

Zaak C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

tegen

Isle of Wight Council e.a.

[verzoek van de High Court of Justice (England and Wales) (Chancery Division) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 4, lid 5 – Werkzaamheden verricht door publiekrechtelijk lichaam – Exploitatie van parkeerterreinen waarvoor moet worden betaald – Concurrentievervalsing – Betekenis van uitdrukkingen „zou leiden tot” en „van enige betekenis””

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen – Publiekrechtelijke lichamen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 5, tweede alinea)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen – Publiekrechtelijke lichamen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 5, tweede alinea)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen – Publiekrechtelijke lichamen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 5, tweede alinea)

1. Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat de concurrentievervalsing van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt.

Een publiekrechtelijk lichaam kan immers naar nationaal recht in het kader van een specifieke juridische regeling worden belast met het verrichten van bepaalde werkzaamheden die in wezen van economische aard zijn, terwijl diezelfde werkzaamheden daarnaast ook door particuliere marktdeelnemers kunnen worden verricht, zodat de behandeling van dat lichaam als niet-btw-plichtige tot enige concurrentievervalsing kan leiden.

Artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn wil dit ongewenste resultaat voorkomen door te bepalen dat de in bijlage D bij die richtlijn met zoveel woorden genoemde werkzaamheden „in elk geval”, voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn, aan de belasting over de toegevoegde

waarde zijn onderworpen, ook al worden zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid verricht. Met andere woorden, de behandeling van de publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen voor deze werkzaamheden wordt geacht tot concurrentievervalsing te leiden, tenzij die werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn. Zo blijkt uit artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn duidelijk dat de behandeling van die lichamen als btw-plichtigen voortvloeit uit het enkele feit dat deze de in bijlage D bij die richtlijn genoemde werkzaamheden verrichten, ongeacht of een bepaald publiekrechtelijk lichaam daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheden verricht.

Bovendien kunnen er op nationaal niveau andere, niet in bijlage D bij de Zesde richtlijn genoemde werkzaamheden van in wezen economische aard bestaan – waarvan de lijst van de ene lidstaat tot de andere of van de ene economische sector tot de andere kan verschillen – die publiekrechtelijke lichamen als overheid en particuliere marktdeelnemers naast elkaar verrichten. Het zijn juist deze werkzaamheden waarop artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ziet waar het bepaalt dat de publiekrechtelijke lichamen, ook wanneer zij deze werkzaamheden als overheid verrichten, als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

De tweede en de derde alinea van dat artikel 4, lid 5, hangen dus nauw samen aangezien zij hetzelfde doel nastreven, te weten de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen, zelfs wanneer deze lichamen als overheid handelen. Bij deze alinea's is de gemeenschapswetgever aldus uitgegaan van dezelfde ratio, namelijk de werkingssfeer van de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen beperken opdat de in de artikelen 2, aanhef en sub 1, en 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn geformuleerde algemene regel dat elke economische activiteit in beginsel aan belasting over de toegevoerde waarde is onderworpen, in acht wordt genomen. Bijgevolg moeten de tweede en de derde alinea van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn in hun onderlinge samenhang worden uitgelegd. Hieruit volgt dat de behandeling van de publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen, hetzij op grond van de tweede hetzij op grond van de derde alinea van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, berust op het enkele feit dat een publiekrechtelijk lichaam een bepaalde werkzaamheid verricht, ongeacht of het publiekrechtelijke lichaam daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheid verricht.

De eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit is aldus verzekerd, aangezien alle publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen of als niet-btw-plichtigen worden behandeld. Aan dat beginsel wordt alleen afbreuk gedaan in de verhouding tussen de publiekrechtelijke lichamen en de particuliere marktdeelnemers en alleen voor zover het slechts gaat om een geringe concurrentievervalsing. De beoordeling van de concurrentievervalsing met betrekking tot elke plaatselijke markt waarop de plaatselijke overheden werkzaam zijn, vooronderstelt dat de concurrentiesituatie op een groot aantal markten, waarvan de afbakening bijzonder moeilijk kan zijn omdat deze markten niet noodzakelijk samenvallen met het gebied waarvoor de plaatselijke overheden bevoegd zijn, voortdurend wordt herbeoordeeld op basis van vaak ingewikkelde economische analyses. In dat geval zullen de plaatselijke overheden noch de particuliere marktdeelnemers met de zekerheid die voor het voeren van hun bedrijf is vereist, kunnen voorzien of op een bepaalde markt de door de plaatselijke overheden uitgeoefende werkzaamheid aan belasting over de toegevoegde waarde zal worden onderworpen, waardoor het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel gevaar dreigen te lopen.

(cf. punten 33-41, 46, 49, 51-53, dictum 1)

2. De term „zou leiden tot” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting,

moet aldus worden uitgelegd dat hij niet alleen ziet op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is.

De behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen waarin artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voorziet, is immers een afwijking van de algemene regel dat alle werkzaamheden van economische aard aan de belasting zijn onderworpen, en die bepaling moet dus strikt worden uitgelegd. Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van die richtlijn herstelt de algemene regel echter om te voorkomen dat de behandeling van deze lichamen als niet-belastingplichtigen tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidt. Laatstgenoemde bepaling mag dus niet eng worden uitgelegd.

De zuiver theoretische mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, die door geen enkel feitelijk element, door geen enkele objectief teken of door geen enkele marktanalyse wordt onderbouwd, mag echter niet worden gelijkgesteld met potentiële concurrentie. Om van potentiële concurrentie te kunnen spreken, moet het gaan om een reële en niet om een zuiver hypothetische mogelijkheid.

(cf. punten 60, 64-65, dictum 2)

3. De uitdrukking „van enige betekenis” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden begrepen dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan onbeduidende omvang dient te zijn.

De uitdrukking „van enige betekenis” moet immers aldus worden begrepen dat zij erop is gericht de werkingssfeer van de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalde behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen voor die werkzaamheden te beperken. Indien deze uitdrukking echter als relevant of zelfs als uitzonderlijk zou moeten worden begrepen, zou de werkingssfeer van de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen ten onrechte worden uitgebreid. Indien die publiekrechtelijke lichamen slechts als niet-belastingplichtigen mogen worden behandeld ingeval een dergelijke behandeling slechts tot concurrentievervalsingen van onbeduidende omvang zou leiden, wordt de draagwijdte van die behandeling daadwerkelijk beperkt.

Verder blijkt uit artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn dat de publiekrechtelijke lichamen slechts als niet-btw-plichtigen mogen worden behandeld voor de in bijlage D bij die richtlijn genoemde werkzaamheden voor zover deze werkzaamheden „van onbeduidende omvang” zijn, waarbij dus mag worden aangenomen dat de concurrentievervalsing waartoe zij zou leiden, eveneens van onbeduidende omvang zal zijn. Aangezien de tweede en de derde alinea van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn nauw samenhangen doordat zij hetzelfde doel nastreven en er eenzelfde ratio aan ten gronde ligt, dient de uitdrukking „van enige betekenis” aldus te worden begrepen dat de publiekrechtelijke lichamen slechts als niet-belastingplichtigen mogen worden behandeld ingeval die behandeling slechts tot concurrentievervalsing van onbeduidende omvang zou leiden.

Ten slotte doet de behandeling van die publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen in de gevallen waarin dit niet tot concurrentievervalsing of slechts tot concurrentievervalsing van onbeduidende omvang zou leiden, het minst mogelijk afbreuk aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

(cf. punten 72-76, 78-79, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

16 september 2008 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 4, lid 5 – Werkzaamheden verricht door publiekrechtelijk lichaam – Exploitatie van parkeerterreinen waarvoor moet worden betaald – Concurrentievervalsing – Betekenis van uitdrukkingen „zou leiden tot’ en „van enige betekenis”

In zaak C-288/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England and Wales) (Chancery Division) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 6 maart 2007, ingekomen bij het Hof op 14 juni 2007, in de procedure

Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs

tegen

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas en K. Lenaerts, kamerpresidenten, G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 april 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- de Isle of Wight Council, de Mid-Suffolk District Council, de South Tyneside Metropolitan Borough Council en de West Berkshire District Council, vertegenwoordigd door J. Ghosh, QC, J. Henderson, barrister, R. Genn, solicitor, en L. Leach, adviser,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door Z. Bryanston-Cross als gemachtigde, bijgestaan door C. Vajda, QC, en B. Rayment, barrister,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door A. Aston, SC, en N. Travers, BL,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 juni 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 5, tweede alinea, 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van gedingen tussen de Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (hierna: „Commissioners”) en vier plaatselijke overheden, te weten de Isle of Wight Council, de Mid-Suffolk District Council, de South Tyneside Metropolitan Borough Council en de West Berkshire District Council (hierna samen: „betrokken plaatselijke overheden”), betreffende de vraag of deze overheden belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) verschuldigd zijn over hun werkzaamheden van exploitatie van afgesloten parkeerterreinen voor auto's („offstreet parking”) (hierna: „parkeerterreinen”).

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk II met als opschrift „Werkingssfeer”, bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk IV met als opschrift „Belastingplichtigen”, bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten 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 onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

5. 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 concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.”

5 Bijlage D bij de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 4, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn verwijst, noemt dertien categorieën van werkzaamheden. De exploitatie van parkeerterreinen valt daar echter niet onder.

6 Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, waarvan het Hof de rechtstreekse werking heeft erkend in zijn arrest van 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.* (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 33), is niet omgezet in het recht van het Verenigd Koninkrijk.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

7 De betrokken plaatselijke overheden bieden parkeerplaatsen op parkeerterreinen te huur aan. De privésector verstrekt die dienst eveneens.

8 In het Verenigd Koninkrijk hebben de plaatselijke gemeenschappen van oudsher aangenomen dat zij btw verschuldigd zijn over hun inkomsten uit de exploitatie van parkeerterreinen. Na het arrest van 14 december 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, Jurispr. blz. I-11435), hebben ongeveer 127 plaatselijke gemeenschappen echter teruggaaf van de door hen voldane btw gevorderd op grond dat zij volgens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet aan die belasting hadden mogen worden onderworpen. Het totale bedrag van de vorderingen tot teruggaaf bedraagt 129 000 000 GBP. Met betrekking tot het totale bedrag van alle vorderingen die zouden kunnen worden ingediend, wordt in de verwijzingsbeslissing aangegeven dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland ongeveer 468 plaatselijke gemeenschappen telt.

9 In de hoofdgedingen wordt in totaal 1 600 000 GBP teruggevorderd. De verwijzende rechter wijst erop dat dit proefgedingen zijn, daar de betrokken plaatselijke gemeenschappen een

representatieve dwarsdoorsnede van alle plaatselijke overheden vormen. De Isle of Wight Council, de Mid-Suffolk District Council, de South Tyneside Metropolitan Borough Council en de West Berkshire District Council besturen immers respectievelijk een eiland, een plattelandsgebied, een stedelijk gebied en een provincie.

10 De betrokken plaatselijke overheden hebben de door hen voldane btw teruggevorderd op grond dat zij volgens de juiste uitlegging van het gemeenschapsrecht geen btw verschuldigd waren over de betrokken werkzaamheid. De Commissioners hebben teruggaaf daarvan echter geweigerd. Daarop hebben deze plaatselijke overheden bij het VAT and Duties Tribunal, London, beroep ingesteld tegen de beslissing van de Commissioners. Na te hebben geoordeeld dat de vraag, of de publiekrechtelijke lichamen op grond van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn als niet-belastingplichtige mochten worden behandeld, voor elk van de betrokken plaatselijke overheden afzonderlijk, dat wil zeggen „per belastingplichtige”, moest worden behandeld, is het VAT and Duties Tribunal, London, tot de conclusie gekomen dat een behandeling van deze overheden als niet-btw-plichtige niet tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Elk van deze overheden is dus vrijgesteld van btw over haar inkomsten uit de exploitatie van parkeerterreinen.

11 De Commissioners zijn van de beslissing van het VAT and Duties Tribunal, London, in hoger beroep gekomen bij de High Court of Justice (England and Wales) (Chancery Division). Als voornaamste argument voeren zij aan dat artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn ziet op het gehele grondgebied en dus eist dat globaal wordt beoordeeld welke invloed de aan de plaatselijke overheden verleende btw-vrijstelling voor de exploitatie van parkeerterreinen op de privésector in zijn geheel zou hebben. Het hoger beroep betreft ook de betekenis van de termen „zou leiden tot” en „van enige betekenis” in het zinsdeel „indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden” in artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

12 In deze omstandigheden heeft de High Court of Justice (England and Wales) (Chancery Division) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Dient de uitdrukking ‚concurrentievervalsing’ voor ieder publiekrechtelijk lichaam afzonderlijk te worden onderzocht, zodat dit in het kader van het onderhavige geval zou moeten worden vastgesteld met betrekking tot het gebied of de gebieden waar het betrokken overheidslichaam parkeergelegenheid buiten de weg ter beschikking stelt, dan wel met betrekking tot het hele nationale grondgebied van de lidstaat?

2) Wat wordt bedoeld met de [term] ‚zou leiden tot’? Meer in het bijzonder, welke mate van waarschijnlijkheid of zekerheid is vereist om aan die voorwaarde te voldoen?

3) Wat wordt bedoeld met de uitdrukking ‚van enige betekenis’? Meer in het bijzonder, houdt ‚van enige betekenis’ een gevolg voor de mededinging in dat meer is dan onbeduidend of de minimis, een ‚relevant’ gevolg of een ‚uitzonderlijk’ gevolg?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

13 De plaatselijke overheden zijn van mening dat de uitdrukking „concurrentievervalsing” voor elk publiekrechtelijk lichaam afzonderlijk moet worden onderzocht, zodat zij in de context van de

onderhavige zaak moet worden uitgelegd met betrekking tot het grondgebied of de grondgebieden waarop dat lichaam parkeerplaatsen op parkeerterreinen te huur aanbiedt, en niet met betrekking tot een hypothetische markt die het gehele nationale grondgebied van een bepaalde lidstaat omvat. De tegenovergestelde benadering zou niet sporen met het begrip „concurrentie”. Volgens deze plaatselijke overheden zou de aan elk van hen verleende btw-vrijstelling geenszins leiden tot concurrentievervalsing ten opzichte van de particuliere dienstverrichters of de plaatselijke overheden van bijvoorbeeld Glasgow, en nog minder tot concurrentievervalsing „van enige betekenis”. Iemand die inkopen wil doen op het Isle of Wight parkeert zijn voertuig ook niet te Manchester.

14 De regering van het Verenigd Koninkrijk, die zich vooral op de fundamentele beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid baseert, is van mening dat in beginsel een benadering „per werkzaamheid”, dat wil zeggen een benadering die rekening houdt met de gehele nationale markt en niet met elke plaatselijke markt, redelijkerwijze het meest aangewezen is voor de uitlegging van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Dat de vraag van plaatselijke aard is, brengt mee dat er zelfs in het onder de bevoegdheid van een bepaalde plaatselijke overheid vallende gebied verschillende plaatselijke markten kunnen bestaan en dat mogelijkerwijze op sommige daarvan concurrentie bestaat en op andere niet.

15 Volgens Ierland blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het de lidstaten vrijstaat, artikel 4, lid 5, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn in hun nationaal recht om te zetten op de wijze die zij het meest passend achten. Het staat aan elke lidstaat te bepalen, welke werkzaamheden van de staat en van de publiekrechtelijke entiteiten tot concurrentievervalsing van enige betekenis zouden leiden indien zij niet aan btw worden onderworpen. De lidstaten kunnen daarbij voor een plaatselijke, regionale of nationale benadering opteren.

16 De Italiaanse regering stelt voor, de beginselen toe te passen die specifiek op het gebied van de concurrentie gelden. Zij verwijst dienaangaande naar de Bekendmaking van de Commissie inzake de bepaling van de relevante markt voor het gemeenschappelijke mededingingsrecht (PB 1997, C 372, blz. 5) en stelt op basis daarvan dat in de hoofdgedingen de relevante geografische markt in geen geval de gehele nationale markt kan zijn. Ter zake van de verhuur van parkeerplaatsen op parkeerterreinen kan niet worden aangenomen dat er enige concurrentie bestaat tussen de diensten die door verschillende steden worden aangeboden.

17 De Commissie van de Europese Gemeenschappen is van mening dat ter beoordeling van het gevaar voor concurrentievervalsing moet worden uitgegaan van de aard van de werkzaamheid en niet van de plaatselijke concurrentiesituatie. De gegrondheid van deze benadering blijkt haars inziens uit het feit dat in artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn wordt bepaald dat de in bijlage D bij die richtlijn genoemde werkzaamheden in elk geval aan btw moeten worden onderworpen, voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn. Hieruit blijkt haars inziens duidelijk dat volgens de Zesde richtlijn het bestaan van concurrentie en het gevaar voor vervalsing daarvan abstract moeten worden beoordeeld uitgaande van de aard van de werkzaamheid en zonder rekening te houden met de plaatselijke situatie.

Antwoord van het Hof

18 Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

19 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is deze bepaling slechts van toepassing indien cumulatief aan twee voorwaarden is voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door

een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid (zie in die zin met name het arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punt 18, en het arrest Fazenda Pública, reeds aangehaald, punt 15).

20 Met betrekking tot de eerste van die voorwaarden staat vast dat de betrokken plaatselijke overheden publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn zijn.

21 Met betrekking tot de tweede voorwaarde dient eraan te worden herinnerd dat als werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht in de zin van die bepaling, worden aangemerkt de werkzaamheden die door hen worden verricht in het kader van de specifiek voor hen geldende juridische regeling, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten (zie met name arrest Fazenda Pública, reeds aangehaald, punt 17, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Gelet op de aard van de te verrichten analyse, staat het aan de nationale rechter om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde werkzaamheid aan de hand van het hierboven ontwikkelde criterium te kwalificeren (arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., reeds aangehaald, punt 16; arrest van 15 mei 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., C-4/89, Jurispr. blz. I-1869, punt 11, en arrest Fazenda Pública, reeds aangehaald, punt 23).

23 Aangezien de vraag of de betrokken plaatselijke overheden in de omstandigheden van de hoofdgedingen als overheid handelden, niet aan het Hof is voorgelegd, moet, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, voor de afdoening van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing worden aangenomen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde werkzaamheid onder artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn valt.

24 Verder dient eraan te worden herinnerd dat de plaatselijke overheden, zelfs indien zij een dergelijke werkzaamheid als overheid verrichten, overeenkomstig artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. De verwijzende rechter wenst dienaangaande te vernemen of deze concurrentievervalsing moet worden beoordeeld met betrekking tot de plaatselijke markten waarop elke van de betrokken plaatselijke overheden handelt, dan wel met betrekking tot de werkzaamheid zoals deze op het gehele nationale grondgebied wordt uitgeoefend.

25 Om op deze vraag te antwoorden dient, bij gebreke van enige aanduiding in de tekst zelf van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, rekening te worden gehouden met de opzet en het doel van deze richtlijn en met de plaats van artikel 4, lid 5, in het door deze richtlijn tot stand gebrachte gemeenschappelijke stelsel van btw.

26 In dit verband dient erop te worden gewezen dat volgens artikel 2, aanhef en sub 1, van deze richtlijn in de regel aan btw zijn onderworpen de diensten welke onder bezwarende titel worden verricht.

27 Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt overigens ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als belastingplichtige beschouwd. Volgens de definitie in dat lid 2 omvatten „economische activiteiten” alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter (arrest van 26 juni 2007, T-Mobile Austria e.a., C-284/04, Jurispr. blz. I-5189, punt 33).

28 Artikel 4 van de Zesde richtlijn kent aldus een zeer ruime werkingssfeer toe aan de btw (zie

arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 7, en 4 december 1990, Van Tiem, C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

29 Gepreciseerd dient echter te worden dat laatstgenoemde bepaling alleen betrekking heeft op activiteiten van economische aard (zie in die zin arresten van 11 juli 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Jurispr. blz. I-3695, punt 15; 29 april 2004, EDM, C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, punt 47; 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 18, en het arrest T-Mobile Austria e.a., reeds aangehaald, punt 34).

30 Slechts in afwijking van deze algemene regel zijn bepaalde werkzaamheden van economische aard niet aan de btw onderworpen. Een dergelijke afwijking is bepaald in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, volgens welke de werkzaamheden die een publiekrechtelijk lichaam als overheid verricht, niet aan deze belasting zijn onderworpen.

31 Deze afwijking ziet vooral op de door publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden die, ofschoon zij van economische aard zijn, nauw verband houden met de uitoefening van overheidsbevoegdheden. In deze omstandigheden heeft het feit dat deze lichamen voor die werkzaamheden als niet-btw-plichtigen worden behandeld, potentieel geen nadelige gevolgen voor de concurrentie, aangezien deze werkzaamheden doorgaans uitsluitend of nagenoeg uitsluitend door de publieke sector worden verricht.

32 Zelfs wanneer deze lichamen dergelijke werkzaamheden als overheid verrichten, moeten zij niettemin volgens artikel 4, lid 5, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn als belastingplichtigen worden beschouwd, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden, of wanneer die werkzaamheden in bijlage D bij deze richtlijn worden genoemd, voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn.

33 Een publiekrechtelijk lichaam kan aldus naar nationaal recht in het kader van een specifieke juridische regeling worden belast met het verrichten van bepaalde werkzaamheden die in wezen van economische aard zijn, terwijl diezelfde werkzaamheden daarnaast ook door particuliere marktdeelnemers kunnen worden verricht, zodat de behandeling van dat lichaam als niet-btw-plichtige tot enige concurrentievervalsing kan leiden.

34 Dit ongewenste resultaat heeft de gemeenschapswetgever willen voorkomen door in artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn te bepalen dat de in bijlage D bij die richtlijn met zoveel woorden genoemde werkzaamheden (te weten: telecommunicatiediensten, levering van water, gas, elektriciteit en stoom, goederenvervoer, haven- en luchthavendiensten, personenvervoer enz.) „in elk geval”, voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn, aan de btw zijn onderworpen, ook al worden zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid verricht.

35 Met andere woorden, de behandeling van de publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen voor deze werkzaamheden wordt geacht tot concurrentievervalsing te leiden, tenzij die werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn. Zo blijkt uit de bewoordingen van artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn duidelijk dat de behandeling van die lichamen als btw-plichtigen voortvloeit uit het enkele feit dat deze de in bijlage D bij die richtlijn genoemde werkzaamheden verrichten, ongeacht of een bepaald publiekrechtelijk lichaam daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheden verricht.

36 Bovendien kunnen er op nationaal niveau andere, niet in bijlage D bij de Zesde richtlijn genoemde werkzaamheden van in wezen economische aard bestaan – waarvan de lijst van de ene lidstaat tot de andere of van de ene economische sector tot de andere kan verschillen – die publiekrechtelijke lichamen als overheid en particuliere marktdeelnemers naast elkaar verrichten.

37 Het zijn juist deze werkzaamheden waarop artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ziet waar het bepaalt dat de publiekrechtelijke lichamen, ook wanneer zij deze werkzaamheden als overheid verrichten, als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

38 De tweede en de derde alinea van dat artikel 4, lid 5, hangen dus nauw samen aangezien zij hetzelfde doel nastreven, te weten de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen, zelfs wanneer deze lichamen als overheid handelen. Bij deze alinea's is de gemeenschapswetgever aldus uitgegaan van dezelfde ratio, namelijk de werkingssfeer van de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen beperken opdat de in de artikelen 2, aanhef en sub 1, en 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn geformuleerde algemene regel dat elke economische activiteit in beginsel aan btw is onderworpen, in acht wordt genomen.

39 Bijgevolg moeten de tweede en de derde alinea van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn in hun onderlinge samenhang worden uitgelegd.

40 Hieruit volgt dat de behandeling van de publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen, hetzij op grond van de tweede hetzij op grond van de derde alinea van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, berust op het enkele feit dat een publiekrechtelijk lichaam een bepaalde werkzaamheid verricht, ongeacht of het publiekrechtelijke lichaam daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheid verricht.

41 Deze conclusie vindt bovendien steun in de algemene beginselen van gemeenschapsrecht in fiscalibus, zoals het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel.

42 Zo verzet het beginsel van fiscale neutraliteit, een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 92), zich ertegen dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing (zie met name arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

43 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit beoogt te verzekeren (arrest van 8 juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Jurispr. blz. I-4999, punt 24).

44 De Zesde richtlijn voorziet weliswaar in een aantal afwijkingen die tot op zekere hoogte de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit kunnen doorkruisen, zoals de afwijking bedoeld in artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Jurispr. blz. I-4685, punt 43), aangezien volgens deze bepaling publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen kunnen worden behandeld indien de behandeling als niet-belastingplichtigen slechts tot geringe concurrentievervalsing zou leiden, doch deze afwijking moet aldus worden uitgelegd dat zo weinig mogelijk afbreuk wordt gedaan aan dat beginsel.

45 De stelling van de betrokken plaatselijke overheden komt er echter op neer dat sommige plaatselijke overheden wel en andere niet als btw-plichtigen moeten worden behandeld naargelang op de plaatselijke markten waarop zij werkzaam zijn, al dan niet concurrentievervalsing ontstaat, ook al is de betrokken dienstverrichting, namelijk de exploitatie van parkeerterreinen, in wezen dezelfde. Deze stelling impliceert dus niet alleen dat particuliere marktdeelnemers en publiekrechtelijke lichamen verschillend worden behandeld wanneer het behandelen van deze laatste als niet-belastingplichtigen slechts tot geringe concurrentievervalsing

leidt, maar ook dat een verschil in behandeling binnen de groep van publiekrechtelijke lichamen wordt ingevoerd.

46 Daartegenover staat dat, wanneer deze concurrentievervalsing wordt geanalyseerd met betrekking tot de werkzaamheid als zodanig, ongeacht de concurrentiesituatie op een bepaalde plaatselijke markt, de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit is verzekerd, aangezien dan alle publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen of als niet-btw-plichtigen worden behandeld. Aan dat beginsel wordt dan alleen afbreuk gedaan in de verhouding tussen de publiekrechtelijke lichamen en de particuliere marktdeelnemers en alleen voor zover het slechts gaat om een geringe concurrentievervalsing.

47 Daarbij komt dat, zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, de gemeenschapsregeling met zekerheid kenbaar moet zijn en de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar moet zijn (zie met name arrest van 22 november 2001, Nederland/Raad, C-301/97, Jurispr. blz. I-8853, punt 43, en het arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 72). De rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (zie met name arresten van 15 december 1987, Nederland/Commissie, 326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24, en 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 34).

48 Het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde, moet echter zowel door de gemeenschapsinstellingen als door de lidstaten in acht worden genomen bij de uitoefening van de hun door de communautaire richtlijnen verleende bevoegdheden (zie arrest van 26 april 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, Jurispr. blz. I-3445, punt 32).

49 De stelling dat de concurrentievervalsing in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet worden beoordeeld met betrekking tot elke plaatselijke markt waarop de plaatselijke overheden parkeerplaatsen op parkeerterreinen te huur aanbieden, vooronderstelt aldus dat de concurrentiesituatie op een groot aantal markten, waarvan de afbakening bijzonder moeilijk kan zijn omdat deze markten niet noodzakelijk samenvallen met het gebied waarvoor de plaatselijke overheden bevoegd zijn, voortdurend wordt herbeoordeeld op basis van vaak ingewikkelde economische analyses. Bovendien kunnen er verschillende plaatselijke markten bestaan op het grondgebied van eenzelfde plaatselijke overheid.

50 Een dergelijke situatie kan dus aanleiding geven tot tal van geschillen na elke wijziging van de concurrentiesituatie op een bepaalde plaatselijke markt.

51 Aldus zullen de plaatselijke overheden noch de particuliere marktdeelnemers met de zekerheid die voor het voeren van hun bedrijf is vereist, kunnen voorzien of op een bepaalde markt de exploitatie van parkeerterreinen door de plaatselijke overheden aan btw zal worden onderworpen.

52 In deze situatie dreigen het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel dus gevaar te lopen.

53 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de concurrentievervalsing van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt.

De tweede vraag

54 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de term „zou leiden tot” concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat hij alleen ziet op de daadwerkelijke concurrentie dan wel aldus dat hij ook ziet op de potentiële concurrentie. Verder verzoekt deze rechter om precisering van de mate van waarschijnlijkheid die is vereist opdat aan deze voorwaarde zou zijn voldaan.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

55 Onder verwijzing naar punt 139 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 26 juni 2007, *Hutchison 3G e.a.* (C-369/04, Jurispr. blz. I-5247), stellen de betrokken plaatselijke overheden dat de term „zou leiden tot” aldus moet worden uitgelegd dat een reëel en ernstig gevaar voor concurrentievervalsing is vereist.

56 De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat de term „zou leiden tot” („would lead to”) en de door het Hof in de reeds aangehaalde arresten *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.* gebruikte uitdrukking „kan leiden tot” („could lead to”) onderling verwisselbaar zijn, hetgeen ook spoort met de analyse die advocaat-generaal Kokott in de punten 127 en 131 van haar conclusie in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest *Hutchison 3G e.a.*, heeft gemaakt. Deze regering voegt daaraan toe dat er in een groot aantal gebieden van het Verenigd Koninkrijk thans al concurrentie tussen particuliere ondernemingen en de plaatselijke overheden bestaat, en dat er in andere gebieden, waar op dit ogenblik nog geen particuliere marktdeelnemer werkzaam is, potentiële concurrentie bestaat.

57 Volgens Ierland eist de term „zou leiden tot” dat de nationale instanties die belast zijn met de toepassing van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, zich ervan vergewissen dat het gevaar voor concurrentievervalsing waarschijnlijk is, en niet alleen dat concurrentievervalsing zou kunnen ontstaan.

58 De Italiaanse regering is van mening dat, al is ter zake geen absolute zekerheid vereist, de term „zou leiden tot” aldus moet worden begrepen dat het gevaar voor concurrentievervalsing als gevolg van het verrichten van een werkzaamheid die niet aan btw is onderworpen, zeer waarschijnlijk en niet alleen maar mogelijk is.

59 De Commissie beklemtoont dat, om te verzekeren dat de publiekrechtelijke lichamen en de particuliere marktdeelnemers ter zake van de mededingingsvoorwaarden op voet van gelijkheid staan, de toegang van particuliere marktdeelnemers tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde markt niet mag worden belemmerd. Volgens haar omvat de term „zou leiden tot” dus ook potentiële concurrentie. Het volstaat haars inziens dat er een reële mogelijkheid bestaat dat met de betrokken publiekrechtelijke lichamen concurrerende particuliere marktdeelnemers werkzaam worden op die markt.

Antwoord van het Hof

60 Er dient aan te worden herinnerd dat, zoals uit punt 30 van het onderhavige arrest blijkt, de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen waarin artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voorziet, een afwijking is van de algemene regel dat alle werkzaamheden van economische aard aan de belasting zijn onderworpen, en dat die bepaling dus strikt moet worden uitgelegd. Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van die richtlijn herstelt de algemene regel echter om te voorkomen dat de behandeling van deze lichamen als niet-

belastingplichtigen tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidt. Laatstgenoemde bepaling mag dus niet eng worden uitgelegd.

61 De draagwijdte van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn zou echter ten onrechte worden uitgebreid indien deze lichamen op grond van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van deze richtlijn slechts als belastingplichtigen zouden moeten worden behandeld in geval van daadwerkelijke concurrentievervalsing, en dus als niet-belastingplichtigen zouden mogen worden behandeld indien zij slechts potentieel concurrentie zouden ondervinden.

62 Bovendien kan de behandeling van deze lichamen als niet-btw-plichtigen op zichzelf potentiële concurrenten ervan weerhouden werkzaam te worden op de markt van de verhuur van parkeerplaatsen op parkeerterreinen.

63 Bijgevolg ziet de uitdrukking „zou leiden tot” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet alleen op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie.

64 De zuiver theoretische mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, die door geen enkel feitelijk element, door geen enkele objectief teken of door geen enkele marktanalyse wordt onderbouwd, mag echter niet worden gelijkgesteld met potentiële concurrentie. Om van potentiële concurrentie te kunnen spreken, moet het gaan om een reële en niet om een zuiver hypothetische mogelijkheid.

65 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de term „zou leiden tot” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat hij niet alleen ziet op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is.

De derde vraag

66 De derde vraag betreft de uitlegging van de uitdrukking „van enige betekenis” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn en met name het punt, of deze uitdrukking aldus moet uitgelegd dat zij betekent „meer dan onbeduidend of de minimis”, „relevant” of „uitzonderlijk”.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

67 Volgens de betrokken plaatselijke overheden impliceert de uitdrukking „van enige betekenis” dat er sprake is van „een aanzienlijk ongunstig gevolg” of van „een uitzonderlijk gevolg” voor de concurrenten van het publiekrechtelijke lichaam, of van een ander gevolg dan dat van het feit alleen dat het publiekrechtelijke lichaam geen btw in rekening brengt, terwijl zijn particuliere concurrenten dat wel doen. Zij beroepen zich daarvoor op punt 41 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen, volgens hetwelk de term „van enige betekenis” synoniem is met „uitzonderlijk”.

68 De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat de uitdrukking „van enige betekenis” ziet op elke concurrentievervalsing die meer dan onbeduidend of de minimis is. Met betrekking tot het gebruik van de term „uitzonderlijk” door advocaat-generaal Jacobs in punt 41 van zijn conclusie in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen, wijst zij erop dat het Hof die conclusie niet is gevolgd en die term ook niet heeft overgenomen.

69 Volgens Ierland betekent de uitdrukking „van enige betekenis” dat de concurrentievervalsing

belangrijk en merkbaar moet zijn in die zin dat zij de mededingingsvoorwaarden die anders op de betrokken markt zouden gelden, ernstig en kennelijk ten nadele van de betrokken particuliere marktdeelnemers dreigt aan te tasten.

70 Volgens de Italiaanse regering moet de uitdrukking „van enige betekenis” worden uitgelegd als „ten minste aanzienlijk of relevant en niet slechts onbeduidend”.

71 De Commissie is van mening dat de uitdrukking „van enige betekenis” wijst op een concurrentievervalsing die niet onbeduidend of te verwaarlozen is. Zij baseert zich daarvoor op artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn gelezen in samenhang met bijlage D bij deze richtlijn, volgens welke de in die bijlage D genoemde werkzaamheden aan btw moeten worden onderworpen voor zover zij „niet van onbeduidende omvang zijn”. De functie van deze derde alinea is in elk geval, een aantal categorieën van werkzaamheden die anders met toepassing van artikel 4, lid 5, tweede alinea, zouden moeten worden beoordeeld, aan btw te onderwerpen. Aan deze twee alinea's ligt dezelfde ratio ten grondslag en daaruit kan worden afgeleid dat de wetgever met de term „van onbeduidende omvang” de werkzaamheden heeft willen beschrijven die niet tot concurrentievervalsing „van enige betekenis” leiden.

Antwoord van het Hof

72 Allereerst dient erop te worden gewezen dat, zoals uit punt 60 van het onderhavige arrest blijkt, de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtigen voor de werkzaamheden van economische aard die deze als overheid verrichten, waarin artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn voorziet, de algemene regel dat alle werkzaamheden van economische aard aan de belasting zijn onderworpen, herstelt om te voorkomen dat de behandeling van deze lichamen als niet-belastingplichtigen tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidt, en dat die bepaling dus niet eng mag worden uitgelegd.

73 Bijgevolg moet de uitdrukking „van enige betekenis” aldus worden begrepen dat zij erop is gericht de werkingssfeer van de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalde behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen voor die werkzaamheden te beperken.

74 Indien deze uitdrukking echter als relevant of zelfs als uitzonderlijk zou moeten worden begrepen, zou de werkingssfeer van de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen ten onrechte worden uitgebreid. Indien die publiekrechtelijke lichamen slechts als niet-belastingplichtigen mogen worden behandeld ingeval een dergelijke behandeling slechts tot concurrentievervalsingen van onbeduidende omvang zou leiden, wordt de draagwijdte van die behandeling daadwerkelijk beperkt.

75 Vervolgens dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn de publiekrechtelijke lichamen voor de in bijlage D bij die richtlijn genoemde werkzaamheden als belastingplichtig worden beschouwd voor zover deze werkzaamheden niet „van onbeduidende omvang” zijn. Met andere woorden, de behandeling van deze lichamen als niet-btw-plichtigen is toegestaan voor zover die werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn, waarbij dus mag worden aangenomen dat de concurrentievervalsing waartoe zij zou leiden, eveneens van onbeduidende omvang zal zijn.

76 Aangezien, zoals uit punt 38 van het onderhavige arrest blijkt, de tweede en de derde alinea van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn nauw samenhangen doordat zij hetzelfde doel nastreven en er eenzelfde ratio aan ten gronde ligt, dient de uitdrukking „van enige betekenis” aldus te worden uitgelegd dat de publiekrechtelijke lichamen slechts als niet-belastingplichtigen mogen worden behandeld ingeval die behandeling slechts tot concurrentievervalsing van onbeduidende

omvang zou leiden.

77 Ten slotte vindt deze uitlegging ook steun in de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit. De stelling van de betrokken plaatselijke overheden dat publiekrechtelijke lichamen slechts als btw-plichtigen mogen worden behandeld ingeval behandeling als niet-btw-plichtigen tot relevante of zelfs uitzonderlijke concurrentievervalsing zou leiden, zou immers een fiscale situatie creëren waarin een groot aantal particuliere marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten als die publiekrechtelijke lichamen, verschillend worden behandeld ter zake van de heffing van de btw, hetgeen in belangrijke mate afbreuk zou doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

78 Daartegenover staat dat de behandeling van die publiekrechtelijke lichamen als niet-btw-plichtigen in de gevallen waarin dit niet tot concurrentievervalsing of slechts tot concurrentievervalsing van onbeduidende omvang zou leiden, de oplossing vormt die de minst mogelijke afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

79 Mitsdien moet op de derde vraag worden geantwoord dat de uitdrukking „van enige betekenis” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden begrepen dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan onbeduidende omvang dient te zijn.

Kosten

80 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 4, lid 5, tweede alinea, 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, moet aldus worden uitgelegd dat de concurrentievervalsing van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt.**

2) **De term „zou leiden tot” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat hij niet alleen ziet op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is.**

3) **De uitdrukking „van enige betekenis” in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden begrepen dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan onbeduidende omvang dient te zijn.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.