

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

20. studenoga 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članak 13. dio A. stavak 1. točka (f) – Izuzeća – Isporučka usluga od strane nezavisnih udruženja osoba – Usluge koje se isporučuju članovima i osobama koje nisu članovi”

U predmetu C-400/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija), odlukom od 19. travnja 2018., koju je Sud zaprimio 18. lipnja 2018., u postupku

Infohos

protiv

Belgische Staat

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb (izvjestitelj), T. von Danwitz, C. Vajda i A. Kumin, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Infohos, F. Soetaert, *advocaat*,
- za belgijsku vladu, J.-C. Halleux, P. Cottin i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa i J. Marques, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 11. srpnja 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država

Žanica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva Infohos i Belgische Staata (Belgijska Država) o ponovnom razrezivanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) za godine 2002. do 2004.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je od 1. siječnja 2007. stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, imajući u vidu datum nastanka činjenica u glavnom postupku, na njih se nastavlja primjenjivati Šesta direktiva.

4 Deveta i jedanaesta uvodna izjava Šeste direktive glase su:

„budući da je potrebno usklađenje porezne osnovice kako bi primjena zajedničke stope na oporezive transakcije dovela do usporedivih rezultata u svim državama članicama;

[...]

budući da je potrebno napraviti zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljaju na jedinstveni način u svim državama članicama” [neslužbeni prijevod].

5 Članak 2. Šeste direktive propisiva je:

„Porezu na dodanu vrijednost podliježu sljedeće transakcije:

1. isporuke robe i usluga u tuzemstvu koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]” [neslužbeni prijevod].

6 Člankom 13. Šeste direktive, naslovljenim „Izuzeća u tuzemstvu”, bilo je određeno:

„A. Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa

1. Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice izuzimaju od poreza, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže navedenih izuzeća, te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporaba:

[...]

(f) isporuku usluga od strane nezavisnih udruženja osoba koja obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takva udruženja od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja;

[...]” [neslužbeni prijevod].

7 Članak 13. dio A. stavak 1. točka (f) Šeste direktive odgovara članku 131. i članku 132.

stavku 1. točka (f) Direktive 2006/112.

Belgijsko pravo

8 Članak 44. stavak 2. točka 1.a Zakonika o PDV-u, u verziji primjenjivoj na činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku, određivao je da su od PDV-a izuzete „isporuke usluga koje svojim članovima pružaju nezavisna udruženja osoba, koja obavljaju aktivnost koja je ovim članom izuzeta ili u pogledu koje ona nisu porezni obveznici, ako su te usluge izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti i ako su ta udruženja obvezna od svojih članova zatražiti točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja; Kralj uređuje uvjete za primjenu ovog izuzeća”.

9 Članak 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 (Kraljevski dekret br. 43 o izuzeću od poreza na dodanu vrijednost u odnosu na usluge koje svojim članovima isporučuju nezavisna udruženja osoba), od 5. srpnja 1991. (*Belgisch Staatsblad*, od 6. kolovoza 1991., str. 17215.) predviđao je:

„Usluge koje nezavisna udruženja osoba utvrđena članom 1. isporučuju svojim članovima izuzeta su od poreza pod uvjetom da se:

1. aktivnosti udruženja sastoje isključivo od isporuke usluga izravno njihovim članovima i za njihove potrebe i ako svi članovi obavljaju aktivnost koja je izuzeta na temelju članka 44. Zakonika ili u pogledu koje oni nisu porezni obveznici”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 Infohos je udruženje specijalizirano za bolničku informatiku. Ono s jedne strane isporučuje bolničke informatičke usluge bolnicama koje su njegovi članovi, a s druge strane isporučuje usluge osobama koje nisu članovi.

11 Infohos je 5. rujna 2000. zaključio sporazum o suradnji s društvom IHC-Group NV radi zajedničkog, ali po nalogu Infohosa, razvijanja novih ili inovativnih programa namijenjenih bolnicama koje su njegovi članovi.

12 Infohos se nije prijavio kao obveznik PDV-a jer je smatrao da ga se ne može smatrati takvim na temelju članka 6. Zakonika o PDV-u i jer je, u svakom slučaju, mogao biti izuzet od tog poreza na temelju članka 44. stavka 2. točke 1.a tog zakonika.

13 Porezna uprava je 20. travnja 2005., nakon izvršenog nadzora, smatrala da usluge koje međusobno isporučuju Infohos i IHC-Group podliježu PDV-u. Nadalje, prema poreznoj upravi, obavljanje oporezivih transakcija u odnosu prema osobama koje nisu članovi ima za posljedicu to da transakcije za članove Infohosa isto tako podliježu PDV-u, jer za Infohos više ne vrijedi izuzeće za usluge isporučene članovima, na temelju članka 44. stavka 2. točke 1.a Zakonika o PDV-u.

14 Porezna uprava je 13. prosinca 2005. sastavila zapisnik u kojem je utvrdila te povrede propisa, izdajući potom nalog za plaćanje koji je proglašen izvršnim.

15 Infohos je 22. svibnja 2007. podnio tužbu Rechtbanku van eerste aanleg Brugge (Prvostupanjski sud u Bruggeu, Belgija) kojom je od tog suda zatražio da proglasi njegovu tužbu dopuštenom i osnovanom i da stoga obustavi izvršenje naloga koji je izdala porezna uprava, da utvrdi da nije dužan platiti iznose koje se plaćanje zahtijeva i, podredno, da ukine izrečene novčane kazne ili da ih barem značajno umanji, da naloži vraćanje svih iznosa koji su naplaćeni na temelju tog naloga, uvećanih za zatezne kamate, kao i da Belgijskoj Državi naloži snošenje

troškova.

16 Presudom od 23. veljače 2009. Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Prvostupanjski sud u Bruggeu) presudio je da uvjeti za primjenu izuzeća iz članka 44. stavka 2. točke 1.a Zakonika o PDV-u nisu ispunjeni i da je Infohos obveznik PDV-a za sve usluge isporučene svojim članovima i osobama koje nisu članovi.

17 Infohos je podnio žalbu protiv te presude pred Hof van beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija).

18 Presudom od 21. rujna 2010. taj je sud presudio da se Infohos nije mogao pozvati na izuzeće predviđeno člankom 44. stavkom 2. točkom 1.a Zakonika o PDV-u, a da pritom na naruši tržišno natjecanje. Osim toga, presudio je da je Infohos, kao mješoviti porezni obveznik u smislu članka 46. Zakonika o PDV-u, osnovano podnio tužbu za povrat protiv Belgijske Države.

19 Porezna uprava je stoga podnijela žalbu u kasacijskom postupku Hofu van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija).

20 Presudom od 31. listopada 2014. taj je sud ukinuo presudu Hofa van beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu) uz obrazloženje da je utvrđenje suda da se Infohos s jedne strane ne može pouzdati u članak 44. stavak 2. točku 1.a Zakonika o PDV-u i da ga stoga treba smatrati neograničenim poreznim obveznikom, a da se, s druge strane, Infohos mogao osnovano pozvati na status mješovitog poreznog obveznika, proturječno.

21 Hof van Cassatie (Kasacijski sud) vratio je predmet na ponovno suđenje Hofu van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu, Belgija).

22 Presudom od 20. rujna 2016. potonji je sud presudio da se Infohos nije mogao pozvati na izuzeće predviđeno člankom 44. stavkom 2. točkom 1.a Zakonika o PDV-u, zato što je isporučivao usluge i osobama koje nisu članovi.

23 Infohos je podnio kasacijsku žalbu protiv te presude Hofu van Cassatie (Kasacijski sud) uz obrazloženje, među ostalim, da se uvjet primjene izuzeća od PDV-a, koji se nalazi u članku 2. stavku 1. Kraljevskog dekreta br. 43 prema kojem nezavisno udruženje osoba može isporučivati usluge isključivo svojim članovima, ne nalazi u članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (f) Šeste direktive, zbog čega je protivan toj odredbi.

24 Sud koji je uputio zahtjev podsjeća da je Hof van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu) presudio da iz strogog tumačenja članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive, a osobito uvjeta predviđenog tom odredbom prema kojem nezavisna udruženja osoba od svojih članova potražuju samo tonu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, proizlazi da ta odredba isključuje isporuku usluga tih udruženja osobama koja nisu njihovi članovi. Hof van beroep te Antwerpen (Žalbeni sud u Antwerpenu) je isto tako smatrao da se Infohos, imajući u vidu da nije isporučivao usluge samo svojim članovima nego je također prodavao programska rješenja trećim osobama, ne može pouzdati u izuzeće za sve svoje aktivnosti.

25 Prigovor koji je na ovaj način istaknut, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev može se riješiti samo tumačenjem članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive.

26 U tim je okolnostima Hof van Cassatie (Kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbu članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) [Šeste direktive], sada članak 132. stavak 1. točka (f) [Direktive 2006/112], tumačiti na način da državama članicama dopušta da za izuzeće

predviđeno tom odredbom propisu pretpostavku isključivosti zbog koje nezavisno udruženje koje svoje usluge isporučuje i osobama koje nisu njegovi članovi, postaje u potpunosti obvezno plaćati PDV i u odnosu na usluge koje isporučuje svojim članovima.”

O prethodnom pitanju

27 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 13. dio A. stavak 1. točku (f) Šeste direktive tumačiti na način da joj se protivi odredba nacionalnog prava, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja izuzima od PDV-a uvjetuje time da nezavisno udruženje osoba isporučuje usluge isključivo svojim članovima, tako da su takva udruženja koja isporučuju usluge i osobama koje nisu njihovi članovi, obveznici PDV-a u potpunosti, uključujući i za usluge koje isporučuju svojim članovima.

28 Da bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti da, na temelju članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive, države članice izuzimaju od poreza, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene izuzeća predviđenih u toj odredbi te u svrhu sprežavanja eventualne utaje, prijevare ili zloraba, isporuke usluga od strane nezavisnih udruženja osoba koja obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada ta udruženja od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da to izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja.

29 U tom pogledu, iz devete i jedanaeste uvodne izjave Šeste direktive proizlazi da je njezin cilj uskladiti osnovicu PDV-a i da izuzeća od tog poreza predstavljaju autonomne pojmove prava Unije koji, kao što je Sud već presudio, trebaju biti stavljeni u opći kontekst zajedničkog sistema PDV-a ustanovljenog tom direktivom (presuda od 11. prosinca 2008., *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 29. i navedena sudska praksa).

30 Osim toga, ustaljena je sudska praksa da izrazi koji se koriste za određivanje izuzeća iz članka 13. Šeste direktive treba usko tumačiti, jer ona predstavljaju iznimke od općeg načela da se PDV obračunava na sve isporuke usluga koje je porezni obveznik naplatno obavio. Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu sa zadanim ciljevima navedenih izuzeća i poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Zato to pravilo uskog tumačenja ne znači da se izrazi upotrijebljeni za određivanje izuzeća predviđenih tim člankom 13. trebaju tumačiti na način kojim bi im se oduzeli njihovi učinci. Cilj sudske prakse Suda nije nametnuti tumačenje kojim bi se navedena izuzeća učinila gotovo neprimjenjivima u praksi (presuda od 11. prosinca 2008., *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 30. i navedena sudska praksa).

31 Što se tiče teksta članka 13. dijela A., stavka 1. točke (f) Šeste direktive, izuzeće predviđeno tom odredbom, kao što je navedeno u točki 28. ove presude, odnosi se na usluge koje u korist svojih članova isporučuju nezavisna udruženja osoba. S druge strane, iz tog teksta ne proizlazi da su usluge koje ta udruženja isporučuju svojim članovima isključena iz navedenog izuzeća, kada ta udruženja isporučuju, osim toga, usluge osobama koje nisu članovi.

32 Stoga, iako se prema toj odredbi navedeno izuzeće može dodijeliti samo za isporuku usluga koje nezavisna udruženja osoba daju svojim članovima, iz njezina se teksta ne može zaključiti da se ona može primijeniti isključivo ako ta udruženja moraju isporučivati usluge samo svojim članovima.

33 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, u svrhu tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst već i kontekst te ciljeve propisa koji je ona dio (presuda od 3.

listopada 2019., Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland i dr., C-197/18, EU:C:2019:824, t. 48.).

34 Što se tiče konteksta u kojem se nalazi članak 13. dio A. stavak 1. točka (f) Šeste direktive, valja naglasiti da je članak 13. te direktive naslovljen „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa” i da se nalazi u glavi X. te direktive, koja se odnosi na izuzeća. Taj naslov upućuje na to da se izuzeće predviđeno člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) te direktive odnosi samo na nezavisna udruženja osoba čiji članovi obavljaju aktivnosti od općeg interesa (vidjeti u tom smislu presudu od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 44.).

35 Međutim, taj kontekst ne daje elemente iz kojih bi proizlazilo da je navedeno izuzeće ograničeno samo na nezavisna udruženja osoba koje usluge isporučuju isključivo u korist svojih članova.

36 Što se tiče svrhe članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive, valja ponoviti da iz sudske prakse Suda proizlazi da navedena odredba ima za cilj uvođenje izuzeća radi izbjegavanja da osoba koja nudi određene usluge bude obvezna plaćati PDV, iako je u okviru zajedničke strukture pri izvršavanju aktivnosti potrebnih za isporuku navedenih usluga morala surađivati s drugim strukovnjacima (presuda od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37.).

37 Stoga, valja smatrati da se svrha svih odredaba članka 13. dijela A. stavka 1. Šeste direktive sastoji od izuzeća od PDV-a za određene djelatnosti od javnog interesa, s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (vidjeti u tom smislu presude od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 30. i od 21. rujna 2017., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, t. 28.).

38 Prema nacionalnoj odredbi o kojoj je riječ u glavnom postupku, izuzeće od PDV-a predviđeno u članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (f) Šeste direktive dosljedno se odbija za usluge koje svojim članovima isporučuju nezavisna udruženja osoba, kada ih ona isto tako isporučuju osobama koje nisu njihovi članovi, te sve usluge podliježu PDV-u.

39 Međutim, ako nezavisno udruženje osoba, poput Infohosa, isporučuje usluge i osobama koje nisu članovi, usluge koje ona isporučuje svojim članovima ipak doprinose izravnom obavljanju djelatnosti od općeg interesa, koje predviđa navedena odredba. Usluge koje isporučuju nezavisna udruženja osoba obuhvaćene su izuzećem koje je predviđeno u članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (f) Šeste direktive kada izravno pridonose obavljanju aktivnosti od općeg interesa, koje su navedene u članku 13. dijelu A. stavku 1. Šeste direktive.

40 U tim okolnostima valja utvrditi da bi činjenica da se nezavisnom udruženju osoba, koje ispunjava sve uvjete predviđene člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive, odbija priznati izuzeće iz te odredbe samo zato što ono također isporučuje usluge osobama koje nisu članovi, imala za posljedicu to da se ograničava područje primjene navedene odredbe, isključujući iz izuzeća od PDV-a usluge koje je to udruženje isporučilo svojim članovima, pri čemu takvo ograničenje područja primjene nije potvrđeno svrhom te direktive, kako je navedena u točki 36. ove presude (vidjeti, po analogiji, presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 36. i 37.).

41 Prema tome, primjena te odredbe na usluge koje isporučuje jedno nezavisno udruženje osoba u izravnu korist vlastitih članova koji trebaju obavljati djelatnost koja je izuzeta ili za koju oni nisu porezni obveznici, sukladna je cilju članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive, pri

Žemu taj cilj ne sprječava takvo udruženje da isporučuje usluge osobama koje nisu članovi.

42 Međutim, u skladu s člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive, izuzimaju se jedino usluge isporučene članovima nezavisnog udruženja osoba, s obzirom na to da su te usluge isporučene u okviru ciljeva zbog kojih je takvo udruženje osnovano te se stoga nude u skladu s njegovim ciljem (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 39.). U tom pogledu, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri zadovoljavaju li usluge koje je isporučio Infohos sve uvjete predviđene člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive.

43 S druge strane, usluge isporučene osobama koje nisu članovi ne mogu biti obuhvaćene tim izuzećem te i dalje podliježu PDV-u. Naime, budući da takve isporuke usluga nisu obuhvaćene područjem primjene izuzeća predviđenog člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive, članak 2. stavak 1. te direktive nalaže da se navedene isporuke usluga, koje porezni obveznik u tom svojstvu obavlja uz naknadu na području određene države članice, oporezuju PDV-om.

44 Prema tome, imajući u vidu sadržaj i svrhu članka 13. dijela A. stavka 1. točke (f) Šeste direktive, izuzeće od PDV-a predviđeno tom odredbom nije uvjetovano time da se dotične usluge isporučuju isključivo članovima nezavisnog udruženja osoba o kojem je riječ.

45 Belgijska vlada tvrdi da članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (f) Šeste direktive nije protivan nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, jer se tim propisom želi spriječiti svako narušavanje tržišnog natjecanja, u skladu s uvjetom predviđenim tim istim propisom.

46 Valja ponoviti da se, u skladu s člankom 13. dijelom A. stavkom 1. točkom (f) Šeste Direktive, izuzeće predviđeno tom odredbom primjenjuje pod uvjetom da ne može prouzročiti narušavanje tržišnog natjecanja.

47 U tom pogledu, Sud je već utvrdio da izuzeće od PDV-a samo po sebi ne smije biti takvo da može prouzročiti narušavanje tržišnog natjecanja, i to na tržištu na kojem će tržišno natjecanje već u svakom slučaju biti pod utjecajem zbog prisutnosti subjekta koji isporučuje usluge svojim članovima i kojem je zabranjeno ostvarivati dobit. Stoga je činjenica da su usluge koje isporučuje udruženje izuzete, a ne činjenica da to udruženje ispunjava druge uvjete predmetne odredbe, ta koja mora moći dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja, kako bi se to izuzeće moglo uskratiti (presuda od 20. studenoga 2003., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, t. 58.).

48 Stoga, Sud je presudio da priznavanje izuzeća treba odbiti ako postoji stvarna opasnost da bi samo izuzeće sada ili u budućnosti moglo uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja (presuda od 20. studenoga 2003., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, t. 64.).

49 Kako bi se utvrdilo može li primjena izuzeća, navedenog u članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (f) Šeste direktive, na određenu aktivnost uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja, svakako je opravdano da nacionalni zakonodavac uvede pravila koja nadležna tijela jednostavno primjenjuju i nadziru (vidjeti u tom smislu presudu od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 65.).

50 Međutim, uvjet koji se odnosi na nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja iz te odredbe ne dopušta da se na općenit način ograniči područje primjene izuzeća koje je njome propisano (vidjeti u tom smislu presudu od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 67.).

51 No upravo je to ukinak nacionalne odredbe o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja uvodi

op?u presumpciju o postojanju narušavanja tržišnog natjecanja i na op?enit na?in ograni?ava podru?je primjene izuze?a predvi?enog ?lankom 13. dijelom A. stavkom 1. to?kom (f) Šeste direktive, isklju?uju?i iz izuze?a od PDV-a usluge koje svojim ?lanovima isporu?uju nezavisna udruženja osoba ako one isporu?uju usluge i osobama koje nisu ?lanovi, iako potonje usluge, kako to proizlazi iz to?ke 43. ove presude, ne ulaze u podru?je primjene tog izuze?a i trebaju stoga biti podvrgnute PDV-u.

52 Osim toga, belgijska vlada tvrdi da nacionalna odredba o kojoj je rije? omogu?uje spre?avanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.

53 U tom pogledu, dovoljno je podsjetiti da iako države ?lanice, na temelju uvodne re?enice ?lanka 13. dijela A. stavka 1. Šeste direktive, utvr?uju uvjete u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene i radi spre?avanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe, ti se uvjeti ne mogu odnositi na definiciju sadržaja predvi?enih izuze?a (presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 39.). No upravo je to u?inak uvjeta koje odre?uje nacionalni propis o kojem je rije? u glavnom postupku, koji u odnosu na nezavisna udruženja osoba koja usluge isporu?uju i osobama koje nisu ?lanovi, uvode op?u i neoborivu presumpciju utaje, izbjegavanja ili zloporabe, a da ipak precizno ne utvr?uje vrstu utaje, izbjegavanja ili zlouporabe koju ta odredba želi sprije?iti.

54 Imaju?i sva navedena razmatranja u vidu, na postavljeno pitanje valja odgovoriti na na?in da ?lanak 13. dio A. stavak 1. to?ku (f) Šeste direktive treba tuma?iti na na?in da mu se protivi odredba nacionalnog prava, poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, koja izuze?e od PDV-a uvjetuje time da nezavisno udruženje osoba isporu?uje usluge isklju?ivo svojim ?lanovima, tako da su takva udruženja koja isporu?uju usluge i osobama koje nisu njihovi ?lanovi, obveznici PDV-a u potpunosti, uklju?uju?i i za usluge koje isporu?uju svojim ?lanovima.

Troškovi

55 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vije?e) odlu?uje:

?lanak 13. dio A. stavak 1. to?ku (f) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, treba tuma?iti na na?in da joj se protivi odredba nacionalnog prava, poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, koja izuze?e od poreza na dodanu vrijednost (PDV) uvjetuje time da nezavisno udruženje osoba isporu?uje usluge isklju?ivo svojim ?lanovima, tako da su takva udruženja koja isporu?uju usluge i osobama koje nisu njihovi ?lanovi, obveznici PDV-a u potpunosti, uklju?uju?i i za usluge koje isporu?uju svojim ?lanovima.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski