CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 1 maart 2017[1]

Zaak C-326/15

„DNB Banka" AS

[verzoek van de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG – Vrijstelling voor diensten van zelfstandige groeperingen aan hun leden – Rechtstreekse werking van een richtlijn – Definitie van een ‚zelfstandige groepering van personen'"

I – Inleiding

1. In het uit Letland afkomstige prejudiciële verzoek worden het Hof vragen voorgelegd met betrekking tot 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[2] (hierna: „btw-richtlijn"). Deze bepaling betreft een van de nog niet volledig opgehelderde vrijstellingen in de btw-wetgeving van de Unie. In de afgelopen decennia heeft het Hof zich slechts driemaal over deze vrijstelling en de talrijke toepassingsvoorwaarden ervan gebogen.[3] Momenteel zijn echter vier zaken bij het Hof aanhangig[4], die betrekking hebben op verschillende aspecten van deze vrijstelling.

2. De onderhavige procedure kan daarbij vooral van fundamenteel belang zijn voor de personele werkingssfeer van de vrijstelling. In de vergelijkbare zaak Aviva[5] moet daarentegen primair worden uitgemaakt hoever de materiële (uitbreiding tot verzekeringen) en de territoriale (uitbreiding tot zogeheten grensoverschrijdende groeperingen) werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn strekt en hoe moet worden bepaald dat geen sprake is van concurrentieverstoring.

3. De vrijstelling berust op de beslissing van de wetgever van de Unie om ondernemingen die vrijgestelde diensten verrichten, zoals artsen of scholen, in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting toe te kennen. De door die ondernemingen geleverde diensten worden derhalve niet belast, terwijl op hun ingekochte diensten echter wel btw blijft drukken. De aan de eindverbruiker geleverde prestatie is zodoende slechts ten dele vrijgesteld, aangezien de niet-aftrekbare btw in de regel bij de prijsvorming wordt meegerekend en zo niet direct, maar indirect voor rekening van de ontvanger komt.

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 Arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), en 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Naast de onderhavige zaak zijn dat de zaken C-274/15 (Commissie/Luxemburg), C-605/15 (Aviva) en C-616/15 (Commissie/Duitsland).

5 Zaaknummer bij het Hof: C-605/15.

4. Wanneer een dergelijke onderneming zou overgaan tot inkoop van (belaste) onderdelen van haar prestaties die zij ook zelf zou kunnen verzorgen, kan de niet-aftrekbaarheid van de voorbelasting negatief doorwerken op de prijsvorming, namelijk tot het beloop van de niet-aftrekbare btw. Zo leidt bijvoorbeeld de inzet van een privédetective door een verzekeraar tot kosten ten belope van de personeelskosten, terwijl de inschakeling van een externe detective leidt tot kosten ten belope van diens personeelskosten en de hierover verschuldigde btw. De betrokken onderneming heeft er dan ook in de regel economisch belang bij om deze prestaties zelf te leveren en niet belast in te kopen bij andere ondernemingen. Uiteindelijk wordt de onderneming die vrijgestelde diensten verricht in het bestaande btw-stelsel door de instelling van een vrijstelling zonder recht op aftrek van de voorbelasting, behandeld als een eindverbruiker. Deze eindverbruiker is weliswaar geen btw verschuldigd, maar kan ook geen voorbelasting aftrekken, zelfs als hij onder bezwarende titel diensten verricht of goederen verkoopt.

5. Ook voor ondernemingen die vrijgestelde diensten verrichten, kunnen echter situaties bestaan waarin het economisch zinvol of uit concurrentieoverwegingen zelfs noodzakelijk is, om afzonderlijke onderdelen van een prestatie niet alleen, maar samen met andere, eveneens vrijgestelde ondernemingen te verrichten. Zo kan het voor bijvoorbeeld verscheidene socialeverzekeringsinstellingen nuttig zijn de kosten van een centrum voor gegevensverwerking te delen. Voor dergelijke situaties voorziet artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn onder bepaalde voorwaarden ook in een vrijstelling voor de diensten van de groepering aan haar leden. In dat geval is de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting niet van invloed op de prijs en komt de btw-vrijstelling volledig ten goede van de eindverbruiker. De omvang van de vrijstelling wordt dan namelijk niet bepaald door het feit dat de prestatie in haar geheel wordt verricht door een van btw vrijgestelde onderneming alleen, dan wel door deze onderneming en andere van btw vrijgestelde ondernemingen gezamenlijk.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

6. In de Unie wordt overeenkomstig de btw-richtlijn belasting over de toegevoegde waarde geheven. Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn onder meer de „diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw onderworpen.

7. Overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten echter btw-vrijstelling voor de volgende handelingen:

„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”. [6]

6 Deze bepaling kwam overeen met artikel 13, A, lid 1, onder f), van de inmiddels vervangen 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 (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”). De rechtspraak van het Hof inzake deze bepaling moet in de onderhavige zaak eveneens in aanmerking worden genomen.

B – Nationaal recht

8. In het tijdvak waarop het hoofdgeding betrekking heeft, bevatte het Letse recht geen bepaling ter omzetting van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

III – Hoofdgeding

9. Het hoofdgeding heeft betrekking op de btw die de Letse kredietinstelling DNB Banka AS voor de jaren 2009 en 2010 verschuldigd is.

10. DNB Banka is onderdeel van het DNB-concern. In deze jaren verrichtte DNB Banka waarschijnlijk vrijgestelde financiële diensten en nam zij verscheidene diensten af van andere tot het concern behorende ondernemingen. Volgens de verwijzende rechter was zij daarvoor als ontvanger van de prestaties duidelijk belasting verschuldigd. In geding is of deze diensten overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn van btw zijn vrijgesteld. Het ging met name om:

– financiële diensten van de in Denemarken gevestigde moedermaatschappij DNB Nord AS;

– IT-diensten van de Deense zustermaatschappij DNB Nord IT AS;

– de doorgifte, tegen hoofdelijk omgeslagen kosten, van softwarelicenties, die door de in Noorwegen gevestigde grootmoedermaatschappij DNB Bank ASA van een derde waren verworven.

11. Als tegenprestatie werden aan DNB Banka door de Deense concernmaatschappijen DNB Nord en DNB Nord IT telkens de kosten voor het verrichten van de diensten, verhoogd met een opslag van 5 %, in rekening gebracht. Daarbij kon ten minste DNB Nord IT voor het verrichten van de diensten in Denemarken de voorbelasting aftrekken. De Deense autoriteiten gingen ervan uit dat deze diensten niet van btw zijn vrijgesteld.

IV – Procedure bij het Hof

12. De Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland), bij wie het geding inmiddels aanhangig is, heeft het Hof op 1 juli 2015 overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan er sprake zijn van een zelfstandige groepering van personen in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn 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 de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling beperken 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 de btw-richtlijn 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 de richtlijn?

4) Dient onder ‚zelfstandige groepering van personen' in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn 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 de btw-richtlijn 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 de btw-richtlijn 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?"

13. Met betrekking tot deze prejudiciële vragen hebben DNB Banka, de Helleense Republiek, de Republiek Letland, het Groothertogdom Luxemburg, Hongarije, de Republiek Polen, de Portugese Republiek, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, evenals de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Aan de mondelinge behandeling van 30 juni 2016 hebben DNB Banka, de Republiek Letland, de Bondsrepubliek Duitsland, het Groothertogdom Luxemburg, de Republiek Polen, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie deelgenomen.

V – Juridische beoordeling

14. Zoals de verwijzende rechter heeft meegedeeld, is in het Letse recht pas op 1 januari 2014 een regeling vastgesteld ter omzetting van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. De verwijzende rechter gaat er echter van uit dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vóór deze datum rechtstreekse werking had ten gunste van DNB Banka. Derhalve acht hij de uitlegging van deze bepaling noodzakelijk voor de beslechting van het hoofdgeding.

A – Rechtstreekse werking van de vrijstelling

15. Om te beginnen dient de premisse van de verwijzende rechter betreffende de rechtstreekse werking van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn te worden onderzocht.

16. Volgens vaste rechtspraak kunnen particulieren zich rechtstreeks beroepen op de bepalingen van een richtlijn die een lidstaat niet in nationaal recht heeft omgezet, wanneer de desbetreffende bepaling inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is. [7]

17. Een bepaling van het Unierecht is volgens vaste rechtspraak inhoudelijk onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten. [8]

18. Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is om te beginnen in zoverre inhoudelijk onvoorwaardelijk dat het de lidstaten geen keuzemogelijkheid laat deze vrijstelling in nationaal recht om te zetten, maar hen daartoe verplicht. [9]

19. Nochtans heeft het Hof recentelijk in een arrest voor het eerst geweigerd een bepaling van de btw-richtlijn als inhoudelijk onvoorwaardelijk te beschouwen op grond dat deze – hoewel de bewoordingen ervan daarin niet uitdrukkelijk voorzagen – nog nader moest worden geconcretiseerd in nationale bepalingen. [10]

20. De Bondsrepubliek Duitsland heeft overeenkomstig aangevoerd dat voor de omzetting van deze bepaling in het nationale recht een onderzoek en selectie van de toelaatbare bedrijfstakken door de nationale wetgever noodzakelijk is. De bevoegde nationale autoriteiten zijn niet in staat om in elk afzonderlijk geval te beslissen of er sprake is van een verstoring van de mededinging, die de vrijstelling uitsluit. Rechtstreekse werking van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is tegen deze achtergrond niet mogelijk.

21. De bovengenoemde uitspraak van het Hof had echter betrekking op een bepaling (artikel 11 van de btw-richtlijn) die een keuzerecht voor de lidstaten bevat, waarvoor bij de uitoefening daarvan meerdere niet-gedefinieerde rechtsbegrippen moeten worden ingevuld. Een vrijstelling als artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn kan daarmee echter niet worden vergeleken.

22. De (negatieve) voorwaarde „verstoring van de mededinging” is in zoverre „enkel” een onduidelijk juridisch begrip, waarbij volgens het Hof moet worden onderzocht of de groepering ook zonder de vrijstelling haar leden als klant kan behouden. [11] Deze toetsing moet in ieder afzonderlijk geval plaatsvinden en kan niet abstract voor bepaalde bedrijfstakken vooraf worden beslist. Derhalve biedt de bepaling de nationale wetgever geen abstracte wetgevende mogelijkheden, zodat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in zoverre ook onvoorwaardelijk is.

23. Om rechtstreekse werking te sorteren moet de bepaling ook voldoende nauwkeurig zijn. Volgens de rechtspraak is dat het geval „wanneer de erin vervatte verplichting in ondubbelzinnige bewoordingen is geformuleerd”. [12] De tekst van de richtlijn moet daarvoor voldoende duidelijk zijn. [13]

7 Zie onder meer arresten van 19 januari 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25); 22 juni 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, punt 29); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51), en 7 juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punt 16); zie al arrest van 4 december 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, punt 12).

8 Zie onder meer arresten van 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e.a. (C-236/92, EU:C:1994:60, punt 9); 26 oktober 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punt 41); 1 juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punt 45); 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 32), en 7 juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punt 17).

9 Zie in die zin met betrekking tot een andere vrijstelling, arrest van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 49).

10 Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 50).

11 Zie ook arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 59).

12 Arresten van 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e.a. (C-236/92, EU:C:1994:60, punt 10); 17 september 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio e.a. (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, punt 19); 29 mei 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, punt 33), en 1 juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punt 45).

13 Zie ook arresten van 25 januari 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, punt 11); 4 december 1997, Kampelmann e.a. (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, punt 38); 9 september 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, punt 61); 19 december 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 53), en 6 oktober 2015, T-Mobile Czech Republic en Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punt 53).

24. Zoals hierboven uiteengezet is de (negatieve) voorwaarde „verstoring van de mededinging" „enkel" een onduidelijk juridisch begrip, waarvan de voorwaarden moeten worden onderzocht. In zoverre is de tekst van de richtlijn ook voldoende duidelijk.

25. Daarenboven heeft het Hof in verband met artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn, dat belasting van publiekrechtelijke lichamen eveneens onder andere laat afhangen van een verstoring van de mededinging[14], de rechtstreekse werking reeds bevestigd. Ook wanneer deze voorwaarde de beoordeling van economische factoren vereist, staat dat niet in de weg aan de rechtstreekse werking ervan.[15]

26. Daarbij wil vooral het Verenigd Koninkrijk artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn rechtstreekse werking onthouden omdat de lidstaten nog regelingen moeten treffen met betrekking tot de rechtsvorm van een groepering en de voorwaarden voor het lidmaatschap daarvan.

27. Deze zienswijze kan ik evenwel niet delen. Een richtlijnbepaling die de lidstaten een grote speelruimte laat, is niet rechtstreeks van toepassing. De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn echter, kent de lidstaten geen speelruimte toe met betrekking tot de rechtsvorm van de groepering en de voorwaarden voor het lidmaatschap daarvan.

28. De bepaling voorziet dienaangaande niet in een uitdrukkelijke bevoegdheid van de lidstaten om het begrip te omschrijven, en deze bevoegdheid blijkt evenmin uit een impliciete verwijzing naar het nationale burgerlijk recht. Volgens vaste rechtspraak moeten in het kader van onder andere de vrijstellingen die inmiddels in artikel 132 van de btw-richtlijn zijn geregeld, verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten worden voorkomen.[16] Net zoals bijgevolg bij artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn het begrip eigendom volgens vaste rechtspraak niet mag verwijzen naar de in het nationale recht gehanteerde vormen[17], kan voor de omschrijving van een groepering en voor de voorwaarden voor een lidmaatschap daarvan niet worden teruggegrepen op het nationale recht.

29. Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voldoet derhalve aan het lex-certabeginsel en is tevens voldoende nauwkeurig om rechtstreekse werking te hebben.[18]

30. Daar artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn derhalve inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, heeft het rechtstreekse werking.

B – Prejudiciële vragen afzonderlijk

1. Vierde vraag: Omschrijving van een zelfstandige groepering

31. Van de in totaal zes prejudiciële vragen wordt om te beginnen de vierde vraag beantwoord, omdat deze in het onderhavige geval van groter belang is voor de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

14 Zie de tweede alinea van de bepaling, die overeenkomt met artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

15 Zie ook arresten van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punten 32 en 33), en 8 juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punt 31), inzake artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

16 Zie onder meer arresten van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 15); 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 15); 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 17), en 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 17).

17 Zie onder meer arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 62), en 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 51).

18 Zie ook arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punten 58-65).

32. De verwijzende rechter wenst met zijn vierde prejudiciële vraag namelijk in wezen te vernemen of de zelfstandige groepering van personen in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn een afzonderlijke juridische entiteit moet zijn dan wel ook – zoals in het hoofdgeding – kan bestaan uit een concern van verbonden ondernemingen, waarvan de samenstellende vennootschappen diensten voor elkaar verrichten.

33. Om te beginnen moet dienaangaande worden vastgesteld dat een groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn als zodanig een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn moet zijn.

34. Het Hof heeft namelijk inzake artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn inhoudelijk reeds geoordeeld dat tegen de achtergrond van de in beginsel vereiste strikte uitlegging van de vrijstellingen in het btw-recht[19] een uitlegging van deze bepaling die verder gaat dan de ondubbelzinnige bewoordingen ervan, met de strekking van deze bepaling onverenigbaar is.[20] Uit deze bewoordingen blijkt dat de in de voorwaarde als „zelfstandig" aangemerkte groepering als zodanig de diensten verricht en derhalve wat btw betreft van de leden ervan is te onderscheiden.

35. Aangezien de vrijstelling bijgevolg alleen op diensten toepasselijk is die door de groepering zelf, maar niet door de leden ervan, worden verricht, moet deze een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn zijn. Anders zou er overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn al geen sprake zijn van belastbare diensten van de groepering, die vrijgesteld zouden kunnen worden. Alleen diensten die een „als zodanig handelende belastingplichtige" verricht, zijn belastbaar.

36. Iets anders zou alleen gelden wanneer artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn de reikwijdte van de belastingvrijheid respectievelijk de niet-belastbaarheid van de activiteiten van de leden van de groepering zou willen afschermen, waarbij louter de samenwerking van dergelijke belastingplichtigen (of ook niet-belastingplichtigen) geen verdere btw-heffing tot gevolg zou moeten hebben. Dat zou dan verklaren waarom de groepering diensten moet verrichten die rechtstreeks nodig zijn voor de niet-belaste activiteiten van de leden en enkel terugbetaling mag vorderen van het exacte aandeel van ieder lid in de kosten van de diensten.

37. De strikt uit te leggen bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn spreken nu echter eenmaal over het verrichten van vrij te stellen diensten door een groepering, die – zoals ik in mijn conclusie in de zaak Commissie/Luxemburg[21] heb uiteengezet – alleen belastbaar zijn wanneer zij ook door een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn worden verricht.

38. Een zelfstandige groepering hoeft geen rechtspersoon te zijn. Het Hof heeft namelijk meermaals geoordeeld dat een afzonderlijke rechtspersoonlijkheid geen voorwaarde is voor de veronderstelling dat er sprake is van een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.[22] Hiervoor is alleen doorslaggevend of een persoon respectievelijk een groepering van personen of vermogensbestanddelen in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn „zelfstandig" een economische activiteit verricht.

19 Zie in verband met dit nadien in vaste rechtspraak herhaalde beginsel al de arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 19); 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punt 25), en 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 18).

20 Arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punten 13 en 14), over artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.

21 Zie ook mijn conclusie van 6 oktober 2016 in zaak C-274/15 (punten 49 e.v.).

22 Zie arresten van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 8), en 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 28); zie in die zin ook arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 37), dat in zoverre lijkt te kunnen worden toegepast op artikel 9 van de btw-richtlijn.

39. Het Hof heeft zich in zijn rechtspraak betreffende het criterium inzake de zelfstandigheid overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn tot nu toe met meerdere situaties beziggehouden, waarbij immer aan de orde was of een persoon of een geheel van goederen afhankelijk was van een andere belastingplichtige, en dus met rechtstreekse of overeenkomstige toepassing van artikel 10 van de btw-richtlijn, een activiteit niet zelfstandig verrichtte. Voorwerp was de zelfstandigheid van een persoon jegens zijn opdrachtgever [23], van vennoten jegens hun vennootschap [24] en van eenheden van een organisatie jegens de organisatie zelf [25].

40. Met name laatstgenoemde rechtspraak met betrekking tot de eenheden van een organisatie kan op het onderhavige geval worden toegepast. Een groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn moet namelijk voor de leden ervan een gemeenschappelijke structuur voor samenwerking bieden [26], die dus organisatorisch gezien is verzelfstandigd. Bij de organisatorische eenheden heeft het Hof met name niet willen erkennen dat sprake is van zelfstandigheid wanneer deze niet over een eigen vermogen kunnen beschikken. [27] Een concern – dus de groepering van meerdere zelfstandige vennootschappen, alleen op grond van tussen hen bestaande deelnemingen – kan als zodanig echter niet over eigen vermogen beschikken. Een concern als zodanig is bijgevolg in principe geen belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, en kan derhalve evenmin een zelfstandige groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vormen.

41. Deze uitlegging wordt bevestigd door de bijzondere regeling in artikel 11 van de btw-richtlijn. Volgens deze regeling kunnen de lidstaten „personen die […] juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken”. Alleen deze regeling moet ertoe dienen dat verbonden ondernemingen als één belastingplichtige worden beschouwd en, als uitvloeisel daarvan, dat de diensten binnen het concern van btw worden vrijgesteld.

42. Onder bepaalde omstandigheden kan een zelfstandige vennootschap met meerdere aandeelhouders binnen een concern inderdaad als een zelfstandige groepering worden gekwalificeerd. De vrijstelling heeft dan slechts betrekking op diensten van een vennootschap aan haar aandeelhouders, terwijl artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn alleen de diensten van de groepering aan de leden ervan vrijstelt – dus niet in de omgekeerde richting. Dergelijke diensten zijn echter geen voorwerp van het hoofdgeding, zodat dit niet nader hoeft te worden onderzocht.

43. Derhalve is de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in een geval als dat in het hoofdgeding van meet af aan niet toepasselijk, omdat er door een zelfstandige groepering geen diensten in de zin van deze vrijstelling worden verricht aan de leden ervan.

44. Als antwoord op de vierde prejudiciële vraag moet derhalve worden vastgesteld dat een zelfstandige groepering van personen in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), geen rechtspersoon behoeft te zijn, maar een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Aan deze voorwaarde voldoet een concern, dat uit verbonden vennootschappen bestaat, als zodanig niet.

23 Arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161); 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), en 12 november 2009, Commissie/Spanje (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Arresten van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), en 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Arresten van 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), en 17 september 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), telkens betreffende het filiaal van een vennootschap, en 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), betreffende een gemeentelijk orgaan.

26 Arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37).

27 Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, punt 46) en arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 38); zie op dat punt arresten van 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 37), en 17 september 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 26), die zijn gericht op eigen maatschappelijk kapitaal.

2. Eerste, tweede, derde en zesde vraag: Toepassing op een „grensoverschrijdende" groepering

45. Met de eerste, de tweede, de derde en de zesde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of en onder welke voorwaarden de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ook van toepassing kan zijn op een grensoverschrijdend handelende groepering.

46. Zoals ook de Bondsrepubliek Duitsland heeft aangevoerd, veronderstelt dit allereerst dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in ieder geval van toepassing is op ondernemingen die belastingvrije financiële diensten in de zin van artikel 135 van de btw-richtlijn verrichten. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Aviva [28] heb beargumenteerd, is dat niet het geval. Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn geldt op grond van de systematische positie en de ontstaansgeschiedenis ervan alleen voor groeperingen van belastingplichtigen die volgens artikel 132 van de btw-richtlijn vrijgestelde handelingen verrichten. Financiële diensten behoren daar niet toe.

47. Los daarvan kan uit de btw-richtlijn ook niet worden afgeleid dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn een grensoverschrijdende toepassing toekomt. Dat volgt, zoals ik in mijn conclusie in de zaak Aviva [29] heb gemotiveerd, reeds uit de Zesde richtlijn. Dat volgt tevens uit de moeilijkheden bij de beoordeling van de voorwaarden van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn door verschillende lidstaten. Uiteindelijk zou de belastingopbrengst van een lidstaat afhangen van (wisselende) situaties en niet-verifieerbare inschattingen in andere lidstaten (of zelfs derde landen). Dit zou uitmonden in aanzienlijke praktische problemen, indruisen tegen het Unierechtelijke beginsel van de bevoegdheid betreffende belastingopbrengsten van de lidstaten op hun grondgebied [30], en derhalve in zoverre ook een eventuele beperking van de fundamentele vrijheden door de btw-richtlijn rechtvaardigen.

3. Vijfde vraag: Kostenopslag van 5 %

48. Met de vijfde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ook geldt wanneer de belastingplichtige op grond van de voorschriften betreffende de directe belastingen van de lidstaat waarin hij is gevestigd, de prijs van zijn diensten op grond van de ontstane kosten heeft vermeerderd met een opslag – in dezen van 5 %.

49. Overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn geldt de vrijstelling van diensten van een groepering alleen onder de voorwaarde dat de groepering van haar „leden enkel terugbetaling vorder[t] van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven".

50. Staat in het onderhavige geval vast dat een hoger bedrag dan de kosten in de zin van de bepaling was verschuldigd – zoals door de verwijzende rechter is meegedeeld –, dan is derhalve niet voldaan aan de voorwaarde voor vrijstelling.

51. Dit kan slechts anders zijn wanneer het begrip uitgaven van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ook het kostenelement van het ondernemersloon bevat, dat mogelijkerwijze tot uiting komt in een opslag op de uitgaven die daadwerkelijk zijn gedaan voor het verrichten van de dienst. Op dat punt bestaat echter aanzienlijke twijfel. Allereerst spreekt de tekst van de bepaling in vrijwel

28 Zie ook mijn conclusie van heden in zaak C-605/15 (punten 19 e.v.).

29 Zie ook mijn conclusie van heden in zaak C-605/15 (punten 36 e.v.).

30 Zie in het algemeen over het territorialiteitsbeginsel arresten van 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 46); 17 september 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punten 82 e.v.), en 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punten 45 en 46); zie over het territorialiteitsbeginsel in het btw-recht ook arrest van 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 42).

alle talen tegen deze uitlegging: exacte terugbetaling [31] of terugbetaling [32] dan wel restitutie [33] omvat in normaal spraakgebruik enkel de uitgaven, en geen loon. De inaanmerkingneming van een ondernemersloon valt daarenboven niet te verenigen met het doel van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, dat ik in mijn conclusie in de zaak Aviva [34] heb uiteengezet. Dit doel bestaat in de uitbreiding van een andere vrijstelling tot een voorafgaand stadium, omdat de belastingplichtigen uit concurrentieoverwegingen met elkaar samenwerken. De gedachte van een ondernemersloon als kostenelement van de groepering is niet verenigbaar met de opheffing van een concurrentienadeel.

52. Derhalve moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn niet van toepassing is wanneer voor de dienst een tegenprestatie wordt betaald die hoger is dan het bedrag van de ontstane kosten. Dit is ook het geval wanneer op grond van de voorschriften inzake de directe belastingen een louter forfaitaire kostenopslag wordt betaald.

VI – Conclusie

53. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging het verzoek om een prejudiciële beslissing van de Administratīvā apgabaltiesa te beantwoorden als volgt:

„1) Een zelfstandige groepering van personen in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), behoeft geen rechtspersoon te zijn, maar een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Aan deze voorwaarde voldoet een concern, dat uit verbonden vennootschappen bestaat, als zodanig niet.

2) Artikel 132, lid 1, onder f), geldt in de onderhavige context alleen voor groeperingen van belastingplichtigen die volgens artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn vrijgestelde handelingen verrichten. Groeperingen van ondernemingen die financiële diensten verrichten, vallen derhalve niet binnen de werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

3) De zelfstandige groepering van personen kan alleen vrijgestelde handelingen verrichten voor leden die onder dezelfde rechtsorde vallen als de groepering zelf.

4) De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is niet van toepassing wanneer voor de dienst een tegenprestatie wordt betaald die hoger is dan het bedrag van de ontstane kosten. Dit is ook het geval wanneer op grond van de voorschriften inzake de directe belastingen een louter forfaitaire kostenopslag wordt betaald."

31 Duits: „genaue Erstattung", Engels: „exact reimbursement", Frans: „remboursement exact", Zweeds: „ersättning", Spaans: „reembolso exacto", Lets: „precīzi atmaksāt", Pools: „zwrotu przypadającej".

32 Nederlands: „terugbetaling".

33 Italiaans: „rimborso", Bulgaars: „възстановяване […] разходи"; zie enkel de kennelijk verdergaande versie in het Deens: „godtgørelse", die doelt op een „schadeloosstelling".

34 Zie mijn conclusie van heden in zaak C-605/15, punten 20 en 21.