

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 20 november 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 13 A.1 f – Undantag från skatteplikt – Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer – Tjänster som tillhandahålls medlemmar och icke-medlemmar”

I mål C-400/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien) genom beslut av den 19 april 2018, som inkom till domstolen den 18 juni 2018, i målet

Infohos

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna P.G. Xuereb (referent), T. von Danwitz, C. Vajda och A. Kumin,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Infohos, genom F. Soetaert, advocaat,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, P. Cottin och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa och M.J. Marques, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 juli 2019 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 omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Infohos och Belgische Staat (belgiska staten) angående mervärdesskatt att betala för åren 2002–2004.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1). Med hänsyn till tidpunkten för de aktuella omständigheterna är emellertid sjätte direktivet fortfarande tillämpligt i det nationella målet.

4 Nionde och elfte skälet i sjätte direktivet hade 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.”

5 Artikel 2 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”Mervärde[s]skatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

6 I artikel 13 i sjätte direktivet, vilken hade rubriken ”Undantag inom landets territorium”, föreskrevs följande:

”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

dessas undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

...”

7 Artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet motsvarar artiklarna 131 och 132.1 f i direktiv 2006/112.

Belgisk rätt

8 I artikel 44, 2 § punkt 1 bis i mervärdesskattelagen, i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrevs att undantag från skatteplikt gäller för ”de tjänster som medlemmar tillhandahålls av de fristående grupper av personer som de ingår i och vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt denna artikel eller inte är skattepliktiga, om dessa tjänster är direkt nödvändiga för dessas verksamhet och 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. Villkoren för tillämpningen av detta undantag regleras genom kunglig förordning”.

9 I artikel 2 i 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 (kunglig förordning nr 43 om undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar) av den 5 juli 1991 (*Belgisch Staatsblad* av den 6 augusti 1991, s. 17215) föreskrevs följande:

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

1° gruppens verksamhet består uteslutande i att tillhandahålla tjänster som är till direkt nytta för medlemmarna själva och alla medlemmar bedriver verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 44 i mervärdesskattelagen eller som inte är skattepliktiga.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Infohos är en sammanslutning som är specialiserad på it-system för sjukhus. Dess it-systemtjänster tillhandahålls dels sjukhus som är medlemmar i sammanslutningen, dels icke-medlemmar.

11 Den 5 september 2000 ingick den ett samarbetsavtal med bolaget IHC?Group NV i syfte att gemensamt, men på beställning av Infohos, utveckla nya eller innovativa program för de sjukhus som är medlemmar i sammanslutningen.

12 Infohos registrerade sig inte som skattskyldig för mervärdesskatt. Sammanslutning ansåg nämligen att den inte var att betrakta som skattskyldig enligt artikel 6 i mervärdesskattelagen och att den i vart fall inte kunde dra nytta av undantaget från skatteplikt i artikel 44, 2 § punkt 1 bis i den lagen.

13 Efter en kontroll den 20 april 2005 fann skattemyndigheten att de tjänster som Infohos och IHC?Group tillhandahöll varandra var mervärdesskattepliktiga. Skattemyndigheten ansåg dessutom att utförandet av skattepliktiga transaktioner åt icke-medlemmar medförde att de transaktioner som utförts åt Infohos medlemmar också blev skattepliktiga, och att Infohos således inte längre kunde omfattas av undantaget för de tjänster som det tillhandahöll sina medlemmar med tillämpning av artikel 44, 2 § punkt 1 bis i mervärdesskattelagen.

14 Den 13 december 2005 upprättade skattemyndigheten en rapport i vilken dessa

överträdelser konstaterades, varefter den utfärdade ett betalningsföreläggande, som förklarades verkställbart.

15 Den 22 maj 2007 inkom Infohos med ett överklagande till Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Förstainstansdomstolen i Brygge, Belgien) i ett kontradiktoriskt förfarande. Infohos yrkade att överklagandet skulle tas upp till prövning och bifallas, och att domstolen således skulle inhibera verkställigheten av skattemyndighetens föreläggande, fastställa att sammanslutningen inte hade någon skyldighet att erlagga de begärda beloppen eller, alternativt, förordna om återbetalning av påförda sanktionsbelopp eller åtminstone om väsentlig nedsättning av dessa, förordna om återbetalning av samtliga belopp som uppburits med stöd av förelägget, jämte dröjsmålsränta, samt förplikta belgiska staten att ersätta rättegångskostnaderna.

16 I dom av den 23 februari 2009 slog Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Förstainstansdomstolen i Brygge) fast att villkoren för tillämpning av det undantag som föreskrivs i artikel 44, 2 § punkt 1 bis i mervärdesskattelagen inte var uppfyllda och att Infohos var skyldig att betala mervärdesskatt för alla tjänster som sammanslutningen utfört, både åt medlemmar och åt icke-medlemmar.

17 Infohos överklagade domen till Hof van beroep te Gent (Appellationsdomstolen i Gent, Belgien).

18 I dom av den 21 september 2010 slog appellationsdomstolen fast att Infohos inte kunde göra gällande det undantag som föreskrivs i artikel 44, 2 § punkt 1 bis i mervärdesskattelagen utan att snedvrida konkurrensen. Den fann vidare att Infohos, i egenskap av skattskyldig person med blandad verksamhet i den mening som avses i artikel 46 i mervärdesskattelagen, hade rätt att väcka talan om återbetalning mot belgiska staten.

19 Skattemyndigheten överklagade domen till Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien).

20 Genom dom av den 31 oktober 2014 upphävde den domstolen domen från Hof van beroep te Gent (Appellationsdomstolen i Gent) med motiveringen att det var motsägelsefullt att slå fast å ena sidan att Infohos inte kunde åberopa artikel 44, 2 § punkt 1 bis i mervärdesskattelagen och att sammanslutningen således skulle anses ha ställning som till fullo skattskyldig person och å andra sidan att Infohos hade rätt att åberopa ställningen som skattskyldig person med blandad verksamhet.

21 Hof van Cassatie (Högsta domstolen) hänvisade målet till Hof van Beroep Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen, Belgien).

22 I dom av den 20 september 2016 slog appellationsdomstolen fast att Infohos inte kunde göra gällande det undantag som föreskrivs i artikel 44, 2 § punkt 1 bis i mervärdesskattelagen eftersom Infohos även utförde tjänster åt icke-medlemmar.

23 Infohos överklagade denna dom till Hof van Cassatie (Högsta domstolen) med motiveringen bland annat att det villkor för undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 2.1 i kungligt dekret nr 43, enligt vilket en fristående grupp av personer uteslutande får utföra tjänster åt sina medlemmar, inte fanns med i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet och således stred mot denna bestämmelse.

24 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att Hof van beroep te Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen) fann att det följer av en strikt tolkning av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, och i synnerhet av det villkor som föreskrivs i denna bestämmelse, nämligen att fristående grupper av personer endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av

gemensamma utgifter, att dessa sammanslutningar inte även får utföra sina tjänster åt icke-medlemmar. Hof van beroep te Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen) fann även att eftersom Infohos inte bara utför tjänster åt sina medlemmar, utan även säljer tillämpningsprogram till utomstående, kan sammanslutningen inte göra gällande undantaget för samtliga av dess verksamheter.

25 Ovannämnda invändning kan enligt den hänskjutande domstolen endast avgöras genom en tolkning av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

26 Mot denna bakgrund beslutade Hof van Cassatie (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 13 A.1 f i [sjätte direktivet], nu artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112], 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 utför tjänster åt icke-medlemmar även blir mervärdesskattskyldig fullt ut för de tjänster som den utför åt sina medlemmar?”

Prövning av tolkningsfrågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken undantaget från mervärdesskatteplikt endast gäller under förutsättning att de fristående grupperna av personer uteslutande utför tjänster åt sina medlemmar, vilket innebär att grupper som också utför tjänster åt icke-medlemmar blir skattskyldiga fullt ut för mervärdesskatt även för de tjänster som de utför åt sina medlemmar.

28 För att besvara denna fråga ska det erinras om att enligt artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska medlemsstaterna fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av de undantag som anges i den bestämmelsen, och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk och från skatteplikt undanta tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller 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.

29 Vidare framgår det av nionde och elfte skälet i sjätte direktivet att dess syfte är att harmonisera beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och att undantagen från denna skatt utgör självständiga unionsrättsliga begrepp som ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt som införts genom nämnda direktiv (dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

30 Dessutom följer det av fast rättspraxis att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och uppfylla de krav som följer av principen om skatteneutralitet, på vilken det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar. Denna regel om restriktiv tolkning innebär sålunda 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. Domstolens praxis har inte till syfte att föreskriva en tolkning som medför att det i praktiken

nästan blir omöjligt att tillämpa de aktuella undantagen från skatteplikt (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).

31 Vad gäller ordalydelsen i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet kan det konstateras, såsom det har erinrats om ovan i punkt 28, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse avser tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar. Däremot framgår det inte av denna lydelse att de tjänster som sådana grupper tillhandahåller sina medlemmar inte omfattas av undantaget från skatteplikt när dessa grupper för övrigt även utför tjänster åt icke-medlemmar.

32 Det betyder att även om det anges i denna bestämmelse att nämnda undantag endast kan beviljas för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar, så kan man inte av bestämmelsens ordalydelse dra slutsatsen att det är ett villkor för att undantaget ska kunna tillämpas att dessa grupper endast får utföra tjänster åt sina medlemmar.

33 Det följer av fast rättspraxis att det vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara är lydelsen som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 3 oktober 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland m.fl., C?197/18, EU:C:2019:824, punkt 48).

34 Vad gäller det sammanhang i vilket artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ingår, ska det påpekas att artikel 13 A i direktivet har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset" och att den ingår i avdelning X i detta direktiv som behandlar undantag från skatteplikt. Rubriken visar att undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 f i direktivet endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamhet av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 44).

35 Det finns i detta sammanhang ingenting som visar att nämnda undantag är begränsat till att gälla endast för sådana fristående grupper av personer som uteslutande utför tjänster åt sina medlemmar.

36 Vad beträffar syftet med artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska det erinras om att det framgår av domstolens praxis att denna bestämmelse syftar till att inrätta ett undantag från mervärdesskatteplikt för att undvika att en person som erbjuder vissa tjänster ska vara tvungen att betala denna skatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom en gemensam organisation som tar på sig vissa uppgifter som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna (dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

37 Domstolen finner således att bestämmelserna i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet tillsammans syftar till att vissa verksamheter av allmänintresse ska undantas från mervärdesskatteplikt för att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveransen av vissa varor, genom att undvika de merkostnader som följer om mervärdesskatt tas ut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, punkt 30, och dom av den 21 september 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, punkt 28).

38 Enligt den nationella bestämmelse som är aktuell i det nationella målet ska undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet systematiskt nekas för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar när dessa grupper även utför tjänster åt icke-medlemmar, så att samtliga tjänster blir mervärdesskattepliktiga.

39 Faktum kvarstår dock att även om en fristående grupp av personer, såsom Infohos, också utför tjänster åt icke-medlemmar, så bidrar de tjänster som den tillhandahåller sina medlemmar direkt till utövandet av den verksamhet av allmänintresse som avses i nämnda bestämmelse, och tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer ska anses omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet när dessa tillhandahållanden av tjänster direkt bidrar till utövandet av sådana verksamheter av allmänintresse som avses i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet.

40 Under dessa omständigheter skulle en vägran att låta en fristående grupp av personer, som uppfyller samtliga villkor i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, dra fördel av det undantag som avses i denna bestämmelse enbart av det skälet att gruppen även utför tjänster åt icke-medlemmar leda till att bestämmelsens tillämpningsområde begränsades genom att de tjänster som gruppen tillhandahåller sina medlemmar inte skulle undantas från mervärdesskatteplikt. Direktivets syfte, som det erinrats om ovan i punkt 36, ger inget stöd för en sådan inskränkning av tillämpningsområdet (se, analogt, dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkterna 36 och 37).

41 Det betyder att en tillämpning av denna bestämmelse på tjänster som en fristående grupp av personer direkt tillhandahåller sina egna medlemmar, vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller inte är skattepliktiga, överensstämmer med syftet med artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, och detta syfte hindrar inte en sådan grupp från att utföra tjänster åt icke-medlemmar.

42 Vidare är de tjänster som tillhandahålls medlemmar av den fristående gruppen av personer endast undantagna från skatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet när dessa alltså tillhandahålls inom ramen för de syften som legat till grund för bildandet av den fristående gruppen och således erbjuds i enlighet med gruppens syfte (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 39). Det ankommer i detta avseende på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de tjänster som Infohos tillhandahåller uppfyller samtliga villkor i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

43 Däremot kan de tjänster som tillhandahållits icke-medlemmar inte omfattas av detta undantag från skatteplikt och de förblir föremål för mervärdesskatt. Eftersom sådana tjänster inte ingår i tillämpningsområdet för det undantag som avses i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, kräver nämligen artikel 2.1 i direktivet att mervärdesskatt ska betalas för nämnda tjänster, vilka har tillhandahållits mot vederlag inom en medlemsstats territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

44 Domstolen finner således, med beaktande av lydelsen av och målet med artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, att det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i den bestämmelsen inte är förenat med något krav på att de berörda tjänsterna endast får erbjudas medlemmar av den berörda fristående gruppen.

45 Den belgiska regeringen har gjort gällande att artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet inte utgör hinder för den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, eftersom lagstiftningen syftar till att förebygga snedvridning av konkurrensen i enlighet med det villkor som anges i samma bestämmelse.

46 Domstolen erinrar om att det enligt artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet är en förutsättning för tillämpningen av det undantag som avses i den bestämmelsen att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

47 På denna punkt har domstolen redan tidigare slagit fast att det är själva undantaget från mervärdesskatteplikt som inte får vara sådant att det kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen, och detta gäller på en marknad där konkurrensen under alla omständigheter påverkas av att det finns en aktör som tillhandahåller sina medlemmar tjänster och som inte får bedriva sin verksamhet i vinstsyfte. För att undantaget från skatteplikt ska kunna nekas krävs det således att det är just den omständigheten att de tjänster som tillhandahålls av en grupp av personer är undantagna från skatteplikt som kan vålla snedvridning av konkurrensen, och inte den omständigheten att gruppen uppfyller de övriga villkoren i bestämmelsen (dom av den 20 november 2003, Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punkt 58).

48 Domstolen har sålunda slagit fast att undantaget från mervärdesskatteplikt ska nekas om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen (dom av den 20 november 2003, Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punkt 64).

49 För att bedöma huruvida tillämpningen på en viss verksamhet av det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet kan vålla snedvridning av konkurrensen är det förvisso tillåtet för den nationella lagstiftaren att införa bestämmelser som är lätta för de nationella myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 65).

50 Villkoret i denna bestämmelse att konkurrensen inte får snedvridas gör det emellertid inte möjligt att rent allmänt begränsa tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs där (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 67).

51 Det är dock just detta som blir effekten av den nationella bestämmelse som är i fråga i det nationella målet och som uppställer en allmän presumtion för en snedvridning av konkurrensen och rent allmänt begränsar tillämpningsområdet för undantaget i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet, genom att inte tillåta att undantaget från mervärdesskatteplikt tillämpas på tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar när dessa grupper även utför tjänster åt icke-medlemmar, trots att de sistnämnda tjänsterna, såsom framgår ovan av punkt 43, inte omfattas av undantagets tillämpningsområde och således ska vara föremål för mervärdesskatt.

52 Den belgiska regeringen har dessutom hävdatt att den nationella bestämmelse som är i fråga i det nationella målet gör det möjligt att förhindra eventuella fall av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

53 Det räcker här att erinra om att även om det framgår av den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet att medlemsstaterna ska fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 39). Det är dock precis det som blir resultatet av den i det nationella målet aktuella nationella lagstiftningen, vilken, vad gäller fristående grupper av personer som även utför tjänster åt icke-medlemmar, uppställer en allmän och ovedersäglig presumtion för att det föreligger skatteundandragande, missbruk eller skatteflykt, utan att exakt ange vilken typ av missbruk, skatteundandragande eller skatteflykt som denna lagstiftning syftar till att förebygga.

54 Av det ovan anförda följer att den hänskjutna tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt: Artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken undantaget från mervärdesskatteplikt endast gäller under förutsättning att de fristående grupperna av personer uteslutande utför tjänster åt sina medlemmar, vilket innebär att grupper som också utför tjänster åt icke-medlemmar blir skattskyldiga fullt ut för mervärdesskatt även för de tjänster som de utför åt sina medlemmar.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (andra 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 omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken undantaget från mervärdesskatteplikt endast gäller under förutsättning att de fristående grupperna av personer uteslutande utför tjänster åt sina medlemmar, vilket innebär att grupper som också utför tjänster åt icke-medlemmar blir skattskyldiga fullt ut för mervärdesskatt även för de tjänster som de utför åt sina medlemmar.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.