

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 10 november 2022 (1)

Zaak C-612/21

Gmina O.

tegen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belastingrecht – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 2, 9 en 13 – Dienst onder bezwarende titel – Begrip ‚belastingplichtige’ – Economische activiteit – Typologische benadering – Publiekrechtelijk lichaam dat de ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen op het gemeentelijk grondgebied ten behoeve van de inwoners tegen een eigen bijdrage van 25 % organiseert en 75 % van de kosten vergoed krijgt via een subsidie van een derde – Handelingen die worden verricht als overheid – Geen verstoring van de mededinging van enige betekenis”

I. Inleiding

1. De bevordering van hernieuwbare energiebronnen door territoriale overheidslichamen, zoals een gemeente, lijkt juist heden ten dage niet alleen wenselijk, maar doet ook prangende rechtsvragen rijzen inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw). Zou de betrokken inwoner zelf een onderneming opdracht hebben gegeven voor de aanleg van bijvoorbeeld een installatie met zonnecollectoren, dan zou de situatie vanuit btw-rechtelijk oogpunt duidelijk zijn geweest. De onderneming verricht ten behoeve van hem een belastbare en niet-vrijgestelde handeling (levering of dienst) en de staat ontvangt de bijbehorende btw. Een overheidssubsidie van 75 % van de kosten voor de inwoner zou btw-rechtelijk geen relevantie hebben.

2. Maar wat als een gemeente de aanleg van deze installatie door de betrokken onderneming op de grond van een van haar inwoners organiseert en betaalt? Ook in dat geval ontvangt de staat minimaal één keer btw, namelijk van de installatie-onderneming. Wanneer de gemeente evenwel een subsidie van 75 % uit staatsmiddelen ontvangt en de inwoners ongeveer 25 % als eigen bijdrage aan de gemeente betalen, is dan verdere btw verschuldigd, omdat de gemeente een andere belastbare en niet-vrijgestelde dienst ten behoeve van de inwoner verricht?

3. Het gevolg van de hieruit resulterende keten van prestaties (prestatie van de installatie?onderneming via de gemeente ten behoeve van de inwoner) zou zijn dat de gemeente deze btw zou moeten afdragen, maar uit hoofde van de in een eerder stadium ontvangen prestatie in beginsel aanspraak zou kunnen maken op aftrek van voorbelasting. Zou de som van de subsidie en de eigen bijdrage even hoog zijn als de in een eerder stadium gedane uitgaven, dan zou er sprake zijn van een „nulsomspel” met veel administratieve rompslomp. Zou de subsidie plus de eigen bijdrage lager zijn (of zou de subsidie niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen), dan zou er een overschot aan voorbelasting overblijven, waardoor de belastingopbrengsten zouden dalen. Zou de subsidie plus de eigen bijdrage hoger zijn, dan zou een steunprogramma van de overheid extra belastinginkomsten opleveren. Alle drie de gevolgen zijn onbevredigend, vooral wanneer ook nog eens rekening wordt gehouden met de door de gemeente nagestreefde doelstelling van algemeen belang van milieubescherming en energiezeekerheid.

4. De btw?rechtelijke beoordeling van de bevordering van de met overheidsmiddelen ondersteunde ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen roept dus een aantal fundamentele vragen op die het Hof ook(2) in dit verzoek om een prejudiciële beslissing moet beantwoorden. Onder meer moet worden verduidelijkt hoe de afnemer en de verrichter van een prestatie moeten worden bepaald. Even fundamenteel is de vraag of een gemeente – ervan uitgaande dat zij als verrichter van de prestatie optreedt – in een dergelijk geval een economische activiteit uitoefent. Zo ja, dan zou moeten worden nagegaan of zij de handelingen in het kader van de bevordering van de ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen als overheid verricht en of deze tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis leiden.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(3) (hierna: „btw?richtlijn”) bepaalt het volgende:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6. Artikel 9, lid 1, van de btw?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.

[...]"

7. Artikel 13 van de btw-richtlijn bepaalt evenwel het volgende:

„1. 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.

2. De lidstaten kunnen werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136 en 371, de artikelen 374 tot en met 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 quater zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid beschouwen.”

8. Artikel 73 van de btw-richtlijn regelt de maatstaf van heffing:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

B. Pools recht

9. De Republiek Polen heeft de btw-richtlijn bij de ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten, Dz. U. 2018, volgnr. 2174, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”) omgezet in nationaal recht.

10. Artikel 29a, lid 1, van de btw-wet heeft betrekking op de maatstaf van heffing en bepaalt het volgende:

„1. Onder voorbehoud van de leden 2, 3 en 5, de artikelen 30a tot en met 30c, artikel 32, artikel 119 en artikel 120, leden 1, 4 en 5, omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie voor de verkoop verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, afnemer of een derde, met inbegrip van subsidies, toelagen en andere soortgelijke bijbetalingen die hij ontvangt en die een rechtstreekse invloed hebben op de prijs van de door de belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten.”

11. De Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (wet van 27 april 2001 op de milieubescherming) (Dz. U. 2020, volgnr. 1219, zoals gewijzigd; hierna: „milieubeschermingswet”) bepaalt, in artikel 400a, lid 1, het volgende:

„1. De financiering van milieubescherming en waterhuishouding omvat:

[...]

21) maatregelen in verband met de bescherming van de lucht;

22) ondersteuning van het gebruik van plaatselijke hernieuwbare energiebronnen en de implementatie van meer milieuvriendelijke energiedragers;

[...]"

12. Artikel 403, lid 2, van de milieubeschermingswet luidt:

„Tot de taken van de gemeenten behoort de financiering van de milieubescherming in de omvang als bepaald in artikel 400a, lid 1, punten [...] 21 tot en met 25 [...], minimaal ten bedrage van de inkomsten uit de heffingen en boeten als bedoeld in artikel 402, leden 4, 5 en 6, die behoren tot de inkomsten voor de gemeentebegroting, onder aftrek van het overschot uit die inkomsten dat naar de middelen van de województwo (woiwodschap) wordt overgeheveld.”

III. Feiten en prejudiciële procedure

13. De Gmina O. (gemeente O., Polen; hierna: „gemeente”) is een territoriaal overheidslichaam dat haar eigen taken in zelfbestuur uitoefent. Zij is tegelijkertijd ook als btw?plichtige geregistreerd.

14. Met drie andere gemeenten heeft zij een partnerschapsovereenkomst gesloten voor een project betreffende de installatie van systemen voor hernieuwbare energiebronnen (hierna: „HEB”) op het grondgebied van deze vier gemeenten (hierna: „project”).

15. Een van de gemeenten heeft als projectleider namens alle partners met het woiwodschap (een administratief district) een subsidieovereenkomst voor het project gesloten. De middelen zelf zijn afkomstig uit een EU?fonds. De verkregen subsidie wordt aan de partners overgemaakt naar rato van hun respectieve aandeel in het project.

16. De subsidie is uitsluitend bedoeld om een deel van de subsidiabele kosten te dekken. Elke gemeente kan zelf beslissen hoe de overige projectkosten worden gefinancierd. De door de gemeente ontvangen subsidie is bedoeld voor projectuitgaven en mag alleen worden gebruikt voor uitgaven die voor de uitvoering van het project noodzakelijk zijn. Aan de gemeente is een subsidie van 75 % van de totale subsidiabele projectkosten toegekend.

17. De voornaamste doelstelling van het project bestaat erin het aandeel HEB in de totale energieproductie te vergroten en de uitstoot van luchtverontreinigende stoffen te verminderen, het gebruik van zonne?energie te bevorderen en de ontwikkeling van het gebruik van HEB bij individuele verbruikers te stimuleren door middel van de installatie van ecologische en meer milieuvriendelijke HEB?systemen. Met het project geeft de gemeente uitvoering aan het op 10 november 2009 door de ministerraad goedgekeurde „Energiebeleid van Polen tot 2030”, waarin is bepaald dat opgewekte energie voor 20 % van HEB afkomstig moet zijn.

18. In het kader van het project zullen op de onroerende goederen van inwoners en rechtspersonen fotovoltaïsche modules, luchtwarmtepompen voor de verwarming van proceswater en zonnecollectoren worden geïnstalleerd. De gemeente heeft overeenkomsten gesloten met natuurlijke personen (inwoners) als eigenaren van onroerend goed die wilden profiteren van de ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen. De vastgoedeigenaren zijn verplicht om hun bijdrage voor de overeengekomen datum op de bankrekening van de gemeente te storten.

19. Volgens de met de vastgoedeigenaren gesloten overeenkomst blijven alle HEB?systemen gedurende de looptijd van het project eigendom van de gemeente, dat wil zeggen gedurende vijf jaar vanaf de datum van ontvangst door de gemeente van de laatste betaling uit hoofde van de subsidieovereenkomst en de partnerschapsovereenkomst. Daarna wordt de eigendom van de HEB?systemen overgedragen aan deze eigenaren. Gedurende de looptijd van het project mag de

eigenaar zijn HEB?systeem niet verkopen. Ook mag de gemeente de installatie gedurende deze periode niet verwijderen of ontmantelen, omdat zij in dat geval kan worden verplicht de subsidie terug te betalen. Overeenkomstig de bepalingen van de overeenkomst kunnen de eigenaren zonder extra kosten gebruikmaken van hun HEB?systeem. De gemeente is door de eigenaren gemachtigd om namens hen voor de bevoegde bestuurlijke instanties op te treden bij de aanvraag van de wettelijk vereiste vergunningen die nodig zijn om de installaties op hun eigendom te plaatsen.

20. De gemeente heeft zich ertoe verbonden de opdrachtnemer te selecteren, het tijdschema voor de uit te voeren werkzaamheden op te stellen, permanent toezicht op het project uit te oefenen en de eindoplevering en financiële afwikkeling ervan op zich te nemen.

21. De door de vastgoedeigenaren betaalde eigen bijdrage is de enige betaling die zij in het kader van het project aan de gemeente verschuldigd zijn. De bijdrage vormt een deel van de subsidiabele kosten van een concreet HEB?systeem, dat wil zeggen een deel van de aan de opdrachtnemer verschuldigde vergoeding voor de aanleg van dit systeem. Dit gedeelte bedraagt 25 % van de subsidiabele kosten, terwijl de overeenkomst met de vastgoedeigenaren voorziet in een maximumbedrag voor de eigen bijdrage. Dit betekent dat de daadwerkelijke eigen bijdrage ook lager kan zijn dan 25 % van de subsidiabele kosten.

22. De bijdragen van de vastgoedeigenaren worden niet voor bouwtoezicht- of promotiekosten aangewend. Deze subsidiabele kosten worden door de gemeente met eigen middelen en met de subsidie gedekt. De HEB?systemen zullen worden geïnstalleerd door een opdrachtnemer, die zal worden geselecteerd via een openbare aanbesteding op basis van de regels voor overheidsopdrachten.

23. De overeenkomst met de opdrachtnemer zal vijf partijen tellen, namelijk de opdrachtnemer en de vier aanbestedende gemeenten. In de overeenkomst zullen de omvang en het type van de voor de verschillende gemeenten te installeren HEB?systemen worden vastgesteld. Elke gemeente zal haar rekeningen afzonderlijk met de opdrachtnemer vereffenen, zodat deze de verschillende gemeenten zal factureren naar rato van de omvang van hun bestelling.

24. Het is niet mogelijk om meer subsidie te verkrijgen wanneer de door de opdrachtnemer voorgestelde prijs hoger is dan verwacht. Omgekeerd zal de subsidie wel lager uitvallen wanneer de aan de opdrachtnemer te betalen prijs lager is dan in de subsidieaanvraag is aangenomen. De subsidieovereenkomst voor het project met het woiwdschap verplicht de gemeente niet om een eigen bijdrage van de vastgoedeigenaren te innen en bevat geen verwijzing naar het bedrag van hun betalingen.

25. De subsidie wordt toegekend met het oog op de cofinanciering van de subsidiabele kosten (inclusief promotie- en toezichtkosten) die door de gemeente in het kader van het project worden gemaakt. De gemeente zal deze kosten afrekenen met de subsidieverstreckende instelling. Het bedrag van de financiering wordt vastgesteld aan de hand van het bedrag van de subsidiabele kosten die door de gemeente voor de projectgerelateerde aankopen worden gemaakt.

26. De gemeente heeft de belastingdienst verzocht om een individuele ruling met betrekking tot de vraag of zij in verband met de installatie van HEB?systemen als btw?plichtige moet worden aangemerkt. Volgens haar zijn de prestaties niet aan de btw onderworpen, omdat zij deze als overheid en niet in het kader van een economische activiteit zou verrichten. Bijgevolg zou de eigen bijdrage en de subsidie geen vergoeding voor een verrichte prestatie vormen.

27. De belastingdienst heeft het standpunt van de gemeente in de individuele ruling van 7 augustus 2019 onjuist bevonden. De dienst heeft aangegeven dat de gemeente bij deze

activiteiten als btw-plichtige handelt. Noch de uitvoering van gemeentelijke taken, noch het doel van het project zou een vrijstelling van de btw-heffing kunnen funderen. Op de uitvoering van de beschreven activiteiten zouden namelijk ook specifieke publiekrechtelijke regelingen van toepassing moeten zijn, die behoren tot de prerogatieven van het overheidsgezag.

28. De gemeente is tegen deze individuele ruling opgekomen. De rechter in eerste aanleg heeft het ingestelde beroep afgewezen. Naar het oordeel van de rechter is de niet-gelijkwaardigheid van de eigen bijdragen in beginsel een kenmerk van alle privaatrechtelijke betrekkingen waarin een zogenoemde goederen- of dienstenprijssubsidie wordt ontvangen. De rechter was het evenmin eens met het standpunt van de gemeente dat de verrichte handelingen geen winstoogmerk hebben maar bedoeld zijn om het aandeel HEB in de totale energieproductie te vergroten. Naar het oordeel van de rechter sluit de verwezenlijking van de tweede doelstelling de verwezenlijking van de eerste doelstelling niet uit. De gemeente wordt door de vastgoedeigenaren vergoed voor 25 % van de gemaakte subsidiabele kosten, zodat de installatie niet zonder financiële participatie van de vastgoedeigenaren geschiedt. De omstandigheid dat de gemeente geen winst maakt, zou evenmin van invloed zijn op de beoordeling of deze handelingen deel uitmaken van een economische activiteit.

29. De gemeente heeft tegen deze uitspraak cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen). Deze rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn, en met name artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, ervan, aldus worden uitgelegd dat een gemeente (publiekrechtelijk lichaam) handelt als btw-plichtige wanneer zij een project uitvoert dat tot doel heeft het aandeel hernieuwbare energiebronnen te vergroten, waarbij zij zich er krachtens een privaatrechtelijke overeenkomst met vastgoedeigenaren toe verbindt systemen voor hernieuwbare energiebronnen op hun vastgoed te installeren en de eigendom van die systemen na verloop van een bepaalde periode aan hen over te dragen?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moeten de Europese subsidies die de gemeente (overheidsinstantie) voor de uitvoering van de projecten inzake hernieuwbare energiebronnen ontvangt in de maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van deze richtlijn worden opgenomen?”

30. In de procedure bij het Hof hebben de gemeente, de Republiek Polen, de Poolse belastingdienst en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering afgezien van een mondelinge behandeling.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen

31. Neemt men de twee prejudiciële vragen letterlijk, dan lijkt het de verwijzende rechter op het eerste gezicht te gaan om de subsumptie van een concrete situatie onder de btw-richtlijn. Voor de beoordeling van de feiten is echter alleen de verwijzende rechter bevoegd.⁽⁴⁾ In wezen wenst de verwijzende rechter evenwel te vernemen hoe de artikelen 2, 9, 13 en 73 van deze richtlijn moeten worden uitgelegd om vervolgens te kunnen bepalen of in casu eigenlijk wel sprake is – zoals de belastingdienst meent – van een belastbare en niet-vrijgestelde levering of dienst van de gemeente en wat de maatstaf van heffing hiervoor is.

32. Om onder de btw-richtlijn te vallen, moet het bij de activiteiten van de gemeente in het

kader van de bevordering van hernieuwbare energiebronnen gaan om een levering van goederen of om diensten die zij *onder bezwarende titel* ten behoeve van haar inwoners heeft verricht [artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn, zie punt B]. Deze levering of dienst zou moeten zijn verricht in het kader van een *economische activiteit* (artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, zie punt C) opdat de gemeente ook als belastingplichtige zou zijn opgetreden. Gemeenten worden onder bepaalde omstandigheden evenwel niet als belastingplichtigen beschouwd wanneer zij een economische activiteit *als overheid* hebben verricht (artikel 13 van de btw-richtlijn). Bijgevolg moet aansluitend nog deze uitzondering worden onderzocht (zie punt D).

B. Bepaling van de verrichter en afnemer van een goederenlevering of dienst

33. Als algemene verbruiksbelasting strekt de btw ertoe dat belasting wordt geheven over de draagkracht van de gebruiker, die blijkt uit het feit dat deze zijn vermogen aanspreekt om zich een verbruikbaar voordeel te verschaffen.⁽⁵⁾ De afnemer van de prestatie moet dus een verbruikbaar voordeel hebben ontvangen. Dit geldt zowel voor een goederenlevering als voor een dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn.

34. Het in casu in aanmerking komende verbruikbare voordeel is de installatie van een HEB-systeem. De overdracht van de eigendom van deze installatie vormt een levering van goederen (artikel 14 van de btw-richtlijn), de terbeschikkingstelling voor gebruik vormt een dienst (artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn).

35. De vraag rijst evenwel wie dit voordeel (goederenlevering respectievelijk dienst) aan wie verschaft. Het is mogelijk dat de installatie-onderneming een prestatie ten behoeve van de gemeente verricht, aangezien de gemeente de bestelling plaatst, de onderneming betaalt en het systeem in ontvangst neemt. Denkbaar is echter ook een prestatie van de onderneming ten behoeve van de inwoner op wiens grond het systeem wordt geïnstalleerd en die het de komende vijf jaar kan gebruiken en dan eigenaar van dit systeem wordt en daarom 25 % van de kosten draagt. In dit laatste geval zou de gemeente al geen belastbare en niet-vrijgestelde handeling hebben verricht. In het eerste geval komt nog een andere prestatie in aanmerking, namelijk een prestatie van de gemeente ten behoeve van de inwoner, aangezien met laatstgenoemde een overeenkomst is gesloten voor de aanleg, het gebruik en de latere eigendomsoverdracht van de installatie. Op basis van deze overeenkomst heeft de gemeente (via een onderaannemer) op de grond van de inwoner de installatie aangelegd, die werd betaald door de inwoner (25 %) en het woiwodschap (75 %).

1. Aanwijzingen voor de bepaling van de verrichter en de afnemer van de prestatie

36. Aangezien de btw ten doel heeft de uitgaven te belasten die de afnemer maakt voor een verbruiksgoed, kan *deze afnemer* in beginsel worden *bepaald* door uit te gaan van de persoon die voor de prestatie heeft betaald. Laatstgenoemde heeft immers de betrokken kosten gedragen. Dit is echter slechts een aanwijzing. Om een dienst te kunnen aanmerken als verricht „onder bezwarende titel” in de zin van de btw-richtlijn, is namelijk niet vereist, zoals ook volgt uit artikel 73 van deze richtlijn, dat de tegenprestatie van die dienst rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie deze bestemd is, aangezien de tegenprestatie ook kan worden verkregen van een derde.⁽⁶⁾ Het feit dat niet enkel de inwoner, maar ook het woiwodschap of de gemeente hiervoor hebben betaald, sluit dus niet uit dat van een dienst ten behoeve van de inwoner kan worden uitgegaan.

37. Aangezien de presterende ondernemer in het btw-recht als belastingontvanger voor rekening van de staat optreedt⁽⁷⁾, moet om te *bepalen wie de prestatie verricht* in beginsel worden uitgegaan van de persoon die de tegenprestatie heeft ontvangen. De reden hiervoor is dat alleen deze persoon de in de tegenprestatie begrepen btw aan de staat kan afdragen. In zoverre komt de

gemeente in aanmerking als de verrichter van de prestatie, omdat zij voor de aanleg van de installaties een bepaald bedrag ontvangt van zowel de inwoner als het woiwodschap. Daarbij is het niet relevant dat de gemeente de installaties niet met eigen personeel heeft aangelegd, maar een particuliere onderneming daartoe opdracht heeft gegeven. Het inschakelen van een subcontractant is gebruikelijk in het bedrijfsleven en leidt tot een prestatie van de subcontractant aan de opdrachtgever, die deze vervolgens als zijn eigen prestatie ten behoeve van zijn klant verricht. Het Hof heeft dit reeds verduidelijkt.(8)

38. Het feit dat de gemeente met de bevordering van de ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen een publieke taak (milieubescherming, energiezekerheid) op zich neemt, staat evenmin in de weg aan een mogelijke prestatie van de gemeente ten behoeve van de inwoners. Goederleveringen of diensten onder bezwarende titel kunnen volgens de rechtspraak namelijk ook bestaan in het in het algemeen belang uitvoeren van bij wet opgedragen en wettelijk geregelde taken.(9)

2. *Rechtsverhouding tussen de verrichter en de afnemer van de prestatie*

39. Het Hof heeft integendeel reeds uitdrukkelijk verklaard dat om vast te stellen wie de afnemer van de belastbare prestatie is, moet worden bepaald wie met wie in een contractuele verhouding staat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.(10) Volgens het Hof is van een dergelijke contractuele verhouding evenwel reeds sprake wanneer er een toereikend rechtstreeks verband bestaat tussen de betaling en de ontvangen tegenprestatie.(11) Hierbij vormen de relevante contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor, aangezien de contractuele situatie normaliter de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeeft.(12) De beoordeling van deze rechtsbetrekkingen en contractuele bepalingen staat uiteindelijk aan de verwijzende rechter.

40. In casu hebben de gemeente en de installatie?onderneming een overeenkomst gesloten voor de aanleg en de eigendomsoverdracht van de installatie aan de gemeente. Hiermee is ongetwijfeld sprake van een prestatie van de installatie?onderneming ten behoeve van de gemeente. De eigenaar heeft daarentegen kennelijk geen contractuele relatie met de installatie?onderneming. Wel bestaat er een overeenkomst tussen de gemeente en de respectieve inwoner met betrekking tot het gebruik van de installatie op zijn grond en de latere eigendomsoverdracht aan hem. Hieruit blijkt dat de aanleg en overdracht van de installatie door de gemeente belangrijk is voor de eigenaar en voor hem dus een verbruikbaar voordeel vormt. Dit vindt steun in het feit dat hij 25 % van de kosten van de installatie als eigen bijdrage aan de gemeente betaalt. Voor de vraag of er sprake is van een handeling onder bezwarende titel kan de verdere bekostiging van de installatie ter hoogte van 75 % van de kosten door een derde zelfs buiten beschouwing worden gelaten.

41. Het Hof heeft namelijk reeds herhaaldelijk geoordeeld dat de omstandigheid dat een economische handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs en dus tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs, niet relevant is voor de kwalificatie van een handeling als handeling onder bezwarende titel, aangezien een dergelijke omstandigheid niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten prestatie en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie, waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald.(13) In zoverre is – zoals Polen benadrukt – de eigen bijdrage van 25 % van de inwoner voldoende om aan te nemen dat er sprake is van een levering van goederen of verrichting van diensten onder bezwarende titel door de gemeente ten behoeve van de inwoner.

3. *Voorlopige conclusie*

42. Artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de beantwoording van de vraag tussen wie een levering van goederen of verrichting van diensten onder bezwarende titel wordt verricht, afhangt van een algehele beoordeling van de bestaande rechtsbetrekkingen. Blijkt uit deze algehele beoordeling een rechtstreeks verband tussen de betaling (in casu door de inwoner) en de levering van goederen of verrichting van diensten (in casu de aanleg, de terbeschikkingstelling voor gebruik en de latere eigendomsoverdracht door de gemeente van de installatie aan een inwoner), dan is er ook sprake van een prestatie (levering van goederen of verrichting van diensten) door de gemeente „onder bezwarende titel”.

C. Begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn

43. Opdat de gemeente in dit verband als belastingplichtige zou hebben gehandeld, moet zij in het concrete geval met de aanleg, de terbeschikkingstelling voor gebruik en de latere eigendomsoverdracht van de installatie tevens een economische activiteit hebben uitgeoefend. Ingevolge artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn vallen onder „economische activiteit” 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.

44. Volgens de rechtspraak van het Hof blijkt uit die definitie dat het begrip „economische activiteit” een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan.(14)

45. Voor zover het gaat om de „exploitatie van een [...] zaak” bepaalt artikel 9, lid 1, tweede alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn dat de duurzame verkrijging van opbrengst eruit als economische activiteit *wordt beschouwd*. Bijgevolg kan ook het enkele beheer van vermogen – mits duurzaam van aard – relevant zijn voor btw-doelinden. In casu rijst evenwel de vraag of de terbeschikkingstelling van de installatie gedurende vijf jaar met daaropvolgende eigendomsoverdracht eigenlijk wel als „exploitatie van een [...] zaak”(15) moet worden beschouwd. Volgens mij gaat het uiteindelijk om de overdracht van voorwerpen. Bovendien is de planmatige en duurzame ontwikkeling van de installatie van HEB-systemen bij een groot aantal mensen in de hele gemeente waarschijnlijk voldoende duurzaam. Het programma ter bevordering van de ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen door de gemeente was in elk geval verankerd in het „Energiebeleid van Polen tot 2030”.

46. Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat, om vast te stellen of een dienst is verricht onder bezwarende titel, en dus sprake is van een economische activiteit, *alle omstandigheden* waaronder deze verrichting plaatsvindt moeten worden onderzocht.(16)

47. Dit wordt gestaafd door de formulering van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Die bepaling omschrijft de economische activiteit die ertoe leidt dat een persoon als belastingplichtige wordt beschouwd aan de hand van verschillende specifieke beroepen en daarmee „gelijkgestelde beroepen”, waarvan de activiteiten als economische activiteiten worden beschouwd.

48. Gelet op de moeilijkheid het begrip „economische activiteit” nauwkeurig te definiëren, bakent de omschrijving van de noodzakelijke economische activiteit met typische beroepsprofielen („fabrikant, handelaar of dienstverrichter” of „de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”) de contouren van het begrip „belastingplichtige” en de daarvoor noodzakelijke economische activiteit af.

49. In tegenstelling tot een abstract begrip heeft een dergelijke typologische omschrijving een meer open karakter.(17) De indeling in een type behoeft niet door logisch-abstracte subsumptie te worden vastgesteld, maar kan worden bepaald aan de hand van de mate van gelijkenis met het

archetype (model). Die indeling vereist een algehele beoordeling in elk individueel geval, waarbij rekening wordt gehouden met de perceptie van het publiek.

50. In dit verband kan het volgens de rechtspraak van het Hof relevant zijn of de hoogte van de vergoeding wordt bepaald aan de hand van criteria die waarborgen dat het bedrag volstaat om de bedrijfskosten van de dienstverrichter te dekken⁽¹⁸⁾, evenals, meer algemeen, hoe hoog het bedrag is van de opbrengsten, en andere elementen, zoals de omvang van de clientèle⁽¹⁹⁾. De enkele omstandigheid dat de hoogte van de vergoeding niet voor elke dienst, afzonderlijk beschouwd, overeenkomt met de kosten die hij heeft veroorzaakt, volstaat echter niet om aan te tonen dat de activiteit in haar geheel niet wordt vergoed volgens criteria die waarborgen dat de bedrijfskosten van de dienstverrichter worden gedekt.⁽²⁰⁾ Het Hof heeft evenwel het bestaan van een economische activiteit afgewezen, met name op grond dat de door de begunstigten van de betrokken prestaties betaalde bijdragen slechts een klein deel van de exploitatiekosten van alle dienstverrichters dekten.⁽²¹⁾

51. Een dergelijke typologische benadering ligt bijvoorbeeld ten grondslag aan het arrest van het Hof over de economische activiteit van een commissaris die een vergoeding ontving voor zijn activiteit als lid van de raad van commissarissen van een stichting. Het Hof heeft deze activiteit uiteindelijk vergeleken met die van een gewone belastingplichtige en, gelet op de bijzonderheden (vergoeding die niet afhankelijk is van deelname aan vergaderingen of van de werklast, geen enkel economisch bedrijfsrisico, geringe en forfaitaire vaste vergoeding) geoordeeld dat er geen sprake was van een economische activiteit.⁽²²⁾ Deze typologische benadering had het Hof reeds gehanteerd in het arrest *Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën*⁽²³⁾ en daarvoor in meer rudimentaire vorm in het arrest *Enkler*⁽²⁴⁾.

52. Bezieet men de activiteit van de gemeente in het onderhavige geval, dan springen er – anders dan de Poolse belastingdienst betoogt – enkele verschillen met een typische belastingplichtige met een vergelijkbaar beroep (in casu dat van „installateur van zonnecollectoren”) in het oog. Om te beginnen ontplooit de gemeente geen eigen activiteit om deze diensten te verrichten. Evenmin heeft zij eigen installatiepersoneel en een eigen vergelijkbare verkoopstructuur. De contracten worden veeleer alleen gesloten met haar inwoners die willen profiteren van de ontwikkeling van duurzame energiebronnen en zich daartoe bij de gemeente aanmelden. Eerst kunnen zij de installatie tegen betaling van een relatief lage eigen bijdrage gebruiken en vervolgens worden zij na vijf jaar eigenaar ervan. Uiteindelijk regelt de gemeente de resterende financiering via een overheidsinstelling, die een groot deel van de kosten van de aanleg van de installaties voor haar rekening neemt. Zij zorgt ook voor een particuliere onderneming om de installaties aan te leggen. Deze onderneming wordt geselecteerd via een openbare aanbestedingsprocedure. Dit komt niet overeen met de typische selectie van een subcontractant door een installateur van zonnecollectoren.

53. De activiteit van de gemeente is derhalve beperkt tot de organisatie van de succesvolle financiering en uitvoering van de aanleg van nieuwe installaties voor de productie van duurzame energie op het grondgebied van de gemeente door een particuliere partij. Dit omvat met name het lopende bouwbeheer en de financiële afhandeling. Deze organisatorische diensten worden hoogstens pro rata vergoed; het woiwodschap vergoedt maximaal 75 % van de subsidiabele kosten. De inwoner draagt maximaal 25 % bij in de kosten van de ingeschakelde „subcontractant”. Een typische ondernemer zou daarentegen juist deze organisatiekosten plus een winstmarge toevoegen aan de prijs van de door hem verrichte dienst. Met haar optreden als organisatorische tussenschakel concurreert de gemeente in elk geval niet met andere particuliere aanbieders.

54. Dergelijke installaties worden doorgaans ook niet door een marktdeelnemer tegen een zo lage prijs (maximaal 25 %) geleverd, zeker niet wanneer de in een eerder stadium verrichte

prestatie (aanleg van de installatie) voorheen uitsluitend bij een derde tegen de marktprijs werd ingekocht.

55. Zelfs rekening houdend met de betalingen door het woiwodschap, dat 75 % van de subsidiabele kosten voor zijn rekening neemt, blijft er een voor een „normale” belastingplichtige atypische onzekerheid bestaan over een hooguit kostendekkende vergoeding. De vraag of en in hoeverre de derde de gemaakte kosten vergoedt, blijft namelijk tot de latere beslissing van de derde (hier het woiwodschap) onbeantwoord. In dat verband ontplooit de gemeente geen ondernemersinitiatief en heeft zij ook geen kans om winst te maken⁽²⁵⁾, zoals ook de Commissie terecht opmerkt. Uiteindelijk loopt zij dus enkel het risico van verlies. Geen enkele typische belastingplichtige zou zijn onderneming zodanig leiden dat hij iets voor een klant doet, maar hierbij enkel het risico van verlies draagt en zelfs niet op zeer lange termijn enige kans op winst heeft.

56. Ook de reden voor het optreden van de gemeente is niet economisch van aard. Het gaat er niet om verdere inkomsten te genereren of bestaande winsten te maximaliseren, of daarom, überhaupt een batig saldo te realiseren. Centraal staan veeleer redenen van algemeen belang (milieubescherming en energiezekerheid) die iedereen ten goede komen. De typische belastingplichtige handelt anders.

57. De voorwaarden waaronder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde prestatie wordt verricht, verschillen dus van die waaronder de activiteit van het installeren van HEB-systemen normaliter wordt verricht. In casu biedt de gemeente geen prestaties aan op de algemene markt voor dergelijke installaties, maar treedt veeleer zelf op als eindverbruiker ervan. Zij koopt deze aan van de installatie-onderneming waarmee zij (samen met de andere betrokken gemeenten) onderhandelt en stelt ze de inwoners van haar gemeente ter beschikking om milieubeschermingsdoelstellingen en nu ook energiezekerheid te bereiken respectievelijk te bevorderen.⁽²⁶⁾

58. Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn moet bijgevolg aldus worden uitgelegd dat deze bepaling vereist dat in het kader van een algehele beoordeling de concrete activiteit wordt vergeleken met de activiteit van een typische belastingplichtige van de betrokken beroepsgroep. Gelet op de hierboven beschreven omstandigheden valt te betwijfelen of de gemeente een economische activiteit verricht. De concrete beslissing hierover staat evenwel aan de verwijzende rechter.

D. Subsidiair: handelingen die een publiekrechtelijk lichaam „als overheid” verricht

59. Zou toch worden uitgegaan van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, dan moet worden nagegaan of artikel 13 van deze richtlijn van toepassing is. Ingevolge deze bepaling worden publiekrechtelijke lichamen onder bepaalde omstandigheden toch niet als belastingplichtigen aangemerkt, ook al verrichten zij economische activiteiten in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.

1. Aard en doel van artikel 13 van de btw-richtlijn

60. Artikel 13 van de btw-richtlijn houdt geen belastingvrijstelling in⁽²⁷⁾, omdat zowel belastingplicht als belastingvrijstelling een economische activiteit *van een belastingplichtige* vooronderstelt (zie bijvoorbeeld de regeling van belastingvrijstellingen in de artikelen 131 e.v. van de btw-richtlijn). Dat is niet het geval bij de in artikel 13 van de btw-richtlijn bedoelde handelingen, die daarom niet belastbaar zijn. Zij vallen buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn.

61. Voorwaarde hiervoor is dat publiekrechtelijke lichamen (in casu de gemeente) als overheid „handelingen [...] verrichten” (eerste alinea), tenzij dit tot een verstoring van de mededinging van

enige betekenis zou leiden (tweede alinea).

62. Mijns inziens is deze vrijstelling voor publiekrechtelijke lichamen gebaseerd op de premisse dat activiteiten die door de staat als overheid en in zijn hoedanigheid van fiscaal crediteur worden verricht niet opnieuw door hem hoeven te worden belast om de concurrentieneutraliteit te waarborgen.⁽²⁸⁾ In de regel zijn dergelijke „overheidsactiviteiten” reeds volgens de vereiste typologische analyse geen economische activiteiten in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. Zijn zij dat wel, dan voorkomt artikel 13 van de btw-richtlijn, in de zin van een *vereenvoudigingsregel*, dat om die reden voor de staat fiscale verplichtingen (registratie-, aangifte- en betalingsverplichtingen) ontstaan. Dit valt evenwel moeilijk te verenigen met de hierboven geschetste aan de btw-richtlijn ten grondslag liggende gedachte van een verbruiksbelasting (zie punt 33 hierboven)⁽²⁹⁾, omdat de correcte belasting van de eindverbruiker niet mag afhangen van de vraag of de levering aan de verbruiker al dan niet als overheid plaatsvindt.

63. Niettemin kent de btw-richtlijn een bijzondere behandeling van publiekrechtelijke lichamen voor handelingen die zij als overheid verrichten. De gedachte hierachter kan zijn dat bij de uitoefening van openbaar gezag tegen vergoeding (bijvoorbeeld de afgifte van een paspoort tegen een vergoeding – ervan uitgaande dat dit een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn is) doorgaans geen concurrentie hoeft te worden beschermd en dat zelfbelasting van de overheid dan weinig zin heeft. Mocht er toch een verstoring van de mededinging van enige betekenis optreden, omdat particulieren dezelfde dienst zouden kunnen verlenen, dan voorkomt de in de tweede alinea opgenomen uitzondering op de uitsluiting dat het gelijke speelveld tussen de aanbieders van vergelijkbare prestaties wordt verstoord.

2. Als overheid verrichte handelingen

64. Volgens de rechtspraak van het Hof gaat het bij werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht in de zin van die bepaling, om werkzaamheden die door hen worden verricht in het kader van een specifieke publiekrechtelijke regeling, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten.⁽³⁰⁾ Het enige zekere criterium om die twee categorieën werkzaamheden te onderscheiden, is bijgevolg het juridisch regiem dat naar nationaal recht van toepassing is.⁽³¹⁾ Gelet op de aard van de te verrichten analyse, staat het hierbij aan de nationale rechter om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde werkzaamheid aan de hand van het hierboven ontwikkelde criterium te kwalificeren.⁽³²⁾ In de rechtspraak van het Hof lijkt hierbij vooral te worden uitgegaan van het publiekrechtelijke dan wel privaatrechtelijke karakter van de rechtsgrondslag.

65. In het onderhavige geval heeft de gemeente waarschijnlijk gehandeld in het kader van het privaatrecht. De overeenkomst van de gemeente met de inwoner lijkt een „normale” privaatrechtelijke overeenkomst te zijn die het eigendomsvoorbehoud van de gemeente voor de komende vijf jaar, het gebruiksrecht van de inwoner gedurende deze periode en de eigendomsoverdracht van de installatie na deze periode regelt. Dit zou betekenen dat de gemeente haar activiteit dus niet heeft uitgeoefend in het kader van een specifieke publiekrechtelijke regeling. Bijgevolg zou artikel 13 van de btw-richtlijn – anders dan in het geval van de gemeentelijke asbestverwijdering in de zaak *Gmina L.*⁽³³⁾ – niet van toepassing zijn.

66. Ik betwijfel echter of het Hof de werkingssfeer van artikel 13 van de btw-richtlijn ook echt uitsluitend afhankelijk wil maken van de aard van de rechtsgrondslag. Het Hof heeft weliswaar geoordeeld dat het enige zekere criterium om die twee categorieën werkzaamheden te onderscheiden, het juridisch regiem is dat naar nationaal recht van toepassing is⁽³⁴⁾, maar tegelijkertijd ook verklaard dat de handelingen die een publiekrechtelijke lichaam als overheid verricht, niet de activiteiten omvatten die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere

marktdelnemers verricht(35).

67. Zoals ik evenwel bij de beoordeling van de economische activiteit heb uiteengezet, heeft de activiteit van de gemeente in casu enkele bijzondere kenmerken die de activiteit van een particuliere marktdelnemer niet zou hebben. Mijns inziens staat dit reeds in de weg aan het bestaan van een economische activiteit in het onderhavige geval (zie punten 43 e.v. hierboven), zodat de vraag inzake artikel 13 van de btw-richtlijn niet meer aan de orde is. Wordt in het onderhavige geval het begrip „economische activiteit” evenwel ruim uitgelegd en het bestaan ervan bevestigd, dan zou in ieder geval in het kader van artikel 13 van de btw-richtlijn met bovengenoemde bijzondere kenmerken rekening moeten kunnen worden gehouden. Dit is echter alleen mogelijk als het in zoverre niet relevant is op welke rechtsgrondslag de gemeente met de inwoner heeft gehandeld.

68. Bovendien is een louter formele focus op de rechtsgrondslag twijfelachtig omdat in sommige lidstaten publiekrechtelijke lichamen contractuele betrekkingen kunnen aangaan op basis van het publiekrecht in plaats van het privaatrecht. De toepasselijkheid van de btw-richtlijn mag echter niet afhangen van de keuze van de vorm waarin wordt gehandeld (publiekrechtelijke of privaatrechtelijke overeenkomst), maar moet zich richten naar materiële criteria. Daarom moeten het voorwerp en de context van een rechtsbetrekking en niet de kwalificatie ervan als publiekrechtelijk of privaatrechtelijk volgens het recht van de respectieve lidstaat doorslaggevend zijn.

69. Juist in het onderhavige geval kan worden vastgesteld dat de gemeente, materieel gezien, niet onder dezelfde juridische voorwaarden handelt als andere particuliere marktdelnemers, ook al heeft zij – voor zover valt na te gaan – een privaatrechtelijke overeenkomst met de inwoner gesloten. Om te beginnen wordt het project gedragen door een samenwerkingsverband van gemeenten die met een woiwodschap dat over Europese middelen beschikt een subsidieovereenkomst hebben gesloten om het project überhaupt te kunnen financieren. Vervolgens is de activiteit van de gemeente beperkt tot de voor de gebruiker (inwoner) kosteloze organisatie van de bevordering van de ontwikkeling van installaties voor duurzame energiebronnen. De uitvoering wordt vervolgens weliswaar gedaan door een particuliere partij, maar die partij is geselecteerd volgens het publiekrecht (in het kader van het aanbestedingsrecht). Materieel gezien kan dus worden gesteld dat de gemeente haar activiteiten niet onder dezelfde juridische voorwaarden heeft verricht als andere particuliere marktdelnemers, ook al zou de overeenkomst met de inwoner privaatrechtelijk van aard zijn.

70. Bezie men het gehele plaatje door een dergelijke materiële bril, dan is artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn in beginsel van toepassing en kan de gemeente niet als belastingplichtige worden aangemerkt.

3. *Geen verstoring van de mededinging van enige betekenis*

71. Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt dat een publiekrechtelijk lichaam, ook al verricht het handelingen als overheid, toch als belastingplichtige wordt aangemerkt wanneer een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Ingevolge de derde alinea wordt een publiekrechtelijk lichaam in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn. Bijlage I bevat een lijst van typische voorzieningen ten behoeve van de inwoners van een lidstaat. Deze omvatten de levering van water, gas enzovoort, maar niet de aanleg van installaties voor duurzame energiebronnen.

72. De achtergrond van deze uitzondering op de uitsluiting is dat een publiekrechtelijk lichaam naar nationaal recht in het kader van een specifieke publiekrechtelijke regeling belast kan zijn met

de verrichting van bepaalde activiteiten met een hoofdzakelijk economisch karakter. Dezelfde activiteiten kunnen daarnaast ook door particuliere marktdeelnemers worden verricht, zodat de behandeling van dit lichaam als niet-belastingplichtige voor de btw tot een verstoring van de mededinging kan leiden.⁽³⁶⁾ Bovendien zouden sommige verbruikers wel en andere geen btw hoeven te betalen, ook al wordt in beide gevallen dezelfde prestatie (hetzelfde verbruikbaar voordeel) verricht. De (privaatrechtelijke dan wel publiekrechtelijke) rechtsvorm van degene die de prestatie verricht kan dit verschil in btw-last voor degene die de prestatie ontvangt niet rechtvaardigen.

73. De wetgever tracht deze ongewenste uitkomst te voorkomen door in artikel 13, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn te bepalen dat de in bijlage I daarbij nauwkeurig genoemde werkzaamheden „in ieder geval” – tenzij de omvang ervan onbeduidend is – aan btw onderworpen zijn, ook al worden zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid verricht.⁽³⁷⁾ De tweede en de derde alinea van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn hangen dus nauw samen, aangezien zij hetzelfde doel nastreven, namelijk de verbruiker btw in rekening te brengen, zelfs indien zijn leverancier als overheid handelt.

74. Deze alinea's gaan dus uit van dezelfde logica, volgens welke elke economische activiteit die een verbruiker een verbruikbaar voordeel verschaft, in beginsel aan btw is onderworpen.⁽³⁸⁾ Bijgevolg moeten de tweede en de derde alinea van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn in hun onderlinge samenhang worden uitgelegd.⁽³⁹⁾ Daarbij moet de vraag of de behandeling van publiekrechtelijke lichamen die als overheid handelen als niet-belastingplichtigen tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis leidt, worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt.⁽⁴⁰⁾

75. Ondanks deze verduidelijking door het Hof blijft dit onbepaalde criterium (verstoring van de mededinging van enige betekenis) in de praktijk problemen opleveren. Dienaangaande begrijp ik het Hof aldus dat in wezen moet worden nagegaan of en in hoeverre particuliere marktdeelnemers door de activiteiten van het publiekrechtelijke lichaam worden uitgesloten van de levering van prestaties aan verbruikers, ook al handelt dit lichaam slechts in het kader van haar specifieke publiekrechtelijke regeling. In het onderhavige geval lijkt mij een verstoring van de mededinging van enige betekenis wegens de bijzondere omstandigheden van de modaliteiten van het programma ter bevordering van hernieuwbare energiebronnen evenwel uitgesloten.

76. Een wezenlijk aspect dienaangaande is het feit dat – zoals uiteengezet onder punt C hierboven – de gemeente juist niet als typische marktdeelnemer ageert en prestaties aanbiedt, maar integendeel zelf als afnemer van prestaties optreedt. Dit wordt nog versterkt door het feit dat een particuliere partij wordt geselecteerd en ingeschakeld om de prestaties te verlenen in het kader van het recht inzake overheidsopdrachten. Daarmee verdringt de gemeente in het onderhavige geval dus geen particuliere mededinger van de markt voor de installatie van HEB-systemen, maar treedt zij – om publiekrechtelijke redenen van algemeen belang (milieubescherming, energiezekerheid) – enkel op als schakel tussen de installatie-onderneming en de eindverbruiker (in casu de betrokken inwoner) en herfinanciert zij zich gedeeltelijk uit overheidsmiddelen van een ander publiekrechtelijk lichaam.

77. In een dergelijke situatie kan een verstoring van de mededinging – althans van enige betekenis – mijns inziens worden uitgesloten. Het feit dat in dit verband dezelfde btw-inkomsten worden verkregen als wanneer de eigenaar op eigen kosten (in plaats van de gemeente) een beroep zou hebben gedaan op de installatie-onderneming, pleit eveneens voor toepassing van artikel 13 van de btw-richtlijn op de activiteiten van de gemeente in het kader van het specifieke steunprogramma.

4. **Voorlopige conclusie**

78. Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de vaststelling of er sprake is van als overheid verrichte handelingen, dient te geschieden aan de hand van een algehele materiële beoordeling. Daarom kan het irrelevant zijn wanneer de overeenkomst met de inwoner van civielrechtelijke aard is, maar alle andere onderdelen van de activiteit in het kader van het steunprogramma niet onder dezelfde juridische voorwaarden zijn uitgevoerd als die welke voor andere particuliere marktdeelnemers gelden.

79. Voorts kan er geen sprake zijn van verstoringen van de mededinging van enige betekenis indien de publiekrechtelijke activiteiten zo zijn geregeld dat is gewaarborgd dat particuliere marktdeelnemers niet van de verrichting van prestaties ten behoeve van verbruikers worden uitgesloten, maar – zoals in casu – daarbij worden betrokken.

E. **Subsidie als deel van de maatstaf van heffing**

80. Aangezien er mijns inziens in het onderhavige geval geen sprake is van een economische activiteit van de gemeente – en zelfs indien van een economische activiteit wordt uitgegaan de gemeente op grond van artikel 13 van de btw-richtlijn niet als belastingplichtige wordt aangemerkt – hoeft de tweede prejudiciële vraag, betreffende de opnemings van de subsidie in de maatstaf van heffing, niet meer te worden beantwoord.

V. **Conclusie**

81. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 2, lid 1, onder a) en c), 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 de beantwoording van de vraag tussen wie een levering van goederen of een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, voornamelijk afhangt van een algehele beoordeling van de bestaande rechtsbetrekkingen. Blijkt uit deze algehele beoordeling een rechtstreeks verband tussen de betaling van een derde en de levering van goederen of de verrichting van diensten, dan is er sprake van een prestatie 'onder bezwarende titel'.

2) Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat deze bepaling vereist dat de concrete activiteit wordt vergeleken met de activiteit van een typische belastingplichtige van de betrokken beroepsgroep.

3) Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de vaststelling of er sprake is van als overheid verrichte handelingen, dient te geschieden aan de hand van een algehele materiële beoordeling. Daarom kan het irrelevant zijn wanneer een van de overeenkomsten van civielrechtelijke aard is, maar alle andere onderdelen van de activiteit niet onder dezelfde juridische voorwaarden zijn uitgevoerd als die welke voor andere particuliere marktdeelnemers gelden. Voorts kan er geen sprake zijn van verstoringen van de mededinging van enige betekenis indien door de regelingen voor de uitoefening van het openbaar gezag wordt gewaarborgd dat particuliere marktdeelnemers niet van de verrichting van prestaties ten behoeve van verbruikers worden uitgesloten, maar hierbij worden betrokken.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Soortgelijke vragen rijzen in de gelijktijdig aanhangige zaak C-616/21.

- 3 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1); laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2022/890/EU van de Raad van 3 juni 2022 (PB 2022, L 155, blz. 1).
- 4 Zie onder meer arresten van 13 januari 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C?513/20, EU:C:2022:18, punt 36); 8 oktober 2020, Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu e.a. (C?644/19, EU:C:2020:810, punt 47), en 25 juli 2018, Vernaza Ayovi (C?96/17, EU:C:2018:603, punt 35).
- 5 Zie onder andere arresten van 3 mei 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punt 23); 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C?283/06 en C?312/06, EU:C:2007:598, punt 37 – „het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt”), en 18 december 1997, Landboden?Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23 – „[e]nkel de aard van de aangegane verbintenis dient te worden beschouwd: een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk btw?stelsel indien er sprake is van verbruik”).
- 6 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, punt 40); 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punt 34), en 7 oktober 2010, Loyalty Management UK (C?53/09 en C?55/09, EU:C:2010:590, punt 56).
- 7 Zie de vaste rechtspraak van het Hof: arresten van 11 november 2021, ELVOSPOL (C?398/20, EU:C:2021:911, punt 31); 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C?335/19, EU:C:2020:829, punt 31); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 13 maart 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punt 39).
- 8 Arrest van 3 mei 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punten 34 e.v.): de verkoper van telefoonkaarten verricht een telecommunicatiedienst die hem vooraf door een telefoononderneming (als subcontractant) wordt verschaft.
- 9 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, punt 39), en 2 juni 2016, Lajvér (C?263/15, EU:C:2016:392, punt 42).
- 10 Arrest van 3 mei 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punt 33). Ook in die zin arrest van 16 september 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit) (C?312/19, EU:C:2020:711, punten 40 e.v.).
- 11 Arresten van 20 januari 2022, Apcoa Parking Danmark (C?90/20, EU:C:2022:37, punt 27); 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizija (C?21/20, EU:C:2021:743, punt 31); 20 januari 2021, Finanzamt Saarbrücken (C?288/19, EU:C:2021:32, punt 29), en 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, punt 39).
- 12 Arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punt 66). In die zin reeds arrest van 20 juni 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 43).
- 13 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, punt 43). Zie in die zin ook arrest van 2 juni 2016, Lajvér (C?263/15, EU:C:2016:392, punten 45 en 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 14 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, punt 47). In die zin ook arresten van 25 februari 2021, Gmina Wroc?aw (Omzetting van het recht van vruchtgebruik) (C?604/19, EU:C:2021:13269, punt 69), en 16 september 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke

activiteit) (C-312/19, EU:C:2020:711, punt 39).

15 Het ontbreekt reeds aan een voorwerp, waardoor een vergelijking met de arresten waarin het Hof incidenteel vermogensbeheer moest onderscheiden van een economische activiteit niet mogelijk is – zie dienaangaande bijvoorbeeld arrest van 20 januari 2021, AJFP Sibiu en DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punten 24 e.v.).

16 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 48), en 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 29). Zie in die zin arresten van 19 juli 2012, RDIHs (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 34), en 26 september 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 27).

17 Zie dienaangaande mijn conclusie in de zaak Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punt 25).

18 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 49). Zie in die zin arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak)

19 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 49). Zie in die zin arresten van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 31); 19 juli 2012, RDIHs (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 38), en 26 september 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 29).

20 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 51).

21 Arresten van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 33), en 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50). Dit wordt ook benadrukt in het arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 52).

22 Arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490, punt 44).

23 Arrest van 12 mei 2016 (C-520/14, EU:C:2016:334, punten 29 e.v.). Op de achtergrond speelde het feit dat de gemeente niet op een typische wijze aan de markt had deelgenomen – zie mijn conclusie in de zaak Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punten 62 e.v.).

24 Arrest van 26 september 1996 (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 28 – „het vergelijken van de omstandigheden”); hierop voortbordurend ook arrest van 19 juli 2012, RDIHs (C-263/11, EU:C:2012:497, punten 35 en 36).

25 Zie met betrekking tot het dragen van een economisch risico ook arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit) (C-312/19, EU:C:2020:711, punt 41).

26 Zie de bijna identieke bewoordingen in het arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 35).

- 27 In tegenstelling tot wat valt op te maken uit een aantal arresten van het Hof – zie onder andere arresten van 10 april 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punt 38); 29 oktober 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punten 71 en 75), en 13 december 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 41) –, of uit een aantal conclusies – zie onder andere conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:345, punten 10, 12, 16, 18 en 30).
- 28 Zie wat betreft het vraagstuk van de „zelfbelasting” van de overheid mijn conclusie in de zaak Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punten 23 e.v.).
- 29 Zie wat betreft de kwalificatie van artikel 13 van de btw-richtlijn tevens mijn conclusie in de zaak Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punten 24 e.v.).
- 30 Arresten van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 21), en 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Arresten van 15 mei 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (C-4/89, EU:C:1990:204, punt 10), en 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punt 15).
- 32 Vaste rechtspraak van het Hof; zie arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 22 met verdere verwijzingen).
- 33 Deze zaak is bij het Hof aanhangig onder nummer C-616/21. Zie dienaangaande mijn conclusie van vandaag.
- 34 Arresten van 15 mei 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (C-4/89, EU:C:1990:204, punt 10), en 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punt 15).
- 35 Arresten van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 21); 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punt 17), en 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, EU:C:2000:426, punt 50).
- 36 Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 33).
- 37 Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 34). In die zin ook arrest van 19 januari 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, punt 39).
- 38 Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 38).
- 39 Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 39).
- 40 Arresten van 19 januari 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, punt 41), en 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 53).