



Datum van
inontvangstneming

:

11/08/2015

Zaak C-326/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

1 juli 2015

Verwijzende rechter:

Administratīvā apgabaltiesa (Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 juni 2015

Verzoekende partij:

„DNB Banka” AS

Andere partij in de procedure:

Valsts ieņēmumu dienests

BESCHIKKING

Riga, 9 juni 2015

De Administratīvā apgabaltiesa (regionale administratieve rechtbank) (omissis)

(omissis) [samenstelling van de rechtbank]

onderzocht volgens de schriftelijke procedure het hoger beroep van „DNB Banka” AS tegen het vonnis van de Administratīvā rajona tiesa (administratieve rechtbank in eerste aanleg) van 1 november 2013 in het administratieve geschil dat zijn oorsprong vond in het verzoek van „DNB Banka” AS om een voor haar gunstige bestuurshandeling waarbij de Valsts ieņēmumu dienests (Letse belastingdienst) wordt verplicht om een aantal aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te corrigeren en

STELT HET VOLGENDE VAST

Toepasselijke bepalingen

[1] Volgens overweging 7 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”) moet het gemeenschappelijke btw-stelsel – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

Artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor 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.

[2] Artikel 6, lid 1, punt 17, van de Likums par pievienotās vērtības nodokli (btw-wet)¹ bepaalt dat de volgende financiële handelingen van de belasting zijn vrijgesteld:

(omissis)

(omissis) [lijst van vrijgestelde financiële handelingen]

Op 1 januari 2013 is de nieuwe Pievienotās vērtības nodokļa likums (btw-wet) in werking getreden. Artikel 52 van die wet bepaalt welke goederenleveringen en diensten van de belasting zijn vrijgesteld.

Volgens lid 1, punt 21, van dat artikel zijn de volgende financiële handelingen van de belasting vrijgesteld:

(omissis)

(omissis) [lijst van vrijgestelde financiële handelingen]

Op 1 januari 2014 zijn een aantal wijzigingen van de Pievienotās vērtības nodokļa likums van kracht geworden. Artikel 52 van die wet is aangevuld met de leden 3², 3³ en 3⁴.

Volgens lid 3² zijn door een lid van een zelfstandige groepering van personen voor andere leden van die groepering verrichte diensten van de belasting vrijgesteld, indien:

¹ – De Letse wetgeving kan worden geraadpleegd op www.likumi.lv.

- 1) de leden van die groepering personen zijn die voortdurend handelingen verrichten die van de belasting zijn vrijgesteld op grond van lid 1 van dit artikel of handelingen waarop deze wet niet van toepassing is;
- 2) de diensten enkel en alleen noodzakelijk zijn om de handelingen van de leden van de groepering te verrichten die van de belasting zijn vrijgesteld of om handelingen te verrichten waarop deze wet niet van toepassing is;
- 3) de waarde van de diensten de kostprijs ervan is;
- 4) de leden van de groepering dragen de kosten van de diensten in verhouding tot hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven;
- 5) de concurrentiepositie van (bestaande of potentiële) marktdeelnemers die concurrerende activiteiten of handelingen verrichten, is niet wezenlijk aangetast, zodat de mededinging niet significant wordt verstoord.

Volgens lid 3³ moet voor de toepassing van lid 3² van het genoemde artikel aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- 1) tussen de leden van de zelfstandige groepering van personen bestaat er een schriftelijke overeenkomst voor het verrichten van diensten binnen de groepering;
- 2) de leden van de zelfstandige groepering van personen zijn nationale belastingplichtigen, belastingplichtigen uit een andere lidstaat of belastingplichtigen uit derde landen of gebieden;
- 3) een lid van de zelfstandige groepering van personen dat binnen die groepering diensten verricht voor andere leden van de groepering is een nationale belastingplichtige of een belastingplichtige uit een andere lidstaat;
- 4) een lid van de zelfstandige groepering van personen dat ook aan de belasting onderworpen handelingen verricht, houdt een register bij waaruit blijkt dat de binnen de zelfstandige groepering van personen ontvangen diensten worden gebruikt voor handelingen die zijn vrijgesteld op grond van lid 1 van dit artikel of waarop deze wet niet van toepassing is.

Lid 3⁴ van het genoemde artikel bepaalt dat indien aan de in lid 3³ van dat artikel genoemde voorwaarden is voldaan, lid 3² van dat artikel ook van toepassing is wanneer de zelfstandige groepering van personen bij het verrichten van een dienst voor andere leden van de groepering van die leden terugbetaling vordert van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven door toepassing van een op de marktprijs gebaseerde aanpassingscoëfficiënt om te voldoen aan de voorwaarden die zijn vastgesteld in het nationale recht inzake verrekenprijzen van de lidstaat waar de belastingplichtige is geregistreerd die binnen de zelfstandige groepering van personen voor andere leden van die groepering diensten verricht.

Feiten van het geding

[3] Verzoekster, „DNB Banka” AS, is een kredietinstelling met zetel in Letland die financiële diensten verricht.

Verzoekster, de Litouwse AB „DNB NORD Bankas” (hierna: „LT Bank”) en de Poolse Bank DNB NORD Polska S.A. (hierna: „PL Bank”) zijn dochterondernemingen van Bank DNB NORD AS (thans DNB INVEST DENMARK AS) (hierna: „DNB NORD”). DNB NORD Pank (hierna: „EE Bank”) is het bijkantoor van DNB NORD in Estland. Zij behoren allemaal tot het DNB-concern.

DNB NORD is een in het Koninkrijk Denemarken gevestigde vennootschap die ook de enige eigenaar was van DNB NORD IT A/S (na de reorganisatie van DNB INVEST DENMARK AS) (hierna: „DNB IT”), een onderneming met zetel in het Koninkrijk Denemarken die tot taak had informaticaondersteuning te bieden.

De moedermaatschappijen van DNB NORD zijn DNB Bank ASA (gevestigd in het Koninkrijk Noorwegen) en NORD/LB Norddeutsche Landesbank (gevestigd in de Bondsrepubliek Duitsland). Zij vormen een gemeenschappelijke onderneming waarin DNB Bank ASA 51 % van de aandelen van het DNB-concern bezit.

[4] Op 31 augustus 2006 hebben verzoekster en de moedermaatschappij DNB NORD een overeenkomst gesloten over het verrichten van financiële diensten.

Op grond van die overeenkomst verricht DNB NORD voortdurend en voor zover nodig financiële diensten voor haar dochteronderneming (verzoekster) door de gemeenschappelijke functies van het concern te vervullen en tegemoet te komen aan concrete verzoeken van verzoekster als haar dochteronderneming.

Overeenkomstig de Deense wet inzake financiële instellingen heeft de moedermaatschappij DNB NORD een aantal standaardprocedures vastgesteld die van toepassing zijn op de interne handelingen van het concern en de genoemde overeenkomst is gesloten als onderdeel van de tenuitvoerlegging van die procedures.

De overeenkomst strekt ertoe de beginselen vast te stellen die bepalen hoe de goederenleveringen en diensten moeten worden verricht, gecontroleerd en betaald en hoe de overheadkosten van het concern worden toegerekend. In de overeenkomst zijn ook de beginselen voor de vaststelling van de prijzen vastgelegd. Gewoonlijk worden de prijzen vastgesteld op basis van de geldende marktprijzen. Indien geen marktprijzen beschikbaar zijn, worden de prijzen op basis van betrouwbare schattingen van de marktprijzen vastgesteld, voornamelijk volgens de cost plus-methode.

Op grond van die overeenkomst heeft verzoekster op 1 juli en 17 december 2009 en op 16 en 27 december 2010 facturen voor het verrichten van diensten van beheer ontvangen. Op grond van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”) zijn die diensten niet aan de Deense btw onderworpen.

[5] Op 30 april 2009 heeft DNB Bank ASA met instemming van verzoekster een bijlage ondertekend bij de overeenkomst tussen Microsoft Ireland Operations Limited en DNB Bank ASA inzake de aankoop van Microsoft-producten en de licenties daarvoor ten behoeve van de onderneming en de daarmee verbonden ondernemingen. Krachtens die overeenkomst ontvangt DNB Bank ASA van Microsoft Ireland Operations Limited de factuur voor de gekochte software die door alle ondernemingen van het DNB-concern wordt gebruikt. Daarna legt DNB Bank ASA de desbetreffende uitgaven ten laste aan de overige ondernemingen van het DNB-concern, waaronder verzoekster, in verhouding tot de concrete programma's die iedere onderneming heeft ontvangen.

Op 2 december 2009 en 30 augustus 2010 zijn aan verzoekster facturen uitgereikt voor Microsoft-licenties.

[6] Op 20 december 2010 heeft de dienstverrichter DNB IT een overeenkomst inzake informatica gesloten met de moedermaatschappij DNB NORD, alsook met verzoekster, LT Bank, PL Bank en EE Bank.

DNB IT is de enige entiteit van het DNB-concern die diensten in verband met informaticaprojecten verricht. Partijen ontvangen betere diensten tegen voordeligere prijzen dan wanneer een derde die diensten zou verrichten.

Die overeenkomst is ook gesloten als onderdeel van de tenuitvoerlegging van de door de moedermaatschappij DNB NORD vastgestelde standaardprocedures.

Op grond van die overeenkomst heeft DNB IT op 27 en 28 december 2010, 17 en 31 januari, 14 februari, 14 maart, 15 en 29 april, 17 en 31 mei en 14 juni 2011 aan verzoekster de door haar ontvangen informaticadiensten gefactureerd. Volgens de op de facturen vermelde uitgavenposten is op de kosten van de diensten een toeslag van 5 % toegepast. Op grond van de Zesde richtlijn zijn die diensten niet aan de Deense btw onderworpen.

[7] Op 7 oktober 2011 zijn de documenten over de verrekenprijzen van het DNB-concern opgesteld voor de diensten van beheer die gedurende het op 31 december 2009 afgesloten belastingjaar waren verricht. Op 30 november 2011 zijn de documenten over de verrekenprijzen van het DNB-concern opgesteld voor de regionale diensten die gedurende het op 31 december 2010 afgesloten belastingjaar waren verricht.

Volgens de documenten over de verrekenprijzen heeft DNB NORD in 2009 en 2010 op de kosten van de verrichte diensten van beheer een toeslag van 5 % toegepast.

[8] Verzoekster is aan een belastingcontrole onderworpen. De administratieve procedure is beëindigd met een beslissing van de directeur-generaal van de Valsts ieņēmumu dienests van 9 juli 2012 (omissis), waarbij verzoeksters verzoek om haar btw-aangifte met betrekking tot de handelingen met DNB NORD, DNB IT en DNB Bank ASA te corrigeren, is afgewezen.

De beslissing is op de volgende overwegingen gebaseerd.

[8.1] Aangaande verzoeksters handelingen met de moedermaatschappij DNB NORD heeft de Valsts ieņēmumu dienests erop gewezen dat in de overeenkomst voor het verrichten van financiële diensten van 31 augustus 2006 twee overeenkomstsluitende partijen worden vermeld: verzoekster en DNB NORD. In de documenten over de verrekenprijzen van 7 oktober en 30 november 2011 is bepaald dat LT Bank, DNB NORD, PL Bank en EE Bank lid zijn van het DNB-concern. Voorts heeft DNB NORD volgens verzoekster in 2009 ondersteunende diensten verricht voor haar dochterbanken en de andere verbonden personen, EE Bank en DNB IT. In 2010 heeft DNB NORD ook voor DNB Bank ASA en NORD/LB Norddeutsche Landesbank diensten verricht.

Daarom bestaat er geen document waaruit duidelijk kan worden afgeleid welke leden lid zijn van een groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112. Dat er sprake is van een groep van onderling verbonden ondernemingen waarvan de leden voor elkaar diensten verrichten, betekent niet dat die groep een groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 is.

[8.2] Aangaande verzoeksters handelingen met DNB IT betwijfelt de Valsts ieņēmumu dienests niet dat de door DNB IT aangeboden informaticaoplossingen nodig waren voor de uitoefening door verzoekster van haar activiteit.

Op grond van overweging 7 van richtlijn 2006/112, volgens welke de mededinging wordt verstoord wanneer vergelijkbare diensten niet in alle staten op dezelfde manier worden belast, is de Valsts ieņēmumu dienests niettemin van mening dat er sprake is van oneerlijke concurrentie. Die conclusie is gebaseerd op het feit dat de dienstverrichter, DNB IT, over de informaticadiensten in zijn land wordt belast volgens de algemene regeling en de belasting over die diensten aftrekt, terwijl verzoekster, als ontvanger van de diensten, niet wordt belast over die diensten, aangezien die diensten worden geacht te zijn vrijgesteld van de btw.

[8.3] Aangaande verzoeksters handelingen met DNB Bank ASA ziet de Valsts ieņēmumu dienests evenmin een reden om hun band met verzoeksters economische activiteit in twijfel te trekken. De Valsts ieņēmumu dienests begrijpt echter niet welke personen precies (omissis) volgens verzoekster (omissis) als

leden van de groepering van personen moeten worden aangemerkt. Bovendien is het niet gerechtvaardigd ervan uit te gaan dat DNB Bank ASA een activiteit uitoefent die is vrijgesteld van de btw of dat die onderneming moet worden geacht lid te zijn van een groepering van personen die een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld van de btw.

[8.4] De Valsts ieņēmumu dienests voegt hieraan toe dat de omstandigheid dat de handelingen internationaal zijn en het overschot aan btw aan de ontvanger van de diensten wordt overgedragen, geen afbreuk kan doen aan een van de fundamentele beginselen van het btw-stelsel, namelijk dat de voorbelasting alleen met betrekking tot belastbare handelingen kan worden afgetrokken.

[9] Verzoekster heeft de Administratīvā rajona tiesa verzocht om een voor haar gunstige bestuurshandeling waarbij de Valsts ieņēmumu dienests wordt verplicht om haar btw-aangiften met betrekking tot de handelingen met DNB NORTH, DNB IT en DNB Bank ASA te corrigeren.

Verzoekster heeft het recht om zich op het systeem van de richtlijn te beroepen en om de rechtstreekse toepassing van artikel 132, lid 1, onder f), van die richtlijn te vragen, niettegenstaande het feit dat die bepaling niet in Lets recht is omgezet.

Verzoekster is het er niet mee eens dat haar handelingen niet onder de in de genoemde bepaling bedoelde categorie vallen omdat het volgens de fiscus om onderling verbonden ondernemingen gaat die geen zelfstandige groepering vormen. De wettelijke regeling inzake de vennootschapsbelasting is niet relevant voor de uitlegging van de wettelijke regeling inzake de btw. De vrijstellingscriteria houden niet in dat bewijsstukken worden opgesteld waaruit specifiek blijkt dat een reeds bestaand concern het voornemen heeft om een groepering in de zin van die bepaling op te richten. Daarom is verzoekster het niet eens met de conclusie van de Valsts ieņēmumu dienests dat het bestaan van een zelfstandige groepering van personen moet worden aangetoond aan de hand van documenten waaruit duidelijk blijkt welke leden lid zijn van een groepering in de zin van de genoemde bepaling.

[10] Bij vonnis van 1 november 2013 heeft de Administratīvā rajona tiesa verzoeksters verzoek afgewezen. Die rechtbank heeft geoordeeld dat niet was voldaan aan alle in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 neergelegde voorwaarden om het recht te erkennen om een btw-vrijstelling toe te passen.

Die rechtbank heeft vastgesteld dat volgens de overeenkomst de prijzen worden vastgesteld op basis van de marktprijzen en niet alleen de kosten maar ook een toeslag omvatten.

[11] Verzoekster heeft bij de Administratīvā apgabaltiesa hoger beroep ingesteld op grond dat aan alle criteria van artikel 132, lid 1, onder f) was voldaan.

Het criterium van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 dat „de dienstverrichter van de overige leden van de groepering die de desbetreffende dienst afnemen enkel terugbetaling vordert van het exacte aandeel van ieder lid in de totale uitgaven om de dienst te verrichten”, is volgens verzoekster niet juist begrepen. Het specifieke criterium bepaalt om welke terugbetaling de dienstverrichter mag verzoeken, maar de basistekst van de bepaling verbiedt niet om in het totale bedrag van de factuur ook andere uitgavenposten op te nemen, indien iemand anders dan de dienstverrichter betaling van die posten vordert. De rechtbank van eerste aanleg heeft de betekenis van het relevante criterium gewijzigd en derhalve, zonder de redenen voor de bijkomende post (de toeslag) te onderzoeken, verzoeksters verzoek afgewezen, aangezien in het totale bedrag van de factuur ook de op basis van de marktprijs vastgestelde aanpassingscoëfficiënt of toeslag was opgenomen. Verzoekster voert aan dat de toeslag overeenkomstig de wettelijke vereisten (van de vennootschapsbelasting) in het totale bedrag van de facturen wordt opgenomen, zodat moet worden aangenomen dat in wezen de wetgever en niet de opsteller van de factuur (de dienstverrichter) betaling van de toeslag vordert. De toeslag wordt opgenomen in overeenstemming met de richtsnoeren van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling en de wettelijke vereisten inzake de vennootschapsbelasting, zodat de toepassing van toeslagen geen grond kan opleveren om personen de mogelijkheid te ontzeggen om een btw-vrijstelling toe te passen.

Redenen voor twijfel over de uitlegging van het Unierecht

[12] Artikel 13, deel A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, dat voorzag in vergelijkbare voorwaarden voor de vrijstelling als het huidige artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, is in Deens recht (Momslov) omgezet (zie arrest Hof van Justitie van 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, punt 6).

Pas door de op 1 januari 2014 van kracht geworden wijzigingen van de Pievienotās vērtības nodokļa likums is artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 in Lets recht omgezet. Ten tijde van de aangifte van verzoeksters handelingen en de vaststelling van het bestreden besluit was voormelde bepaling niet in nationaal recht omgezet.

Naar het oordeel van de Apgabaltiesa is voldaan aan alle voorwaarden om die bepaling als rechtstreeks toepasselijk aan te merken.

[13] Hoofdstuk 2 („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”) van titel IX („Vrijstellingen”) van richtlijn 2006/112 begint met artikel 132. De algemene bepalingen inzake vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 131 (hoofdstuk 1). Dat artikel 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.

Volgens vaste rechtspraak moeten de bewoordingen waarin de btw-vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn (thans artikel 132 van richtlijn 2006/112) zijn omschreven, strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat de btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, punt 13; reeds aangehaald arrest Taksatorringen, punt 36, en arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, punt 16). De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie reeds aangehaald arrest Horizon College, punt 16). De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) heeft niet tot doel een zodanige uitlegging te geven dat de bedoelde vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn (zie reeds aangehaald arrest Taksatorringen, punt 62, en arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, punt 30).

Volgens de conclusie van advocaat-generaal Mischo in voormelde zaak Taksatorringen heeft die vrijstelling ten doel uniforme concurrentievoorwaarden te creëren op een markt waarop zowel grote ondernemingen actief zijn die hun diensten kunnen aanbieden door louter eigen middelen in te zetten, als andere, kleinere ondernemingen die gedwongen zijn voor dezelfde diensten een beroep te doen op externe medewerking. Om recht op vrijstelling te krijgen moet daarom aan twee wezenlijke voorwaarden worden voldaan. De externe zelfstandige dienstverrichter mag alleen marktdeelnemers omvatten die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld en voorts is het noodzakelijk dat de groepering geen winstoogmerk heeft, in die zin dat zij de door haar gemaakte kosten over haar leden omslaat, zonder dat ook maar de geringste winst beoogd wordt (zie punten 120 en 121 van de conclusie).

[14] Derhalve voorziet artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 in de volgende voorwaarden voor de btw-vrijstelling van een dienst:

- 1) de ontvangers van de diensten maken deel uit van een zelfstandige groepering van personen;
- 2) de economische activiteiten van de leden van de groepering zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde;
- 3) de diensten zijn direct nodig voor de uitoefening door de leden van de groepering van hun activiteit;

- 4) ieder lid betaalt voor de dienst precies zijn aandeel in de gezamenlijke uitgaven;
- 5) de vrijstelling verstoort de mededinging niet.

[15] In casu is het onderwerp van discussie of er sprake is van een zelfstandige groepering die diensten verricht voor personen die lid zijn van die groepering.

Uit de bovenstaande overwegingen blijkt dat een vrijstelling strikt moet worden toegepast. Niettemin kan de noodzaak om bedoelde bepaling strikt uit te leggen er niet toe leiden dat aan ieder lid van een 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 voor ieder lid van een zelfstandige groepering volgt noch uit de bewoordingen, noch uit de doelstelling van de bepaling. Derhalve volgt uit die bepaling niet dat de vrijstelling enkel ten goede kan komen aan de diensten die de zelfstandige groeperingen ten behoeve van al hun leden verrichten. De behoeften van de leden van een zelfstandige groepering kunnen 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. 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. Zelfs wanneer de diensten worden verricht ten behoeve van één of enkele leden van een zelfstandige groepering, zijn de kosten voor het verrichten van deze diensten wel degelijk uitgaven die gezamenlijk zijn gedaan door die met dat doel opgerichte groepering en via de methoden van analytisch boekhouden kan zonder meer het exacte aandeel in de gezamenlijke uitgaven voor iedere afzonderlijke dienst die werd verricht, worden vastgesteld. De genoemde bepaling 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. 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 (zie reeds aangehaald arrest Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, punten 32-42).

In dit verband is de inhoud van artikel 132, lid 1, onder f), duidelijk.

In casu is het ook onderwerp van discussie of aan de hand van de door verzoekster overgelegde documenten op ondubbelzinnige wijze kan worden geconstateerd dat er sprake is van een groepering waarvan de leden zijn overeengekomen samen te werken.

De thans geldende nationale wettelijke regeling (artikel 52, lid 3³, punt 1, van de Pievienotās vērtības nodokļa likums) vereist een schriftelijke overeenkomst over het verrichten van diensten binnen een groepering. Het zou echter niet gerechtvaardigd zijn om feiten van vóór [de wet] te onderwerpen aan de in die wet neergelegde regel die het recht op aftrek beperkt.

Derhalve moet worden vastgesteld of op grond van de bepaling van richtlijn 2006/112 specifieke bewijzen van het bestaan van een zelfstandige groepering van personen vereist zijn.

[16] In het onderhavige geding is het ook onderwerp van discussie of de vrijstelling de mededinging verstoort, met andere woorden, of de uitoefening door een lid van de groepering van zijn recht op aftrek een ander lid belet een vrijstelling toe te passen, en of in dat geval de mededinging kan worden beperkt, aangezien soortgelijke diensten niet in alle staten op uniforme wijze worden belast.

Zoals de Apgabaltiesa reeds heeft opgemerkt, was de bepaling inzake de toekenning van een vrijstelling reeds in Deens recht omgezet toen de vorige Zesde richtlijn nog van kracht was. Niettemin heeft de dienstverrichter in Denemarken op grond van richtlijn 2006/112 en het feit dat de belasting in de staat van de ontvanger was betaald, de over de verrichte diensten betaalde belasting afgetrokken, in plaats van de vrijstellingsbepaling toe te passen. Verzoekster voert aan dat de Deense belastingdienst pas in 2011 de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 heeft herzien. Denemarken heeft een bindende uitlegging gegeven volgens welke het criterium dat verstoring van de mededinging verboden is, overeenkomstig de door het Hof vastgestelde beginselen dient te worden begrepen. Volgens die uitlegging is de vrijstelling bijgevolg ook in Denemarken in de praktijk van toepassing.

Blijkens punt 3.1 van het werkdocument van het raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde van 3 maart 2010 is de belasting over goederen en diensten die worden gebruikt voor het verrichten van diensten die zijn vrijgesteld krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 niet aftrekbaar.

In de hierboven door de Apgabaltiesa aangehaalde rechtspraak van het Hof wordt niet duidelijk gemaakt of de uitoefening van het recht op aftrek in een staat de toepassing van de vrijstelling in een andere staat belet. Het Hof heeft zich wel uitgesproken over de verschillen inzake het recht op aftrek tussen de belastingstelsels van twee lidstaten. Het heeft er namelijk op gewezen dat, voor zover er ondanks de invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel bij de Zesde richtlijn ter zake wettelijke en bestuursrechtelijke verschillen tussen de lidstaten blijven bestaan, een belastingplichtige, doordat een lidstaat wegens de kwalificatie van een handelstransactie geen btw in een later stadium heeft geheven, niet het recht op aftrek van de in een andere lidstaat voldane

voorbelasting kan worden ontzegd (zie arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings GmbH, C-277/09, punt 42). Niettemin moet er rekening mee worden gehouden of de belastingplichtige in de specifieke omstandigheden van het onderhavige geval de bepalingen inzake vrijstelling benut om misbruik te maken of fraude te plegen (zie conclusie van advocaat-generaal Mazák in de genoemde zaak, punt 31).

Bijgevolg moet worden vastgesteld of de verschillende praktijken van de lidstaten afbreuk doen aan verzoeksters recht op toepassing van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112.

[17] In casu is het onderwerp van discussie in het bijzonder de toepassing van de vrijstelling op een handeling tussen ondernemingen uit een lidstaat van de Europese Unie en ondernemingen uit een derde land dat een lidstaat van de Europese Economische Ruimte is (het Koninkrijk Noorwegen).

Op grond van de thans geldende nationale wettelijke regeling (artikel 52, lid 3³, punt 2, van de Pievienotās vērtības nodokļa likums) kan de vrijstelling worden toegepast indien de leden van de zelfstandige groepering van personen nationale belastingplichtigen, belastingplichtigen uit andere lidstaten of belastingplichtigen uit derde landen of gebieden zijn. Lid 3² van dat artikel kan echter slechts worden toegepast indien is voldaan aan alle in lid 3³ van dat artikel neergelegde voorwaarden, waaronder de in punt 3 van dit laatste lid neergelegde voorwaarde dat het lid van de zelfstandige groepering van personen dat binnen die groepering diensten verricht voor andere leden van de groepering, een nationale belastingplichtige of een belastingplichtige uit een andere lidstaat is.

De Valsts ieņēmumu dienests voert aan dat geen vrijstelling van toepassing is, aangezien de vrijstelling van diensten die worden ontvangen van belastingplichtigen uit derde landen, een onevenredig zware belasting zou betekenen voor het beheer ervan. Dat zou ook een risico op belastingontduiking inhouden. De Valsts ieņēmumu dienests baseert zijn standpunt op het feit dat de overeenkomst tussen de Republiek Letland en het Koninkrijk Noorwegen ter voorkoming van dubbele belasting en ter bestrijding van belastingontduiking geen betrekking heeft op de btw.

Derhalve moet worden vastgesteld of de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 van toepassing is op uit derde landen ontvangen diensten.

[18] In casu is het ook onderwerp van discussie of de diensten aldus worden verricht dat de leden van de groepering hun aandeel in de kosten terugbetalen.

Het Hof heeft in het reeds aangehaalde arrest Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing geoordeeld dat de gemeenschapswetgever ervan is 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 (zie aangehaald arrest, punt 32). In de uitspraak van het Hof over de terugbetaling van de gezamenlijke uitgaven wordt de tekst van de bepaling aangehaald. Die uitspraak is echter niet zo categorisch als de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in dezelfde zaak, volgens welke de voorwaarden van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 de volgende zijn: indien de diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van een vrijgestelde of niet-belaste activiteit, wanneer enkel terugbetaling wordt gevorderd van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven, en wanneer deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden [...]. Wanneer in elk belastingtijdvak één soort dienst wordt verricht ten behoeve van alle leden van de groepering, kan van alle leden terugbetaling worden gevorderd „van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven” in de meest letterlijke zin (zie punt 17 van de conclusie). In casu geeft het aangehaalde arrest van het Hof derhalve geen volledig beeld van de uitlegging van richtlijn 2006/112.

Op grond van de thans geldende nationale wettelijke regeling (artikel 52, lid 3⁴, van de Pievienotās vērtības nodokļa likums) kan een op de marktprijs gebaseerde aanpassingscoëfficiënt worden toegepast om te voldoen aan de voorwaarden die zijn vastgesteld in het recht inzake verrekenprijzen. Zoals hierboven reeds is vermeld, is die bepaling op 1 januari 2014 in werking getreden. Derhalve moet worden vastgesteld of het begrip „hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven” in voormelde bepaling van richtlijn 2006/112 in de meest letterlijke zin van het woord moet worden uitgelegd, zoals advocaat-generaal Sharpston in de voormelde conclusie heeft opgemerkt.

[19] Gelet op de bovenstaande overwegingen (omissis) [**Or. 12**] (omissis)

BESLIST

de Administratīvā apgabaltiesa krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (omissis) [verwijzing naar de Letse procesregels]

het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 (omissis) te stellen:

- 1) Kan er sprake zijn van een zelfstandige groepering van personen in de zin van 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] wanneer de leden van die groepering in verschillende lidstaten van de Europese Unie zijn gevestigd waar die bepaling van de richtlijn is omgezet onder verschillende niet-verenigbare voorwaarden?
- 2) Kan een lidstaat het recht van een belastingplichtige op toepassing van de in artikel 132, lid 1, onder f), van [richtlijn 2006/112] bedoelde vrijstelling

beperven wanneer de belastingplichtige voldoet aan alle voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling in zijn lidstaat, maar die bepaling in het nationale recht van de lidstaten van andere leden van de groepering is omgezet met beperkingen van de mogelijkheid voor belastingplichtigen uit andere lidstaten om in hun eigen lidstaat de desbetreffende vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen?

- 3) Is het toegestaan om de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van [richtlijn 2006/112] toe te passen op diensten in de lidstaat van de ontvanger van die diensten, die aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen, wanneer de dienstverrichter, die aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen, in een andere lidstaat op die diensten de belasting over de toegevoegde waarde heeft toegepast volgens de algemene regeling, dat wil zeggen dat de belasting over de toegevoegde waarde over die diensten in de lidstaat van de ontvanger van die diensten was verschuldigd overeenkomstig artikel 196 van [richtlijn 2006/112]?
- 4) Dient onder „zelfstandige groepering van personen” in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van [richtlijn 2006/112] een afzonderlijke rechtspersoon te worden verstaan waarvan het bestaan moet worden aangetoond aan de hand van een specifieke overeenkomst tot oprichting van de zelfstandige groepering van personen?

Indien die vraag aldus moet worden beantwoord dat een zelfstandige groepering van personen niet als een afzonderlijke entiteit moet worden aangemerkt, moet een zelfstandige groepering van personen dan worden aangemerkt als een groepering van verbonden ondernemingen die in het kader van hun gebruikelijke economische activiteiten voor elkaar ondersteunende diensten verrichten met het oog op de uitoefening van hun handelsactiviteiten, en kan het bestaan van een dergelijke groepering worden aangetoond aan de hand van dienstenovereenkomsten of documenten over verrekenprijzen?

- 5) Kan een lidstaat het recht van een belastingplichtige op toepassing van de in artikel 132, lid 1, onder f), van [richtlijn 2006/112] bedoelde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde beperken wanneer de belastingplichtige op de handelingen een toeslag heeft toegepast overeenkomstig de wettelijke vereisten inzake de directe belastingen van de lidstaat waar hij is gevestigd?
- 6) Is de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van [richtlijn 2006/112] van toepassing op uit derde landen ontvangen diensten? Met andere woorden, kan het lid van een zelfstandige groepering van personen in de zin van de genoemde bepaling van die richtlijn dat binnen de groepering voor andere leden van die groepering diensten verricht, een belastingplichtige uit een derde land zijn?

De behandeling van de zaak wordt geschorst tot de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

(omissis)

[ondertekening]