



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

9 april 2013*

„Niet-nakoming — Fiscale bepalingen — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 9 en 11 — Nationale wettelijke regeling volgens welke niet-belastingplichtige personen kunnen worden opgenomen in een groep van personen die als één btw-plichtige kunnen worden aangemerkt”

In zaak C-85/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 24 februari 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, SC, en N. Travers, BL, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

ondersteund door:

Tsjechische Republiek, vertegenwoordigd door M. Smolek en T. Müller als gemachtigden,

Koninkrijk Denemarken, aanvankelijk vertegenwoordigd door C. Vang, vervolgens door V. Pasternak Jørgensen als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

Republiek Finland, vertegenwoordigd door H. Leppo en S. Hartikainen als gemachtigden,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde, bijgestaan door M. Hall, barrister,

intervenienten,

wijst HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, K. Lenaerts, vicepresident, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger en E. Jarašiūnas (rapporteur), kamerpresidenten, E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby en A. Prechal, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 september 2012,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 november 2012,

het navolgende

Arrest

- 1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat Ierland, door niet-belastingplichtigen toe te staan lid te zijn van een groep van personen die kunnen worden aangemerkt als één belastingplichtige ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-groep” respectievelijk „btw”), de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 9 en 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 2 Tot titel III van de btw-richtlijn, met als opschrift „Belastingplichtigen”, behoren de artikelen 9 tot en met 13.
- 3 Artikel 9 van deze richtlijn luidt:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

2. Naast de in lid 1 bedoelde personen wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die incidenteel een nieuw vervoermiddel levert dat door de verkoper, door de afnemer, of voor hun rekening, buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen het grondgebied van de Gemeenschap naar de afnemer wordt verzonden of vervoerd.”
- 4 In artikel 10 van deze richtlijn wordt gepreciseerd dat de voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig wordt verricht, loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uitsluit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

5 Artikel 11 van de btw-richtlijn luidt:

„Na raadpleging van het Raadgevend Comité voor de belasting op de toegevoegde waarde (,btw-comité’) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

6 Artikel 12 van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten als belastingplichtige kunnen aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name de levering van een gebouw of een bouwterrein.

7 Ingevolge artikel 13 van de btw-richtlijn worden de staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen in beginsel niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

Iers recht

8 Section 15 van de Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (geconsolideerde btw-wet van 2010), waarin in wezen de bepalingen van section 8, lid 8, van de Value Added Tax Act 1972 (btw-wet van 1972), zoals gewijzigd (hierna gezamenlijk: „Ierse wet”), zijn overgenomen, bepaalt:

„(1) Behoudens het bepaalde in subsection 2 kan de [belastingdienst], wanneer hij heeft vastgesteld dat twee of meer op het grondgebied gevestigde personen van wie ten minste één persoon belastingplichtig is, financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn en het voor een efficiënte en doelmatige toepassing (waaronder de inning) van de belasting noodzakelijk en passend lijkt, voor de toepassing van deze wet, op verzoek van die personen of anderszins:

- (a) via een aan elk van deze personen gerichte schriftelijke kennisgeving [...] deze personen aanmerken als één belastingplichtige [...], waarna de aldus in kennis gestelde personen tot de [btw-groep] zullen behoren zolang deze subsection op hen van toepassing is, waarbij niettemin section 65 van toepassing is op elk van de leden van de [btw-groep], en
 - (i) zal een van deze personen, die van de [belastingdienst] in dat verband een kennisgeving zal ontvangen, verantwoordelijk zijn voor de naleving van de bepalingen van deze wet met betrekking tot de [btw-groep], en
 - (ii) zullen alle rechten en verplichtingen uit hoofde van deze wet met betrekking tot de transacties van de [btw-groep] dienovereenkomstig worden bepaald,

en

- (b) elke persoon in de [btw-groep] hoofdelijk aansprakelijk maken voor de naleving van deze wet en de voorschriften (met inbegrip van de bepalingen inzake de betaling van belasting) die op elk van deze personen van toepassing zijn en onder beding van de in deze wet voorziene sancties waaraan zij onderworpen zouden zijn indien elk van hen aansprakelijk zou zijn voor betaling aan de [belastingdienst] van het totaal van de verschuldigde belasting, afgezien van krachtens deze section vastgestelde besluiten met betrekking tot elk van deze personen.”

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

- 9 Op 23 september 2008 heeft de Commissie Ierland een aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij de aandacht van deze lidstaat erop vestigde dat section 8, lid 8, van de btw-wet van 1972, zoals gewijzigd en op dat ogenblik van toepassing, op grond waarvan niet-belastingplichtigen lid van een btw-groep konden worden, zoals thans is bepaald in section 15 van de geconsolideerde btw-wet van 2010, mogelijk in strijd was met de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn. Ingevolge artikel 226 EG heeft de Commissie deze lidstaat verzocht opmerkingen te maken.
- 10 Bij brief van 23 januari 2009 hebben de Ierse autoriteiten geantwoord dat de betrokken nationale bepalingen verenigbaar met de btw-richtlijn waren.
- 11 Aangezien de Commissie met dit antwoord geen genoegen nam, heeft zij op 23 november 2009 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarop Ierland op 27 januari 2010 heeft geantwoord zijn standpunt in zijn antwoord op de aanmaningsbrief te handhaven.
- 12 Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.
- 13 Bij beschikkingen van de president van het Hof van 4 juli en 27 september 2011 zijn de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken en de Republiek Finland enerzijds en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland anderzijds toegelaten tot interventie aan de zijde van Ierland.
- 14 Bij brief van 27 januari 2012 heeft Ierland op grond van artikel 16, derde alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht dat de zaak door de Grote kamer zou worden beslist.

Beroep

Ontvankelijkheid

Argumenten van partijen

- 15 Ierland vraagt, primair, het beroep niet-ontvankelijk te verklaren op grond dat het voorwerp van het verzoekschrift ruimer is dan de grief die de Commissie in de administratieve procedure heeft geformuleerd. Terwijl de Commissie in haar aanmaningsbrief en in het met redenen omklede advies Ierland heeft verweten niet-belastingplichtige personen toe te staan lid van een btw-groep te worden, voert zij immers thans tegen deze lidstaat aan dat hij niet-belastingplichtige personen toestaat lid van een btw-groep te zijn, hetgeen impliceert dat niet alleen de vorming van de bestaande erkende btw-groepen moet worden geregeld en gecontroleerd, maar ook permanent toezicht op deze groepen moet worden uitgeoefend teneinde ervoor te zorgen dat de leden ervan, mochten hun activiteiten afzonderlijk worden onderzocht, nog steeds afzonderlijk als een btw-plichtige zouden kunnen worden beschouwd.
- 16 In repliek antwoordt de Commissie op dit middel van niet-ontvankelijkheid dat zij steeds heeft verklaard dat de verwijzing naar „personen” in artikel 11 van de btw-richtlijn enkel ziet op belastingplichtigen, hetgeen erop neerkomt dat niet-belastingplichtigen geen lid van een btw-groep kunnen zijn. Mocht het Hof oordelen dat de Commissie het voorwerp van de procedure heeft verruimd, dan kan het beroep, aldus de Commissie, bovendien slechts ten dele niet-ontvankelijk worden verklaard.

Beoordeling door het Hof

- 17 Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van een beroep krachtens artikel 258 VWEU door de in deze bepaling bedoelde precontentieuze procedure afgebakend. Derhalve dient het beroep op dezelfde overwegingen en middelen te berusten als het met redenen omklede advies. Dit vereiste betekent evenwel niet dat de formulering van de grieven in het dispositief van het met redenen omklede advies en in het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijklopend moet zijn, mits het voorwerp van het geschil zoals dat in het met redenen omklede advies is omschreven, niet is verruimd of gewijzigd (zie met name arresten van 11 juli 2002, Commissie/Spanje, C-139/00, Jurispr. blz. I-6407, punten 18 en 19, en 18 november 2010, Commissie/Portugal, C-458/08, Jurispr. blz. I-11599, punten 43 en 44).
- 18 Hoewel de Commissie in casu in het dispositief van haar verzoekschrift de woorden „lid van een btw-groep zijn” („to be members of a VAT group”), maar in de formulering van de grief in het met redenen omklede advies de woorden „lid van een btw-groep worden” („to join a VAT group”) heeft gebruikt, heeft dit het voorwerp van het geschil zoals omschreven in dat advies in geen enkel opzicht gewijzigd. Het verschil tussen deze uitdrukkingen heeft immers geen invloed op de inhoud van de gestelde niet-nakoming, die zoals die zowel in het verzoekschrift als in het met redenen omklede advies is omschreven, schuilt in het feit dat de Ierse wet tot omzetting van de btw-richtlijn toestaat dat niet-belastingplichtige personen in een btw-groep worden opgenomen, hetgeen volgens verzoekster in strijd is met de artikelen 9 en 11 van deze richtlijn.
- 19 Bijgevolg moet de door Ierland opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid van de hand worden gewezen.

Ten gronde

Argumenten van partijen

- 20 Ter ondersteuning van haar beroep voert de Commissie aan dat artikel 11 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat personen die niet btw-plichtig zijn, niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.
- 21 Ingevolge artikel 11 van de btw-richtlijn is het, aldus de Commissie, immers mogelijk meerdere personen, tezamen, als één enkele btw-plichtige aan te merken, op voorwaarde dat elke persoon afzonderlijk een individuele btw-plichtige is. Dat artikel vormt een uitzondering op de algemene regel dat elke belastingplichtige voor de toepassing van de btw-regels als een afzonderlijke entiteit moet worden behandeld. Dat artikel moet dus strikt worden uitgelegd. Weliswaar verwijst dit artikel naar „personen”, maar het feit dat de in een btw-groep opgenomen personen als „één” belastingplichtige moeten worden behandeld, impliceert dat elk lid van deze groep zelf een btw-plichtige moet zijn. Ook het begrip „groepering” impliceert dat de betrokken personen voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel tot dezelfde categorie behoren.
- 22 Voorts stelt de Commissie dat indien het woord „personen” aldus moet worden opgevat dat het ziet op elke persoon zonder beperking, een btw-groep dan volledig uit niet-btw-plichtigen zou kunnen bestaan, hetgeen in strijd met het gemeenschappelijke btw-stelsel zou zijn.
- 23 De uitlegging die zij geeft aan artikel 11 van de btw-richtlijn, is bovendien in lijn met de doelstelling ervan, die erin bestaat, zoals blijkt uit de toelichting bij het voorstel dat heeft geleid tot 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), een administratieve vereenvoudiging voor de belastingplichtigen en de fiscale administratie mogelijk te maken en

bovendien misbruik te voorkomen door te verhinderen dat personen die in werkelijkheid geen zelfstandige handelaren zijn, als afzonderlijke belastingplichtigen worden behandeld. Wanneer niet-belastingplichtigen in een btw-groep zouden worden opgenomen, zou dit immers noch een administratieve vereenvoudiging noch voorkoming van misbruik mogelijk maken.

- 24 Noch de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn noch de voorbereidende stukken van deze richtlijn bevatten enige aanwijzing dat met deze bepaling werd beoogd het begrip „belastingplichtige” te wijzigen en de rechten en plichten van belastingplichtige personen uit te breiden tot andere personen. Volgens de Commissie zou dat echter wel het resultaat zijn indien niet-belastingplichtige personen in een btw-groep konden worden opgenomen aangezien dit het mogelijk zou maken, daar verwervingen binnen een dergelijke groep uit btw-oogpunt als onbestaande worden beschouwd, ten eerste om ten behoeve van niet-belastingplichtigen goederen te leveren of diensten te verrichten zonder btw in rekening te brengen, en ten tweede om voor de betrokken groep de voorbelasting te recupereren die is voldaan over leveringen aan dergelijke personen, hetgeen tot een netto-btw-verlies zou leiden en in strijd met het gemeenschappelijke btw-stelsel zou zijn.
- 25 Bijgevolg dient, aldus de Commissie, artikel 11 van de btw-richtlijn niet letterlijk te worden gelezen, maar tegen de achtergrond van de directe context ervan te worden uitgelegd, meer bepaald titel III van de btw-richtlijn en inzonderheid artikel 9, dat de „belastingplichtige” definieert als eenieder die een economische activiteit uitoefent, en bovendien, meer in het algemeen, tegen de achtergrond van de algemene systematiek van deze richtlijn.
- 26 Hoewel het Hof nog niet de gelegenheid heeft gehad om zich uit te spreken over de in casu gerezen vraag, kan voor het standpunt van de Commissie indirect steun worden gevonden in punt 19 van het arrest van 22 mei 2008, Ampliscentifica en Amplifin (C-162/07, Jurispr. blz. I-4019), en in de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Jurispr. blz. I-3111).
- 27 Ierland, dat al deze argumenten betwist, voert aan dat de uitlegging die de Commissie aan artikel 11 van de btw-richtlijn geeft, niet verzoenbaar is met de letterlijke betekenis ervan. Dat het woord „personen” („persons” in de Engelse taalversie) en niet het woord „belastingplichtigen” („taxable persons”) is gebruikt, is volgens Ierland een welbewuste keuze van de Uniewetgever. Het standpunt in het met redenen omklede advies dat het woord „taxable” is weggelaten om herhaling te voorkomen, is niet geloofwaardig gezien het feit dat bij de vaststelling van deze richtlijn in de Engelse taalversie het woord „any” is toegevoegd tussen de uitdrukking „single taxable person” en het woord „persons”.
- 28 Het voorwerp van artikel 11 van de btw-richtlijn bestaat erin de lidstaten toe te staan meerdere personen als één belastingplichtige aan te merken voor zover aan een aantal minimumvoorwaarden is voldaan, hetgeen impliceert dat de lidstaten deze voorwaarden beoordelen. Voor de toepassing van de btw-regels bestaat slechts één enkele belastingplichtige wanneer hij een economische activiteit uitoefent, overeenkomstig artikel 9 van deze richtlijn, dat een algemene definitie van het begrip „belastingplichtige” bevat. Anders dan de Commissie stelt, vormt artikel 11 van de btw-richtlijn, dat tot titel III ervan behoort, geenszins een uitzondering op deze definitie. Bovendien kan het begrip „groepering” niet dienen als uitgangspunt voor de uitlegging van dat artikel 11, omdat het niet in de bewoordingen ervan voorkomt en de in deze bepaling bedoelde personen geen groep vormen, maar voor de btw-dienst niet langer individueel bestaan, doch slechts één belastingplichtige zijn.
- 29 Zo een btw-groep een of meerdere niet-belastingplichtigen kan omvatten, dan betekent dit volgens Ierland niet dat een lidstaat de mogelijkheid heeft een groep die uitsluitend uit dergelijke personen bestaat, als één belastingplichtige aan te merken, hetgeen zinloos zou zijn en uitgesloten is door de Ierse wetgeving.

- 30 Ierland betwist de verklaring van de Commissie dat haar uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn in lijn is met de doelstellingen van dat artikel. Ierland merkt op dat hoewel administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik doelstellingen van dat artikel zijn, zij niet de enige doelstellingen zijn, zoals blijkt uit de tweede alinea ervan. In geen geval kan op basis van de nagestreefde doelstellingen worden vastgesteld hoe het woord „personen” moet worden uitgelegd. Anders dan de Commissie stelt, kan de opname van niet-belastingplichtigen in een btw-groep in bepaalde gevallen niet alleen verenigbaar zijn met, maar ook noodzakelijk zijn voor de administratieve vereenvoudiging en de voorkoming van misbruik.
- 31 Ierland is van mening dat het argument van de Commissie dat het begrip „belastingplichtige” niet kan worden verruimd, ongegrond is omdat het feit dat een niet-belastingplichtige wordt toegestaan deel uit te maken van een btw-groep, net als het feit dat een belastingplichtige die geen belastbare leveringen verricht, wordt toegestaan deel uit te maken van een btw-groep, de draagwijdte van dat begrip niet wijzigt. Hoewel artikel 11 van de btw-richtlijn in bepaalde gevallen ertoe kan leiden dat de rechten en plichten van een lid van een btw-groep worden verruimd, is dat in feite het voorwerp zelf van deze bepaling, te weten één enkele fiscale behandeling voor alle leden van een erkende btw-groep. Bovendien kunnen de lidstaten ingevolge de tweede alinea van artikel 11 van de btw-richtlijn maatregelen nemen om op te treden tegen btw-fraude en belastingontwijking die een btw-groep kan plegen.
- 32 Ierland voegt daaraan toe dat zodra de btw-groep is erkend, de niet-belastingplichtige entiteit daarin wordt opgenomen voor de toepassing van de btw, maar voor andere doeleinden juridisch zelfstandig blijft. Deze lidstaat merkt op dat weliswaar geen btw wordt geheven wanneer deze entiteit goederen of diensten van een ander lid van deze groep betreft, maar met haar niet-economische activiteiten rekening zal worden gehouden voor de vaststelling van het recht op aftrek van deze groep, net zoals wanneer de onderneming als één enkele persoon zou zijn gestructureerd. Wanneer een niet-belastingplichtige persoon, zoals een holdingvennootschap, niet wordt toegestaan lid van een btw-groep te zijn, komt dit volgens deze lidstaat erop neer dat het recht op aftrek wordt geweigerd wegens de vennootschapsrechtelijke structurering van de entiteit.
- 33 Ten slotte merkt Ierland op dat de rechtspraak van het Hof geen steun biedt voor de uitlegging die de Commissie aan artikel 11 van de btw-richtlijn geeft, ook al beweert de Commissie het tegendeel.
- 34 Net zoals Ierland, zijn de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk van mening dat het standpunt van de Commissie noch in de bewoordingen en de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn, noch in het gemeenschappelijke btw-stelsel, noch in de rechtspraak van het Hof steun vindt.

Beoordeling door het Hof

- 35 Vooraf zij eraan herinnerd dat voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling (arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 36 In casu volgt uit de bewoordingen van artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om meerdere personen als één belastingplichtige aan te merken wanneer zij op het grondgebied van diezelfde lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Volgens de bewoordingen van dit artikel gelden voor de toepassing ervan geen andere voorwaarden en met name niet de voorwaarde dat deze personen zelf individueel de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van

artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen hebben. Doordat het woord „personen” en niet de uitdrukking „belastingplichtige personen” wordt gebruikt, maakt dit artikel geen onderscheid tussen belastingplichtige en niet-belastingplichtige personen.

- 37 Artikel 11 van de btw-richtlijn vloeit voort uit artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Terwijl ingevolge punt 2 van bijlage A bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 71, blz. 1303), waarbij het begrip btw-groep in het Unierecht is ingevoerd, de lidstaten de mogelijkheid hebben personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch met elkaar verbonden zijn, „niet als afzonderlijke belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken”, werd de uitdrukking „als afzonderlijke belastingplichtigen” niet langer gebruikt bij de opstelling van dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.
- 38 Hoewel de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in de meeste taalversies van artikel 11 van de btw-richtlijn zijn overgenomen, is in de Engelse taalversie het woord „any” („alle”) toegevoegd zodat deze bepaling luidt: „[...] each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State [...]” („[...] kan elke lidstaat alle personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn [...], tezamen als één belastingplichtige aanmerken”).
- 39 Uit deze opeenvolgende redactionele wijzigingen blijkt niet dat het bij de vaststelling van de Zesde richtlijn en vervolgens van de btw-richtlijn de bedoeling van de Uniewetgever was om uit te sluiten dat niet-belastingplichtige personen lid van een btw-groep kunnen worden, en evenmin dat het woord „personen” in plaats van „belastingplichtige personen” is gebruikt om herhaling te voorkomen. Het feit dat in andere bepalingen van de btw-richtlijn, die niet tot titel III in verband met het begrip „belastingplichtige” behoren, het woord „personen” wordt gebruikt tot aanduiding van belastingplichtige personen, kan geen andere vaststelling wettigen, daar dit woord in een andere context dan die van artikel 11 van de btw-richtlijn wordt gebruikt.
- 40 Anders dan de Commissie stelt, kan bovendien uit de uitdrukking „als één belastingplichtige” niet worden afgeleid dat artikel 11 van de btw-richtlijn uitsluitend beoogt toe te staan dat meerdere belastingplichtigen als één enkele entiteit worden behandeld daar deze uitdrukking niet ziet op een toepassingsvoorwaarde voor dit artikel, doch op het resultaat ervan, dat erin bestaat dat meerdere personen als één belastingplichtige worden aangemerkt. De formulering van dit artikel biedt evenmin steun voor het argument van de Commissie dat dit artikel een uitzondering vormt op de algemene regel dat elke belastingplichtige als een afzonderlijke entiteit moet worden behandeld, zodat dit artikel strikt moet worden uitgelegd, noch voor het argument dat het begrip „groepering” impliceert dat alle leden van de groep tot dezelfde categorie behoren, aangezien het woord „groepering” daarin niet voorkomt.
- 41 Bijgevolg blijkt uit de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn niet dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.
- 42 De Commissie brengt daartegen evenwel in dat de door haar voorgestane uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn niet alleen uit de bewoordingen ervan volgt, maar bovendien is geboden gelet op de context en de doelstellingen van deze bepaling alsmede de rechtspraak van het Hof. Derhalve dient te worden onderzocht of het betoog dat de Commissie ontwikkelt ter onderbouwing van haar standpunt, aantoont dat dit artikel aldus moet worden uitgelegd dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.

- 43 In de eerste plaats zij opgemerkt dat in casu niet met succes een beroep kan worden gedaan op de rechtspraak van het Hof waarnaar de Commissie op dit punt verwijst, omdat dit punt niet aan de orde was in de reeds aangehaalde arresten *Ampliscientifica* en *Amplifin*, en *Polysar Investments Netherlands*.
- 44 In de tweede plaats zij erop gewezen, wat de context van artikel 11 van de btw-richtlijn betreft, dat artikel 9, lid 1, ervan een algemene definitie van het begrip „belastingplichtige” bevat. In lid 2 van dat artikel en in de artikelen 10, 12 en 13 van deze richtlijn wordt dit begrip verduidelijkt, hetzij doordat personen die niet aan deze definitie beantwoorden, daarin worden opgenomen of de lidstaten wordt toegestaan dergelijke personen daarin op te nemen, zoals personen die incidenteel bepaalde handelingen verrichten, hetzij doordat andere personen daarvan worden uitgesloten, zoals loontrekkenden en overheidsinstanties. Derhalve kan uit de algemene systematiek van titel III van de btw-richtlijn niet worden afgeleid dat een persoon die niet aan deze algemene definitie beantwoordt, noodzakelijkerwijs uitgesloten is van de in artikel 11 ervan bedoelde categorie van personen.
- 45 Aangaande de onderlinge samenhang tussen de artikelen 9, lid 1, en 11 binnen titel III van de btw-richtlijn, dient te worden vastgesteld dat op basis van een gezamenlijke lezing van deze artikelen niet kan worden geconcludeerd, zoals de Commissie doet, dat de in artikel 11 bedoelde personen individueel moeten beantwoorden aan de algemene definitie van „belastingplichtige” van artikel 9, lid 1, ervan. Wanneer deze twee bepalingen tegenover elkaar worden geplaatst, sluit dit immers niet uit dat, zoals Ierland en interveniënten stellen, deze personen, die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als groep moeten beantwoorden aan deze definitie.
- 46 Bijgevolg kan niet worden ingestemd met het betoog van de Commissie dat artikel 11 van de btw-richtlijn, gelet op de context ervan, aldus moet worden uitgelegd dat niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.
- 47 In de derde plaats blijkt aangaande de met artikel 11 van de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen uit de toelichting bij het voorstel dat heeft geleid tot de Zesde richtlijn [COM(73) 950], dat de Uniewetgever met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat is vervangen door dat artikel 11, heeft gewild de lidstaten de mogelijkheid te bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te moeten verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij omwille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde misbruiken, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten.
- 48 Deze doelstellingen blijken evenwel geen gevaar te lopen door de mogelijkheid voor de lidstaten om een groep personen met één of meerdere personen die niet individueel de hoedanigheid van belastingplichtige kunnen hebben, aan te merken als één belastingplichtige. Integendeel, het valt niet uit te sluiten, zoals Ierland en interveniënten aanvoeren, dat wanneer dergelijke personen lid van een btw-groep zijn, dit zowel voor deze btw-groep als voor de belastingdienst administratieve vereenvoudiging in de hand werkt en het mogelijk maakt bepaalde vormen van misbruik te voorkomen, en zelfs daartoe onontbeerlijk kan blijken te zijn ingeval alleen de opname van niet-belastingplichtigen in een btw-groep de nauwe verbondenheid creëert die financieel, economisch en organisatorisch tussen de leden van deze groep moet bestaan om als één belastingplichtige te worden aangemerkt.
- 49 Gesteld dat deze mogelijkheid zelf tot misbruik kan leiden, dan nog verleent artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten de bevoegdheid om alle maatregelen te nemen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van die bepaling te voorkomen.

- 50 De Commissie heeft bijgevolg niet aangetoond dat de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn pleiten voor een uitlegging volgens welke niet-belastingplichtige personen niet in een btw-groep kunnen worden opgenomen.
- 51 Gelet op voorgaande overwegingen dient het beroep van de Commissie te worden verworpen.

Kosten

- 52 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van Ierland te worden verwezen in de kosten. Volgens artikel 140, lid 1, van dit Reglement, dat bepaalt dat de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd hun eigen kosten dragen, dient te worden beslist dat de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk hun eigen kosten zullen dragen.

Het Hof (Grote kamer) verklaart:

- 1) **Het beroep wordt verworpen.**
- 2) **De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.**
- 3) **De Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, de Republiek Finland alsmede het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen