



Datum van inontvangstneming : 24/07/2018

N

19 APRIL 2018

F.17.0012.N/1

C-400/18 - 1 RF

Hof van Cassatie van België

Arrest

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>1083.613</u>		
Luxemburg	18. 06. 2018	De Griffier, voor deze
Fax/E-mail:	_____	<i>Manu Seun</i> Maria Manuela Ferreira
Neergelegd op:	<u>18. 06. 18</u>	Hoofdadministrateur

Nr. F.17.0012.N

INFOHOS, vereniging voor ziekenhuisinformatica die de vorm heeft aangenomen van een openbare instelling en die wordt beheerst door de organieke wet van 8 juli 1976 betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, met zetel te 8020 Oostkamp, Legeweg 157, bus f en ingeschreven in de Kruispuntbank der Ondernemingen onder het nummer 0862.946.444, waarvan de ontbinding en in vereffeningstelling werd vastgesteld bij akte verleden voor notaris Michel Van Damme met standplaats te Brugge (Sint-Andries) op 25 november 2016, hier vertegenwoordigd door haar twee vereffenaars mr. Rik Crivits, advocaat, en mr. Annick Alders, advocaat, beiden met kantoor te 8000 Brugge, Ezelstraat 25,

eiseres,

vertegenwoordigd door mr. Johan Verbist, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 2000 Antwerpen, Amerikalei 187/302, waar de eiseres woonplaats kiest,

CURIA GREFFE Luxembourg
Entrée 18. 06. 2018

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de gewestelijke directeur van het Controlecentrum Brugge en de eerstaanwezend inspecteur van het btw-ontvangkantoor Brugge, met kantoor te 8000 Brugge, G. Vincke-Dujardinstraat 4, verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie, en bijgestaan door mr. Stefan de Vleeschouwer, advocaat bij de balie te Brussel, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 20 september 2016, op verwijzing gewezen na arrest van het Hof van 31 oktober 2014.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft op 18 januari 2018 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

II. FEITEN EN PROCEDUREVOORGAANDEN

Uit het bestreden arrest blijkt dat:

- de eiseres, een vereniging voor ziekenhuisinformatica, opgericht werd door verschillende OCMW's;
- de eiseres en IHC-Group nv op 5 september 2000 een samenwerkingsakkoord sloten met als doelstelling de gezamenlijke, doch op bestelling van de eiseres, ontwikkeling van nieuwe of vernieuwende softwaretoepassingen voor de als lid van de eiseres aangesloten ziekenhuizen;

- de eiseres daarenboven diensten verleende aan niet-leden;
- de eiseres zich niet liet registreren als btw-belastingplichtige, aangezien zij meende niet als belastingplichtige te kunnen worden beschouwd overeenkomstig artikel 6 Btw-wetboek of minstens te kunnen genieten van de bij artikel 44, § 2, 1^obis, Btw-wetboek voorziene vrijstelling;
- op 20 april 2005 bij de eiseres een controle werd uitgevoerd met betrekking tot de toepassing van de wetgeving en reglementering inzake btw;
- de administratie van oordeel was dat de wederzijdse diensten tussen de eiseres en IHC-Group nv aan btw onderworpen dienden te worden en dat het verrichten van belastbare handelingen voor niet-leden van de eiseres tot gevolg had dat de handelingen ten aanzien van haar leden ook aan btw dienden te worden onderworpen;
- de vaststellingen en overtredingen werden opgenomen in een proces-verbaal van 13 december 2005, op basis waarvan de verweerder een dwangbevel uitvaardigde en uitvoerbaar verklaarde.

Bij verzoekschrift op tegenspraak, neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge op 22 mei 2007, vorderde de eiseres het fiscale verzoekschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren en dienvolgens de tenuitvoerlegging van het bestreden dwangbevel te stuiten; te zeggen voor recht dat de in het bestreden dwangbevel gevorderde sommen, niet verschuldigd zijn; ondergeschikt de kwijtschelding van de opgelegde boeten te bevelen, minstens deze substantieel te verminderen; de terugbetaling te bevelen van alle sommen die op grond van het dwangbevel zouden zijn geïnd, verhoogd met de moratoire rente; de verweerder te veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding.

Bij vonnis van 23 februari 2009 oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Brugge onder meer dat de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling voorzien in artikel 44, § 2, 1^obis, Btw-wetboek niet vervuld waren, en dat de eiseres voor al de door haar verleende diensten, aan leden en niet-leden, btw verschuldigd was.

Bij arrest van 21 september 2010 oordeelde het hof van beroep te Gent eveneens dat de eiseres geen beroep kon doen op artikel 44, § 2, 1^obis, Btw-wetboek op ge-

vaar af de concurrentie te verstoren. Verder oordeelde het hof van beroep dat de eiseres, als gemengde belastingplichtige, een vordering tot teruggaaf tegen de verweerder kon instellen.

De verweerder stelde tegen dit arrest een cassatievoorziening in.

Bij arrest van 31 oktober 2014 vernietigde het Hof het arrest van het hof van beroep te Gent, omdat het tegenstrijdig is te oordelen, enerzijds dat de eiseres geen beroep kan doen op artikel 44, § 2, 1^obis, Btw-wetboek, hetgeen impliceert dat zij het statuut van volledige belastingplichtige krijgt, en anderzijds dat zij zich kan beroepen op het statuut van gemengde belastingplichtige.

III. CASSATIEMIDDEL

Geschonden wetsbepalingen

- *Artikel 13, A, lid 1, f) van Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977 in de versie zoals van toepassing voor de kalenderjaren 2002, 2003 en 2004, thans artikel 132, 1^o, f) Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 (hierna de BTW-Richtlijn); Artikel 249, 3^o lid, EEG-Verdrag, ondertekend te Rome op 25 maart 1957 en goedgekeurd bij Wet van 2 december 1957, gewijzigd bij het Verdrag van Maastricht van 7 februari 1992, goedgekeurd bij Wet van 26 november 1992, in de geconsolideerde versie gesteld bij het Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997, goedgekeurd bij Wet van 10 augustus 1998, gewijzigd door het Verdrag van Nice van 26 februari 2001, goedgekeurd bij Wet van 7 juni 2002, thans artikel 288 van het Verdrag van 13 december 2007 betreffende de werking van de Europese Unie, zoals van kracht na het Verdrag tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon op 13 december 2007 en goedgekeurd bij Wet van 19 juni 2008;*
- *artikel 42, § 2, 1^obis W.BTW in de versie zoals van toepassing voor de kalenderjaren 2002, 2003 en 2004; - Artikel 2, 1^o KB nr. 43 van 5 juli 1991 (hierna KB nr. 43);*
- *Het algemeen rechtsbeginsel inzake de voorrang van het internationaal recht op het nationaal recht;*
- *Het algemeen rechtsbeginsel dat de richtlijnconforme interpretatie van nationale normen voorschrijft.*

Aangevochten beslissing

Het hof van beroep oordeelt vooraf dat het verlenen van toestemming om tegen een vergoeding bestaande softwaretoepassingen, die exclusief eigendom zijn van eiseres, te commercialiseren, onder de toepassing valt van artikel 18, § 1, tweede lid, 7^o W.BTW en

dus als een belastbare dienst te beschouwen is en dat ook het verlenen van het recht om haar aandeel in de eigendomsrechten te commercialiseren wanneer de softwaretoepassingen in onverdeeldheid toebehoren aan eiseres en IHC-Group onder de toepassing valt van voormelde wetsbepaling en dus eveneens als een belastbare winst te beschouwen is.

Vervolgens oordeelt het hof van beroep dat, aangezien eiseres, via de NV IHC-Group waarmee ze een samenwerkingsovereenkomst heeft afgesloten, zich niet beperkt tot het verrichten van diensten aan haar leden, maar tevens overgaat tot commercialisatie naar buiten toe van door haar, of in haar opdracht, ontwikkelde softwaretoepassingen, zij zich voor het geheel van haar activiteiten niet kan beroepen op de vrijstelling bepaald in artikel 44, § 2, 1°bis W.BTW. Deze beslissing steunt op de volgende redengeving:

4.3. - De toepassing van artikel 44, §2, 1°bis W.BTW.

4.3.1. - Artikel 42, §2, 1°bis W.BTW - zoals in deze van toepassing - bepaalt dat vrijgesteld zijn van BTW:

'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.'

De grondslag voor deze vrijstelling is te vinden in artikel 132 sub 1 van de zesde BTW

- richtlijn dat bepaalt:

'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 aan hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.'

Artikel 131 van de zesde BTW - richtlijn bepaalt dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen van toepassing zijn onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

In het Belgische recht zijn de toepassingsvoorwaarden voor deze vrijstelling vastgelegd in het K.B. nr. 43 van 5 juli 1991 dat in artikel 2 bepaalt:

'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;

2° de leden van de groepering of vel eenzelfde soort van werkzaamheid uitoefenen, of vel behoren tot eenzelfde financiële, economische, professionele of sociale groep;

3° de door de groepering verleende diensten rechtstreeks en uitsluitend betrekking hebben op de werkzaamheid welke krachtens artikel 44 van het Wetboek is vrijgesteld of waarvoor het lid niet belastingplichtig is;

4° de individueel aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie de terugbetaling vertegenwoordigt van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven.'

De administratie is van mening dat de vrijstelling groeperingen van personen (ook openbare instellingen) beoogt die zelf vrijgesteld zijn van belasting en die aan hun ledendiensten verrichten, direct nodig voor de uitoefening van hun werkzaamheid mits zij enkel teruggave vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven. Van zodra ook diensten naar niet-leden verricht worden is de volledige werkzaamheid van de groepering, met inbegrip van de diensten verstrekt aan de leden, aan de belasting onderworpen, (aanschrijving nr. 3 van 9 mei 1996)

(Eiseres) stelt enerzijds dat de delegatie aan de Koning ongrondwettelijk is en anderzijds dat de zogenaamde exclusiviteitsvoorwaarde nergens terug te vinden is in de BTW - richtlijn.

4.3.2. - Door in artikel 2,1° van het KB. 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, te vermelden dat de in artikel 44, §2, 1°bis W.BTW bedoelde vrijstelling enkel geldt ingeval de werkzaamheden van de groepering uitsluitend bestaan in het verrichten van diensten rechtstreeks in het belang van de leden zelf, heeft de Koning zich ertoe beperkt, zonder zijn bevoegdheid te overschrijden, een toepassingsvoorwaarde van die vrijstelling te regelen, aangezien uit die bepaling, en inzonderheid uit de daarin vervatte voorwaarde dat de betrokken groeperingen van hun leden enkel de exacte terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, volgt dat zij uitsluit dat de dienstverlening waarop zij doelt voor die groeperingen ook wordt verstrekt aan personen die geen lid zijn.

Het K.B. nr. 43 van 5 juli 1991 is dan ook niet ongrondwettig.

4.3.3. - Het is vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie dat de bepalingen van de richtlijn rechtstreekse werking hebben wanneer ze inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn. (zie o.m. HvJ 10 september 2002, C- 141/00, [REDACTED]; HvJ 6 november 2003, C-45/01, [REDACTED]).

Principieel somt de richtlijn op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de werkzaamheden op die voor vrijstelling in aanmerking komen. Een belastingplichtige kan zich dan ook principieel beroepen op de vrijstellingen die in de richtlijn zijn voorzien.

Aldus werd door het Hof van Justitie voor tal van bepalingen van de BTW – richtlijn reeds de rechtstreekse werking ervan erkend.

Hierbij dient weliswaar te worden opgemerkt dat de richtlijn, in welbepaalde gevallen, wel degelijk een zekere beoordelingsvrijheid toekent aan de lidstaten. Deze beoordelingsvrijheid situeert zich op drie vlakken. Vooreerst stelt artikel 131 van de richtlijn dat de vrijstellingen worden toegepast onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. De voorwaarden die de lidstaten aldus kunnen stellen, mogen echter niet de materiële omschrijving van die vrijstelling betreffen. Het feit dat de lidstaten op dit punt over een beoordelingsmarge beschikken, ontnemt aan de vrijstellingen niet hun rechtstreekse werking. De richtlijn kent aan de lidstaten ook de mogelijkheid toe om een aantal vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang ondergeschikt te maken aan één of meer aanvullende voorwaarden. Artikel 137 van de richtlijn bepaalt verder dat de lidstaten ervoor kunnen opteren om aan welbepaalde vrijstellingen, waaronder de financiële handelingen en onroerende handelingen, een optioneel karakter te verlenen.

De vrijstellingen zonder recht op aftrek dienen een vergelijkbare heffing van de eigen middelen van de Unie in alle lidstaten mogelijk te maken en dragen bij tot de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt. Deze doelstelling kan maar bereikt worden voor zover de vrijstellingen door de verschillende lidstaten op eenzelfde wijze geïnterpreteerd en toegepast worden. Het is dan ook vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie dat de vrijstellingen zonder recht op aftrek autonome begrippen van het Unierecht vormen, waaraan derhalve een eigen communautaire definitie moet gegeven worden (zie o.m. HvJ 15 juni 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties).

Enkel op die manier kunnen verschillen in de toepassing van het BTW - stelsel tussen de lidstaten vermeden worden. Bijgevolg dienen de vrijstellingen uniform te worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de Unie. Tevens zal, wanneer de tekst van de richtlijn geen uitsluitel biedt, rekening moeten gehouden worden met de context waarin de vrijstelling wordt gehanteerd alsook met de structuur en het opzet van de richtlijn. De uitlegging dient ook in overeenstemming te zijn met de ratio legis van de vrijstellingen en met het neutraliteitsbeginsel dat aan het BTW- stelsel ten grondslag ligt.

Omdat de vrijstellingen zonder recht op aftrek een uitzondering vormen op de algemene regel van belastingheffing en aldus afbreuk doen aan de essentiële kenmerken en doelstellingen van het BTW - stelsel, stelt het Hof van Justitie dat deze vrijstellingen eng m ten geïnterpreteerd worden, (zie o.m. HvJ 15 juni 1989, zaak 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties). Een "strikte" of "enge" uitlegging mag niet verward worden met een "restrictieve uitlegging". Het beginsel van "strikte" uitlegging houdt niet in dat de be-

woordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten uitgelegd worden dat zij geen effect meer sorteren, (zie o.m. HvJ 18 november 2004, C-284/03, Temco Europe). Volgens advocaat-generaal JACOBS impliceert een 'strikte' uitlegging dat de vrijstellingen, en de daaraan verbonden voorwaarden, niet al te eng mogen uitgelegd worden, maar evenmin ruimer dan hun bewoordingen, zodat de vrijstellingen en de daaraan verbonden voorwaarden zodanig worden uitgelegd dat ze precies toepassing vinden op datgene waarvoor ze werden bedoeld, doch niet meer dan dat. (concl. adv.-gen. JACOBS van 13 december 2001, C-267/00, Zoological Society).

4.3.4. - Uit een strikte interpretatie van artikel 132 sub 1, f^o van de zesde richtlijn, zoals hiervoor aangehaald, en inzonderheid van de erin vervatte voorwaarde dat de groeperingen van hun leden enkel de exacte terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, volgt dat zij uitsluit dat de dienstverlening waarop zij doelt door die groeperingen ook wordt verstrekt aan personen die er geen deel van uitmaken.

In een arrest van 15 juni 1989 (C-348/87) oordeelt het Hof van Justitie als volgt:

"artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn geldt uitdrukkelijk slechts voor zelfstandige groeperingen van personen, die aan hun leden diensten verlenen. Dit is niet het geval bij een stichting die uitsluitend diensten verleent aan een andere stichting,

terwijl geen van deze stichtingen lid is van de andere. Gezien de nauwkeurige formulering van de vrijstellingsvoorwaarden, zou iedere uitlegging die de draagwijdte van de tekst van artikel 13, deel A, lid 1, sub f van de Zesde richtlijn verruimt, onverenigbaar zijn met de strekking van die bepaling."

Artikel 44, §2, 1^obis W.BTW dient eveneens in die optiek gelezen te worden. Enkel ingeval een zelfstandige groepering van personen, die een werkzaamheid uitoefent die krachtens artikel 44 vrijgesteld is of waarvoor ze niet belastingplichtig is, aan haar leden diensten verricht die direct nodig zijn voor de uitoefening van die activiteit en ze van haar leden enkel terugbetaling vordert van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, vindt die vrijstelling toepassing, mits ze niet kan leiden tot concurrentieverstoring. Indien de zelfstandige groepering ook diensten verricht aan niet - leden kan zij geen beroep doen op de vrijstelling.

Aangezien (eiseres), via NV IHCgroup waarmee ze een samenwerkingsovereenkomst heeft afgesloten, zich niet beperkt tot het verrichten van diensten aan haar leden, maar tevens overgaat tot commercialisatie naar derden toe van door haar, of in haar opdracht, ontwikkelde softwaretoepassingen, kan zij zich voor het geheel van haar activiteiten niet beroepen op de vrijstelling.

Gelet op het voorgaande zijn de overige door partijen ingeroepen argumenten niet ter zake dienend."

(Aangevochten arrest, bladzijden 13-18)

Aangevoerde grieven

1. Artikel 44 §2,1 ^obis BTW-Wetboek stelt dat vrijgesteld zijn van btw:

"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"

De grondslag voor deze vrijstelling is te vinden in Artikel 13, A, lid 1, f) van Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, thans artikel 132, 1°, f) Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, dat bepaalt:

"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 vervalsing van de mededinging kan leiden "

Noch in artikel 44 § 2, 1° bis BTW Wetboek, noch in voormelde bepaling van de BTW-Richtlijn is de voorwaarde opgenomen dat dergelijke zelfstandige groeperingen uitsluitend diensten zouden mogen verlenen aan hun leden. Hieruit vloeit voort dat het een groepering wel degelijk toegelaten is om diensten te verlenen aan niet-leden. In dergelijke situatie zouden de diensten verstrekt aan de leden vrijgesteld zijn van btw, terwijl de diensten verstrekt aan niet-leden onderworpen zijn aan btw.

2. De toepassingsvoorwaarden voor deze vrijstelling in het Belgisch recht werden echter in het KB nr. 43 d.d. 5 juli 1991 (hierna verder KB nr. 43) vastgelegd, onder meer in artikel 2:

"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;"

3. Deze toepassingsvoorwaarde, en meer in het bijzonder deze zogenaamde exclusiviteitsvoorwaarde bepaald door artikel 2, 1° KB nr. 43, is echter strijdig en onverenigbaar met bovenvermelde bepaling van de BTW-Richtlijn.

Krachtens het algemeen rechtsbeginsel inzake de voorrang van het internationale recht op het nationale recht, het algemeen rechtsbeginsel dat de richtlijnconforme interpretatie van nationale normen voorschrijft en artikel 249 EG-Verdrag, thans 288 van het EU-Verdrag, hebben de bepalingen van de BTW -Richtlijn voorrang op de bepalingen van het Belgische BTW-wetboek en het KB nr 43.

Daar de btw een Europese belasting is, moet de BTW-Richtlijn conform het EU-recht worden geïmplementeerd in het nationale recht. Het nationale btw-recht is bijgevolg slechts geldig voor zover het niet strijdig is met de BTW-Richtlijn.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie vloeit voort dat de vrijstellingen zonder recht op aftrek als autonome begrippen van het unierecht moeten worden aanzien. Zo werd geoordeeld in het arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties d.d. 15 juni 1989 (348/87):

"11 Met betrekking tot de vrijstellingsregeling volgt uit de considerans van de richtlijn (elfde overweging), dat die vrijstellingen autonome communautaire rechtsbegrippen zijn die, zoals het Hof in het arrest van 26 maart 1987 overwoog, in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moeten worden geplaatst.




Dit werd nogmaals door het Hof van Justitie bevestigd in het arrest CPP d.d. 25 februari 1999 (C-349/96):

"15 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11). "


De vrijstellingen moeten dus in het licht van de bedoeling van de Europese wetgever worden geïnterpreteerd en op een uniforme wijze om zo een gelijkaardige toepassing van de BTW in alle lidstaten te vrijwaren. Het was niet de bedoeling dat de lidstaten deze vrijstelling zonder meer materieel aanpassen of er een eigen interpretatie aan geven.


4. Daar de BTW-Richtlijn de werkzaamheden voldoende nauwkeurig en duidelijk omschrijft, heeft deze op dat vlak directe werking. Hieruit volgt dat een particulier zich rechtstreeks op de betrokken richtlijn kan beroepen voor de nationale rechtscolleges.

Omtrent de directe werking van de btw-vrij stellingen stelt het Hof van Justitie het volgende :


"78. Dienaangaande moet worden herinnerd aan de vaste rechtspraak (zie inzonderheid arresten van 19 januari 1982, /81, Jurispr. blz. 53, punt 25; 25 mei 1993,  C-193/91, Jurispr. blz. 1-2615, punt 17, en 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. 1-7717, punt 36, alsook het arrest ; reeds aangehaald, punt 51) volgens welke de bepalingen van een richtlijn, wanneer zij inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en er niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, kunnen worden ingeroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is of voorzover die bepalingen rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden.

79. Bovendien bepaalt artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn weliswaar, dat de lidstaten de erin voorziene vrijstellingen toepassen „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van [bedoelde] vrijstellingen te verzekeren en al-

le fraude, ontwijking en misbruikte voorkomen", maar een lidstaat kan een belastingplichtige die kan aantonen dat hij onder een van de ingevolge de Zesde richtlijn vrijgestelde categorieën valt, niet tegenwerpen dat de bepalingen die de toepassing van de betrokken vrijstelling juist moeten vergemakkelijken, nog niet zijn vastgesteld (arrest , reeds aangehaald, punt 52).

.HvJ 19 januari 1982, zaak 8/81, Ursula Becker; HvJ 10 september 2002, zaak C-141/00 

.HvJ 6 november 2003, zaak C-45/01, Domier.


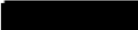
50. Aangaande de inhoud van de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn moet worden geconstateerd dat deze bepalingen, anders dan de Duitse regering stelt, op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de werkzaamheden vaststellen die voor vrijstelling in aanmerking komen (zie, naar analogie, met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, arrest , reeds aangehaald, punt 53). "

De desbetreffende BTW-vrijstellingen hebben dus wel degelijk directe werking daar deze onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk zijn.


5. Weliswaar mogen de lidstaten ingevolge artikel 13.A., lid 1,F, thans artikel 131 BTW-Richtlijn verdere voorwaarden betreffende de vrijstellingen op de btw uitwerken:


"De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. "

Dit betekent echter dat de voorwaarden die de lidstaten bijkomend kunnen opleggen in ieder geval geen betrekking mogen hebben op de materiële omschrijving van de vrijstelling.

In die zin stelde het Europees Hof van Justitie in het arrest   d.d. 26 mei 2005 (C-498/03):

"24 Zoals het Hof immers reeds heeft geoordeeld, stellen de lidstaten ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wel de voorwaarden voor de vrijstellingen vast om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar kunnen deze voorwaarden niet de materiële omschrijving van die vrijstellingen betreffen (arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. 1-5811, punt 50).

25 In dat licht kan niet van de kwalificatie van een handeling in het nationale recht afhankelijk zijn of die handeling aan BTW wordt onderworpen dan wel daarvan wordt vrijgesteld (zie arresten van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-76/99, Jurispr. blz. 1-249, punt 26, en 16 januari 2003, , C-315/00, Jurispr. blz. 1-563, punt 26). "

Het Hof bevestigde dit nogmaals in het arrest  d.d. 15 november 2012 (C-174/11):

"39 De lidstaten moeten ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn weliswaar de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar deze voorwaarden kunnen geen betrekking hebben op de materiële omschrijving van de vrijstellingen (zie met name arrest van 19 januari 1982, [REDACTED], 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 32; arrest [REDACTED], reeds aangehaald, punt 24, en arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Jurispr. blz. 1-12121, punt 26). "

In het Belgische nationale recht, meer bepaald artikel 2 van het KB nr. 43, wordt evenwel een kwalificatie gehanteerd waardoor de betrokken handeling aan btw wordt onderworpen dan wel vrijgesteld, en meer bepaald op basis van het feit dat de zelfstandige groepering al dan niet eveneens diensten presteert voor niet-leden. De vrijstelling voor zelfstandige groeperingen wordt immers zo uitgelegd dat de werkzaamheden die de groepering uitoefent uitsluitend moeten bestaan in het verrichten van diensten rechtstreeks in het belang van de leden zelf.

In het arrest VDP Dental Laboratory van het Hof van Justitie d.d. 14 december 2006 (C-401/05) oordeelde het Hof dat:

"26. In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn en derhalve een communautaire definitie dienen te krijgen. Dit moet eveneens gelden voor de specifieke voorwaarden die worden gesteld om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen, in het bijzonder voor de voorwaarden betreffende de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde handelingen verricht. De lidstaten stellen immers op de voet van de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wel de voorwaarden voor de vrijstellingen vast om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar deze voorwaarden kunnen niet de omschrijving van de inhoud van die vrijstellingen betreffen (zie onder meer arrest van 26 mei 2005, [REDACTED], C-498/03, Jurispr. blz. 1-4427, punten 22-24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). "

Ingevolge deze rechtspraak is het duidelijk dat men de vrijstellingen zelf inhoudelijk niet mag aanpassen. Men mag slechts voorwaarden bepalen om de toepassing ervan te vergemakkelijken.

De exclusiviteitsvoorwaarde uit artikel 2, 1° KB nr. 43 is dus niet in overeenstemming met de BTW-Richtlijn, daar deze de essentie van de vrijstelling zelf verandert. Afhankelijk van de kwalificatie in het Belgisch interne recht is de handeling immers al dan niet aan BTW onderworpen, wat volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie geenszins kan.

De bijkomende voorwaarde in het Belgisch recht tast ongetwijfeld de materiële omschrijving van de vrijstelling aan. Het stellen dat deze diensten slechts vrijgesteld zouden zijn van btw indien deze uitsluitend aan leden worden verleend ontnemt de betekenis van een belangrijk deel van deze vrijstelling.

Bovendien wordt deze vrijstelling aldus niet overeenkomstig de autonome communautaire betekenis van de BTW-Richtlijn geïnterpreteerd, wat strijdig is met de bovenvermelde rechtspraak van het Hof van Justitie.

6. In geen geval kan men opwerpen dat deze exclusiviteitsvoorwaarde er gekomen is om "een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren" (zie artikel 131 BTW-Richtlijn).

Men kan immers niet stellen dat de administratie meer werk zou hebben, doordat ze bij een zelfstandige groepering overeenkomstig artikel 44 §2, 1^obis BTW-Wetboek, die eveneens diensten stelt aan niet-leden, telkens de verhouding tussen de diensten onderworpen aan btw en de diensten niet onderworpen aan btw moet bepalen.

Dit gebeurt immers voor talloze gevallen in de btw, meer nog, het bepalen van een dergelijke verhouding is inherent aan deze belasting.

Dit is trouwens ook de mening van de Europese Commissie in haar working paper 654 d.d. 3 maart 2010, die stelt dat "There may be practical difficulties, but they are no different from those which arise in a host of other situations in which it is necessary to apportion inputs between taxed and exempt (or out-of-scope) activities". (zie randnummer 3 hieromtrent)

Vrije vertaling: "Er kunnen zich praktische moeilijkheden voordoen, maar deze zijn niet verschillend van deze die zich voordoen in vele andere situaties waarbij het noodzakelijk is om de verhouding tussen belaste en vrijgestelde (of buiten het toepassingsgebied vallende) prestaties te bepalen."

In dat verband kan tevens nuttig verwezen worden naar het arrest van het Hof van Justitie Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing d.d. 11 december 2008 (C-407/07). In dit arrest besliste het Hof dat:

"31. Aangaande artikel 13, A, lid 1, sub f van de Zesde richtlijn moet worden opgemerkt dat uit de bewoordingen ervan niet volgt dat de daarin voorziene vrijstelling enkel ten goede kan komen aan de diensten die de zelfstandige groeperingen ten behoeve van al hun leden verrichten.

32. Volgens bedoelde bewoordingen is de gemeenschapswetgever er alleen van uitgegaan dat de btw-vrijstelling bedoeld is voor de diensten die worden verricht door de zelfstandige groeperingen, wanneer deze van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

33. De Nederlandse regering meent dat waar artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn bepaalt dat van de leden van een zelfstandige groepering de terugbetaling van hun precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven moet worden gevorderd, dit betekent dat enkel diensten die ten behoeve van alle leden van die groepering zijn verricht van de btw-vrijstelling kunnen genieten. Het begrip „ gezamenlijke uitgaven " dekt ook het begrip „ collectieve uitgaven ", hetgeen verwijst naar diensten die ten behoeve van alle le-

den van die groepering worden verricht en niet ten behoeve van één afzonderlijk lid daarvan.

34. Zoals de advocaat-generaal in punt 18 van haar conclusie heeft opgemerkt, kunnen de behoeften van de leden wellicht van het ene belastingtijdvak tot het andere veranderen, zodat in een bepaald tijdvak sommige diensten voor alle leden worden verricht, andere voor verschillende leden, en eventueel nog andere voor één enkel lid.

35. Zo is het ook goed mogelijk dat wanneer een zelfstandige groepering uit vele leden met uiteenlopende behoeften bestaat, de diensten die door deze groepering worden verricht niet stelselmatig dezelfde zullen zijn.

36. De door de Nederlandse regering voorgestane uitlegging zou derhalve tot gevolg hebben dat de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub f van de Zesde richtlijn wordt beperkt, doordat het voordeel van de btw-vrijstelling wordt uitgesloten voor diensten die door de zelfstandige groeperingen ten behoeve van hun leden worden verricht in met name een context waarin de behoeften van die leden uiteenlopen.

37. Een dergelijke beperking van de werkingssfeer van deze bepaling vindt geen bevestiging in de doelstelling ervan, die erin bestaat 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.

38. Benadrukt moet worden dat zelfs wanneer de diensten worden verricht ten behoeve van één of enkele leden van de zelfstandige groepering, de kosten voor het verrichten van deze diensten wel degelijk uitgaven zijn die gezamenlijk zijn gedaan door die, met dat doel opgerichte groepering, waarbij wordt aangetekend dat via de methodes van analytisch boekhouden zonder meer het exacte aandeel in de gezamenlijke uitgaven voor elke afzonderlijke dienst die werd verricht, kan worden vastgesteld.

39. Bedoelde diensten worden bovendien ook verricht in het kader van de doelstellingen waarvoor een zelfstandige groepering is opgericht en worden dus ook in overeenstemming met het doel ervan aangeboden.

40. Artikel 13, A, lid 1, sub f van de Zesde richtlijn kan dus niet aldus worden uitgelegd dat aan de btw-vrijstelling de voorwaarde is verbonden dat de diensten aan alle leden van de betrokken zelfstandige groepering worden aangeboden.

41. Overigens moet worden opgemerkt dat de noodzaak om bedoelde bepaling strikt uit te leggen er niet toe kan leiden dat aan elk lid van de zelfstandige groepering het recht wordt toegekend om de andere leden van die groepering het voordeel van de btw-vrijstelling te ontnemen, door op enig moment te beslissen op deze of gene door de groepering verrichte diensten geen beroep te doen, hoewel het aanvankelijk wel aan de groepering wilde deelnemen. Het bestaan van een dergelijk recht, in handen van elk lid van de

zelfstandige groepering, volgt noch uit de bewoordingen, noch int de doelstelling van artikel 13, A, lid 1, sub f van de Zesde richtlijn.

42. De diensten die door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden in de loop van de verschillende belastingtijdvakken of die ten behoeve van één of van enkele van haar leden binnen eenzelfde belastingtijdvak worden verricht, moeten dus voor de bij die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen.

43. dat artikel 13, A, lid 1, sub f van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, gesteld dat aan de overige bij die bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, de dienstverrichtingen door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden voor de in die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen, zelfs als deze diensten ten behoeve van één of enkele van die leden zijn verricht."

Uit dit arrest blijkt duidelijk dat het Hof van Justitie voor wat betreft de uitzondering van artikel 132, 1°, f) BTW-Richtlijn, de lidstaten niet toelaat bijkomende inhoudelijke voorwaarden te bepalen.

In dit arrest stelde de Nederlandse overheid immers als bijkomende voorwaarde dat de diensten telkens aan alle leden van de groepering moesten verstrekt worden, maar het Hof van Justitie aanvaardt deze voorwaarde niet. Een dergelijke beperking zou immers geenszins zijn grondslag vinden in de doelstelling van deze BTW-vrijstelling.

Deze vrijstelling werd immers ingevoerd "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"

(HvJ, 11 december 2008, C-407/07, randnummer 37).

Uit deze rechtspraak van het Hof van Justitie vloeit voort dat naar het oordeel van het Hof van Justitie een kostendelende vereniging diensten mag verstrekken aan niet-leden, zonder dat hierbij de btw-vrij stelling voor diensten verstrekt aan leden verloren gaat.

7. Deze interpretatie wordt ook aangekleefd door de Europese Commissie die van oordeel is dat dat een dergelijke exclusiviteitsvoorwaarde in geen geval mag verbonden worden aan de btw-vrij stelling voor diensten verleend door een zelfstandige groepering aan haar leden en dat er evenmin een integraal verlies van de vrijstelling volgt uit het loutere feit dat deze groepering tevens diensten verricht aan niet-leden.

Zo antwoordde de Europese Commissie in haar zgn. working paper 654 (vrij vertaald "werkdokument) d.d. 3 maart 2010 op een vraag hieromtrent:

"c) May a group benefiting from exemption under Article 132(l)(f) of the VAT Directive provide services to third parties?

Neither the special character of the exemption in question nor the need to interpret it restrictively justify the conclusion that persons benefiting from it may not also carry on

(taxed) activities supplying services to third parties. There may be practical difficulties, but they are no different from those which arise in a host of other situations in which it is necessary to apportion inputs between taxed and exempt (or out-of-scope) activities. It is difficult to see how the potential cost advantages derived from the exemption could create an administrative burden for the tax authorities or for that matter lead to a distortion of competition, since they would not differ from the advantages of the same nature already enjoyed by larger undertakings.

Accordingly, in the eyes of the Commission there would not appear to be any obstacle to the supply by a group of undertakings of the land mentioned in Article 132(1)(f) of services to third parties, provided that those services (in so far as they are not covered by another exemption) are taxed in the normal way. "

Vrije vertaling:

"c) Mag een groep die van de vrijstelling van artikel 132 (1) (f) BTW-Richtlijn geniet, diensten verlenen aan derden?

Noch het speciale karakter van de uitzondering in kwestie, noch de nood om de uitzondering strikt te interpreteren rechtvaardigt het besluit dat personen die van deze uitzondering genieten, ook geen (belaste) activiteiten mogen verrichten door diensten aan derden te verlenen. Er kunnen zich praktische moeilijkheden voordoen, maar deze zijn niet verschillend van deze die zich voordoen in vele andere situaties waarbij het noodzakelijk is om de verhouding tussen belaste en vrijgestelde (of buiten het toepassingsgebied vallende) prestaties te bepalen. Het is moeilijk in te zien hoe de potentiële kostenvoordelen voorkomende uit de uitzondering een administratieve last zouden kunnen creëren voor de belastingadministratie of in geval tot een verstoring van de concurrentie leiden, daar deze niet zouden verschillen van de voordelen van dezelfde aard, die reeds worden genoten door een groot aantal ondernemingen.

Hieruit volgt dat, volgens de Commissie er geen obstakel schijnt te zijn indien een groep van ondernemingen zoals bepaald in artikel 132 (1) (f) BTW-Richtlijn diensten zou verlenen aan derden, voor zover deze diensten (indien deze niet vallen onder een andere uitzondering) normaal belast zijn.

De Europese Commissie is aldus duidelijk van mening dat er geen rechtvaardiging voorhanden is om te bepalen dat de zelfstandige groepering slechts diensten zou kunnen verstrekken in het belang van de leden. Dit wordt overigens opnieuw herhaald door de Commissie in haar working paper n° 856 ("werkdokument") d.d. 6 mei 2015 waarbij expliciet wordt verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing.

Noch het speciale karakter van de uitzondering, noch het feit dat de btw-vrij stellingen restrictief dienen te worden geïnterpreteerd betekent dat men deze vrijstelling niet moet toepassen op zelfstandige groeperingen die diensten leveren voor leden als niet-leden.

De commissie erkent dat er voor het bepalen van de verhouding tussen de diensten verleend aan leden en deze verleend aan niet-leden wel eventuele moeilijkheden kunnen voorkomen, maar dat deze niet verschillend zijn dan deze bij het bepalen van de verhoudingen

in andere gevallen van gemengde of gedeeltelijke btw-belastingplichtigen.

Een rechtvaardiging op deze inbreuk op het Europees recht is er in casu duidelijk niet voorhanden, daar er geen specifieke administratieve last of verstoring van de mededinging is.

Zo bepaalde de Commissie tevens in SEC(2010) nr. 1455 van 1 december 2010 (Commission Staff Working Document - Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT -Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, 96-97 (vrij vertaald: Commissie Staf Werkdocument. Begeleitend document bij het Groen Boek over de toekomst van de btw: Naar een simpeler en meer robuust en efficiënt btw-systeem)

"The Directive in the provision quoted above lists five conditions, four of which are relatively clear and should not give rise to any implementation problems for Member States. The condition relating to the absence of distortion of competition is, however, a possible exception.

It would not be rational, however, to interpret this condition in such a restrictive manner so to make its application impossible.

[...]

The arrangement does not, however, have to be limited to members' exempt activities but may embrace the supply of services for both taxed and exempt activities. Nor is there any obstacle to the supply, by a group of undertakings of the kind referred to, of services to third parties, provided that those services (in so far as they are not covered by another exemption) are taxed in the normal way."

Vrije vertaling:

"De bepaling in Richtlijn hierboven geciteerd stelt vijf voorwaarden vast, waarvan er 4 redelijk duidelijk zijn en niet tot implementatieproblemen aanleiding zouden moeten geven voor de Lidstaten. De voorwaarde betreffende het afwezig zijn van concurrentieverstoring kan echter wel een mogelijke uitzondering zijn.

Echter, het zou niet rationeel zijn, om deze voorwaarde zo restrictief te interpreteren dat de toepassing ervan onmogelijk zou zijn.

[...]

De groepering moet echter niet beperkt zijn tot activiteiten vrijgesteld voor leden, maar mag diensten verstrekken voor zowel vrijgestelde en belaste activiteiten. Er is eveneens geen obstakel indien een groep van ondernemingen zoals vermeld, diensten zou verlenen aan derden, voor zover deze diensten (indien deze niet vallen onder een andere uitzondering) normaal belast zijn. "

De Europese Commissie is overigens van oordeel dat "Common rules on supplies (with VAT) to non-members may be needed" (SEC(2007) 1554 van 28 november 2008, Commission staff working document, Proposal for a Council Directive amending VAT Directive, as regards the treatment of insurance and financial services, 44).

Vrije vertaling: "Algemene regels betreffende het verlenen van diensten (met BTW) aan niet-leden kunnen nodig zijn".

Hieruit blijkt duidelijk dat een exclusiviteitsvoorwaarde voor diensten gepresteerd door een kostendelende vereniging zoals deze in artikel 2, 1° KB nr. 43, volgens de Europese Commissie klaarblijkelijk in strijd is met de BTW-Richtlijn en met het Europees Recht.

8. Uit het bovenstaande vloeit voort dat door te oordelen dat, "aangezien (eiseres), via NV IHC-Group waarmee ze een samenwerkingsovereenkomst heeft afgesloten, zich niet beperkt tot het verrichten van diensten aan haar leden, maar tevens overgaat tot commercialisatie naar derden toe van door haar, of in haar opdracht, ontwikkelde software-toepassingen, zij zich voor het geheel van haar activiteiten niet (kan) beroepen op de vrijstelling" het hof van beroep de in de hoofding van het middel aangeduide bepalingen en rechtsbeginsel schendt, in het bijzonder artikel 13, A, lid 1, f) van Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977.

9. In ondergeschikte orde verzoekt eiseres uw Hof volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Europees Hof van Justitie:

"Moet artikel 13, A, lid 1, f) van Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, thans artikel 132, 1° f) 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?"

IV. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

1. Krachtens artikel 13, A, lid 1, f), Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Richtlijn 77/388/EEG), verlenen de lidstaten vrijstelling voor de 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.

Krachtens artikel 44, § 2, 1^obis, Btw-wetboek zijn vrijgesteld van btw, 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 concurrentieverstoring kan leiden. De Koning regelt de toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling.

Overeenkomstig artikel 2, 1^o, 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 (hierna: koninklijk besluit nr. 43), zijn de diensten verleend aan hun leden door de zelfstandige groeperingen van de belasting vrijgesteld op voorwaarde dat 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 Btw-wetboek is vrijgesteld of waarvoor ze niet belastingplichtig zijn.

2. De appelrechters oordelen dat:

- uit een strikte interpretatie van artikel 13, A, lid 1, f), Richtlijn 77/388/EEG, en inzonderheid van de erin vervatte voorwaarde dat de groeperingen van hun leden enkel de exacte terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, volgt dat zij uitsluit dat de dienstverlening waarop zij doelt door die groeperingen ook wordt verstrekt aan personen die er geen deel van uitmaken;
- aangezien de eiseres zich niet beperkt tot het verrichten van diensten aan haar leden, maar tevens overgaat tot de commercialisatie van softwaretoepassingen naar derden, zij voor het geheel van haar activiteiten geen beroep kan doen op de vrijstelling.

3. De eiseres voert aan dat de toepassingsvoorwaarde opgenomen in artikel 2, 1^o, koninklijk besluit nr. 43, overeenkomstig welk de groepering uitsluitend dien-

sten aan haar leden mag verrichten, strijdig is met artikel 13, A, lid 1, f), Richtlijn 77/388/EEG.

4. De aldus opgeworpen betwisting kan slechts worden opgelost door een uitleg van voormelde bepaling van Richtlijn 77/388/EEG, waarvoor het Hof van Justitie van de Europese Unie uitsluitend bevoegd is.

Het Hof dient overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de in het dictum van dit arrest geformuleerde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie te stellen.

Dictum

Het Hof,

Houdt iedere nadere uitspraak aan tot het Hof van Justitie van de Europese Unie bij prejudiciële beslissing over de volgende vraag uitspraak zal hebben gedaan:

“Moet artikel 13, A, lid 1, f), Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, thans artikel 132, 1°, f) 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?”

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Eric Dirix, als voorzitter, en de raadsheren Geert Jocqué, Filip Van Volsen, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 19 april 2018 uitgesproken door sectievoorzitter Eric Dirix, in aanwezigheid van procureur-generaal Dirk Thijs, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.

19 APRIL 2018

F.17.0012.N/21

