



Datum van inontvangstneming : 12/07/2024

Zaak C-380/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 mei 2024

Verwijzende rechter:

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 april 2024

Verzoekende partij:

Educat Serveis auxiliars SCCL

Verwerende partij:

Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña
(TEARC)

[OMISSIS] [plechtige formule]

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (HOOGSTE
RECHTERLIJKE INSTANTIE VAN DE AUTONOME REGIO
CATALUÑA, SPANJE)**

KAMER VOOR BESTUURSZAKEN

EERSTE AFDELING

[OMISSIS] [Gegevens van de zaak in tweede aanleg]

BESCHIKKING

[OMISSIS] [samenstelling van de verwijzende rechterlijke instantie]

Barcelona, 29 april 2024.

FEITELIJKE ACHTERGROND



TEN EERSTE.- De vertegenwoordiging in rechte van „EDUCAT SERVEIS AUXILIARS SCCL” (hierna: „EDUCAT”) heeft hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van 17 mei 2018 van de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionale rechter in economische en bestuurszaken Cataluña, Spanje; hierna: „TEARC”) houdende afwijzing van de administratieve klacht tegen de aanmaning van de regionale inspectie-eenheid van de Spaanse belastingdienst tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de periode van het vierde kwartaal van 2009 tot en met het vierde kwartaal van 2012, op grond dat de vrijstelling als bedoeld in artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de Ley del IVA 37/1992 (wet 37/1992 inzake btw; hierna: „btw-wet”) van 28 december 1992 niet van toepassing was.

[OMISSIS] [procedure inzake het verzoek om een prejudiciële beslissing en schorsing van de behandeling]

IN RECHTE

ENIGE RECHTSGRONDSLAG.- Er zijn twijfels over de uitlegging die aan de regels van het [Unie]recht moet worden gegeven, mede gelet op de verschillende arresten die het Hof van Justitie van de Europese Unie al over de betreffende bepaling heeft gewezen. Die uitlegging is relevant voor de beslechting van het geding. Het gaat meer bepaald om **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 waarde, dat betrekking heeft op de vrijstellingen die van toepassing zijn op bepaalde activiteiten van algemeen belang en dat in de Spaanse rechtsorde is omgezet in artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet, waarin de vrijstellingen voor binnenlandse handelingen worden geregeld.

Gelet op het voorgaande en rekening houdend met de door het Hof opgestelde en in het Publicatieblad van de Europese Unie bekendgemaakte „Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures” (2019/C 380/01), alsook met de bevoegdheden die bij artikel 19, lid 3, onder b), VEU en artikel 267 VWEU aan het Hof zijn toegekend, worden de onderhavige **prejudiciële vragen** gesteld op basis van de volgende overwegingen:

VOORWERP VAN HET GESCHIL.-

1. Analyse van de rechtmatigheid van de administratieve beslissing van de TEARC houdende bevestiging van de weigering van de btw-vrijstelling door de belastinginspectie, die op basis van eerdere beslissingen van dezelfde administratie ook de vrijstelling weigerde op grond van het feit dat de schoonmaakdienst die is verricht in het kader van de onderwijsactiviteit – die een vrijgestelde activiteit is – niet rechtstreeks werd verleend door „*verenigingen, groeperingen of autonome entiteiten, met inbegrip van economische samenwerkingsverbanden, die uitsluitend bestaan uit personen die een vrijgestelde activiteit verrichten [...]*”. Verzoekster (EDUCAT, een coöperatieve

vennootschap bestaande uit verschillende onderwijscentra – „Escola Pia de Catalunya”, „Escola Pia de Sant Antoni”, „Escola Pia de Balmes”, „Escola Pia de Sarrià”, „Fundació Privada Educació Solidària Escola Pia” en „Fundació Privada Servei Solidari per la Inclusió Social” – voor het beheer van hun schoonmaakdiensten) is van mening dat de vrijstelling niet restrictief mag worden uitgelegd, zoals de administratie doet op basis van de nationale bepaling, voor schoonmaakdiensten in de onderwijssector, aangezien het doel van de vrijstelling zou worden geneutraliseerd indien deze schoonmaakdiensten, die noodzakelijk zijn voor de vrijgestelde activiteit – onderwijs – die van belang is voor de samenleving als geheel, aan btw zouden worden onderworpen.

RELEVANTE FEITEN.-

2. Verzoekster werd opgericht als een „Societat Cooperativa Catalana Limitada” (SSCL) (Catalaanse coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) op 15 juli 2010. Haar doel was het oprichten van een gemeenschappelijke infrastructuur voor haar partners voor de verlening van allesomvattende schoonmaakdiensten in de vestigingen en faciliteiten, waar de leden hun onderwijsactiviteiten verrichten (kleuterschool, basisonderwijs, verplicht secundair onderwijs, baccalaureaat en beroepsopleiding). Ze verkreeg op 22 juli 2010 het certificaat van erkenning van het recht op vrijstelling, op voorwaarde dat aan de voorwaarden voor het genot ervan wordt voldaan.

3. Op 15 juli 2010, dezelfde dag als haar oprichting, heeft verzoekster een overeenkomst gesloten met „GESTORA DE SERVEIS PER A LA SANITAT, S. L.” (hierna: „GESESA”), volgens welke laatstgenoemde het administratieve beheer en het beheer van het personeel onder contract van verzoekster (EDUCAT) op zich zou nemen. Zo wees GESESA het personeel toe aan de faciliteiten en wees ze ook de taken toe, ze selecteerde het personeel, bereidde de salarisstroken voor, beheerde incidenten (inclusief de tussenkomst in en het beheer van ontslagdossiers), zorgde voor de juiste opleiding in overeenstemming met de wettelijke vereisten en leverde materiaal. Het contract rechtvaardigt de uitbesteding van deze activiteit door te erkennen dat GESESA de ervaring, kennis en middelen heeft die nodig zijn voor het beheer van de schoonmaakdiensten die EDUCAT aan haar leden levert.

4. Op 11 november 2013 werd een inspectieprocedure opgestart tegen verzoekster met betrekking tot de btw voor de periode van het eerste kwartaal 2010 tot en met het vierde kwartaal 2012 en met betrekking tot de vennootschapsbelasting voor de periode van september 2009 tot en met augustus 2012, die voor zover hier van belang, heeft geleid tot de aanmaning tot betaling van btw over de door EDUCAT verrichte activiteiten bestaande in de levering van schoonmaakdiensten aan haar leden, aangezien de vrijstelling als bedoeld in artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet niet van toepassing was, gelet op het feit dat deze diensten niet rechtstreeks door verzoekster werden verleend, maar door een externe onderneming die daadwerkelijk een wezenlijk deel ervan voor haar rekening neemt. Bovendien houden de schoonmaakdiensten niet rechtstreeks

en uitsluitend verband met de vrijgestelde activiteit, zodat de toepassing van de vrijstelling een verstoring effect op de mededinging kan hebben. Kortom, er is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet en er moet dus btw tegen het algemene tarief in rekening worden gebracht aan de ontvanger van de dienst. De TEARC bevestigt deze beslissing op basis van een uitspraak van de Audiencia Nacional van 30 juni 2017, die in wezen inhield dat de rechtstreekse verlening van de dienst een onontbeerlijk vereiste was voor de toepassing van de btw-vrijstelling van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet, omdat er anders een reëel gevaar voor verstoring van de mededinging zou ontstaan.

5. Tegen deze beslissing, waarin werd bevestigd dat de door EDUCAT aan haar leden geleverde schoonmaakdiensten onderworpen waren aan de btw, heeft verzoekster (nadat zij ten onrechte een tweede administratieve beroepsprocedure had ingeleid, waarbij haar beroep door de TEAC niet-ontvankelijk werd verklaard) hoger beroep bij deze kamer voor bestuurszaken ingesteld, waarin wordt benadrukt dat de TEAC (centrale rechter in economische en bestuurszaken; hiërarchisch hoger dan de TEARC) de uitlegging van het Hof in het arrest van 21 september 2017 (zaak C-616/15) heeft overgenomen met betrekking tot de mogelijkheid dat de voor de vrijgestelde activiteit noodzakelijke ondersteunende diensten met het oog op schaalvoordelen kunnen worden gedelegeerd aan entiteiten met gedeeld beheer. Dit betekent dat de vrijstelling niet kan worden geweigerd op grond van het feit dat het administratieve beheer van het personeel is uitbesteed aan een derde onderneming die samenwerkt met verzoekster, aangezien dit bijdraagt aan het doel van de vrijstelling en de geest van de regel. De discussie spitst zich daarom toe op het vereiste dat is opgenomen in artikel 20, eerste alinea, punt 6, onder a), van de btw-wet.

TOEPASSELIJKE BEPALINGEN VAN NATIONAAL RECHT.-

6. Artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet, zoals opgenomen in de bestreden administratieve handeling, waardoor verzoeksters situatie wordt geregulariseerd (bold is een eigen toevoeging):

„TITEL II

Vrijstellingen

HOOFDSTUK I

Levering van goederen en diensten

Artikel 20. Vrijstellingen voor binnenlandse handelingen

Eerste alinea. De volgende handelingen zijn vrijgesteld van deze belasting:

[...]

6.º *Diensten die rechtstreeks worden verleend aan hun leden door verenigingen, groeperingen of autonome entiteiten, met inbegrip van economische samenwerkingsverbanden, die uitsluitend bestaan uit personen die hoofdzakelijk een vrijgestelde activiteit verrichten of een niet-belaste activiteit, wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:*

- a) *Dergelijke diensten worden rechtstreeks en uitsluitend gebruikt voor die activiteit en zijn noodzakelijk voor de uitoefening ervan.*
- b) *De leden dienen enkel hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven te vergoeden.*
- c) *Het recht van de belastingplichtige op vrijstelling wordt vooraf erkend op een wettelijke wijze.*

Voor deze doeleinden worden de leden van een entiteit geacht hoofdzakelijk een activiteit uit te oefenen die is vrijgesteld of niet is onderworpen aan belasting, wanneer het totale jaarlijkse volume van de handelingen die effectief worden belast, niet meer bedraagt dan 10 procent van het totaal van de verrichte handelingen.

De vrijstelling geldt niet voor diensten van handelsondernemingen.”

[UNIE]RECHT.-

7. **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 waarde, dat deel uitmaakt van titel IX, hoofdstuk 2 („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”), bepaalt:

„Artikel 132

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

*f) diensten 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 verstoring van de mededinging kan leiden.**”*

RELEVANTE RECHTSPRAAK VAN HET HOF.-

8. De arresten van het Hof die relevant zijn voor de behandeling van de vraag naar het doel van de vrijstelling, de uitlegging en de grenzen ervan zijn de volgende – en de daarin aangehaalde arresten:

Arrest van het Hof van 20 november 2003, Assurandor-Societet, zaak C-8/01.

Arrest van het Hof van 5 oktober 2016, TMD, zaak C-412/15.

Arrest van het Hof van 4 mei 2017, Commissie/Groothertogdom Luxemburg, zaak C-274/15.

Arrest van het Hof van 21 september 2017, Commissie/Bondsrepubliek Duitsland, zaak C-616/15.

Arrest van het Hof van 20 november 2019, Infohos, zaak C-400/18.

MOTIVERING VAN DE VERWIJZENDE RECHTER OVER DE
UITLEGGING VAN ARTIKEL 132, LID 1, ONDER f), VAN RICHTLIJN
2006/112/EG VAN 28 NOVEMBER 2006.-

9. De verwijzende rechter is van mening dat het doeleinde van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG, zoals het Hof dat herhaaldelijk heeft geformuleerd in termen van voorkoming van belastingheffing over leveringen waarvoor vrijstelling om legitieme redenen in het algemeen belang is verleend, impliceert dat deze weliswaar strikt moet worden uitgelegd, aangezien deze vrijstelling een uitzondering vormt op het algemene beginsel dat iedere dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan de btw is onderworpen, maar dat de lidstaten deze vrijstelling niet buitensporig mogen beperken bij de omzetting in nationaal recht. Als de diensten of handelingen noodzakelijk zijn voor de vrijgestelde activiteit, betekent het vereiste dat ze rechtstreeks en uitsluitend verband houden met de vrijgestelde activiteit dat het doel van de vrijstelling in sommige gevallen niet kan worden verwezenlijkt.

10. Het Hof heeft er weliswaar zelf op gewezen dat de lidstaten regels kunnen vaststellen die de autoriteiten in staat stellen om de toepassing van de vrijstelling zonder problemen te controleren, maar dergelijke door de wetgever vastgestelde nationale vereisten mogen niet voorbijgaan aan het algemene en bepalende legitieme doel van de in de richtlijn voorziene vrijstellingen. Een te strenge beperking zou de vrijstelling buiten werking stellen en indirect de kosten verhogen voor activiteiten die om redenen van algemeen belang van btw zijn vrijgesteld.

11. Ook moet worden opgemerkt dat de [Unierechtelijke] bepaling – artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG – als onoverkomelijke beperking stelt dat de toekenning van deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden. Hoewel vaststaat dat het niet gaat om een dienst – schoonmaken – die noodzakelijk is voor de vrijgestelde activiteit – onderwijs –, wordt gesteld dat, aangezien deze niet „exclusief” aan een activiteit kan worden toegewezen, dit waarschijnlijk zal leiden tot mededingingsbeperkende praktijken doordat een belangrijke economische sector uit de markt wordt genomen. Deze

synalagmatische vergelijking, die in deze administratieve uitlegging exclusiviteit voor de vrijgestelde activiteit koppelt aan verstoring van de mededinging, impliceert een argument dat de toepasselijkheid van de vrijstelling verder beperkt door deze te koppelen aan een onoverkomelijke [Unierechtelijke] grens voor de toekenning van de vrijstelling. Het verlenen van schoonmaakdiensten in het onderwijs kan en moet een techniciteit en intensiteit hebben die niet te vergelijken is met die van andere activiteiten. Daarom krijgt de dienst, door de organisatie en vormgeving ervan, bijzondere en specifieke kenmerken, waardoor niet kan worden ontkend dat een dergelijke dienst moet worden aangeboden op een bijzondere, gereguleerde manier en onderworpen is aan zeer specifieke voorschriften die waarborgen dat deze volledig is aangepast aan het uiteindelijke doel van de vrijgestelde activiteit – onderwijs. Zelfs het Hof erkent dat de toepassing van de vrijstelling op zich al de werking van de markt verstoort als uitzondering op de belasting op leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel.

ARGUMENTEN VAN PARTIJEN.-

12. **Verzoekende partij** (EDUCAT) stelt in haar uitvoerig verzoekschrift (waarvan zij niet afwijkt in haar betoog met betrekking tot een eventuele prejudiciële verwijzing, met dien verstande dat een vereiste wordt ingevoerd – het concrete en specifieke verband tussen de externe diensten en de vrijgestelde activiteit van de ontvanger – waarin de [Unie]regeling niet voorziet) dat de letterlijke uitlegging van de nationale bepaling – artikel 20, eerste alinea, punt 6, onder a), van de btw-wet („rechtstreeks en uitsluitend”) – ertoe zou kunnen leiden dat het doeleinde van de vrijstelling wordt ondermijnd, aangezien deze daardoor buitensporig zou worden beperkt. De uitlegging van die bewoordingen moet in overeenstemming zijn met de door die vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zonder een uitlegging op te leggen die de toepassing ervan nagenoeg onmogelijk zou maken. Het Hof heeft zelf erkend dat de verrichting van diensten door het economisch samenwerkingsverband kan plaatsvinden met eigen middelen of via derden.

13. **Verwerende partij** is van mening dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor het stellen van prejudiciële vragen. De diensten worden rechtstreeks door GESESA geleverd en aan de voorwaarden voor toekenning van de vrijstelling is niet voldaan. Er wordt voorbijgegaan aan het feit dat de verrichte belastingregularisatie ook is gebaseerd op een verwijzing naar de administratieve doctrine, die luidt: „*De verleende diensten moeten noodzakelijk zijn voor de ontwikkeling van de ondernemingsactiviteiten van de partners en moeten rechtstreeks en uitsluitend worden gebruikt voor de activiteiten van de partners waarop de vrijstelling is gebaseerd. Bijgevolg zullen de diensten geleverd aan de partners, die naar hun aard niet rechtstreeks [en] uitsluitend verband houden met de activiteit die hun maatschappelijk doel vormt, zoals onder andere het geval kan zijn met diensten zoals schoonmaakdiensten, die naar hun aard en*

hoedanigheid in elke activiteitensector kunnen worden ingezet, aan belasting worden onderworpen en niet worden vrijgesteld.”

STANDPUNT VAN DE VERWIJZENDE RECHTER.-

14. De verwijzende rechter is van mening dat de definitie van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG die door het Hof is gegeven in zijn arresten met betrekking tot het doel ervan, de draagwijdte van de uitlegging die eraan moet worden gegeven door zij die deze bepaling toepassen en de beperkingen ervan, ertoe moet leiden dat de nationale wetgever, en dus ook de instantie die deze vrijstelling toepast en controleert, ervoor zorgt dat de vrijstelling volle uitwerking krijgt, zonder zich te baseren op absolute grammaticale interpretaties of cirkelredeneringen waardoor de vrijstelling geen effect meer sorteert en aldus de fundamentele reden waarom de [Unie]wetgever deze vrijstelling heeft ingevoerd, wordt ondermijnd. De nationale wetgever moet de volledige effectiviteit van de vrijstelling eerbiedigen zoals deze werd vormgegeven door de [Unie]wetgever en uitgelegd door het Hof; anders zal dit leiden tot een verschillende behandeling van activiteiten die worden beschouwd als van algemeen belang voor de gemeenschap als geheel. De hierboven aangehaalde uitspraken van de Unierechter zijn op dit punt ondubbelzinnig. Het voorgaande blijkt uit de punten 50, 51, 52 en 53 van het arrest van het Hof van 4 mei 2017 in zaak C-274/15.

15. Tevens dient te worden gewezen op het uitleggingswerk dat het Hof heeft verricht met betrekking tot deze vrijstelling, door de starheden uit de weg te ruimen die in de wetgevingen en uitleggingen van de lidstaten voorkwamen. Eerst was het voordeel beperkt tot de rechtstreekse levering van diensten door de entiteiten die door de leden waren opgericht, waardoor het niet mogelijk was om samenwerkingen met de privésector toe te laten voor bepaalde diensten of gebieden waar de markt een grotere efficiëntie of kennis van de specifieke kenmerken van de dienst kon aantonen. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat entiteiten die zijn opgericht door de partners die vrijgestelde activiteiten verrichten, niet de mogelijkheid verliezen om de vrijstelling toe te passen als zij de diensten verrichten voor niet-leden, die uiteraard volledig btw-plichtig blijven (arrest van het Hof van 20 november 2019, zaak C-400/18, punt 54).

16. De door de belastinginspectie en de TEARC gegeven uitlegging van het vereiste dat de diensten „uitsluitend voor die activiteit” worden gebruikt (waarbij in de litigieuze betalingsaanmaning antwoorden op vragen aan de Spaanse belastingdienst worden aangehaald waarin wordt gesteld: „*De verleende diensten moeten noodzakelijk zijn voor de ontwikkeling van de ondernemingsactiviteiten van de partners en moeten rechtstreeks en uitsluitend worden gebruikt voor de activiteiten van de partners waarop de vrijstelling is gebaseerd. Bijgevolg zullen de diensten geleverd aan de partners, die naar hun aard niet rechtstreeks [en] uitsluitend verband houden met de activiteit die hun maatschappelijk doel vormt, zoals onder andere het geval kan zijn met diensten zoals schoonmaaktendiensten, die naar hun aard en hoedanigheid in elke activiteitensector kunnen worden*

ingezet, aan belasting worden onderworpen en niet worden vrijgesteld.”), is gebaseerd op de aanname dat de schoonmaakdienst een „algemene” dienst is die „niet noodzakelijk is voor, noch rechtstreeks verband houdt met de door de leden uitgeoefende activiteit”, waardoor de weigering van de vrijstelling van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet gerechtvaardigd is. Het lijdt dan ook geen twijfel dat, als het verrichten van diensten voor de activiteit aldus wordt uitgelegd dat het „uitsluitend” dient te zijn, in de zin van „uniek” en „onlosmakelijk verbonden”, het doeleinde van de regelgeving verloren kan gaan bij diensten die noodzakelijk zijn voor en verband houden met een sector of activiteit, maar niet uitsluitend zijn voor die sector of activiteit. De bevestiging van deze uitlegging van de nationale regel houdt het risico in dat wordt voorbijgegaan aan het door de Uniewetgever beoogde doel van de vrijstelling die is opgenomen in richtlijn 2006/112/EG en die in nationaal recht wordt omgezet met dit extra vereiste dat op deze manier wordt uitgelegd voor schoonmaakdiensten.

PREJUDICIËLE VRAGEN

TEN EERSTE.- Is een nationale regeling, zoals artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de Ley del IVA 37/1992 (wet 37/1992 inzake btw) van 28 december 1992, die het vereiste omvat dat de diensten rechtstreeks en uitsluitend verband houden met de vrijgestelde activiteit („a) *Dergelijke diensten worden rechtstreeks en uitsluitend gebruikt voor die activiteit en zijn noodzakelijk voor de uitoefening ervan.*”), in strijd met de door de Uniewetgever beoogde betekenis en doelstelling van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG, wanneer een dergelijk vereiste aldus wordt uitgelegd dat de betreffende dienst – schoonmaakdiensten in de onderwijssector – niet uitsluitend wordt gebruikt voor die vrijgestelde sector, hoewel deze dienst bijzonder, technisch en complex is wat de organisatie – noodzakelijk continu schoonmaken en ontsmetten van faciliteiten waar een toestroom is van kinderen die gedurende langere perioden worden opgevangen – en vormgeving ervan betreft, alsook absoluut noodzakelijk?

TEN TWEEDE.- Is een uitlegging van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de Ley del IVA 37/1992 (wet 37/1992 inzake btw) van 28 december 1992 in strijd met de door de Uniewetgever beoogde betekenis en doelstelling van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG, wanneer – met het oog op de weigering van de vrijstelling overeenkomstig de Unierechtelijke beperkingen – de niet-exclusiviteit van de verrichting van de dienst wordt gelijkgesteld met een activiteit die de mededinging verstoort, waardoor aldus nationale en Unierechtelijke beperkingen worden gecombineerd om die weigering te rechtvaardigen? Verduidelijkt moet worden of de beperking dat „de mededinging niet wordt verstoord” inhoudt dat de vrijstelling wordt geweigerd ongeacht de mate van doeltreffendheid van de verstoring indien deze niet door de partijen wordt betwist (zaak C 801/03, punt 48), op grond dat elke vrijstelling een inbreuk vormt op het door het Hof erkende algemene beginsel van de belastingplicht.

[OMISSIS]

BIJLAGE

-Beslissing van de TEAC van 15 december 2022, klacht: 00-03923-2021, waarin de uitlegging en ontwikkeling in de tijd van de vrijstelling van artikel 20, eerste alinea, punt 6, van de btw-wet duidelijk worden uiteengezet.

[OMISSIS]

[Afkortingen, handtekeningen en plechtige formule]