CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 8 september 2016 [1]

Zaak C-344/15

National Roads Authority
tegen
The Revenue Commissioners

[verzoek van de Appeal Commissioners (beroepsinstantie in belasting- en douanezaken, Ierland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 13, lid 1 — Belastingplichtigen — Werkzaamheden of handelingen die een publiekrechtelijk lichaam als overheid verricht — Aanleg en exploitatie van tolwegen — Concurrentievervalsing”

Inleiding

1. Het heffen van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) van werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichten, kan zinloos lijken. Dat brengt immers aanzienlijke administratieve complicaties mee zonder merkbaar effect op de overheidsfinanciën, afgezien van het verplaatsen van financiële middelen van de ene naar de andere rekening. Twee fundamentele redenen pleiten er echter voor dergelijke werkzaamheden in de heffing te betrekken wanneer de werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen naar hun aard vergelijkbaar zijn met een gewone economische activiteit.

2. Ten eerste vergt het beginsel van de universaliteit van de btw dat zo mogelijk elke economische activiteit aan deze belasting wordt onderworpen. Ten tweede komt het tot mededingingsverstoringen van allerlei aard als publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten onder dezelfde voorwaarden waaronder particuliere marktdeelnemers deze verrichten of kunnen verrichten, maar zonder belastingheffing. [2]

3. Daarom heeft de wetgever van de Unie voorzien in de mogelijkheid belasting te heffen over de werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen indien uitsluiting van de belastingheffing tot verstoring van de mededinging zou leiden. Dit beginsel is al in een serie arresten van het Hof aan de orde geweest, maar geeft in de praktijk nog steeds aanleiding tot problemen. Aan de hand van de onderhavige zaak kunnen enkele twijfels worden weggenomen en kan de bestaande rechtspraak worden aangevuld.

1 — Oorspronkelijke taal: Pools.

2 — Zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2015:855, punten 22-27.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

4. Artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[3] bepaalt:

„De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn."

Iers recht

5. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding was Section 8, lid 2A, van de Value Added Tax Act 1972 (wet op de belasting over de toegevoegde waarde van 1972) de geldende bepaling van Iers recht waarbij artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 was omgezet.

6. De National Roads Authority, de verzoekende partij in het hoofdgeding (hierna: „NRA"), is opgericht krachtens de Roads Act 1993 (wegenwet van 1993) als onafhankelijk overheidsorgaan bevoegd in zaken van aanleg en beheer van nationale wegen. Volgens Section 17, lid 1, van die wet heeft de NRA tot taak te voorzien in een veilig en efficiënt nationaal wegennet.

7. Volgens Sections 56 en 57 van de Roads Act 1993 heeft de NRA in haar hoedanigheid van „wegenautoriteit" het recht op aangewezen nationale wegen een tolregeling in te stellen. Krachtens Section 61 van deze wet is zij ook bevoegd uitvoeringsbepalingen vast te stellen in verband met tolregelingen.

8. Volgens Section 58 van de Roads Act 1993 mag de NRA tol heffen ter hoogte van de bedragen in de door haarzelf vastgestelde uitvoeringsbepalingen. Volgens Section 63 van deze wet kan de NRA het innen van tol echter ook bij overeenkomst aan derden toevertrouwen. Bij deze overeenkomsten wordt deze derden niet alleen het recht op het innen van de tol toegekend, maar worden hun ook verplichtingen opgelegd voor de aanleg en het onderhoud, dan wel de financiering van de aanleg en het onderhoud van een tolweg en de exploitatie ervan gedurende de looptijd van de overeenkomst.

3 — PB 2006, L 347, blz. 1.

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

9. De meerderheid van de tolwegen in Ierland wordt geëxploiteerd door particuliere marktdeelnemers op grond van overeenkomsten die zij met de NRA zijn aangegaan. Twee van dergelijke tolwegen, te weten de Westlink Toll Road (een deel van de ringweg van Dublin) en de Dublin Tunnel (de tunnel die Dublin met de haven verbindt) worden geëxploiteerd door de NRA, die zelf de tol int.[4] Vermeldenswaard is dat de Westlink Toll Road tot augustus 2008 ook op grond van een overeenkomst met de NRA door een particuliere marktdeelnemer werd geëxploiteerd. Deze marktdeelnemer was echter niet bereid de kosten voor de wijziging van het tolsysteem te dragen, als gevolg waarvan de NRA de overeenkomst met hem heeft ontbonden en zelf de exploitatie van de weg op zich heeft genomen.

10. Over de tol die door de weggebruikers wordt betaald, wordt btw in rekening gebracht, ongeacht of de weg wordt geëxploiteerd door particuliere marktdeelnemers of door de NRA. De NRA heeft zich echter tot de Revenue Commissioners (de bevoegde belastingautoriteit) gewend met een verzoek om teruggave van de belasting die in juli en augustus 2010 is geheven over de tol voor de twee nationale wegen die rechtstreeks door de NRA worden geëxploiteerd. Zij betoogt dat zij als publiekrechtelijk lichaam krachtens de bepalingen waarbij artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 is omgezet, geen belastingplichtige voor de btw is. Nadat de Revenue Commissioners hadden geweigerd de belasting terug te geven, heeft de NRA tegen die beslissing beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

11. Omdat deze rechter twijfels had over de juiste uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 13, [lid 1], tweede alinea, van richtlijn 2006/112 van de Raad aldus worden uitgelegd dat een publiekrechtelijk lichaam dat een werkzaamheid uitvoert zoals het verlenen van toegang tot een weg tegen betaling van tol, indien er in de lidstaat particuliere entiteiten zijn die op basis van een met het betrokken publiekrechtelijke lichaam op grond van nationale wettelijke bepalingen gesloten overeenkomst op andere tolwegen tol innen, geacht moet worden te concurreren met de betrokken particuliere exploitanten, met als gevolg dat de behandeling van het publiekrechtelijke lichaam als niet-belastingplichtige geacht wordt te leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis, ondanks dat a) er feitelijk geen concurrentie bestaat noch kan bestaan tussen het publiekrechtelijke lichaam en de betrokken particuliere exploitanten, en b) niets erop wijst dat er een reële mogelijkheid is dat een particuliere exploitant tot de markt toetreedt om een tolweg aan te leggen en te exploiteren die concurreert met de door het publiekrechtelijke lichaam geëxploiteerde tolweg?

2) Als er geen sprake is van een vermoeden, hoe moet dan worden vastgesteld of er een verstoring van de mededinging van enige betekenis is in de zin van artikel 13, [lid 1,] tweede alinea, van richtlijn 2006/112 van de Raad?”

12. De verwijzingsbeslissing is ingekomen ter griffie van het Hof op 6 juli 2015. De partijen in het hoofdgeding en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 25 mei 2016 waren deze procesdeelnemers en de Duitse en de Poolse regering vertegenwoordigd.

4 — Zoals volgt uit de verwijzingsbeslissing besteedt de NRA technische handelingen in verband met de inning van de tol aan derden uit, maar op andere grondslag dan overeenkomsten voor de exploitatie uit hoofde van Section 63 van de Roads Act 1993, zodat de opbrengst van de tol op de rekening van de NRA wordt bijgeschreven.

Analyse

13. De prejudiciële vragen in de onderhavige zaak, die tezamen moeten worden behandeld, gaan uit van de veronderstelling (door de verwijzende rechter expliciet verwoord in zijn beslissing) dat de NRA bij het innen van tol werkzaamheden als overheid verricht in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112. In verband daarmee kan de NRA volgens de verwijzende rechter eventueel enkel als belastingplichtige worden erkend op grond dat een behandeling als niet-belastingplichtige tot verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Daarom verzoekt de verwijzende rechter het Hof om uitlegging van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn nr. 2006/112, ervan uitgaande dat artikel 13, lid 1, eerste alinea, van toepassing is. Ik ben er echter niet geheel van overtuigd dat de veronderstelling van de verwijzende rechter juist is. Ter inleiding zou ik graag enkele opmerkingen over dit vraagstuk maken. [5]

Innen van tol als werkzaamheden als overheid verricht

14. Volgens artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 worden publiekrechtelijke lichamen weliswaar niet aangemerkt als belastingplichtigen, maar enkel voor de werkzaamheden die zij „als overheid" verrichten. De vraag rijst dus of lichamen als de NRA die tol innen voor het gebruik van openbare wegen, werkzaamheden als overheid verrichten.

15. Het lijkt me evident dat het verzorgen van een behoorlijke openbare infrastructuur, zoals een wegennet, en het waarborgen van de werking ervan een taak van de overheid is, en de lichamen die verantwoordelijk zijn voor deze taak werkzaamheden verrichten als overheid. Niettemin heeft het Hof in een reeks arresten verklaard dat het ter beschikking stellen van wegeninfrastructuur tegen betaling van tol een dienst verricht onder bezwarende titel in de zin van de bepalingen van het Unierecht inzake de btw is. [6] Dat moet aldus worden begrepen dat een vergoeding die wordt geïnd voor concrete trajecten en niet globaal voor het gebruik van het hele wegennet in een land of alle wegen van een bepaalde categorie, betrekking heeft op wegen van een hogere standaard (bijvoorbeeld autowegen) of van bijzondere aard (tunnels, bruggen die langer zijn dan gebruikelijk). In de regel bestaat in deze gevallen een alternatief in de vorm van wegen naar dezelfde bestemmingen waarvoor niet hoeft te worden betaald. De terbeschikkingstelling van een dergelijke weg gaat de taak van een overheid op het gebied van het wegennet te buiten en is vergelijkbaar met een commerciële dienst. [7]

16. In diezelfde arresten heeft het Hof echter het standpunt van de Commissie afgewezen, dat het begrip overheid in de zin van het huidige artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 [8] strikt moet worden opgevat, dat wil zeggen dat het louter betrekking heeft op werkzaamheden die onder het begrip overheid stricto sensu vallen, waartoe het ter beschikking stellen van wegeninfrastructuur tegen betaling niet behoort. [9] Dat standpunt van het Hof is begrijpelijk, aangezien belastingplichtigen

5 — Voor de goede orde vermeld ik nog dat de toepassing van artikel 13, lid 1, derde alinea, van richtlijn 2006/112 in het hoofdgeding uitgesloten is, aangezien het innen van tol niet behoort tot de in bijlage I bij deze richtlijn genoemde werkzaamheden. Meer bepaald valt dat niet onder werkzaamheden op het gebied van goederenvervoer en personenvervoer (punten 3 en 5 van bijlage I); zie arrest van 12 september 2000, Commissie/Ierland, C-358/97, EU:C:2000:425, punt 4.

6 — Zie arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk, C-276/97, EU:C:2000:424, punt 36; Commissie/Ierland, C-358/97, EU:C:2000:425, punt 34; Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, EU:C:2000:426, punt 46, en Commissie/Nederland, C-408/97, EU:C:2000:427, punt 30.

7 — Zie ook conclusie van advocaat-generaal Alber in de zaak Commissie/Nederland, C-408/97, EU:C:2000:43, punt 52.

8 — Deze arresten zijn gewezen 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 (PB 1977, L 145, blz. 1). Artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 correspondeert met artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn.

9 — Zie arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk, C-276/97, EU:C:2000:424, punt 41; Commissie/Ierland, C-358/97, EU:C:2000:425, punt 39; Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, EU:C:2000:426, punt 51, en Commissie/Nederland, C-408/97, EU:C:2000:427, punt 36.

overeenkomstig het recht van de Unie op het gebied van de btw personen zijn die een economische activiteit verrichten.[10] Derhalve worden in artikel 13 van richtlijn 2006/112 economische activiteiten van de belasting uitgesloten; uitsluiting van niet-economische activiteiten zou immers geen zin hebben.[11]

17. Het Hof heeft eraan herinnerd dat volgens zijn rechtspraak als werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, worden aangemerkt de werkzaamheden die worden verricht in het kader van het specifiek voor die lichamen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij verrichten onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers.[12]

18. Door het standpunt van de Commissie af te wijzen, heeft het Hof impliciet erkend dat het innen van tol als een werkzaamheid van een overheid kan worden behandeld, maar ook als een economische activiteit van particuliere marktdeelnemers, en dat zelfs in lidstaten waarin deze twee stelsels van tolheffing naast elkaar bestaan.[13] Ik denk echter niet dat uit die arresten moet worden geconcludeerd dat een publiekrechtelijk lichaam dat tol heft, steeds werkzaamheden als overheid verricht in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112.

19. De genoemde arresten zijn gewezen in niet-nakomingsprocedures. Zoals het Hof heeft vastgesteld, had de Commissie in die procedures niet aangetoond, en zelfs niet proberen aan te tonen, dat de publiekrechtelijke lichamen in de onderscheiden verwerende lidstaten tol hieven onder dezelfde voorwaarden als een particuliere marktdeelnemer.[14] In die situatie bleef het Hof – gelet op de contradictoire aard van de niet-nakomingsprocedure – geen andere mogelijkheid dan vast te stellen dat de verwerende lidstaten, door geen btw te heffen over tolgelden die door publiekrechtelijke lichamen waren geïnd, hun verplichtingen uit het Verdrag niet hadden verzaakt.

20. Dat betekent volgens mij echter niet dat het huidige artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen die tol heffen, altijd werkzaamheden als overheid verrichten. Deze kwestie moet van geval tot geval worden onderzocht aan de hand van het criterium dat ik in punt 17 hierboven heb aangehaald. Volgens dat criterium moet worden bepaald of een publiekrechtelijk lichaam werkzaamheden verricht in het kader van een specifiek voor dat lichaam geldend juridisch regime dan wel krachtens een algemeen regime dat ook op particuliere marktdeelnemers van toepassing is of kan zijn.

21. Om terug te komen op deze zaak, het staat aan de nationale rechters te bepalen of een publiekrechtelijk lichaam dat tol heft, handelt krachtens regels die enkel op hem van toepassing zijn of krachtens algemene regels. Daarbij wil ik echter de aandacht vestigen op de volgende kwestie.

22. Zoals volgt uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing, is de NRA opgericht krachtens de Roads Act 1993, waarin ook de beginselen voor haar werkzaamheden zijn opgenomen. In overeenstemming met die wet heeft de NRA het recht op de door haar beheerde nationale wegen een tolregeling in te voeren. Daarnaast is zij bevoegd uitvoeringsbepalingen vast te stellen voor de werking van die regeling. Zij kan de tol ook zelf heffen of de heffing uitbesteden aan een particuliere marktdeelnemer.[15]

10 — Zie artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

11 — Zie arrest van 16 juli 2009, Commissie/Ierland, C-554/07, EU:C:2009:464, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

12 — Zie arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk, C-276/97, EU:C:2000:424, punt 40; Commissie/Ierland, C-358/97, EU:C:2000:425, punt 38; Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, EU:C:2000:426, punt 50, en Commissie/Nederland, C-408/97, EU:C:2000:427, punt 35.

13 — Zie met name arrest van 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, EU:C:2000:426, punten 56 en 57.

14 — Zie arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk, C-276/97, EU:C:2000:424, punt 42; Commissie/Ierland, C-358/97, EU:C:2000:425, punt 40; Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, EU:C:2000:426, punt 52, en Commissie/Nederland, C-408/97, EU:C:2000:427, punt 37.

15 — Zie de punten 6-8 van deze conclusie.

23. Het kan dus evident lijken dat de NRA bij het heffen van tol handelt in het kader van een specifiek voor haar geldend juridisch regime, wat de bepalingen van de Roads Act 1993 zonder twijfel zijn. We mogen echter niet vergeten dat particuliere marktdeelnemers die tolwegen exploiteren uit hoofde van een overeenkomst met de NRA, handelen krachtens dezelfde wet en de door de NRA afgekondigde uitvoeringsbepalingen daarvan. Ook de NRA zelf is bij het heffen van die tol, net als de particuliere marktdeelnemers, gebonden aan haar eigen uitvoeringsbepalingen voor een concrete tolregeling (de tolregeling voor een concreet traject van een nationale weg).

24. Het is dus niet uitgesloten dat de NRA enkel werkzaamheden als overheid verricht als zij beslist voor een concreet traject van een weg een tolregeling in te voeren en uitvoeringsbepalingen vaststelt voor die regeling, bij het innen van die tol daarentegen handelt krachtens dezelfde regels als een particuliere marktdeelnemer. In deze situatie zou de uitzonderingsregeling in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 niet van toepassing zijn. Ik ben van mening dat de verwijzende rechter in het licht van deze overwegingen opnieuw moet onderzoeken of zijn veronderstelling dat de NRA bij het heffen van tol werkzaamheden als overheid verricht en derhalve onder de bovengenoemde uitzonderingsregeling valt, hout snijdt. Mocht de verwijzende rechter na dat hernieuwde onderzoek tot de conclusie komen dat de NRA geen werkzaamheden als overheid verricht als zij tol heft, dan worden de prejudiciële vragen in deze zaak zonder voorwerp.

Prejudiciële vragen

25. Met zijn prejudiciële vragen in deze zaak, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen in een situatie waarin tol krachtens het nationale recht van een lidstaat kan worden geïnd, en ook inderdaad wordt geïnd, door zowel publiekrechtelijke lichamen als particuliere marktdeelnemers, moeten worden behandeld als belastingplichtigen voor de btw wegens verstoring van de mededinging van enige betekenis, zelfs als er geen reële mogelijkheid bestaat dat wegen waarvoor een publiekrechtelijk lichaam tol heft en wegen waarvoor een particuliere marktpartij tol heft, rechtstreeks met elkaar concurreren.

26. Voor een juiste uitlegging van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet deze bepaling in de structuur van het gemeenschappelijke btw-stelsel worden geplaatst. Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn is belastingplichtige eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Volgens de rechtspraak van het Hof[16] is de terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur tegen vergoeding een dergelijke activiteit. Een persoon die deze activiteit verricht, is dus in beginsel een belastingplichtige. Artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 schrijft echter voor dat publiekrechtelijke lichamen voor de werkzaamheden die zij als overheid verrichten, niet als belastingplichtigen worden aangemerkt. Volgens de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof[17] worden als werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, aangemerkt de werkzaamheden die worden verricht in het kader van het specifiek voor die lichamen geldende juridische regime. Deze uitzonderingsregeling berust op de veronderstelling dat de activiteit van een publiekrechtelijk lichaam wordt verricht op grond van een soort monopolie: aangezien voor dit lichaam specifieke bepalingen gelden, kan deze activiteit in beginsel niet door andere lichamen worden verricht, met name niet door particuliere marktdeelnemers. In dat geval doet zich ook geen gevaar van verstoring van de mededinging voor, aangezien mededinging principieel is uitgesloten.

27. Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 bevat echter een beperking op de regel in de eerste alinea van dat lid, die neerkomt op een terugkeer naar de algemene regel van belastingheffing over een economische activiteit wanneer niet-belastingheffing van werkzaamheden van een publiekrechtelijk lichaam tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

16 — Zie punt 15 van deze conclusie.

17 — Zie punt 17 van deze conclusie.

Logischerwijs moet de tweede alinea worden toegepast in situaties waarin de werkzaamheden van een publiekrechtelijk lichaam weliswaar worden verricht in het kader van een specifiek voor dat lichaam geldend juridisch regime, maar het geen monopolie betreft, dat wil zeggen wanneer de werkzaamheden ook door andere personen, inzonderheid particuliere marktdeelnemers, kunnen worden verricht. In dat geval gaat het vermoeden dat de mededinging niet wordt verstoord, niet op.

28. Overeenkomstig deze logica heeft de Grote kamer van het Hof met betrekking tot het onder bezwarende titel ter beschikking stellen van parkeerplaatsen door publiekrechtelijke lichamen geoordeeld dat de verstoring van de mededinging waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen zou leiden, moet worden beoordeeld aan de hand van de soort werkzaamheden waarom het gaat en niet van een concrete markt en de waarschijnlijkheid dat de mededinging op die concrete markt daadwerkelijk wordt verstoord. [18]

29. Het Hof heeft aldus geoordeeld op twee gronden. In de eerste plaats moet de bepaling in het huidige artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 volgens het Hof worden uitgelegd in het licht van de bepaling van de huidige derde alinea van dat lid. Die derde alinea schrijft voor dat publiekrechtelijke lichamen in elk geval als belastingplichtige worden beschouwd voor zover zij een van de momenteel in bijlage I bij de richtlijn genoemde activiteiten verrichten, ongeacht of de mededinging op een concrete markt in de praktijk verstoord kan worden of niet. Naar analogie daarvan moet het huidige artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 worden uitgelegd als een bepaling die ziet op soorten activiteiten als zodanig en niet op de situaties op specifieke markten. [19]

30. In de tweede plaats staan ook de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid volgens het Hof in de weg aan een uitlegging van het huidige artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 in die zin dat de mogelijkheid van verstoring van de mededinging moet worden onderzocht met betrekking tot de situatie op een concrete markt. Dat zou immers niet alleen leiden tot verschillende behandeling van publiekrechtelijke en privaatrechtelijke lichamen, maar zelfs tot verschillende behandeling van afzonderlijke publiekrechtelijke lichamen, waarvan enkele met betrekking tot dezelfde werkzaamheden als belastingplichtigen aangemerkt zouden kunnen worden en andere niet. Dat zou een schending van het beginsel van neutraliteit van de btw betekenen. [20] Bovendien zijn voor een dergelijke uitlegging complexe economische analyses op specifieke markten nodig, waarvan de resultaten ook nog met de tijd kunnen evolueren, wat in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel zou zijn. [21]

31. Anders dan de NRA in haar opmerkingen in deze zaak stelt, meen ik dat deze vaststelling van het Hof aldus moet worden opgevat dat een vermoeden van verstoring van de mededinging geldt. Het Hof heeft uitdrukkelijk verklaard dat het huidige artikel 13, lid 1, derde alinea, van richtlijn 2006/112 berust op een vermoeden van verstoring van de mededinging wanneer publiekrechtelijke lichamen een van de categorieën werkzaamheden verrichten die in de huidige bijlage I bij de richtlijn worden genoemd. [22] Vervolgens heeft het Hof opgemerkt dat in de afzonderlijke lidstaten andere, niet in de bijlage bij de richtlijn genoemde categorieën werkzaamheden kunnen bestaan, die publiekrechtelijke lichamen als

18 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punten 31-40 en punt 1 dictum.

19 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punten 38-40.

20 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punten 42-45.

21 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punten 47-51.

22 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 35.

overheid en particuliere marktdeelnemers naast elkaar verrichten. Op hen is het huidige artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 van toepassing.[23] Ten slotte heeft het Hof verklaard dat beide bepalingen (dat wil zeggen het huidige artikel 13, lid 1, tweede en derde alinea) berusten op dezelfde ratio.[24]

32. Mijns inziens kan deze redenering van het Hof niet anders worden opgevat dan in die zin dat een verstoring van de mededinging wordt vermoed als werkzaamheden van een bepaalde soort krachtens het nationale recht van een lidstaat door een publiekrechtelijk lichaam worden verricht in het kader van een specifiek voor dat lichaam geldend juridisch regime, en deze werkzaamheden tegelijkertijd ook worden of kunnen worden verricht door particuliere marktdeelnemers krachtens een algemeen regime, ongeacht de feitelijke situatie op een concrete markt. Krachtens artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moeten publiekrechtelijke lichamen voor dat soort werkzaamheden als belastingplichtigen worden aangemerkt.

33. De beslissing van het Hof in het bovengenoemde arrest was gebaseerd op een analyse van de bepalingen van het recht van de Unie over de belasting van werkzaamheden verricht door publiekrechtelijke lichamen en niet op de bijzondere kenmerken van de concrete werkzaamheden die in die zaak aan de orde waren, namelijk de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen tegen vergoeding. Ik zie echter geen enkele aanleiding om deze rechtspraak niet ook toe te passen op andere soorten werkzaamheden, bijvoorbeeld de terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur tegen vergoeding. Als deze werkzaamheden uitsluitend worden verricht door een of meer publiekrechtelijke lichamen in het kader van een specifiek voor die lichamen geldend juridisch regime, namelijk een monopolie, is er geen gevaar van verstoring van de mededinging. Publiekrechtelijke lichamen die deze werkzaamheden verrichten, hoeven dan niet te worden aangemerkt als belastingplichtigen. Als tol echter ook mag worden geïnd door particuliere marktdeelnemers, zoals in Ierland, is de tolheffing geen publiekrechtelijk monopolie, moet dus worden vermoed dat de mededinging wordt verstoord en moeten derhalve ook de handelingen verricht door publiekrechtelijke lichamen in de belastingheffing worden betrokken. Daarbij speelt het geen rol dat de wegen waarover door publiekrechtelijke lichamen tol wordt geheven, niet in een concurrentieverhouding staan tot wegen waarover particuliere marktdeelnemers tol heffen. Wezenlijk is hier immers dat de soort verrichte werkzaamheden identiek is, en niet de situatie op de concrete markt, of op een concreet traject van een weg of wegen tussen concrete locaties.

34. Sommige overwegingen van het Hof in het bovengenoemde arrest, gewezen in een zaak over de terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van parkeerplaatsen in een groot aantal gemeenten van het Verenigd Koninkrijk, kunnen vanzelfsprekend minder relevant zijn in de onderhavige zaak, die draait om de terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van wegeninfrastructuur door een lichaam dat bevoegd is op nationaal niveau. Ten eerste doet zich immers het probleem van een verschil in behandeling tussen verschillende publiekrechtelijke lichamen niet voor, omdat er van een lichaam dat een orgaan van de centrale overheid is, per definitie maar één bestaat. Ten tweede is de analyse of de mededinging op een bepaald traject wordt verstoord ogenschijnlijk minder complex dan in geval van parkeerplaatsen. Wegeninfrastructuur is gewoonlijk ook minder onderhevig aan verandering in de tijd dan het aantal en de locatie van parkeerplaatsen. Een besluit over de belasting of niet-belasting van werkzaamheden die bestaan in de terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur roept dus mogelijk minder twijfel op uit het oogpunt van rechtszekerheid.

35. Anderzijds mag de uitlegging van bepalingen van Unierecht niet afhankelijk zijn van de structuur van overheidsorganen in afzonderlijke lidstaten, maar moet zij universeel zijn en toepasbaar op het gehele grondgebied van de Unie. Het is echter niet uitgesloten dat dezelfde problemen waarop het Hof in verband met de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen heeft gewezen, zich in sommige

23 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punten 36 en 37.

24 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 38. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:345, punten 18 en 19.

lidstaten ook kunnen voordoen in verband met de terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur. Bovendien blijkt al uit de discussie in de onderhavige zaak over de kwestie of en in hoeverre de Westlink Toll Road, die een onderdeel is van de westelijke ringweg om Dublin, concurreert met de oostelijke ringweg om Dublin, dat de analyse van potentiële verstoring van de mededinging ook bij wegen niet altijd eenvoudig en evident is.

36. Er is echter nog een argument dat volgens mij pleit voor de uitlegging van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 in die zin dat het bestaan van verstoring van de mededinging moet worden onderzocht met betrekking tot de soort werkzaamheden waarom het gaat en niet tot de situatie op een concrete markt.

37. De verwijzende rechter nam in zijn beslissing voor vaststaand aan dat er in de praktijk geen mededinging kan bestaan tussen trajecten van wegen waarop de NRA tol int en andere (bestaande of toekomstige) trajecten waarop eventueel tol zou kunnen worden geïnd door particuliere marktdeelnemers. Bij die vaststelling heeft de verwijzende rechter echter enkel rekening gehouden met mededinging tussen wegen uit het oogpunt van hun gebruikers en is hij tot de slotsom gekomen dat er geen sprake is van dit type mededinging. Vanuit dat oogpunt is die slotsom vanzelfsprekend juist: een automobilist die van A naar B wil, gaat niet in plaats daarvan naar C omdat hij zodoende minder tol betaalt.

38. Particuliere marktdeelnemers die tegen vergoeding wegeninfrastructuur ter beschikking stellen, verlenen echter niet enkel diensten aan de gebruikers van die wegen, maar ook aan de overheidsorganen die hun deze taak toewijzen, zoals de NRA in Ierland. Wegeninfrastructuur is immers openbare infrastructuur, waarvan de aanleg en het onderhoud tot de overheidstaken behoren. De overheid kan de uitvoering van deze taak toevertrouwen aan particuliere marktdeelnemers in ruil voor het recht tol te heffen van de gebruikers. In die situatie handelen particuliere marktdeelnemers als dienstverleners jegens de overheid. Daarbij is het niet relevant dat de vergoeding voor die dienst niet een tevoren bepaalde prijs is, maar de vorm heeft van een recht om tol te heffen.

39. Het besluit om de exploitatie van een traject van een weg aan een particuliere marktdeelnemer toe te vertrouwen, hangt af van een reeks uiteenlopende factoren. Eén daarvan is zonder twijfel de hoogte van de tol die de particuliere marktdeelnemer zal innen. Ook vanuit het perspectief van deze particuliere marktdeelnemer is de hoogte van de tol die kan worden geïnd, één van de voornaamste factoren voor de beslissing om deze werkzaamheden te gaan uitoefenen; zij is immers bepalend voor het rendement.

40. Als een overheidsorgaan de keuze heeft tussen de exploitatie van een weg en het innen van de tol toevertrouwen aan een particuliere marktdeelnemer of die werkzaamheden zelf op zich nemen, staat het automatisch in een concurrentieverhouding tot de particuliere marktdeelnemers die deze werkzaamheden zouden kunnen verrichten. In dat geval leidt niet-belasting van werkzaamheden verricht door een publiekrechtelijk lichaam terwijl tegelijkertijd dezelfde werkzaamheden wel worden belast als zij door een particuliere marktdeelnemer worden verricht, onvermijdelijk tot verstoring van de mededinging. Bij gelijke hoogte van de tol voor gebruikers is de werkzaamheid immers rendabeler voor een publiekrechtelijk lichaam dan voor een particuliere marktdeelnemer, die van de bij de gebruikers geïnde tol de aan de fiscus verschuldigde btw moet aftrekken. Het kan niet anders of dit verschil in rendement is van invloed op de beslissing van de overheid om de exploitatie van een weg aan een particuliere marktdeelnemer toe te vertrouwen; deze invloed volstaat op zichzelf al voor een verstoring van de mededinging.

41. Deze conclusie gaat des te meer op als het overheidsorgaan – bevoegd de beslissing te nemen om de exploitatie van een weg en de inning van tol eventueel aan een particuliere marktdeelnemer toe te vertrouwen – de maximale hoogte van deze tol voor de gebruikers kan vaststellen, zoals in het geval van de NRA. In een dergelijk geval bevinden particuliere marktdeelnemers zich klaarblijkelijk in een minder gunstige positie, want zij moeten met het tevoren bepaalde maximumbedrag niet alleen hun kosten en de hun toekomende winst dekken, maar ook de btw.

42. Dit sluit aan bij het argument dat de Poolse regering ter terechtzitting heeft aangevoerd dat de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer een markt als die van de terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur tegen vergoeding betreedt, louter theoretisch is, aangezien een en ander afhangt van een beslissing van een overheidsorgaan. Juist deze situatie, waarin een overheidsorgaan beslist particuliere marktdeelnemers tot een markt toe te laten en tegelijkertijd zelf actief is op die markt, echter onder andere voorwaarden – namelijk zonder belasting – levert verstoring van de mededinging op die de toepassing van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 rechtvaardigt.

43. Aan deze conclusie doet ook het argument niet af dat de NRA ter terechtzitting naar voren heeft gebracht en de Duitse regering onderschreef, namelijk dat de inning van tol door een publiekrechtelijk lichaam als overheid een ander doel dient dan louter het verkrijgen van inkomsten, bijvoorbeeld de beperking van het verkeer op een concreet traject of de omleiding ervan naar een andere route. Overigens weerlegt dit argument zelf de bewering dat tussen verschillende wegtrajecten geen enkele mededinging bestaat.

44. Ten eerste zou het in de belasting betrekken of juist niet van werkzaamheden verricht door een publiekrechtelijk lichaam afhankelijk van het doel ervan volkomen in strijd zijn met het rechtzekerheidsbeginsel. De doelstellingen van tol kunnen inderdaad uiteenlopen: soms gaat het om het beperken van het verkeer, soms om het afwentelen van de kosten van de aanleg van de weg op een particuliere marktdeelnemer in ruil voor het recht op deze weg vervolgens tol te heffen, soms om het vergaren van middelen voor de aanleg en het onderhoud van andere openbare wegen. Deze doelstellingen kunnen zich afzonderlijk of in combinatie voordoen, ze kunnen in de loop der tijd veranderen, bijvoorbeeld als de uitgaven voor de aanleg van een weg zijn terugverdiend maar de tol ervoor blijft bestaan. Dat is dus geen criterium aan de hand waarvan met zekerheid en a priori kan worden geoordeeld of werkzaamheden moeten worden belast.

45. Ten tweede sluit het nastreven van andere doelstellingen dan louter het verkrijgen van inkomsten niet uit dat het innen van tol aan een particuliere marktdeelnemer wordt toevertrouwd. Uiteindelijk is het uit oogpunt van de weggebruiker irrelevant wie de tol int. Het is dus mogelijk weggebruikers ertoe aan te zetten zich op de gewenste manier te gedragen, ongeacht de persoon die de tol heft.

46. Ten derde wordt ingevolge artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 als belastingplichtige beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, „ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Aangezien de terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur tegen vergoeding zoals bekend [25] een economische activiteit in de zin van deze bepaling is, zijn het oogmerk en het resultaat van die activiteit geen geschikt criterium voor de kwestie of de persoon die deze activiteit verricht, als belastingplichtige moet worden beschouwd.

47. Ik meen derhalve dat in elke situatie waarin een publiekrechtelijk lichaam bepaalde werkzaamheden naar nationaal recht aan particuliere marktdeelnemers kan toevertrouwen, maar deze werkzaamheden ook zelf kan verrichten, moet worden vermoed dat de mededinging wordt verstoord als deze werkzaamheden niet worden belast wanneer ze worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam, maar wel wanneer ze worden verricht door een particuliere marktdeelnemer.

25 — Zie punt 15 van deze conclusie en aldaar aangehaalde rechtspraak.

48. Dat betekent niet – zoals de Duitse regering ter terechtzitting suggereerde – dat in dat geval alle werkzaamheden van overheidsorganen die tegen vergoeding worden verricht, belast moeten worden omdat zij in theorie aan particuliere marktdeelnemers kunnen worden toevertrouwd. Het Hof heeft weliswaar geoordeeld dat bij de beoordeling van de mogelijkheid dat de mededinging wordt verstoord niet alleen de daadwerkelijke mededinging maar ook potentiële mededinging in aanmerking moet worden genomen [26], maar tegelijkertijd heeft het Hof aangegeven dat de zuiver theoretische mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer een concrete werkzaamheid gaat verrichten, niet mag worden gelijkgesteld met potentiële mededinging. Om van potentiële mededinging te kunnen spreken, moet het gaan om een reële en niet om een zuiver hypothetische mogelijkheid. [27]

49. Die regel moet worden uitgelegd in samenhang met de regel dat het bestaan van verstoring van de mededinging moet worden onderzocht met betrekking tot de soort werkzaamheden waarom het gaat en niet tot de situatie op een concrete markt. Als de tol dus uitsluitend door publiekrechtelijke lichamen wordt geïnd (of in hun naam en voor hun rekening), zoals in Duitsland, is er geen reële mogelijkheid dat particuliere marktdeelnemers die werkzaamheid gaan verrichten, is er dus zelfs geen sprake van potentiële mededinging en ook geen kans dat die wordt verstoord. In een situatie als in Ierland daarentegen, waar niet alleen het recht voorziet in de mogelijkheid de inning van tol aan particuliere marktdeelnemers toe te vertrouwen, maar dat in de praktijk zelfs de regel is (de NRA int de tol slechts bij uitzondering, op twee trajecten), is het mijns inziens evident dat de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer deze activiteit gaat verrichten, niet zuiver theoretisch is.

50. Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 vergt ten slotte dat de verstoring van de mededinging die wordt veroorzaakt door de niet-belasting van de werkzaamheden van een publiekrechtelijk lichaam, van enige betekenis is. Volgens de rechtspraak van het Hof moet deze tournure analoog aan artikel 13, lid 1, derde alinea, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen slechts als niet-belastingplichtigen mogen worden behandeld ingeval die behandeling slechts tot concurrentievervalsing van onbeduidende omvang zou leiden. [28]

51. De vaststelling of de verstoring van de mededinging in een concreet geval van meer dan onbeduidende omvang is, is een feitelijke vaststelling, die vanzelfsprekend tot de bevoegdheid van de nationale organen en rechterlijke instanties behoort. Ik wijs er enkel op dat de vaststelling dat de verstoring van de mededinging van onbeduidende omvang is, niet afdoet aan het vermoeden dat deze verstoring bestaat, maar enkel toelaat werkzaamheden van een publiekrechtelijk lichaam *ondanks* deze verstoringen niet te belasten.

Conclusie

52. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de door de Appeal Commissioners (beroepsinstantie in belasting- en douanezaken, Ierland) gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen in een situatie waarin krachtens het nationale recht van een lidstaat tol kan worden geïnd, en ook inderdaad wordt geïnd, door zowel publiekrechtelijke lichamen als particuliere marktdeelnemers, moeten worden behandeld als belastingplichtigen voor de btw wegens verstoring van de mededinging van enige betekenis, zelfs als er geen reële mogelijkheid bestaat dat wegen waarvoor een publiekrechtelijk lichaam tol heft en wegen waarvoor een particuliere marktpartij tol heft, rechtstreeks met elkaar concurreren."

26 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punten 60-63.

27 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 64.

28 — Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 76 en punt 3 dictum.