



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 11 juli 2019¹

Zaak C-400/18

**Infohos
tegen
Belgische Staat**

[verzoek van het Hof van Cassatie (België) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Vrijstellingen – Zelfstandige groeperingen van personen –
Diensten verricht voor leden en niet-leden”

1. Verliest een zelfstandige groepering van personen, bestaande uit een groot aantal openbare centra voor maatschappelijk welzijn, waaraan zij diensten van algemeen belang verleent, haar hoedanigheid van niet-btw-plichtige voor de activiteiten die zij voor haar leden verricht, omdat zij besluit ook diensten aan derden te verlenen?

2. Dit is in wezen de vraag van de Belgische nationale rechter, die het Hof verzoekt om de verenigbaarheid met het recht van de Unie te beoordelen van een nationale bepaling die de btw-vrijstelling voor zelfstandige groeperingen van personen die bestaan uit openbare centra voor maatschappelijk welzijn, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze groeperingen uitsluitend diensten verlenen aan hun leden.

I. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

3. Artikel 13 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag², waarin het gaat over vrijstellingen in het binnenland, bepaalt het volgende:

„A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

¹ Oorspronkelijke taal: Italiaans.

² PB 1977, L 145, blz. 1.

f) diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden”.

4. Artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde Richtlijn komt overeen met artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde³, waarbij richtlijn 77/388 werd ingetrokken en vervangen. Op de onderhavige zaak is echter de Zesde richtlijn van toepassing, niettegenstaande de intrekking ervan, aangezien de datum van de feiten in het hoofdgeding voorafgaat aan de datum van inwerkingtreding van richtlijn 2006/112.

B. Belgisch recht

5. De op de feiten toepasselijke versie van artikel 44, § 2, 1 *bis*, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-wetboek”), voorziet in vrijstelling van de belasting voor:

„de diensten verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen die een werkzaamheid uitoefenen welke krachtens dit artikel is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van die werkzaamheid, deze groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, en mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden; de Koning regelt de toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling.”

6. In artikel 2 van koninklijk besluit nr. 43 van 5 juli 1991 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 augustus 1991), is het volgende bepaald:

„De diensten verleend aan hun leden door de in artikel 1 bedoelde zelfstandige groeperingen van personen zijn van de belasting vrijgesteld op voorwaarde dat:

1° de werkzaamheden van de groepering uitsluitend bestaan in het verrichten van diensten rechtstreeks in het belang van de leden zelf en alle leden een werkzaamheid uitoefenen welke krachtens artikel 44 van het Wetboek is vrijgesteld of waarvoor ze niet belastingplichtig zijn”.

II. Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

7. Infohos, verzoekende partij in het hoofdgeding, is een vereniging voor ziekenhuisinformatica die werd opgericht door verschillende openbare centra voor maatschappelijk welzijn (hierna: „OCMW's”).⁴ Infohos verleent ziekenhuisinformaticediensten aan de OCMW's die bij haar zijn aangesloten. Naast de diensten die aan haar leden worden verleend, verricht zij ook diensten ten behoeve van niet-leden. Op 5 september 2000 heeft zij een overeenkomst met NV IHC-Group gesloten om gezamenlijk, op bestelling van Infohos, nieuwe of vernieuwende softwaretoepassingen te ontwikkelen voor de als lid bij haar aangesloten ziekenhuizen.

³ PB 2006, L 347, blz. 1.

⁴ Uit het dossier blijkt dat Infohos een vereniging is die op 21 februari 1986 is opgericht in de vorm van een openbare instelling door de OCMW's van Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende, en Ronse. Volgens artikel 3 van de oprichtingsakte heeft de vereniging tot doel te zorgen voor het beheer, de studie, de organisatie en de bedrijfsvoering van de informatieverwerking als hulpmiddel bij de organisatie van de ziekenhuizen van haar leden, alsook voor de daarmee samenhangende activiteiten van haar leden.

8. Infohos liet zich niet als btw-plichtige registreren, aangezien zij meende niet als belastingplichtige te kunnen worden beschouwd overeenkomstig artikel 6 van het btw-wetboek⁵ en in elk geval in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1 *bis*, van dat wetboek.

9. Naar aanleiding van een controle op 20 april 2005 heeft de belastingdienst gesteld dat de wederzijdse diensten tussen Infohos en NV IHC-Group (als niet-lid van de groepering) aan de btw moesten worden onderworpen. Bovendien heeft het verrichten van belastbare handelingen voor niet-leden volgens de belastingdienst tot gevolg dat ook de handelingen ten aanzien van de leden van Infohos aan de btw moeten worden onderworpen en dat Infohos dus niet langer in aanmerking komt voor de in artikel 44, § 2, 1 *bis*, van het btw-wetboek bepaalde belastingvrijstelling voor ten behoeve van haar leden verrichte diensten.

10. Op 13 december 2005 heeft de belastingdienst de vordering opgenomen in een proces-verbaal en op basis daarvan is een uitvoerbaar verklaard dwangbevel uitgevaardigd.

11. Op 22 mei 2007 heeft Infohos bij de rechtbank van eerste aanleg Brugge (België) beroep ingesteld tegen het dwangbevel, waarbij zij verzocht om opschorting van de tenuitvoerlegging ervan en om een verklaring voor recht dat de gevorderde bedragen niet verschuldigd waren. Subsidiair vorderde zij de nietigverklaring of althans een aanzienlijke vermindering van de opgelegde sancties, de terugbetaling van alle op basis van het dwangbevel geïnde bedragen, vermeerderd met vertragingsrente, en de veroordeling van verweerder in de kosten.

12. Bij vonnis van 23 februari 2009 heeft deze rechtbank onder meer geoordeeld dat de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1 *bis*, van het btw-wetboek niet waren vervuld en dat verzoekster voor alle door haar – aan leden en niet-leden – verleende diensten btw verschuldigd was.

13. Infohos heeft tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij het Hof van beroep Gent (België), dat in zijn arrest van 21 september 2010 heeft geoordeeld dat Infohos zich niet kon beroepen op de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1 *bis*, van het btw-wetboek, aangezien zij ook diensten verrichtte voor niet-leden, en dat de toepassing van de vrijstelling dus de mededinging had vervalst. Het verklaarde echter ook dat Infohos, als gemengde belastingplichtige, een vordering tot teruggaaf kon instellen tegen de Belgische Staat voor een bedrag van 117 781,03 EUR.

14. Op 5 juli 2012 heeft de belastingdienst cassatieberoep ingesteld bij het Hof van Cassatie (België). Bij arrest van 31 oktober 2014 heeft het Hof van Cassatie de beslissing van het Hof van Beroep Gent vernietigd omdat het tegenstrijdig is te oordelen, enerzijds dat Infohos zich niet kan beroepen op artikel 44, § 2, 1 *bis*, van het btw-wetboek, aangezien zij niet alleen diensten verricht voor haar leden maar ook voor niet-leden, hetgeen impliceert dat Infohos de status van volledig belastingplichtige krijgt, en anderzijds dat Infohos zich kan beroepen op de status van gemengd belastingplichtige in de zin van artikel 46 van het btw-wetboek, waardoor haar een vrijstelling kan worden verleend voor de diensten aan haar leden, volgens de verhouding diensten aan de leden tegenover de diensten aan de niet-leden, en waarbij het recht op aftrek beperkt is tot de belastbare handelingen die ten behoeve van niet-leden zijn verricht.

15. Het Hof van Cassatie verwees de zaak naar het Hof van Beroep Antwerpen (België). Bij arrest van 20 september 2016 heeft die rechter geoordeeld dat het verlenen van toestemming om tegen vergoeding softwaretoepassingen te commercialiseren die hetzij exclusief eigendom zijn van verzoekster, hetzij in onverdeeldheid toebehoren aan haar en NV IHC-Group, onder de toepassing valt van artikel 18, § 1, tweede lid, 7°, van het btw-wetboek en dus als een belastbare dienst te beschouwen is. Voorts heeft het geoordeeld dat verzoekster in het hoofdgeding, aangezien zij zich niet

⁵ Dit artikel bepaalt dat overheidsinstellingen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

beperkt tot het verlenen van diensten aan haar leden, maar ook, via NV IHC-Group waarmee zij een samenwerkingsovereenkomst heeft gesloten, overgaat tot commercialisatie ten aanzien van niet-leden van door haar of in haar opdracht ontwikkelde softwaretoepassingen, zich voor het geheel van haar activiteiten niet kan beroepen op de vrijstelling bepaald in artikel 44, § 2, 1 *bis*, van het btw-wetboek.

16. Infohos is vervolgens tegen die beslissing opgekomen bij het Hof van Cassatie, waarbij zij aanvoerde dat de voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 2, §1, van het koninklijk besluit, op grond waarvan een zelfstandige groepering van personen (hierna: „ZGP”) ⁶ uitsluitend ten behoeve van haar leden diensten mag verrichten, niet voorkomt in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, en dat de nationale bepaling dus niet in overeenstemming is met het Unierecht.

17. De verwijzende rechter, het Hof van Cassatie, merkt op dat het Hof van Beroep Antwerpen heeft geoordeeld dat een strikte uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, en in het bijzonder van daarin gestelde voorwaarde dat de ZGP's van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, uitsluit dat de dienstverlening ook wordt verstrekt aan niet-leden. Aangezien Infohos zich niet beperkte tot het verlenen van diensten aan haar leden, maar ook overging tot commercialisatie van softwaretoepassingen voor marketing aan derden, kon zij zich bovendien voor al haar activiteiten niet beroepen op de vrijstelling.

18. Volgens de verwijzende rechter kan de aldus opgeworpen betwisting slechts worden opgelost door uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.

19. Daarop heeft het Hof van Cassatie (België) de procedure geschorst en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moet artikel 13, A, lid 1, f), [van] richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, thans artikel 132, 1°, f)[, van] richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, zo worden uitgelegd dat het de lidstaten toelaat aan de daarin bepaalde vrijstelling een exclusiviteitsvoorwaarde te verbinden waardoor een zelfstandige groepering die eveneens diensten presteert aan niet-leden, ook voor de diensten verstrekt aan leden integraal onderworpen is aan de btw?”

III. Juridische beoordeling

20. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn in de weg staat aan een wettelijke regeling zoals de Belgische wettelijke regeling, die enkel voorziet in de vrijstelling van betaling van de btw voor ZGP's wanneer zij uitsluitend diensten verlenen aan leden van de groepering.

21. Wanneer dat niet het geval zou zijn en een dergelijke nationale bepaling wordt geacht verenigbaar te zijn met het Unierecht, zou dit betekenen dat een ZGP, telkens wanneer zij ook diensten aan niet-leden verleent, eveneens btw-plichtig zou worden voor het verrichten van diensten ten behoeve van haar leden.

⁶ Zelfstandige groeperingen van personen (ZGP's) zijn verenigingen van personen of ondernemingen die autonoom goederen leveren of diensten verlenen aan hun leden.

22. Het feit dat verzoekster in het hoofdgeding een ZGP is en het feit dat voor de door haar verrichte activiteit – althans ten opzichte van haar leden – is voldaan aan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, en dus aan de voorwaarden om de verrichte diensten vrij te stellen van de betaling van btw, worden niet specifiek betwist en kunnen derhalve beide worden geacht in casu vast te staan. In ieder geval staat het aan de nationale rechter om in concreto na te gaan of aan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, onder f), is voldaan.⁷

23. Ik voeg hier evenwel aan toe dat de nationale rechter ook moet beoordelen of het verlenen van diensten aan niet-leden verenigbaar is met het ondernemingsdoel van de ZGP. Indien de activiteit ten behoeve van niet-leden niet onder het doel van de ZGP valt, moeten de gevolgen daarvan immers op basis van het nationale recht worden beoordeeld.

24. De belanghebbenden die opmerkingen hebben ingediend nemen in wezen twee standpunten in wat de beantwoording van de prejudiciële vraag betreft.

25. Volgens een eerste, door de Commissie en verzoekster in het hoofdgeding ingenomen standpunt moet de prejudiciële vraag ontkennend worden beantwoord en is een bepaling zoals de Belgische bepaling, op grond waarvan als voorwaarde voor de btw-vrijstelling geldt dat de groepering haar diensten uitsluitend aan haar leden aanbiedt, dus onverenigbaar met het Unierecht.

26. Bij dit standpunt wordt met name ervan uitgegaan dat de uitsluiting van ZGP's die ook diensten verlenen aan niet-leden van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), zou neerkomen op een al te restrictieve interpretatie van de bepaling en derhalve zou resulteren in een complexe, zo niet onmogelijke, toepassing van de vrijstelling.

27. In dat verband wordt erop gewezen dat het verlenen van diensten aan derden door een ZGP alleen mogelijk zou zijn indien deze diensten (tenzij zij op een andere grondslag zouden zijn vrijgesteld) normaal belast worden als bedoeld in artikel 2 van de Zesde richtlijn, waarin de werkingssfeer van de richtlijn wordt afgebakend.

28. Aan de mogelijkheid om diensten te verlenen aan personen die geen lid zijn van de groepering kan volgens dit standpunt dus niet worden afgedaan door een aanvullende exclusiviteitsvoorwaarde, die niet voorkomt in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.

29. Volgens een tweede, door de Belgische en de Portugese regering ingenomen standpunt, moet de prejudiciële vraag bevestigend worden beantwoord en is een bepaling zoals de Belgische bepaling, op grond waarvan als voorwaarde voor de btw-vrijstelling geldt dat de groepering haar diensten uitsluitend aan de leden aanbiedt, dus verenigbaar met het Unierecht.

30. De noodzaak van de exclusiviteit vloeit voort uit de bepaling zelf, die onder meer voorziet in het verlenen van de vrijstelling, tenzij deze zou leiden tot vervalsing van de mededinging, die zich zou voordoen indien diensten aan derden worden aangeboden, aangezien de ZGP in de eerste plaats wordt opgericht met als enig doel het aanbieden van diensten aan haar leden.

31. De exclusiviteitsvoorwaarde zou ook tot doel hebben de correcte toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen.

32. Het eerste standpunt lijkt mij overtuigender om de redenen die ik hieronder zal uiteenzetten.

⁷ Zie in die zin arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 27.

33. In de eerste plaats moet worden nagegaan of de invoering van een dergelijke exclusiviteitsvoorwaarde in overeenstemming is met een letterlijke, systematische en teleologische uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn⁸, en in de tweede plaats of de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken in het kader waarvan zij deze voorwaarde kunnen invoeren.

A. Uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn in samenhang met de doelstellingen van de richtlijn en de functie van de vrijstellingen

34. De tekst van voormelde bepaling maakt op geen enkele wijze melding van de noodzaak dat diensten uitsluitend aan leden worden verleend.

35. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie moeten btw-vrijstellingen – die, zoals in punt 41 zal worden benadrukt, autonome begrippen van het Unierecht zijn – strikt worden uitgelegd, aangezien deze vrijstellingen een afwijking vormen van het algemene beginsel dat btw moet worden geheven over alle diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

36. Deze strikte uitlegging door de lidstaat bij de omzetting van de richtlijn mag echter niet zo ver gaan dat de toepassing van de vrijstellingsregeling buitensporig moeilijk wordt gemaakt, omdat anders het autonome begrip van die vrijstellingen geen effect meer sorteert⁹.

37. Bijgevolg moet worden gezien naar de ratio van de bepaling zelf.

38. De Zesde btw-richtlijn¹⁰ strekt tot harmonisatie van de nationale wetgevingen teneinde een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en dus een uniforme belastinggrondslag tot stand te brengen.

39. Deze doelstelling wordt in de negende overweging als volgt omschreven: „[o]verwegende dat de maatstaf van de heffing moet worden geharmoniseerd, opdat de toepassing van het communautaire tarief op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt”.¹¹

40. Volgens de elfde overweging van de Zesde richtlijn „[dient] met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen [...] te worden vastgesteld”.

41. Hieruit volgt, zoals het Hof reeds heeft opgemerkt, dat de doelstelling van een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten alleen kan worden bereikt door een geharmoniseerde uitlegging en toepassing van de vrijstellingen, hetgeen impliceert dat er van deze vrijstellingen een autonoom Unierechtelijk begrip wordt ontwikkeld.¹²

⁸ Zie betreffende de uitlegging van die bepaling arrest van 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punt 29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), volgens hetwelk bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.

⁹ Zie in die zin, nog steeds betreffende de uitlegging van dezelfde bepaling, arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof merkt op dat een strikte uitlegging weliswaar noodzakelijk is, maar dat dit niet betekent dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren of in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn.

¹⁰ Dit is ook het doel van de thans geldende richtlijn 2006/112/EG.

¹¹ Negende overweging van de Zesde richtlijn.

¹² Zie dienaangaande arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punt 11), en 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punt 26).

42. Meer bepaald voorziet artikel 13, A, lid 1, onder f), in een btw-vrijstelling voor bepaalde ZGP's die zijn gebaseerd op een „zelfhulpsysteem”, dat wil zeggen groeperingen die tot doel hebben hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van hun activiteit (die vrijgesteld moet zijn of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn) en die van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

43. Deze vrijstelling heeft immers ten doel „een btw-vrijstelling in te voeren om te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van die belasting wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt”¹³ en „bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw, teneinde de toegang tot bepaalde prestaties en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken prestaties en goederenleveringen aan de btw werden onderworpen”.¹⁴

44. Blijkens de door haar ingediende opmerkingen heeft de Commissie, bij gebreke van een uitlegging van de vrijstellingsbepaling door het Hof, in verschillende werkdocumenten op het gebied van de btw aangegeven dat noch de bijzondere aard van de vrijstelling, noch de noodzaak om de vrijstelling strikt uit te leggen, het verbod voor personen aan wie de vrijstelling ten goede komt, om ook voor derden activiteiten te verrichten (voor zover zij aan de belasting onderworpen zijn), kan rechtvaardigen.¹⁵

45. Uit de opzet van bovengenoemde bepaling en de daarin vastgestelde vrijstellingen blijkt dan ook niet dat het noodzakelijk is om een voorwaarde in te voeren volgens welke de ZGP's uitsluitend diensten aan hun leden mogen aanbieden, zoals ook is aangegeven in officiële documenten van de Commissie.

46. Tot slot zij betreffende de vraag of een bepaling zoals de Belgische bepaling verenigbaar is met het doel van de vrijstelling, opgemerkt dat een dergelijke bepaling door haar rigiditeit in elk geval onevenredig lijkt te zijn aan het doel.

47. Het Hof heeft er herhaaldelijk op gewezen dat overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht, de ter omzetting van de Zesde richtlijn gebruikte middelen geschikt moeten zijn om de met deze richtlijn nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken en niet verder mogen gaan dan nodig is om die doelstellingen te bereiken.¹⁶

48. Wanneer ook geen vrijstelling meer mogelijk zou zijn voor handelingen die ten behoeve van de leden zijn verricht, zou echter het evenwicht van de Unierechtelijke bepaling kunnen worden verstoord door een oogmerk van „bestrafing” dat niet strookt met de geest van de richtlijn.

49. Voor de toepassing van de vrijstelling lijkt het passender om te zien naar de activiteit die door de belastingplichtige wordt verricht dan naar de aard van de belastingplichtige.

13 Arresten van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37), en 21 september 2017, Commissie/Duitsland (C-616/15, EU:C:2017:721, punt 56).

14 Arresten van 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punt 33 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en 21 september 2017, Commissie/Duitsland (C-616/15, EU:C:2017:721, punten 47 en 48 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), met betrekking tot het doel van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112.

15 Blijkens het dossier heeft het btw-comité zich hierover uitgesproken in verband met artikel 132, lid 1, onder f), maar volgens de Commissie geldt deze uitlegging ook voor het vroeger geldende artikel 13, A, lid 1, onder f), gelet op de inhoudelijke overeenstemming van deze bepalingen; zie artikel 398 van richtlijn 2006/112/EG, werkdocument nr. 654 van 3 maart 2010, punt 3.4, onder a).

16 Arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 25), en, naar analogie, arrest van 26 april 2012, Commissie/Nederland (C-508/10, EU:C:2012:243, punt 75).

50. Dit betekent dat de vastgestelde vrijstelling alleen mag worden verleend voor de diensten die de ZGP's ten behoeve van hun leden verrichten, maar echter niet dat de ZGP's alleen aan hun leden diensten mogen aanbieden. Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat de dienstverrichtingen door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden voor de vrijstelling waarin die bepaling voorziet in aanmerking komen, zelfs als deze diensten ten behoeve van één of enkele van die leden zijn verricht.¹⁷

51. Het is de activiteit die ten behoeve van de leden wordt verricht in het kader van de doelstellingen van de Unierechtelijke bepaling, die moet worden beschermd en dus voor vrijstelling in aanmerking moet komen, en niet de aard van de belastingplichtige die zou moeten worden geacht alleen voor vrijstelling in aanmerking te komen indien hij uitsluitend aan de leden van de groepering zelf diensten aanbiedt. Daarbij geldt uiteraard de voorwaarde dat de nationale rechter vaststelt dat de degene die om vrijstelling verzoekt voldoet aan de voorwaarden van de Zesde richtlijn.¹⁸

B. Beoordelingsmarge van de lidstaten

52. Artikel 13, A, lid 1, bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden vaststellen „om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

53. Punt f) voegt hieraan toe dat de vrijstelling niet van dien aard mag zijn dat zij „tot concurrentievervalsing kan leiden”.

54. De beoordelingsmarge van de lidstaten bij het vaststellen van de voorwaarden voor de vrijstelling mag niet zo ver gaan dat de definitie van de inhoud van de in de richtlijn opgesomde vrijstellingen wordt gewijzigd.¹⁹

55. De lidstaat mag dus geen bepalingen invoeren die de vrijstelling inhoudsloos maken of de toepassing ervan bemoeilijken of onmogelijk maken.²⁰

56. Daarvan is sprake indien de lidstaat bij de uitvoering van de richtlijn stringente maatregelen van algemene strekking vaststelt, zoals die van artikel 2 van het Belgische koninklijk besluit, die de werkingssfeer van de vrijstelling beperken.

57. De uitdrukking „om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren” is naar mijn mening bedoeld om de lidstaten in staat te stellen nationale regelgeving in te voeren die de toepassing van de vrijstellingen minder ingewikkeld maakt voor de marktdeelnemers en in voorkomend geval ook de controleregelingen rationaliseert.

58. Deze uitdrukking kan zeker niet aldus worden begrepen dat zij slechts ertoe strekt de verificaties door de bevoegde autoriteiten te vergemakkelijken, zoals uit een aantal argumenten van partijen zou kunnen worden opgemaakt.

17 Arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 43).

18 Arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 27).

19 Zie in dit verband arresten van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punt 26 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 39 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Zie ook het arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

59. Bovendien blijkt uit het dossier niet waarom het voor de nationale autoriteiten buitensporig moeilijk zou zijn om de vrijstellingen waarin de richtlijn voorziet, toe te passen en om toe te zien op de correcte toepassing ervan.²¹

60. Het zal aan de nationale rechter staan om te verifiëren dat de personen aan wie de vrijstellingen ten goede komen, een gescheiden boekhouding voeren die voldoet aan de voorschriften en die de bevoegde autoriteiten in staat stelt de nodige controles te verrichten.

61. De hierboven vermelde uitdrukking kan echter geen rechtvaardiging vormen voor de invoering van een strikte exclusiviteitsvoorwaarde, die, zoals gezegd, niet strookt met de letter en de opzet van de Unierechtelijke bepaling.

62. Hetzelfde moet worden gezegd van het andere deel van bovengenoemde bepaling, op grond waarvan de lidstaten de voorwaarden kunnen vaststellen om „alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

63. Ook dat deel maakt het niet mogelijk aan te nemen dat de aanvullende bepaling, die niet voorkomt in de richtlijn en volgens welke diensten uitsluitend aan de leden mogen worden verleend, noodzakelijk is.

64. Het eventueel verlenen van diensten aan derden kan niet worden geacht fraude, ontduiking of misbruik te bevorderen, voor zover deze dienstverrichtingen naar behoren afzonderlijk in de boekhouding van de groepering worden opgenomen en daarover de verschuldigde belasting wordt betaald.

65. Wat ten slotte het risico van concurrentievervalsing betreft, kan de analyse ingewikkelder zijn, maar naar mijn mening leidt zij tot dezelfde conclusie ten aanzien van de vraag of ZGP's ook diensten kunnen verlenen aan niet-aangesloten derden.

66. Het Hof heeft reeds de gelegenheid gehad te verduidelijken dat „de btw-vrijstelling [moet] worden geweigerd indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden”.²²

67. Zoals advocaat-generaal Kokott reeds heeft verklaard, kan het bestaan van een vervalsing van de mededinging niet op abstracte wijze voor bepaalde bedrijfstakken vooraf worden vastgesteld. De Zesde richtlijn biedt de nationale wetgever dus geen enkele beoordelingsmarge met betrekking tot de invoering van een abstracte bepaling die niet voorziet in een concrete beoordeling van de vervalsing van de mededinging.²³

68. Bij een bepaling zoals de Belgische bepaling daarentegen wordt – blijkens het dossier, waarin de Belgische regering als voornaamste grondslag voor de invoering van de exclusiviteitsvoorwaarde een mogelijke verstoring van de mededinging aanvoert – via algemene en strikte bewoordingen, zonder enige beoordelingsmarge voor de rechter, aangenomen dat de verlening van diensten aan derden de mededinging op die specifieke markt verstoort.

21 Zie dienaangaande artikel 398 van richtlijn 2006/112/EG, werkdocument nr. 654 van 3 maart 2010, punt 3.4, onder a), waarin mogelijke problemen en praktische moeilijkheden voor de belastingdienst zijn vermeld, maar deze zouden niet verschillend zijn van die welke zich voordoen in vele andere situaties waarin het noodzakelijk is de aan de belasting onderworpen activiteiten en de vrijgestelde activiteiten te onderzoeken. De Commissie heeft er bovendien op gewezen dat een dergelijke analyse is overgenomen en uitgewerkt in het werkdocument dat als begeleidend document bij het groenboek over de toekomst van de btw is gevoegd [SEC(2010) 1455 definitief van 1 december 2010] en ook terug te vinden is in de latere werkzaamheden van het btw-comité (artikel 398 van richtlijn 2006/112/EG, werkdocument nr. 856 van 6 mei 2015, punt 3.1.10).

22 Arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 64), en conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punt 68).

23 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punt 22).

69. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de nationale wetgever, om uit te maken of de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 op bepaalde activiteiten tot verstoring van de mededinging kan leiden, inderdaad regels mag invoeren die door de bevoegde autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd. Deze voorwaarden mogen echter geen betrekking hebben op de definitie van de inhoud van de vrijstellingen waarin die richtlijn voorziet, waarbij wordt gepreciseerd dat het in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 vastgestelde vereiste van niet-verstoring van de mededinging niet tot gevolg heeft dat de lidstaten de toepassing van die vrijstelling in algemene termen mogen beperken.²⁴

70. De vrijstelling zou tot een vervalsing van de vrije mededinging kunnen leiden indien het grootste deel van de diensten aan niet-leden zou worden verleend en indien ook over de diensten aan niet-leden geen btw zou moeten worden betaald.

71. Geen van beide situaties kan zich voordoen bij de voorgestelde uitlegging en bijgevolg moet worden vastgesteld dat ook op dit punt de argumenten waarmee wordt gepleit voor de noodzaak van een exclusiviteitsvoorwaarde niet kunnen overtuigen, ook al omdat die argumenten niet worden onderbouwd door concrete elementen.

C. Grenzen aan de mogelijkheden voor ZGP's om diensten te verlenen aan derden die geen lid zijn

72. De in het betrokken artikel vastgestelde voorwaarden voor de vrijstelling kunnen, zoals de Commissie ook in haar opmerkingen voor het Hof heeft aangegeven, als volgt worden samengevat: de vrijgestelde diensten worden verricht door een zelfstandige groepering van personen; de groepering oefent een activiteit uit die is vrijgesteld of waarvoor zij niet de status van belastingplichtige heeft; deze diensten strekken ertoe haar leden diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteit; deze groeperingen vorderen van hun leden enkel terugbetaling van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

73. De nationale rechter dient na te gaan of is voldaan aan al deze voorwaarden.

74. Er dient echter te worden gepreciseerd dat, gelet op de tot dusver voorgestelde teleologische en systematische uitlegging, bepaalde aanvullende voorwaarden moeten worden gesteld opdat diensten die aan leden worden verleend, nog steeds voor vrijstelling van btw in aanmerking komen wanneer een groepering ook (aan de btw te onderwerpen) diensten aanbiedt aan niet-leden.

75. In de eerste plaats moeten de aan de leden aangeboden diensten vanuit kwantitatief oogpunt belangrijker zijn dan de diensten die aan derden worden verleend, die derhalve slechts residueel van aard kunnen zijn binnen de activiteiten van de groepering als geheel.²⁵

76. Daarmee wordt beoogd te voorkomen dat de functie van de groeperingen van aard verandert, hetgeen zou kunnen resulteren in gedragingen ter omzeiling van de norm, die de mededinging zouden kunnen vervalsen.

77. In de tweede plaats is het, eveneens om de aard van voormelde functie niet te wijzigen, noodzakelijk dat de degene aan wie de vrijstelling ten goede komt, aantoont dat met de activiteit die ten behoeve van niet-leden wordt verricht, redenen van technische efficiëntie worden gediend, die in de toekomst ook aan de leden ten goede kunnen komen.

²⁴ Arrest van 21 september 2017, Commissie/Duitsland (C-616/15, EU:C:2017:721, punt 65 en de reeds aangehaalde rechtspraak en punt 67).

²⁵ Blijkens het dossier is vanaf 1 juli 2016, na een verzoek om verduidelijking van de Commissie aan de Belgische regering, in België een nieuwe vrijstellingsregeling voor ZGP's in werking getreden. In het bijzonder wordt in het nieuwe artikel 44, § 2 *bis*, van het btw-wetboek bepaald dat indien een ZGP ook handelingen verricht aan niet-leden, de diensten die aan haar leden worden verleend, zijn vrijgesteld wanneer deze handelingen een overwegend deel van de activiteit van de ZGP vertegenwoordigen.

78. Het staat aan de nationale rechter om de beide hierboven vermelde verificaties te verrichten, waarbij hij de eerder uiteengezette uitleggingscriteria moet toepassen om vast te stellen of groeperingen die zowel aan hun eigen leden als aan derden diensten verlenen, recht hebben op de vrijstelling.

79. Deze verduidelijkingen, die noodzakelijk zijn om de samenhang tussen de doelstellingen van de richtlijn en de vrijstellingen te bewaren, maken het nog minder waarschijnlijker dat zich risico's van vervalsing van de mededinging zullen voordoen, en zij benadrukken juist de functie van de vrijstellingen, die erin bestaat de ZGP's te compenseren voor een concurrentienadeel ten opzichte van degene die de diensten van de groepering door eigen personeel of in het kader van een btw-groep laat verrichten.²⁶

IV. Conclusie

80. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging het verzoek om het verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof van Cassatie (België) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 13, A, lid 1, onder f), van richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, thans artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten niet toestaat aan de daarin bepaalde vrijstelling een exclusiviteitsvoorwaarde te verbinden waardoor een zelfstandige groepering die eveneens diensten verleent aan niet-leden, ook voor de aan de leden verleende diensten integraal onderworpen is aan de btw.

Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of aan de in die bepaling gestelde voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan en, wat de diensten betreft die ook aan niet-leden worden verleend, te verifiëren, teneinde het doel van de vrijstelling niet te wijzigen, of deze laatste diensten vanuit kwantitatief oogpunt niet belangrijker zijn dan de diensten die aan de leden worden verleend en of zij gerechtvaardigd zijn door redenen van technische efficiëntie die ook aan de leden ten goede kunnen komen.”

²⁶ Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punt 67).