anser att den omständigheten att artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet föreskriver att ersättning ska begäras av varje medlem i en fristående grupp för dennes andel av de gemensamma utgifterna innebär att endast de tjänster som tillhandahålls samtliga medlemmar av denna grupp kan undantas från mervärdesskatteplikt. Begreppet ”gemensamma utgifter” täcker begreppet ”kollektiva utgifter”, som avser tjänster som tillhandahålls samtliga medlemmar av denna grupp och inte en enskild medlem.
- 34 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 18 i sitt förslag till avgörande, anser domstolen att behovet hos medlemmarna i en fristående grupp kan variera från en taxeringsperiod till en annan. Beroende på vilken taxeringsperiod det är fråga om kan gruppen således komma att tillhandahålla vissa tjänster till samtliga medlemmar, vissa tjänster till några medlemmar, och ytterligare vissa till endast en medlem.
- 35 När en fristående grupp består av många medlemmar med olika behov, är det på samma sätt fullt möjligt att de tjänster som gruppen tillhandahåller dessa medlemmar inte systematiskt är desamma.

- 36 Den nederländska regeringens tolkning medför således att tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet begränsas, genom att tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar inte undantas från mervärdesskatteplikt, bland annat när dessa medlemmars behov är olika.
- 37 En sådan inskränkning av tillämpningsområdet för denna bestämmelse finner inget stöd i dess syfte, vilket är 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.
- 38 Domstolen understryker att även om tjänsterna tillhandahålls endast en eller några medlemmar i en fristående grupp förblir kostnaden för att tillhandahålla dessa tjänster en gemensam utgift för den grupp som har bildats i detta syfte, när det kan fastställas att det genom analytiska redovisningsmetoder är fullt möjligt att bestämma den exakta andelen av den utgift som belöper på var och en av de tillhandahållna tjänsterna.
- 39 På samma sätt fortsätter dessa tjänster att tillhandahållas inom ramen för det syfte som legat till grund för bildandet av en fristående grupp och erbjuds således i enlighet med detta syfte.
- 40 Det framstår således inte som möjligt att tolka artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet på så sätt att undantag från mervärdesskatteplikt endast kan beviljas om tjänsterna erbjuds samtliga medlemmar av den berörda fristående gruppen.

- 41 Det ska för övrigt framhållas att nödvändigheten av att tolka denna bestämmelse strikt inte kan leda till att varje medlem av en fristående grupp ges rätt att frånta andra medlemmar av denna grupp möjligheten att utnyttja undantaget från mervärdes-skatteplikt, genom att när som helst besluta sig för att inte ta i anspråk någon av de tjänster som tillhandahålls av denna grupp som medlemmen emellertid inledningsvis valt att ingå i. Att varje medlem av en fristående grupp skulle ha en sådan rätt framgår varken av ordalydelsen i eller syftet med artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.
- 42 Tjänster som en fristående grupp tillhandahåller sina medlemmar under olika taxeringsperioder, eller som denna grupp tillhandahåller endast en eller vissa av sina medlemmar under en och samma taxeringsperiod, ska alltså kunna undantas från skatteplikt i enlighet med denna bestämmelse.
- 43 Av det ovan anförda följer att frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att, under förutsättning att övriga villkor i denna bestämmelse är uppfyllda, tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från skatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar.

## **Rättegångskostnader**

- 44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 13 A.1 f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att, under förutsättning att övriga villkor i denna bestämmelse är uppfyllda, tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från skatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar.**

Underskrifter