

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

20 päivänä marraskuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta – Vapautukset – Riippumattomien henkilöyhteenliittymien suorittamat palvelut – Jäsenille ja muille kuin jäsenille suoritettut palvelut

Asiassa C-400/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Hof van Cassatie (ylin yleinen tuomioistuin, Belgia) on esittänyt 19.4.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.6.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Infohos

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit P. G. Xuereb (esittelevä tuomari), T. von Danwitz, C. Vajda ja A. Kumin,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Infohos, edustajanaan F. Soetaert, advocaat,
- Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa ja M. J. Marques,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.7.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste

– 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Infohos ja Belgian valtio ja jossa on kyse arvonlisäveron oikaisusta vuosien 2002–2004 osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1). Pääasian oikeudenkäyntiin on kuitenkin sovellettava edelleen kuudetta direktiiviä kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-ajan vuoksi.

4 Kuudennen direktiivin johdanto-osan 9 ja 11 perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

”veron peruste on yhdenmukaistettava, jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa,

— —

olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa”.

5 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

— —”

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa, jonka otsikko oli ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, säädettiin seuraavaa:

”A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

— —”

7 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta vastaa direktiivin

Belgian oikeus

8 Arvonlisäverolain (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkoihin, säädettiin, että arvonlisäverosta on vapautettu ”palvelut, joita henkilöiden, joiden toiminta on tämän pykälän nojalla vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, riippumattomat yhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, kun kyseiset palvelut ovat välittömästi tarpeellisia kyseisen toiminnan harjoittamiseksi ja yhteenliittymät sitoutuvat vaatimaan korvaukseksi jäseniltään kullekin kuuluvan osuuden yhteisistä kustannuksista, sillä ehdolla, ettei tällainen vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen; kuningas päättää vapautuksen soveltamisen ehdoista”.

9 Riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamia palveluita koskevasta arvonlisäverosta vapauttamisesta 5.7.1991 annetun kuninkaan päätöksen nro 43 (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; Belgisch Staatsblad, 6.8.1991, s. 17215) 2 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Palvelut, joita 1 §:ssä tarkoitetut riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, on vapautettu verosta seuraavilla edellytyksillä:

1. yhteenliittymän toiminta koostuu yksinomaan palvelujen suorittamisesta välittömästi yhteenliittymän omien jäsenten hyväksi niitä itseään varten, ja kaikki jäsenet harjoittavat arvonlisäverolain 44 §:n nojalla verosta vapautettua toimintaa tai eivät ole toiminnastaan verovelvollisia”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 Infohos on sairaalainformatiikkaan erikoistunut yhdistys. Se suorittaa yhtäältä sairaalainformatiikkaan liittyviä palveluja sairaaloille, jotka ovat liittyneet sen jäseniksi, ja toisaalta palveluja muille kuin jäsenille.

11 Infohos teki 5.9.2000 IHC?Group NV:n kanssa sopimuksen, joka koskee yhteistä mutta Infohosin tilauksesta suoritettavaa uusien tai uudistavien ohjelmistosovellusten kehittämistä Infohosiin liittyneille sairaalajäsenille.

12 Infohos ei rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, koska se katsoi, ettei sitä arvonlisäverolain 6 §:n nojalla voitu pitää arvonlisäverovelvollisena ja että se oli joka tapauksessa vapautettu arvonlisäverosta saman lain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdan nojalla.

13 Verohallinto katsoi 20.4.2005 tekemänsä tarkastuksen perusteella, että Infohosin ja IHC?Groupin vastavuoroisista palveluista on kannettava arvonlisävero. Lisäksi verohallinto katsoi, että veronalaisten liiketoimien suorittamisesta muille kuin jäsenille seurasi, että myös Infohosin jäsenille suoritetuista liiketoimista oli kannettava arvonlisävero ja ettei Infohos siten voinut enää hyödyntää vapautusta verosta omille jäsenilleen suorittamiensa palvelujen osalta arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdan nojalla.

14 Verohallinto laati 13.12.2005 pöytäkirjan, jossa tämä kanta todettiin, ja se antoi sen jälkeen maksuunpanopäätöksen, jonka todettiin olevan täytäntöönpanokelpoinen.

15 Infohos valitti kyseisestä päätöksestä 22.5.2007 rechtbank van eerste aanleg Bruggeen (Brugge alioikeus, Belgia) ja vaati, että tuomioistuim ottaisi valituksen tutkittavaksi ja toteaisi sen

perustelluksi ja näin ollen lykkäisi verohallinnon antaman maksuunpanopäätöksen täytäntöönpanoa sekä vahvistaisi, ettei vaadittuja määriä pitänyt maksaa, ja toissijaisesti se vaati, että määrätyt seuraamusmaksut kumottaisiin tai niitä ainakin pienennettäisiin olennaisesti, että kaikki kyseisen maksuunpanopäätöksen perusteella perityt määrät palautettaisiin viivästyskorkoineen ja että Belgian valtio määrättäisiin korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

16 Rechtbank van eerste aanleg Brugge totesi 23.2.2009 antamassaan tuomiossa, ettei edellytyksiä arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamiselle ollut ja että Infohos oli arvonlisäverovelvollinen kaikista jäsenilleen ja muille kuin jäsenilleen suorittamistaan palveluista.

17 Infohos valitti päätöksestä hof van beroep Gentiin (Gentin ylioikeus, Belgia).

18 Kyseinen tuomioistuin totesi 21.9.2010 antamassaan tuomiossa, ettei Infohos voinut saada arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa tarkoitettua vapautusta, koska muutoin kilpailu vääristyisi. Se totesi myös, että verovelvollisena, joka harjoittaa sekä verollista että verosta vapautettua toimintaa saman lain 46 §:ssä tarkoitetulla tavalla, Infohos voi vaatia Belgian valtiolta palautusta.

19 Verohallinto teki kassaatiovalituksen Hof van Cassatieen (ylin tuomioistuin, Belgia).

20 Kyseinen tuomioistuin kumosi 31.10.2014 hof van beroep Gentin tuomion sillä perusteella, että on ristiriitaista väittää yhtäältä, ettei Infohos voi vedota arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohtaan ja että Infohosia on näin ollen pidettävä verovelvollisena koko toiminnastaan, ja toisaalta, että Infohos voi perustellusti vedota siihen, että se on sekä verollista että verosta vapautettua toimintaa harjoittava verovelvollinen.

21 Hof van Cassatie siirsi asian hof van beroep Antwerpeniin (Antwerpenin ylioikeus, Belgia).

22 Hof van beroep Antwerpen katsoi 20.9.2016 antamassaan tuomiossa, ettei Infohos voinut saada oikeutta arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa tarkoitettuun vapautukseen, koska se suoritti palveluja myös muille kuin jäsenilleen.

23 Infohos valitti kyseisestä tuomiosta Hof van Cassatieen erityisesti sillä perusteella, ettei kuninkaan päätöksen nro 43 2 §:n 1 momentissa säädetystä arvonlisäveron vapautuksen soveltamisen edellytyksestä, jonka mukaan riippumaton henkilöyhteenliittymä voi suorittaa palveluja yksinomaan jäsenilleen, säädetty kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa ja näin ollen se oli tämän säännöksen vastainen.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että hof van beroep Antwerpen totesi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan ja erityisesti kyseisessä säännöksessä säädetyn edellytyksen, jonka mukaan riippumattomat henkilöyhteenliittymät ovat velvollisia vaatimaan jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin jäsenen osuuden yhteisistä kustannuksista, suppea tulkinta sulkee pois mahdollisuuden, että kyseiset yhteenliittymät voisivat suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen. Hof van beroep Antwerpen katsoi myös, ettei Infohos voinut saada oikeutta vapautukseen koko sen harjoittaman toiminnan osalta, koska se ei rajoittunut suorittamaan palveluja jäsenilleen vaan piti kaupan ohjelmistosovelluksia myös kolmansille osapuolille.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan riita voidaan ratkaista ainoastaan tulkitsemalla kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa.

26 Tässä tilanteessa Hof van Cassatie päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin

tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa, joka on nykyisin [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohta, tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat asettaa siinä säädetyn vapautuksen soveltamiselle yksinomaisuusedellytyksen, jonka takia riippumaton yhteenliittymä, joka suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, on täysimääräisesti arvonlisäverovelvollinen myös jäsenilleen suorittamistaan palveluista?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan arvonlisäverosta vapauttamisen edellytyksenä on se, että riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat palveluja yksinomaan jäsenilleen, mikä merkitsee sitä, että tällaiset yhteenliittymät, jotka suorittavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, ovat täysimääräisesti arvonlisäverovelvollisia myös jäsenilleen suorittamistaan palveluista.

28 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tässä säännöksessä luetellut liiketoimet – edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi –, joita ovat sellaisten henkilöiden, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.

29 Tältä osin kuudennen direktiivin 9 ja 11 perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivin tarkoituksena on arvonlisäveron perusteen yhdenmukaistaminen ja että tätä veroa koskevat vapautukset ovat itsenäisiä unionin oikeuden käsitteitä, joita – kuten oikeuskäytännössä on jo todettu – on tarkasteltava kyseisellä direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Lisäksi kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta. Tämän sanamuodon tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkoituksena ei ole vahvistaa sellaista tulkintaa, joka tekisi kyseisten vapautusten soveltamisesta käytännössä lähes mahdotonta (tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaan sanamuodon osalta on todettava, että – kuten tämän tuomion 28 kohdassa on muistutettu – kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus koskee riippumattomien henkilöyhteenliittymien omien jäsentensä hyväksi suorittamia palveluja. Sen sijaan kyseisestä sanamuodosta ei ilmene, että tällaisten

yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut eivät kuulu mainitun vapautuksen piiriin silloin, kun nämä yhteenliittymät suorittavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen.

32 Vaikka kyseisen säännöksen mukaan mainittua vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen osalta, säännöksen sanamuodosta ei voida päätellä, että vapautusta voitaisiin soveltaa ainoastaan silloin, kun kyseisten yhteenliittymien on suoritettava palveluja ainoastaan jäsenilleen.

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 3.10.2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland ym., C-197/18, EU:C:2019:824, 48 kohta).

34 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan asiayhteyden osalta on korostettava, että kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko on ”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”, ja se kuuluu kyseisen direktiivin vapautuksia koskevaan X osastoon. Otsikko osoittaa, että mainitun direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus koskee ainoastaan niitä riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja (ks. vastaavasti tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa, C-616/15, EU:C:2017:721, 44 kohta).

35 Tässä asiayhteydessä ei ole ilmennyt seikkoja, joista seuraisi, että kyseistä vapautusta sovellettaisiin ainoastaan sellaisiin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, jotka tarjoavat palveluja yksinomaan omien jäsentensä hyväksi.

36 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan tarkoituksesta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällä säännöksellä pyritään perustamaan arvonlisäverovapautus, jotta vältettäisiin se, että tietyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos se on päättänyt toimimaan yhteistyössä muiden toimijoiden kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen toteuttamiselle tarvittavia toimintoja (tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta).

37 Niinpä on katsottava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan kaikkien säännösten tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, 30 kohta ja tuomio 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, 28 kohta).

38 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetty vapautus arvonlisäverosta evätään järjestelmällisesti sellaisten palvelujen osalta, joita riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, kun nämä yhteenliittymät suorittavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, ja tässä tapauksessa kaikista palveluista kannetaan arvonlisävero.

39 Vaikka Infohosin kaltainen riippumaton henkilöryhmittymä suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, on kuitenkin niin, että sen jäsenilleen suorittamat palvelut edistävät suoraan kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen yleishyödyllisten toimintojen harjoittamista. Riippumattoman henkilöyhteenliittymän suorittamat palvelut kuuluvat näet kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin silloin, kun ne edistävät suoraan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen yleishyödyllisten toimintojen harjoittamista.

40 Tässä tilanteessa on todettava, että sillä, että kaikki kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyt edellytykset täyttävältä riippumattomalta henkilöyhteenliittymältä evätään oikeus kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun vapautukseen ainoastaan sillä perusteella, että se suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, rajoitettaisiin mainitun säännöksen soveltamisalaa, koska arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle jätettäisiin kyseisen yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut, vaikka tällaista soveltamisalan rajoitusta ei voida perustella kyseisen direktiivin tarkoituksella, josta muistutetaan tämän tuomion 36 kohdassa (ks. analogisesti tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 36 ja 37 kohta).

41 Näin ollen kyseisen säännöksen soveltaminen riippumattoman henkilöyhteenliittymän suorittamiin palveluihin, jotka hyödyttävät suoraan sen omia jäseniä, joiden on harjoitettava arvonlisäverosta vapautettua toimintaa tai joiden toiminnasta ei kanneta arvonlisäveroa, on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan tavoitteen mukaista, eikä tämä tavoite estä tällaista yhteenliittymää suorittamasta palveluja muille kuin jäsenilleen.

42 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan mukaan verosta on vapautettu ainoastaan riippumattoman yhteenliittymän jäsenille suoritettut palvelut silloin, kun kyseiset suoritukset tarjotaan niiden tavoitteiden rajoissa, joita varten tällainen yhteenliittymä on perustettu, ja ne tarjotaan näin ollen sen tarkoituksen mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 39 kohta). Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, täyttävätkö Infohosin suorittamat palvelut kaikki kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyt edellytykset.

43 Sen sijaan muille kuin jäsenille suoritettuihin palveluihin ei voida soveltaa tätä vapautusta, ja ne ovat edelleen arvonlisäveron alaisia. Kun tällaiset palvelujen suoritukset eivät kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitettun vapautuksen soveltamisalaan, kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta kannetaan arvonlisäveroa.

44 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan sanamuoto ja tarkoitus huomioon ottaen tässä säännöksessä säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä ei siis ole se, että kyseessä olevia palveluja suoritetaan yksinomaan asianomaisen riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsenille.

45 Belgian hallitus väittää, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohda ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevalle kansalliselle säännöstölle, koska tällä säännöstöllä pyritään estämään kilpailun vääristyminen samassa säännöksessä säädetyn edellytyksen mukaisesti.

46 On muistettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan mukaan mainitussa säännöksessä tarkoitettua vapautusta sovelletaan edellyttäen, että se ei ole

omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.

47 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että arvonlisäverovapautus sinänsä ei saa olla omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä markkinoilla, joilla kilpailuun joka tapauksessa vaikuttaa sellaisen toimijan läsnäolo, joka suorittaa palveluja jäsenilleen ja joka ei saa tavoitella voittoa. Vapautuksen epäämisen edellytyksenä on näin ollen oltava, että kilpailun vääristymistä on omiaan aiheuttamaan yhteenliittymän suorittamien palvelujen vapauttaminen verosta, eikä epäämisen kannalta merkitystä ole sillä, että kyseinen yhteenliittymä täyttää muut kyseessä olevan säännöksen mukaiset edellytykset (tuomio 20.11.2003, Taksatorringen, C-7/01, EU:C:2003:621, 58 kohta).

48 Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että arvonlisäverovapautus on evättävä, jos on olemassa todellinen vaara siitä, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen (tuomio 20.11.2003, Taksatorringen, C-7/01, EU:C:2003:621, 64 kohta).

49 Jotta voitaisiin määrittää, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltaminen tiettyyn toimintaan omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen, olisi tosin sallittua, että kansallinen lainsäätäjä antaa sääntöjä, joita toimivaltaiset viranomaiset voivat hallinnoida ja valvoa helposti (ks. vastaavasti tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa, C-616/15, EU:C:2017:721, 65 kohta).

50 Tässä säännöksessä tarkoitettu kilpailun vääristymättömyyden vaatimus ei kuitenkaan voi johtaa siihen, että sen nojalla rajoitetaan yleisesti kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaa (ks. vastaavasti tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa, C-616/15, EU:C:2017:721, 67 kohta).

51 Juuri tämä on pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöksen, jossa vahvistetaan yleinen oletama kilpailun vääristymisen olemassaolosta ja rajoitetaan yleisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa, vaikutus, koska kyseisen säännöksen mukaan riippumattomien henkilöyhteenliittymien omille jäsenilleen tarjoamia palveluja ei vapauteta arvonlisäverosta, kun ne tarjoavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, vaikka viimeksi mainitut palvelut eivät kuulu tämän vapautuksen soveltamisalaan ja niistä kannetaan arvonlisäveroa, kuten tämän tuomion 43 kohdasta ilmenee.

52 Belgian hallitus väittää lisäksi, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännös mahdollistaa mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämisen.

53 Tässä yhteydessä on riittävää todeta, että vaikka on niin, että jäsenvaltioiden on asetettava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät kuitenkaan voi vaikuttaa säädettyjen vapautusten sisällön määrittelyyn (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 39 kohta). Juuri tämä on pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä asetettujen edellytysten vaikutus, sillä edellytykset sisältävät sellaisten riippumattomien henkilöyhteenliittymien, jotka tarjoavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, osalta yleisen ja kumoamattoman oletaman veropetoksesta, väärinkäytöksestä tai veron kiertämisestä, yksilöimättä kuitenkaan täsmällisesti, millaisia väärinkäytöksiä tai veropetoksia tai millaista veron kiertämistä kyseisellä säännöstöllä on tarkoitus estää.

54 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan arvonlisäverosta vapauttamisen edellytyksenä on se, että riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat palveluja

yksinomaan jäsenilleen, mikä merkitsee sitä, että tällaiset yhteenliittymät, jotka suorittavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, ovat täysimääräisesti arvonlisäverovelvollisia myös jäsenilleen suorittamistaan palveluista.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan arvonlisäverosta vapauttamisen edellytyksenä on se, että riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat palveluja yksinomaan jäsenilleen, mikä merkitsee sitä, että tällaiset yhteenliittymät, jotka suorittavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, ovat täysimääräisesti arvonlisäverovelvollisia myös jäsenilleen suorittamistaan palveluista.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.