

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 20. novembra 2019(\*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 13(A)(1)(f) – Oprostitve – Storitve, ki jih opravijo neodvisne skupine oseb – Storitve, opravljene za članice in nečlanice“

V zadevi C-400/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija) z odločbo z dne 19. aprila 2018, ki je na Sodišče prispela 18. junija 2018, v postopku

## **Infohos**

proti

**Belgische Staat,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, P. G. Xuereb (poročevalec), T. von Danwitz, C. Vajda in A. Kumin, sodniki,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih je predložili:

- za Infohos F. Soetaert, advokat,
- za belgijsko vlado J.-C. Halleux, P. Cottin in C. Pochet, agenti,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa in J. Marques, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. julija 2019

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometni davkih –

Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med združenjem Infohos in Belgische Staat (Belgijska država) glede odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (DDV) za leta od 2002 do 2004.

## **Pravni okvir**

### ***Pravo Unije***

3 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1). Kljub temu se zaradi časa dejanskega stanja spora o glavni stvari zanj uporablja Šesta direktiva.

4 V deveti in enajsti uvodni izjavi Šeste direktive je bilo navedeno:

„ker je treba davčno osnovo uskladiti tako, da so rezultati uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah;

[...]

ker je treba pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način“.

5 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

6 Člen 13 Šeste direktive, naslovljen „Oprostitve na ozemlju države“, je določal:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotovitve pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(f) storitve, ki jih za svoje članice opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence;

[...]“

7 Člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive ustreza členu 131 in členu 132(1)(f) Direktive 2006/112.

## **Belgijsko pravo**

8      ?len 44(2), to?ka 1a, zakonika o DDV je v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, dolo?al oprostitev DDV za „storitve, ki jih za svoje ?lane opravljajo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproš?ene na podlagi tega ?lena ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, ?e te skupine od svojih ?lanov zahtevajo samo natan?no povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzro?ila izkrivljanje konkurence; o pogojih uporabe te oprostitve odlo?a kralj“.

9      ?len 2 koninklijk besluit nr. 43 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 (kraljev odlok št. 43 o oprostitvi davka na dodano vrednost v zvezi s storitvami, ki jih opravljajo neodvisne skupine oseb za svoje ?lane) z dne 5. julija 1991 (*Belgisch Staatsblad* z dne 6. avgusta 1991, str. 17215), je dolo?al:

„Storitve, ki jih neodvisne skupine oseb iz ?lena 1 opravijo za svoje ?lane, so oproš?ene davka, ?e:

1.      je dejavnost skupine izklju?no opravljanje storitev neposredno za svoje ?lane in ?e vsi ?lani opravljajo dejavnost, ki je oproš?ena na podlagi ?lena 44 zakonika ali ni predmet davka na dodano vrednost“.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje**

10      Infohos je združenje, specializirano za informacijsko tehnologijo za bolnišnice. Na eni strani opravlja bolnišni?ne informacijske storitve za bolnišnice, ki so z njim povezane kot ?lanice, na drugi strani pa storitve za ne?lane.

11      Z družbo IHC-Group NV je 5. septembra 2000 sklenilo pogodbo o skupnem razvoju – vendar po naro?ilu združenja Infohos – novih ali inovativnih programskih aplikacij za bolnišnice, ki so njegove ?lanice.

12      Združenje Infohos se ni registriralo kot zavezanec za DDV, ker je menilo, da se v skladu s ?lenom 6 zakonika o DDV ne more šteti za zavezanca za DDV, oziroma da je vsekakor davka oproš?eno na podlagi ?lena 44(2), to?ka 1a, tega zakonika.

13      Dav?na uprava je po pregledu, opravljenem 20. aprila 2005, štela, da morajo biti storitve, ki sta jih vzajemno opravljala združenje Infohos in družba IHC-Group, obdav?ene z DDV. Poleg tega bi morale biti po mnenju dav?ne uprave zaradi izvajanja obdav?ljivih transakcij za ne?lane obdav?ene tudi transakcije, ki jih združenje Infohos opravlja za ?lane, in da zato združenje Infohos ni ve? upravi?eno do oprostitve davka v zvezi s storitvami, ki jih opravlja za svoje ?lane v skladu s ?lenom 44(2), to?ka 1a, zakonika o DDV.

14      Dav?na uprava je 13. decembra 2005 sestavila zapisnik o ugotovitvi teh kršitev in nato izdala pla?ilni nalog, ki je bil razglašen za izvršljivega.

15 Združenje Infohos je 22. maja 2007 s tožbo, vloženo pri rechtbank van eerste aanleg Brugge (prvostopenjsko sodišče v Bruggeu, Belgija), temu sodišču predlagalo, naj ugotovi, da je ta tožba dopustna in utemeljena, ter zato prekine izvršitev plačilnega naloga, ki ga je izdala davčna uprava, razsodi, da zahtevani zneski niso bili dolgovani, in, podredno, odredi odpravo naloženih denarnih kazni ali vsaj njihovo bistveno zmanjšanje, odredi povračilo vseh zneskov, ki bi bili pobrani na podlagi tega plačilnega naloga, z zamudnimi obrestmi in Belgijski državi naloži plačilo sodnih stroškov.

16 Rechtbank van eerste aanleg Brugge (prvostopenjsko sodišče v Bruggeu) je s sodbo z dne 23. februarja 2009 razsodilo, da pogoji za uporabo izjeme iz člena 44(2), točka 1a, zakonika o DDV niso izpolnjeni in da združenje Infohos dolguje DDV za vse storitve, ki jih je opravilo za člane in nečlane.

17 Združenje Infohos je zoper to sodbo vložilo pritožbo pri hof van beroep te Gent (pritožbeno sodišče v Gentu, Belgija).

18 To sodišče je s sodbo z dne 21. septembra 2010 odločilo, da se združenje Infohos ne more sklicevati na izjemo iz člena 44(2), točka 1a, zakonika o DDV, ker bi sicer izkrivljalo konkurenco. Poleg tega je razsodilo, da bi lahko združenje Infohos kot mešani davčni zavezanec v smislu člena 46 zakonika o DDV proti Belgijski državi vložilo tožbo za vračilo.

19 Davčna uprava je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija).

20 To sodišče je s sodbo z dne 31. oktobra 2014 razveljavilo sodbo hof van beroep te Gent (pritožbeno sodišče v Gentu) zaradi protislovnosti ugotovitve, da se združenje Infohos na eni strani ne more sklicevati na člen 44(2), točka 1a, zakonika o DDV, zaradi česar bi bilo treba šteti, da ima status neomejenega davčnega zavezanca, na drugi strani pa, da lahko upravičeno uveljavlja status mešanega davčnega zavezanca.

21 Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) je zadevo dodelilo hof van beroep Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu, Belgija).

22 Zadnjenavedeno sodišče je s sodbo z dne 20. septembra 2016 odločilo, da se združenje Infohos ne more sklicevati na izjemo iz člena 44(2), točka 1a, zakonika o DDV, ker opravlja storitve tudi za nečlane.

23 Združenje Infohos je zoper to sodbo vložilo kasacijsko pritožbo pri Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče), zlasti ker pogoj za uporabo oprostitve iz člena 2(1) kraljeve odredbe št. 43, v skladu s katero lahko neodvisna skupina oseb storitve opravlja izključno za svoje člane, ni določen v členu 13(A)(1)(f) Šeste direktive in je torej v nasprotju s to določbo.

24 Predložitveno sodišče opozarja, da je hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu) razsodilo, da iz stroge razlage člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive, zlasti pogoja iz te določbe, da neodvisne skupine oseb od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov, izhaja, da ta določba izključuje, da te skupine storitve opravljajo tudi za osebe, ki niso njihovi člani. Hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu) je prav tako štelo, da se združenje Infohos ne more sklicevati na izjemo za vse svoje dejavnosti, ker storitev ni opravljal samo za svoje člane, ampak je programske aplikacije tržilo tudi za tretje osebe.

25 Na tako zastavljeni vprašanji je mogoče po mnenju predložitvenega sodišča odgovoriti samo z

razlago člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive.

26 V teh okoliščinah je Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13(A)(1)(f) [Šeste direktive], ki je zdaj člen 132(1)(f) [Direktive 2006/112], razlagati tako, da državi članici dovoljuje, da za v njem določeno oprostitve davka določi pogoj izključnosti, v skladu s katerim je neodvisna skupina, ki opravlja storitve tudi za nečlane, v celoti zavezana za davek na dodano vrednost tudi za storitve, opravljene za člane?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

27 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero se odobritev oprostitve DDV pogojuje s tem, da neodvisne skupine oseb storitve opravljajo izključno za svoje člane, zaradi česar so take skupine, ki storitve opravljajo tudi za nečlane, v celoti zavezane za DDV, vključno za storitve, ki jih opravijo za svoje člane.

28 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da v skladu s členom 13(A)(1)(f) Šeste direktive države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotovitve pravilne in enostavne uporabe oprostitve iz te določbe in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitjo storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence.

29 V zvezi s tem je iz devete in enajste uvodne izjave Šeste direktive razvidno, da je ta namenjena usklajevanju davčne osnove DDV in da so oprostitve od tega davka samostojni pojmi prava Unije, ki jih je treba umestiti, kot je Sodišče že presodilo, v splošni kontekst skupnega sistema DDV, ki ga določa ta direktiva (sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 29 in navedena sodna praksa).

30 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitve iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo strogo, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve iz navedenega člena 13, razlagati tako, da bi jim bil odvzet učinek. Namen sodne prakse Sodišča ni vsiliti razlage, zaradi katere oprostitve, ki so predvidene v tej določbi, v praksi skoraj ne bi bilo mogoče uporabiti (sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30 in navedena sodna praksa).

31 Kot je bilo opozorjeno v točki 28 te sodbe, se oprostitve iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive nanašajo na storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb. Nasprotno pa iz te določbe ne izhaja, da bi bile storitve, ki jih za svoje člane opravijo take skupine, izključene iz navedene oprostitve, če te skupine poleg tega opravljajo tudi storitve za nečlane.

32 Zato, čeprav se v skladu s to določbo navedena oprostitve lahko prizna le za storitve, ki jih za svoje žlane opravijo neodvisne skupine oseb, iz njenega besedila ni mogoče sklepati, da bi jo bilo mogoče uporabiti le, če morajo te skupine storitve opravljati samo za svoje žlane.

33 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditelj, katere del je (sodba z dne 3. oktobra 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland in drugi, C-197/18, EU:C:2019:824, točka 48).

34 V zvezi s sobesedilom, v katero je umeščen člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive, je treba poudariti, da je člen 13(A) te direktive naslovljen „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“ in je umeščen pod Naslov IX te direktive, s katerim so urejene oprostitve. Iz tega naslova je razvidno, da se oprostitve iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive nanaša zgolj na neodvisne skupine oseb, katerih žlani opravljajo dejavnosti v javnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija, C-616/15, EU:C:2017:721, točka 44).

35 Iz tega sobesedila pa niso razvidni elementi, iz katerih bi izhajalo, da je navedena oprostitve omejena zgolj na neodvisne skupine oseb, ki storitve opravljajo izključno za svoje žlane.

36 V zvezi z namenom člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive je treba opozoriti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se želi s to določbo uvesti oprostitve DDV, da se prepreči, da je oseba, ki nudi določene storitve, zavezana za plačilo tega davka, čeprav je morala v okviru skupne strukture pri izvrševanju dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev, sodelovati z drugimi strokovnjaki (sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37).

37 Zato je treba šteti, da je namen vseh določb člena 13(A)(1) Šeste direktive nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostiti DDV, da bi se olajšal dostop do določenih storitev in dobava določenega blaga ob izogitvi povečanim stroškom, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točka 30, in z dne 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, točka 28).

38 V skladu z nacionalno določbo iz postopka v glavni stvari se oprostitve DDV iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive sistematično zavračata za storitve, ki jih za svoje žlane opravijo neodvisne skupine oseb, če te opravljajo tudi storitve za nežlane, in so v takem primeru vse storitve predmet DDV.

39 Vendar če neodvisna skupina oseb, kot je združenje Infohos, opravlja tudi storitve za nežlane, še vedno velja, da storitve, ki jih opravi za svoje žlane, neposredno prispevajo k opravljanju dejavnosti v javnem interesu iz navedene določbe. Oprostitve iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive pa za storitve, ki jih opravijo neodvisne skupine oseb, velja, če te storitve neposredno prispevajo k opravljanju dejavnosti v javnem interesu iz člena 13(A)(1) Šeste direktive.

40 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da bi zavrnitev ugodnosti oprostitve iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive neodvisni skupini oseb, ki izpolnjuje vse pogoje iz te določbe, zgolj zato, ker opravlja tudi storitve za nežlane, imela za posledico, da bi se podrožje uporabe člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive omejilo s tem, da bi se izključila ugodnost oprostitve DDV za storitve, ki jih ta skupina opravi za svoje žlane, pri čemer takšna omejitev podrožja uporabe ne izhaja iz njenega namena, kot je bilo nanj opozorjeno v točki 36 te sodbe (glej po analogiji sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točki 36 in 37).

41 Zato je uporaba te določbe za storitve, ki jih neodvisna skupina oseb opravi neposredno za svoje žlane, ki morajo opravljati oproščeno dejavnost ali dejavnost, za katero niso davčni zavezanci, v skladu s ciljem žlena 13(A)(1) Šeste direktive, saj ta cilj ne preprečuje, da bi taka skupina storitve opravljala za nežlane.

42 Ob tem so v skladu s žlenom 13(A)(1)(f) Šeste direktive oproščene le storitve, ki se opravijo za žlane neodvisne skupine oseb, če se te storitve opravljajo v skladu s cilji, za katere je bila taka skupina ustanovljena, in se v skladu s tem namenom tudi nudijo (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 39). V zvezi s tem mora predložitveno sodišče preveriti, ali storitve, ki jih opravlja združenje Infohos, izpolnjujejo vse pogoje iz žlena 13(A)(1)(f) Šeste direktive.

43 Storitve, ki se opravijo za nežlane, pa ne morejo biti upravičene do te oprostitve in so še naprej predmet DDV. Ker namreč opravljanje teh storitev ne spada na področje uporabe oprostitve iz žlena 13(A)(1)(f) Šeste direktive, žlen 2(1) te direktive zahteva, da so navedene storitve, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države žlanice za plačilo, predmet DDV.

44 Tako glede na besedilo in namen žlena 13(A)(1)(f) Šeste direktive oprostitve DDV iz te določbe ni pogojena s tem, da se zadevne storitve nudijo izključno žlanom zadevne neodvisne skupine oseb.

45 Belgijska vlada trdi, da žlen 13(A)(1)(f) Šeste direktive ne nasprotuje nacionalni ureditvi iz postopka v glavni stvari, ker je v skladu s pogojem iz te določbe namen te ureditve preprečiti vsakršno izkrivljanje konkurence.

46 Treba je opozoriti, da se v skladu s žlenom 13(A)(1)(f) Šeste direktive oprostitve iz te določbe uporablja, če ni verjetno, da bi povzročila izkrivljanje konkurence.

47 V zvezi s tem je Sodišče že ugotovilo, da ne sme biti verjetno, da izkrivljanje konkurence povzroči oprostitve DDV sama po sebi, in sicer na trgu, na katerem na konkurenco vsekakor vpliva prisotnost udeleženca, ki storitve opravlja za svoje žlane in ki mu je prizadevanje za dobiček prepovedano. Da bi se lahko ta oprostitve zavrnila, mora torej biti verjetno, da bi izkrivljanje konkurence povzročilo to, da so storitve, ki jih opravlja skupina, oproščene, ne pa to, da ta skupina izpolnjuje druge pogoje iz zadevne določbe (sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, točka 58).

48 Sodišče je tako razsodilo, da je treba oprostitve DDV zavrniti, če obstaja dejansko tveganje, da bi oprostitve sama po sebi takoj ali v prihodnosti povzročila izkrivljanje konkurence (sodba z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, točka 64).

49 Nacionalnemu zakonodajalcu se za ugotovitev, ali je verjetno, da bi uporaba oprostitve iz žlena 13(A)(1)(f) Šeste direktive za neko dejavnost povzročila izkrivljanje konkurence, sicer lahko dovoli, da določi pravila, ki bi jih pristojni organi preprosto upravljali in nadzorovali (glej v tem smislu sodbo z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija, C-616/15, EU:C:2017:721, točka 65).

50 Vendar na podlagi pogoja v zvezi z neizkrivljanjem konkurence iz te določbe ni mogoča splošna omejitev področja uporabe oprostitve, ki je določena v tej določbi (glej v tem smislu sodbo z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija, C-616/15, EU:C:2017:721, točka 67).

51 Prav to pa je učinek nacionalne določbe iz postopka v glavni stvari, ki vzpostavlja splošno

domnevo o izkrivljanju konkurence in na splošno omejuje področje uporabe oprostitve iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive s tem, da iz ugodnosti oprostitve DDV izključuje storitve, ki jih za svoje članice opravijo neodvisne skupine oseb, če storitve opravljajo tudi za nečlane, čeprav, kot izhaja iz točke 43 te sodbe, zadržane storitve ne spadajo na področje uporabe te oprostitve in morajo zato biti predmet DDV.

52 Poleg tega belgijska vlada trdi, da nacionalna določba iz postopka v glavni stvari omogoča preprečevanje vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab.

53 V zvezi s tem je dovolj opozoriti, da čeprav države članice na podlagi uvodnega stavka člena 13(A)(1) Šeste direktive določijo pogoje za oprostitve zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, se ti pogoji ne morejo nanašati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitev (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 39). Prav to pa je učinek pogojev, postavljenih z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, ki glede neodvisnih skupin oseb, ki storitve opravljajo tudi za nečlane, določajo splošno in neizpodbojno domnevo davčne utaje, zlorabe ali izogibanja, ne da bi se v njih natančno opredelila vrsta davčne zlorabe, utaje ali izogibanja, ki naj bi jo ta ureditev preprečevala.

54 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero se odobritev oprostitve DDV pogojuje s tem, da neodvisne skupine oseb storitve opravljajo izključno za svoje članice, zaradi česar so take skupine, ki storitve opravljajo tudi za nečlane, v celoti zavezane za DDV, vključno za storitve, ki jih opravijo za svoje članice.

## **Stroški**

55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**Člen 13(A)(1)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero se odobritev oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) pogojuje s tem, da neodvisne skupine oseb storitve opravljajo izključno za svoje članice, zaradi česar so take skupine, ki storitve opravljajo tudi za nečlane, v celoti zavezane za DDV, vključno za storitve, ki jih opravijo za svoje članice.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nizozemščina.