



Datum van inontvangstneming : 07/01/2016

Zaak C-605/15

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

17 november 2015

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 augustus 2015

Verzoekende partij:

Minister Finansów

Verwerende partij:

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Vrijstelling van de btw van door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verrichte diensten die direct nodig zijn voor de uitoefening van werkzaamheden in het verzekeringswezen door leden van die groepering

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het recht van de Unie, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Is een nationale bepaling over de vrijstelling van de btw van een zelfstandige groepering van personen waarin geen voorwaarden worden gesteld of procedures worden voorgeschreven voor de vervulling van het vereiste van verstoring van de mededinging, in overeenstemming 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 waarde (PB L 347, blz. 1) in samenhang met artikel 131 van deze richtlijn, en met het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel?

- 2) Welke criteria moeten worden aangelegd bij de beoordeling of is voldaan aan het vereiste van versterking van de mededinging in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112?
- 3) Is voor de beantwoording van de tweede vraag van belang dat de diensten worden verricht door een zelfstandige groepering van personen aan leden die onder de rechtsmacht van verschillende lidstaten vallen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 13, lid 1, 131 en 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 (PB L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 43, lid 1, punt 21, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst Dz. U. nr. 177, 2011, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

„Zijn van de belasting vrijgesteld: diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld van de belasting of waarvoor deze leden niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van deze van de belasting vrijgestelde of niet-belastingplichtige activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van het individuele aandeel van elk van hen in de gezamenlijke, in het algemeen belang gedragen uitgaven van die groeperingen, mits deze vrijstelling niet tot aantasting van de mededingingsvoorwaarden kan leiden.”

Summiere uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding en voornaamste argumenten van partijen

- 1 De Aviva-groep (hierna: „groep”) verricht verzekeringsdiensten en pensioenbeschermingsdiensten in Europa. Hoofdactiviteiten van de groep zijn langetermijnsparplannen, fondsbeheer en verzekeringen. Als onderdeel van het integratieproces van de groep wordt overwogen een aantal centra voor

gemeenschappelijke diensten op te richten in geselecteerde lidstaten van de Europese Unie en deze activiteit de rechtsvorm te geven van een Europees economisch samenwerkingsverband (hierna: „EESV”) in de zin van verordening (EEG) nr. 2137/85 tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (PB L 199, blz. 1).

- 2 De centra voor gemeenschappelijke diensten zullen diensten verrichten die direct nodig zijn voor de uitoefening van verzekeringswerkzaamheden door leden van de groep. Dat kunnen inzonderheid diensten zijn op het gebied van personeelszaken (human resources), financiën en boekhouding, IT, administratie, klantenservice en ontwikkeling van nieuwe producten. Uitsluitend vennootschappen van de groep die een economische activiteit in het verzekeringswezen uitoefenen, waaronder Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie (hierna: „Aviva”), kunnen lid zijn van het EESV.
- 3 De leden van het EESV zullen activiteiten uitoefenen die zijn vrijgesteld van de belasting of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Het is echter mogelijk dat enkele van hen (waaronder Aviva) als aanvullende of nevenactiviteit belastbare handelingen verrichten (bijvoorbeeld incidentele verhuur van terreinen, doorberekening van kosten, andere nevendiensten). Daarnaast ligt het in de verwachting dat enkele vennootschappen van de groep die lid zijn van het EESV tegelijkertijd voor het EESV enkele gemeenschappelijke diensten zullen verrichten. De EESV-diensten zullen uitsluitend worden verricht voor vennootschappen van de groep die in de Europese Unie zijn gevestigd. De genoemde nevenactiviteiten die door het EESV zullen worden verricht, worden momenteel verricht door afzonderlijke vennootschappen van de groep, die in 12 landen zijn gevestigd. Deze personen voeren deze activiteiten uit met eigen middelen (dat wil zeggen met gebruikmaking op beperkte schaal van diensten van externe dienstverleners). De oprichting van een EESV zal derhalve geen wijzigingen op dit gebied meebrengen.
- 4 Dientengevolge is het gebruik van EESV-diensten door vennootschappen uit de groep, waaronder vennootschappen op het grondgebied van Polen, in beginsel niet van invloed op de omvang van de inkopen van externe dienstverleners binnen de groep. De werkzaamheid van het EESV zal van bijkomende aard zijn ten opzichte van de werkzaamheden van zijn leden. Het EESV zal geen winst behalen over zijn werkzaamheid, aangezien dat in strijd is met artikel 3 van de EESV-verordening. Dat bepaalt dat het doel van het EESV niet het behalen van winst voor zichzelf kan zijn.
- 5 Gelet op dit feitencomplex heeft Aviva zich tot de Minister Finansów (minister van Financiën; hierna: „belastingdienst”) gewend met het verzoek om een schriftelijke uitlegging over de vraag of de beschreven werkzaamheid van het EESV krachtens artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet is vrijgesteld van btw en of leden van het EESV met maatschappelijke zetel in Polen die een economische activiteit in het verzekeringswezen uitoefenen niet verplicht zijn

overeenkomstig het mechanisme van de verlegging van de btw voor kosten die door het EESV aan hen worden toegewezen, zelf de verschuldigde btw te berekenen en aan te geven. Volgens Aviva moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.

- 6 Bij de individuele uitlegging van 14 maart 2013 heeft de belastingdienst geoordeeld dat het standpunt van Aviva onjuist is. Hij beweerde dat de laatste van de voorwaarden voor vrijstelling in artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet, namelijk het ontbreken van aantasting van de mededingingsvoorwaarden, niet was vervuld. Het gaat hier niet om verstoring van de mededinging tussen verzekeringsgroepen, maar om verstoring van de mededinging tussen een zelfstandige groepering van personen en marktdeelnemers die diensten leveren of voornemens zijn te leveren die soortgelijk zijn aan de diensten die door de zelfstandige groepering van personen worden geleverd.
- 7 De belastingdienst beriep zich op de rechtspraak van het Hof van Justitie, en inzonderheid op het arrest Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, en beweerde dat in het onderhavige geval een reëel gevaar bestaat dat het mededingingsbeginsel wordt aangetast. De vrijstelling van zelfstandige groeperingen van personen brengt hen namelijk in een bevoorrechte positie op de markt ten opzichte van andere personen die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. Bij de vaststelling of in een gegeven situatie het mededingingsbeginsel wordt aangetast, moet in aanmerking worden genomen, zoals advocaat-generaal Mischo overwoog in zijn conclusie in de zaak Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, dat het erom gaat op basis van de concrete omstandigheden van het geval te bepalen of de vrijstelling van een groep personen en de belasting van een andere groep personen de beslissende oorzaak is waardoor onafhankelijke marktdeelnemers feitelijk van de markt worden uitgesloten. Als dat het geval is, moet de vrijstelling worden geweigerd; indien dat niet het geval is, is er geen reden de vrijstelling te weigeren, omdat zij de marktvoorwaarden in werkelijkheid niet wijzigt (punten 134 en 135 van de conclusie).
- 8 Volgens de belastingdienst mag de omvang van de verstoring hierbij geen rol spelen. In tegenstelling tot artikel 13 van de btw-richtlijn bevat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn namelijk geen aanwijzingen dat deze bepaling ziet op „verstoring van de mededinging van enige betekenis”. Door de vrijstelling toe te passen verschaft een EESV zich een bevoorrechte positie op de markt.
- 9 In haar beroep bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (hierna: „rechter in eerste aanleg” heeft Aviva verzocht om nietigverklaring van de uitlegging van de belastingdienst. Volgens Aviva is het gegeven dat het bij de door het EESV verrichte diensten gaat om diensten binnen een groep het dragende argument dat geen sprake is van aantasting van het mededingingsbeginsel als gevolg van de vrijstelling voor een zelfstandige groepering van personen.

- 10 Bij vonnis van 30 december 2013 heeft de rechter in eerste aanleg de uitlegging van de belastingdienst nietig verklaard. Volgens deze rechter voldoet het EESV aan alle voorwaarden voor de toepassing van de in artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet neergelegde vrijstelling. Toepassing van de vrijstelling voor diensten verricht door een zelfstandige groepering van personen zou met recht worden geweigerd indien er als alternatief voor de verwerving van de diensten van de zelfstandige groepering van personen een externe dienstverlener was en de toepassing van de btw-vrijstelling door de zelfstandige groepering van personen zelf een dragend argument zou zijn voor de beslissing om geen diensten van een externe dienstverlener af te nemen. Een dergelijke marktdeelnemer die als centrum voor gemeenschappelijke diensten prestaties zou verrichten voor personen in 12 lidstaten van de Unie zonder winst en uitsluitend binnen de structuur van de groep actief zou zijn, is moeilijk te vinden.
- 11 De belastingdienst heeft tegen het vonnis van de rechter in eerste aanleg beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie (hierna: „verwijzende rechter”), die heeft beslist het Hof prejudiciële vragen te stellen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 12 De hoofdzaak draait om de juiste uitlegging van de Poolse bepalingen waarbij de bepalingen van de btw-richtlijn zijn omgezet, inzonderheid met betrekking tot de toepassing van de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Voor de beslechting van de hoofdzaak is dus een juiste uitlegging noodzakelijk van met name de artikelen 131 en 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Volgens de verwijzende rechter is de uitlegging van deze bepalingen niet eenduidig en worden de resterende twijfels door de tot nog toe gewezen rechtspraak van het Hof niet weggenomen.

Motivering van de eerste prejudiciële vraag

- 13 Volgens artikel 131 van de btw-richtlijn zijn de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen van toepassing onverminderd andere Uniebepalingen 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. Deze bepaling is een algemene regel, waarop de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn een uitzondering vormt.
- 14 Uit een taalkundige uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn komt duidelijk naar voren dat de lidstaten de in deze bepaling genoemde handelingen van de belasting vrijstellen mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden. Het lijkt ook geen twijfel dat de lidstaten bij de uitoefening van de bevoegdheden die hun door de richtlijn zijn verleend, de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel, moeten naleven (zie

arresten Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punten 45-48; Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, punt 29; Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 31, en BDV Hungary Trading Kft., C-563/12, EU:C:2013:854, punt 29). Het rechtszekerheidsbeginsel, waarvan het vertrouwensbeginsel is afgeleid, vereist ten eerste dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en ten tweede dat justitiabelen kunnen voorzien hoe zij zullen worden toegepast (zie arrest Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit beginsel is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen. Uit het bovenstaande vloeit voort dat belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen moeten kennen alvorens een transactie aan te gaan (zie arrest Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 15 Bij artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet is de onderzochte vrijstelling ingevoerd en bepaald dat zij van toepassing is als zij niet tot aantasting van de mededingingsvoorwaarden kan leiden. Inhoudelijk wijkt deze bepaling af van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, waarin is neergelegd dat de vrijstelling van toepassing is, mits zij niet tot verstoring van de mededinging kan leiden. De nationale rechter twijfelt er niet aan dat de in de bepaling van de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen in aanmerking genomen moeten worden, gezien de autonomie van de in de vrijstellingen gebruikte begrippen. Twijfels rijzen echter bij een nationale regeling die noch voorwaarden noch procedures bevat aan de hand waarvan belastingplichtigen kunnen vaststellen of zij in een gegeven situatie van de mogelijkheid van vrijstelling gebruik mogen maken als geen sprake is van verstoring van de mededinging. Dat leidt tot een situatie waarin de toepassing van de vrijstelling door een belastingplichtige afhangt van de beoordelingsmarge van de belastingdienst, hetgeen ongetwijfeld leidt tot aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.
- 16 Tot de door het Hof genoemde fundamentele criteria voor de beoordeling of de omzettingsmaatregelen juist zijn, behoren: waarborgen van rechtszekerheid door deze omzetting (rechtszekerheid; zie arresten Commissie/België, C-239/85, EU:C:1986:457, punt 7; Emmott, C-208/90, EU:C:1991:333, punt 22), volledigheid, duidelijkheid en transparantie (eenduidigheid) en nauwkeurigheid (zie de criteria genoemd in het arrest Commissie/Frankrijk, C-197/96, EU:C:1997:155, punt 15). In een dergelijke situatie is het echter moeilijk te spreken van voldoen aan de bovengenoemde criteria voor een juiste omzetting.
- 17 Volgens de verwijzende rechter zou een lidstaat bij de omzetting van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn – en bij de formulering van deze vrijstelling – niet mogen volstaan (zoals in artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet) met het herhalen van de voorwaarde van de richtlijn, maar moet hij de voorwaarden voor

de vrijstelling nader omschrijven, zodat de belastingplichtige deze bepaling naar behoren kan toepassen.

- 18 De twijfels van de rechter komen voort uit het gegeven dat uit de rechtspraak van het Hof gewezen op basis van artikel 13 van de btw-richtlijn niet volgt dat de lidstaten gehouden zijn de voorwaarde van verstoring van de mededinging letterlijk over te nemen of kwantitatieve limieten voor de behandeling als niet-belastingplichtige vast te stellen (zie arrest *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, C-231/87 en C-129/88, EU:C:1989:381). De verwijzende rechter heeft echter de indruk dat de ingeroepen rechtspraak enkel moet worden beschouwd in de context van het recht van de lidstaat om zelf de wetgevingstechniek te kiezen (punten 17 en 18 van het arrest).
- 19 De vrijheid van de lidstaten om de vorm en middelen te kiezen wordt echter aanmerkelijk ingeperkt door het beginsel van de daadwerkelijke doeltreffendheid van de omzettingmiddelen. Het belangrijkste criterium voor de beoordeling van de correcte werking van een regel uit de richtlijn in het nationale recht is of zij in de praktijk volledig doeltreffend is en het beoogde resultaat volledig wordt bereikt (zie arrest *Fritsch, Chiari & Partner*, C-410/01, EU:C:2003:362, punt 34). Volgens de verwijzende rechter kan bezwaarlijk worden gesproken van het waarborgen van dat resultaat aangezien artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet niet de mogelijkheid biedt de voorwaarden te kennen waarvan de toepassing van de vrijstelling afhangt. Bovendien leidt dit ertoe dat het gebruik van een algemene bepaling in de nationale regeling, namelijk aantasting van de mededingingsvoorwaarden, de belastingdienst ertoe brengt in algemene zin in twijfel te trekken of zelfstandige groeperingen van personen als in de onderhavige zaak deze btw-vrijstelling kunnen toepassen. Dat betekent dat deze vrijstelling nooit kan worden toegepast, aangezien artikel 43, lid 1, punt 21, van de btw-wet, waarbij artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is omgezet, een dode letter blijft.

Motivering van de tweede prejudiciële vraag

- 20 Ongeacht het antwoord op de eerste vraag is het van wezenlijk belang dat de twijfels worden weggenomen over de vraag welke beoordelingscriteria moeten worden aangelegd om vast te stellen of de mededinging is verstoord. De inhoudelijke afwijking van de eerste vraag vloeit voort uit het feit dat de nationale rechter in geval van onverenigbaarheid van een nationale regeling gehouden is de gevolgen van deze onverenigbaarheid te beoordelen (zoals het Hof in het arrest *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778 heeft voorgeschreven), terwijl hij in geval van verenigbaarheid nog steeds voor het dilemma staat te beoordelen of de mededingingsvoorwaarden zijn verstoord.
- 21 De rechtspraak van het Hof over de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn behelst drie arresten: *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246; *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, en *Stichting*

Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713. De uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is tevens aan de orde in twee voor het Hof hangende zaken: Commissie/Luxemburg, C-274/15 en AS DNB Banka, C-326/15. Hoewel het arrest Taksatorringen in deze zaak van wezenlijk belang is, is het moeilijk op basis daarvan vast te stellen welke criteria voor de beoordeling in aanmerking moeten worden genomen.

- 22 De verwijzende rechter beroept zich op de conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak Taksatorringen (punten 119-135). De advocaat-generaal meende dat een dienst die een dienstverlener van een dergelijke groepering ontvangt, onder bepaalde voorwaarden fiscaal moet worden behandeld als een interne verrichting (punt 119). Er zijn twee wezenlijke voorwaarden waaraan moet worden voldaan om recht op vrijstelling te krijgen. In de eerste plaats mag de externe zelfstandige dienstverrichter alleen marktdeelnemers omvatten die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. In de tweede plaats is noodzakelijk dat de groepering geen winstoogmerk heeft, in die zin dat zij de door haar ter tegemoetkoming aan de behoeften van haar leden gemaakte kosten over hen omslaat, zonder dat ook maar de geringste winst beoogd wordt (punt 121). De verwijzende rechter stelt echter vast dat deze conclusie niet aangeeft welke methoden moeten worden gehanteerd voor het onderzoek of er een reëel gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat.
- 23 Het vraagstuk van het zogenoemde reële gevaar voor verstoring van de mededinging is al door het Hof behandeld in het kader van de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn (artikel 13 btw-richtlijn). De verwijzende rechter twijfelt of deze rechtspraak rechtstreeks kan worden overgenomen voor de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Artikel 13 van de btw-richtlijn bedient zich van de uitdrukking „verstoring van de mededinging van enige betekenis”. Daarnaast is sprake van een andere constructie van de rechtsfiguur: vrijstelling in plaats van uitsluiting van de btw. Bovendien is niet duidelijk of de opmerking van advocaat-generaal Mischo in deze context relevant is, daar deze betrekking heeft op artikel 81 EG (thans artikel 101 VWEU). De advocaat-generaal trekt een volgens hem nuttige vergelijking met het bovengenoemde artikel en haalt, onder verwijzing naar het betoog van een partij, het arrest Ferriere/Commissie, C-219/95 P, EU:C:1997:375, punt 20, aan, waarin is geoordeeld dat een besluit, overeenkomst of feitelijke gedraging, wil van ongunstige beïnvloeding van de handel tussen de lidstaten sprake zijn, gezien een serie factoren – feitelijk en rechtens – met een voldoende mate van waarschijnlijkheid moet doen verwachten, dat zij, al dan niet rechtstreeks, daadwerkelijk of potentieel, op het handelsverkeer tussen lidstaten een zodanige invloed kunnen uitoefenen dat de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt tussen de lidstaten kan worden belemmerd.
- 24 Naar het oordeel van de verwijzende rechter betekent aanvaarding van een dergelijk standpunt dat de bestuursrechter als volgende rechter voor

mededingingszaken optreedt en met het oog op de vaststelling of de vrijstelling kan worden toegepast, een gedetailleerde procedure moet volgen, hetgeen niet strookt met de idee van een eenvoudige toepassing van vrijstellingen in het gemeenschappelijke btw-stelsel.

- 25 In haar conclusies in de zaak *T-Mobile Austria e.a.*, C-284/04, EU:C:2006:523, punt 142, en in de zaak *Hutchison 3G UK e.a.*, C-369/04, EU:C:2006:520, punt 139, heeft advocaat-generaal Kokott benadrukt dat van concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn slechts sprake is wanneer een reëel gevaar bestaat dat de behandeling van de staat als niet-belastingplichtige significante negatieve gevolgen heeft voor de concurrentiepositie van bestaande of potentiële aanbieders van concurrerende handelingen. Een dergelijk gevaar bestaat in beginsel niet, wanneer het regelgevingskader ten tijde van de verrichting door de staat eraan in de weg staat dat particuliere aanbieders op de markt handelingen aanbieden die concurreren met die van de overheid. Ook in het arrest *T-Mobile Austria e.a.*, C-284/04, EU:C:2007:381, en in *Hutchison 3G UK*, C-369/04, EU:C:2007:382, heeft het Hof erkend dat de in die arresten onderzochte activiteit geen economische activiteit vormt en uit de aard ervan niet door marktdeelnemers kan worden verricht (in die zin punt 49 respectievelijk punt 37), zodat de vraag of de mededinging was verstoord, zonder voorwerp was geraakt (in die zin punt 50 respectievelijk punt 44).
- 26 Voorts is in het arrest *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 53, opgemerkt dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de concurrentievervalsing van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt. Bijgevolg ziet de uitdrukking „zou leiden tot” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ook op potentiële concurrentie. De zuiver theoretische mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, die door geen enkel feitelijk element, door geen enkele objectief teken of door geen enkele marktanalyse wordt onderbouwd, mag echter niet worden gelijkgesteld met potentiële concurrentie. Om van potentiële concurrentie te kunnen spreken, moet het gaan om een reële en niet om een zuiver hypothetische mogelijkheid (punten 63 en 64). In het arrest *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, was de behandeling van een verkooporgaan voor melkquota als niet-belastingplichtige onder meer gegrond op het gegeven dat het verkooporgaan in het betrokken geografische gebied niet geconfronteerd werd met particuliere marktdeelnemers die handelingen verrichten die concurreren met de door de overheid verrichte handelingen. De omstandigheid dat het verkooporgaan werkzaam was in een afgebakend gebied, werd beschouwd als relevante geografische markt voor de vaststelling of er sprake was van concurrentievervalsing van enige betekenis.

- 27 Het lijkt geen twijfel dat het beginsel van fiscale neutraliteit ook behelst dat mededingingsverstoring die voortvloeit uit de verschillende behandeling voor de heffing van de btw, wordt geëlimineerd (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, C-481/98, EU:C:2001:237, punt 22). Derhalve is verstoring van de mededinging aangetoond als vast komt te staan dat diensten met elkaar concurreren en voor de heffing van de btw ongelijk worden behandeld (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, C-404/99, EU:C:2001:192, punten 45-47). Het is in dat opzicht irrelevant of de vervalsing die daaruit voortvloeit, aanmerkelijk is (arrest JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust, C-363/05, EU:C:2007:391, punt 47).
- 28 Daarnaast is het, zoals de Europese Commissie opmerkte in een werkdocument [Commission Staff Working Document, Accompanying document to the proposal for Council Directive, SEC(2007) 1554], niet duidelijk of de wetgever terecht verwijst naar de voorwaarde van niet-aantasten van de mededinging met betrekking tot de vrijstelling voor gemeenschappelijke diensten die uitsluitend worden verricht in het kader van een gesloten kring van leden van een zelfstandige groepering, terwijl alle diensten voor externe personen (buiten de groepering) al op grond van de definitie van de vrijstelling volgens de algemene beginselen belast zijn. Volgens de Commissie is de mogelijkheid dat de mededinging wordt aangetast alleen al in het licht van de constructie van de vrijstelling weinig waarschijnlijk. De diensten die onder de vrijstelling vallen, moeten worden onderzocht in het licht van de vraag of de vrijstelling van de dienstverrichter (die de voorbelasting in samenhang met deze diensten niet kan aftrekken) uitsluitend jegens de groepering kan leiden tot aantasting van de mededinging. Op de markt zijn immers geen commerciële firma's actief die uitsluitend een vergoeding van de kosten verlangen. Als zij bovendien belaste diensten verrichten, is hun kostenbasis lager dan die van de zelfstandige groepering van personen (voor wie de voorbelasting een prijsvormingsfactor is). Deze omstandigheid is in zoverre van belang dat het verrichten van diensten beneden de kostprijs gevolgen heeft voor de concurrentie met commerciële ondernemingen, en de bevoegde nationale rechter dient daarmee rekening te houden bij zijn beoordeling van de feiten, zoals ook advocaat-generaal Sharpston opmerkte in haar conclusie in de zaak Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:554, punt 11.

Motivering van de derde prejudiciële vraag

- 29 De verwijzende rechter twijfelde tevens of voor het antwoord op de tweede vraag van belang is dat het in de zaak gaat om een zelfstandige groepering van personen die een specifieke marktpartij is en op de markten van verschillende lidstaten actief is. In de praktijk kan niet alleen de eenvormige toepassing van bepalingen, maar ook de uiteenlopende marktsituatie leiden tot verschillende behandeling van de diensten van een zelfstandige groepering van personen voor de heffing van de belasting. Er bestaat namelijk geen gevaar voor verstoring van de mededinging in een lidstaat waarin die externe diensten die door de zelfstandige groepering van

personen worden verricht, binnen een concrete sector vallen die zwak ontwikkeld is, hetgeen kan leiden tot toepassing van de vrijstelling in deze lidstaat. In een andere lidstaat, waarin dezelfde soort diensten sterk ontwikkeld is, kunnen die diensten echter uitgesloten zijn van de betrokken vrijstelling.

- 30 Bovendien is de grensoverschrijdende toepassing van de vrijstelling voor zelfstandige groeperingen van personen gevoelig voor belastingontwijking. Indien de diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen worden beschouwd als verricht ter plaatse van de zetel van een lid van de groepering, bewerkstelligt de uitsluiting van bepaalde diensten van de vrijstelling voor zelfstandige groeperingen van personen dat de lidstaat het niveau van de voorbelasting voor die groepering verhoogt, terwijl de diensten in de lidstaten van leden van die groepering mogelijk nog steeds in aanmerking komen voor vrijstelling.