

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 7 maart 2024 (1)

Zaak C-87/23

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”

tegen

Valsts ieņēmumu dienests

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

„Verzoek om prejudiciële beslissing – Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 2, 9, 28 en 73 – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Begrip ‚belastingplichtige’ – Economische activiteit – Typologische benadering – Vereniging zonder winstoogmerk die zich bezighoudt met de organisatie en uitvoering van door het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling (EFRO) gefinancierde opleidingsprojecten – Verzorging van opleidingen door het inschakelen van subcontractanten – Opnemning van het subsidiebedrag in de maatstaf van heffing”

I. Inleiding

1. In de btw-wetgeving worden alleen handelingen belast waarbij een belastingplichtige een consumptiegoed aan een persoon levert (door middel van goederenleveringen of diensten). Het verrichten van een dienst door een niet-belastingplichtige persoon (bijvoorbeeld een particulier) ten behoeve van een andere persoon is bijgevolg niet belastbaar, ook al wordt die dienst onder bezwarende titel verricht. Hetzelfde geldt voor de aftrek van voorbelasting. Dit recht kan alleen door een belastingplichtige worden uitgeoefend en alleen indien hij de handeling van een andere belastingplichtige heeft ontvangen.

2. Derhalve is het essentieel om vast te stellen wie de hoedanigheid van belastingplichtige heeft. In dit verband heeft het Hof onlangs gekozen voor een typologische benadering om te bepalen of een gemeente⁽²⁾ of een toezichthoudend orgaan van een rechtspersoon⁽³⁾ als belastingplichtige moet worden aangemerkt. Deze benadering is ook in casu van bijzonder belang.

3. In de onderhavige zaak heeft namelijk een vereniging zonder winstoogmerk, die naar nationaal recht geen winst mag maken, opleidingen georganiseerd of uitgevoerd die met subsidies

zijn medegefinancierd. Aangezien deze vereniging als organisator van de projecten niet over opleiders beschikte, heeft zij ondernemingen van derden ingeschakeld. Zij heeft de vergoeding van de personen die de opleiding volgen als betaling voor een belastbare dienst behandeld, de verschuldigde belasting afgedragen en de voorbelasting over de facturen van de derden in aftrek gebracht. De belastingdienst wil het recht op deze aftrek van voorbelasting weigeren omdat er geen sprake is van een economische activiteit. De vereniging kan krachtens de wet geen winst maken en heeft de opleidingen ook niet zelf verzorgd. Aangezien volgens het toepasselijke recht alleen instellingen zonder winstoogmerk of overheidsinstanties – maar geen ondernemingen – dergelijke projecten kunnen uitvoeren, kan deze projectorganisatie per se geen economische activiteit zijn.

4. Het Hof kan in casu de criteria voor de beoordeling van een economische activiteit van een belastingplichtige in het kader van de typologische benadering preciseren. Het moet verduidelijken dat het gebrek aan kostendekking of de afwezigheid van een winstoogmerk irrelevant is ofwel hooguit één aspect in het kader van een algehele beoordeling vormt, maar op zichzelf niet voldoende is om de hoedanigheid van belastingplichtige af te wijzen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(4) (hierna: „btw-richtlijn”) bepaalt het volgende:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

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:

„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 28 van de btw-richtlijn heeft betrekking op belastingplichtigen die optreden als commissionair bij dienstverrichtingen, en luidt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

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.”

9. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn betreft de aftrek van voorbelasting en luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.

B. Lets recht

10. Letland heeft de btw-richtlijn in Lets recht omgezet bij de Pievienotības noteikumi likums (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) van 29 november 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr. 197).

11. Voor verenigingen zonder winstoogmerk is ook de Biedrība un nodibinājumu likums (wet op de verenigingen en stichtingen), die op 30 oktober 2003 werd aangenomen (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161), relevant.

12. Volgens artikel 2, lid 1, van deze wet is een vereniging een vrijwillige unie van personen opgericht voor de verwezenlijking van de in haar statuten omschreven doelstellingen zonder winstoogmerk. Volgens artikel 7, lid 1, van deze wet hebben verenigingen echter het recht om als nevenactiviteit een economische activiteit te verrichten die verband houdt met de instandhouding of de exploitatie van hun vermogen, alsook om een andere economische activiteit te verrichten om de doelstellingen van de vereniging of stichting te verwezenlijken.

III. Samenvatting van de feiten

13. In het jaar 2016 werd aan Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (Letse vereniging voor informatie- en communicatietechnologieën; hierna: „vereniging”), de uitvoering van twee projecten toegewezen, gefinancierd met middelen van de Europese Unie [te weten uit het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling (EFRO)]. Hierbij gaat het om de opleiding van specialisten op het gebied van informatie- en communicatietechnologie voor de bevordering van innovatie en industriële ontwikkeling (hierna: „ICT-project”) en de opleiding van micro- en kleine ondernemers voor de ontwikkeling van innovatie en digitale technologieën in Letland (hierna: „MKO-project”). Volgens de prejudiciële vragen is de vereniging een non-profitorganisatie.

14. Voor beide projecten heeft de vereniging een uitvoeringscontract gesloten met de Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (centraal bureau voor financiën en contracten; hierna: „bureau”) en zijn er publiekrechtelijke uitvoeringsbepalingen vastgesteld (besluiten nr. 617 en nr. 365 van de ministerraad). Volgens die besluiten kan alleen een vereniging of een instantie van het rechtstreekse bestuur projecten voorstellen.

15. In het kader van het ICT-project wordt financiering (hierna ook: „steun”) toegekend voor de opleiding van de werknemers van ondernemingen in de gebieden vermeld in de bijlage bij het besluit. De aanbieder van de diensten is een natuurlijke of rechtspersoon die aan de voorwaarden van het besluit voldoet. De begunstigde van de financiering voor de uitvoering van het project verricht de aankoop van de nodige goederen en diensten overeenkomstig de regels inzake aanbestedingsprocedures. De steun wordt verleend in de vorm van een subsidie.

16. In het kader van het MKO-project wordt er steun verleend voor de nodige opleidingen zodat

innovatie qua producten, processen, marketing of organisatie in de onderneming wordt geïntegreerd. De begunstigde van de financiering doet een beroep op externe dienstverleners – aanbieders van opleidingen – voor de uitvoering van de subsidiabele acties die in het besluit worden genoemd. In het kader van de maatregel wordt aan de eindbegunstigden (de begunstigde van de opleiding; hierna ook: „persoon die de opleiding volgt”) steun toegekend in de vorm van een subsidie. De subsidie wordt op een indirecte manier toegekend middels opleidingen (hierna ook: „opleidingsdiensten”). De begunstigde van de financiering draagt de steun over aan de eindbegunstigden.

17. In het kader van het ICT-project heeft de vereniging verschillende contracten gesloten met ondernemingen om de opleidingen te verzorgen. De contracten bepalen dat de vereniging de ondernemingen die de opleidingen verzorgen zal betalen zodra de begunstigden van de opleidingen de genoten opleiding volledig hebben betaald, de nodige documentatie van het project werd ingediend en een proces-verbaal van ontvangst en overname werd ondertekend. De vereniging heeft in dit verband ook contracten gesloten met de begunstigden van de opleidingen. Volgens deze contracten verbindt de begunstigde van deze opleidingen zich tot betaling aan de vereniging van de kosten van de opleiding en de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), op basis van de door de vereniging uitgereikte facturen. In bepaalde gevallen verbindt de begunstigde van de opleiding zich in overeenstemming met het contract ook tot betaling van „administratiekosten” ten belope van 5 % of 10 % van het toegekende steunbedrag plus btw aan de vereniging. Op haar beurt neemt de vereniging de verplichting op zich om, binnen tien dagen na het steunbedrag te hebben ontvangen van het bureau, dat bedrag over te maken aan de begunstigde van de opleiding overeenkomstig het besluit over de toekenning van staatssteun.

18. Volgens de contracten in het dossier en de door de vereniging gegeven verklaringen heeft de vereniging, voor het ICT-project, de opleidingen inclusief btw gefactureerd aan de begunstigden van de opleidingen en deze als belastbare handelingen aangegeven in de btw-aangiften. De begunstigden betaalden aan de vereniging. Na voltooiing van een opleiding factureerde de aanbieder ervan de vereniging voor het volledige bedrag van de verzorgde opleiding, inclusief btw. De vereniging betaalde dit en gaf dit aan als voorbelasting. Na afloop van het project heeft de vereniging de van het bureau ontvangen financiering overgemaakt aan de begunstigden van de opleidingen volgens de intensiteit van de steun en heeft zij aan die begunstigden in voorkomend geval ook een factuur ten belope van 5 % of 10 % van het steunbedrag uitgereikt voor het beheer van het ICT-project.

19. Het MKO-project is anders gestructureerd. De vereniging heeft, net zoals voor het ICT-project, een contract gesloten met een onderneming om opleidingen te verzorgen aan micro- en kleine ondernemingen. Het contract bepaalt ook dat de vereniging de geselecteerde onderneming voor de verzorgde opleidingen zal betalen in overeenstemming met de door de onderneming uitgereikte facturen, welke ook inclusief btw zijn. Daarnaast werd er een aanvullend driepartijencontract gesloten tussen de vereniging, de aanbieder van de opleidingen en de onderneming die de begunstigde is van de opleiding. Volgens dit contract verbindt de begunstigde van de opleiding zich tot medefinanciering van de opleiding (30 %). Het is echter onduidelijk wie deze medefinanciering in rekening heeft gebracht en hoe dit precies is gebeurd. Blijkbaar heeft de vereniging deze 30 % plus btw aan de begunstigde gefactureerd en van hem ontvangen. De vereniging ontving op haar beurt de resterende 70 % (exclusief btw) van het bureau. De aanbieder van de opleidingen factureerde de vereniging hiervoor echter 100 % plus btw.

20. De vereniging lijkt de op haar facturen vermelde btw te hebben betaald en heeft op haar beurt de btw op de facturen van de ondernemingen die de opleidingen hebben verzorgd, als voorbelasting van haar belastingschuld afgetrokken. Door de opzet van het MKO-project zou de vereniging een overschot aan voorbelasting moeten hebben (btw over 30 % minus btw over 100

%).

21. Naar aanleiding van een controle heeft de belastingdienst in 2019 en 2021 in totaal acht besluiten genomen, op grond waarvan aan de vereniging voor de periode van januari tot en met oktober 2018 een naheffing werd opgelegd ten bedrage van 87 299,37 EUR aan btw, plus 7 707,52 EUR aan vertragingsrente en 611,96 EUR aan boete. Tegelijkertijd werd ook de terugbetaling van de te veel betaalde btw (bedoeld wordt waarschijnlijk de vergoeding voor de aftrek van voorbelasting) voor de maanden juli, september, oktober, november en december 2018 en voor de maanden februari, maart, mei en december 2019 voor een totaalbedrag van 101 363,24 EUR geweigerd.

22. De belastingdienst wees er in zijn besluiten op dat volgens de door ministerraad vastgestelde besluiten nr. 617 en nr. 365 de projecten konden worden uitgevoerd door een vereniging of een bestuursorgaan, maar niet door een onderneming. Naar zijn mening werden de projecten niet uitgevoerd als onderdeel van de economische activiteiten van de vereniging, aangezien deze was opgericht om de in haar statuten vermelde doelstellingen te verwezenlijken – die niet worden gekenmerkt door een winstoogmerk – en aangezien er voorts met de uitvoering van de projecten niet werd beoogd om winst te maken. Volgens de belastingdienst voerde de vereniging in de praktijk het beheer van het project uit en beheerde zij de stroom van betalingen van de subsidies uit de fondsen van de Europese Unie. De vereniging heeft zelf geen opleidingen verzorgd; dit gebeurde door ondernemingen die contractueel met haar verbonden waren. Daarom is de belastingdienst van mening dat de vereniging geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

23. De vereniging is daarentegen van mening dat haar status als vereniging geen afbreuk doet aan haar recht op aftrek van voorbelasting. Zij stelt dat zij als btw-plichtige is geregistreerd en opleidingsdiensten heeft verleend tijdens de uitvoering van de projecten. Zij stelt dat het verlenen van opleidingsdiensten een aan btw onderworpen handeling is. Zij was derhalve verplicht btw-facturen uit te geven en bijgevolg heeft zij recht op aftrek van de voorbelasting.

24. Het door de vereniging tegen de besluiten ingestelde beroep werd toegewezen bij vonnissen gewezen door de Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter in eerste aanleg, Letland). De belastingdienst heeft hoger beroep ingesteld tegen deze vonnissen.

IV. Prejudiciële verwijzing

25. Alle zaken werden gevoegd in één procedure bij de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland). Deze rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een non-profitorganisatie die zich bezighoudt met de uitvoering van door het [EFRO] gefinancierde staatssteunprogramma's, is aan te merken als een belastingplichtige die een economische activiteit verricht?

2) Moet artikel 28 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een vereniging die eigenlijk geen opleidingen verzorgt, toch gelijk te stellen is met een dienstverrichter wanneer de betreffende diensten bij een andere ondernemer zijn afgenomen om de uitvoering van een door het [EFRO] gefinancierd staatssteunproject mogelijk te maken?

3) Is, wanneer de dienstverrichter van de dienstontvanger slechts een gedeeltelijke tegenprestatie (30 %) ontvangt voor de verrichte dienst en de resterende waarde van die dienst wordt betaald met steun uit het [EFRO], de belastbare tegenprestatie overeenkomstig artikel 73 van de btw-richtlijn dan het totale bedrag dat de dienstverrichter ontvangt van de dienstontvanger

én van een derde in de vorm van de steun?”

26. In de procedure bij het Hof hebben de vereniging, Letland en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof afgezien van een mondelinge behandeling.

V. Juridische beoordeling

A. Beantwoording van de prejudiciële vragen

27. In de procedure bij de nationale rechter komt de vereniging op tegen de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting voor de facturen die zij heeft ontvangen van de ondernemingen die de opleidingen hebben verzorgd. Een voorwaarde voor de in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde aftrek van voorbelasting is onder meer dat de vereniging belastingplichtig is en dat de diensten waarvoor de btw aan een andere persoon is betaald, voor haar belaste handelingen zijn gebruikt.

28. In dit verband moet worden verduidelijkt wie welke dienst onder bezwarende titel aan wie heeft verleend en van wie heeft ontvangen. Dit wenst de verwijzende rechter in wezen met zijn tweede vraag te vernemen, die betrekking heeft op artikel 2, lid 1, onder c), gelezen in samenhang met artikel 28 van de btw-richtlijn. Daarom zal ik deze vraag eerst beantwoorden (zie B). Hiermee kan ook meteen de derde vraag worden beantwoord en kan worden verduidelijkt of de subsidies van het bureau, die uit de middelen van het EFRO afkomstig zijn, ook binnen de maatstaf van heffing voor de diensten in het kader van de twee projecten vallen die de vereniging aan de begunstigde van de opleiding heeft gefactureerd (zie B.1.c en B.2.c). Indien de vereniging diensten ten behoeve van een andere persoon heeft verricht, moet dit in het kader van een *economische activiteit* zijn gebeurd (artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn) om als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt (zie C).

29. De verwijzende rechter gaat er hierbij impliciet van uit dat over de opleidingsdiensten – voor zover zij belastbaar zijn – ook belasting verschuldigd is en dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn (die ook betrekking heeft op de beroepsopleiding en -herscholing) respectievelijk de omzetting daarvan in nationaal recht niet van toepassing is. Bij gebrek aan informatie ter zake kan dit hier niet worden beoordeeld. In het kader van mijn analyse ga ik daarom eveneens van deze premisse uit.

B. Bepaling van de verrichter en de ontvanger van een dienst en de maatstaf van heffing (tweede en derde vraag)

30. Als algemene verbruiksbelasting strekt de btw ertoe dat er belasting wordt geheven over de draagkracht van de consument, die blijkt uit het feit dat deze zijn vermogen aanspreekt om zich een verbruikbaar voordeel te verschaffen.⁽⁵⁾ Bijgevolg moet de ontvanger van de dienst 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. Het in casu in aanmerking komende verbruikbare voordeel is de opleiding. De opleiding is geen levering van goederen in de zin van artikel 14 van de btw-richtlijn en dus een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van die richtlijn.

31. De vraag rijst evenwel wie deze dienst (opleiding) ten behoeve van wie heeft verricht. Hoe moeten de verrichter en de ontvanger van de dienst worden bepaald wanneer verschillende personen betrokken zijn bij de verrichting van „diensten [...] onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn? Hierbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen de twee verschillende projecten (ICT en MKO).

1. Verhoudingen bij de dienstverrichting in het kader van het ICT-project

a) Aanwijzingen voor de bepaling van de verrichter en de ontvanger van de dienst

32. Aangezien de btw tot doel heeft de uitgaven te belasten die de afnemer van een dienst maakt voor een consumptiegoed, kan deze *ontvanger* in beginsel worden *bepaald* door uit te gaan van de persoon die voor de dienst heeft betaald. Deze laatste draagt namelijk de overeenkomstige kosten omdat de dienst voor hem een verbruikbaar voordeel vormt dat hij heeft ontvangen. In het algemeen blijkt uit de contractuele bepalingen wie de ontvanger van de dienst is.

33. Het Hof heeft bijvoorbeeld 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.(6) Volgens het Hof is van een dergelijke contractuele verhouding reeds sprake wanneer er een toereikend rechtstreeks verband bestaat tussen de betaling en de ontvangen tegenprestatie.(7) 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.(8)

34. De geldstromen vormen echter slechts een aanwijzing. Om een dienst te kunnen aanmerken als verricht „onder bezwarende titel” in de zin van de btw-richtlijn, is namelijk, zoals ook volgt uit artikel 73 van deze richtlijn, niet vereist dat de tegenprestatie rechtstreeks wordt verricht door de ontvanger van de dienst. Integendeel, deze tegenprestatie kan ook door een derde worden betaald.(9) Indien de persoon die de opleiding volgt slechts een deel van de opleiding heeft betaald en een derde de rest, kan bijgevolg desondanks worden aangenomen dat er sprake is van een dienst die is verleend aan de persoon die de opleiding volgt.

35. In het onderhavige geval (ICT-project) heeft de persoon die de opleiding volgt deze eerst volledig aan de vereniging betaald. Daarna betaalde het bureau een steunbedrag aan de vereniging, die dit bedrag heeft overgemaakt aan de persoon die de opleiding volgt. In deze constellatie is de persoon die de opleiding volgt de ontvanger van de dienst. Daarnaast heeft de vereniging een contract met een aanbieder van de opleidingen (opleider) gesloten en deze voor zijn diensten betaald. In dit geval is de vereniging de ontvanger van deze dienst.

36. Aangezien de presterende ondernemer in het btw-recht als belastingontvanger voor rekening van de staat optreedt(10), 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 het algemeen blijkt dit eveneens uit de contractuele bepalingen. In dit verband zijn in casu ook twee dienstverrichters denkbaar. Enerzijds heeft de opleider een contract gesloten met de vereniging en van haar een vergoeding ontvangen voor zijn diensten. Anderzijds heeft de vereniging een contract gesloten met de persoon die de opleiding volgt, en van hem een vergoeding ontvangen voor de opleiding.

37. Anders dan de belastingdienst meent, is niet van belang dat de vereniging de opleiding niet zelf heeft verzorgd, dat wil zeggen niet met eigen personeel, maar aan een onafhankelijke derde heeft uitbesteed. Het inschakelen van een subcontractant is gebruikelijk in het bedrijfsleven en

leidt tot een prestatie van de subcontractant ten behoeve van de opdrachtgever, die deze vervolgens als zijn *eigen* prestatie ten behoeve van zijn klant verricht. Het Hof heeft dit reeds verduidelijkt.(11)

38. Doorslaggevend is dat de subcontractant (in casu de opleider) ten opzichte van de persoon die de opleiding volgt niet in eigen naam, maar in (in casu onder de) naam van een derde (te weten in naam van de vereniging) de opleiding voor de persoon die de opleiding volgt heeft verzorgd. Bij het ICT-project is er bijgevolg sprake van twee diensten. Aan de ene kant verleent de opleider een dienst aan de vereniging en aan de andere kant verleent de vereniging een dienst aan de persoon die de opleiding volgt, die deze volledig betaalt. De extra administratiekosten die de vereniging in rekening brengt, zijn de „winstmarge” van de vereniging met betrekking tot de bij de dienstverrichter betrokken opleidingsdienst.

b) *Afbakening van het verrichten van diensten in commissie*

39. De hierboven genoemde aanwijzingen voor het bepalen van de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst zijn altijd van toepassing indien iemand op eigen naam (voor eigen rekening) handelt. Indien iemand handelt op naam van een ander (voor rekening van een ander), is er sprake van een vertegenwoordiging waarbij de rechtsgevolgen de vertegenwoordigde partij treffen. Dit betreft zowel de vertegenwoordiging bij rechtshandelingen door middel van een volmacht als het inschakelen van een subcontractant die onder de naam van een ander handelt. Derhalve worden in dit geval (ICT-project) de opleidingsdiensten van de opleider aan de vereniging toegeschreven.

40. Artikel 28 van de btw-richtlijn is niet van toepassing in de context van het ITC-project, omdat artikel 28 van die richtlijn veronderstelt dat de dienstverrichter *op eigen naam voor rekening van een ander* handelt.(12) Dit is niet het geval, aangezien de opleidingen door de vereniging op eigen naam en voor eigen rekening worden verzorgd. In casu is er geen principaal (opdrachtgever) voor wiens rekening de diensten worden afgenomen of worden verkocht.

c) *Hoogte van de tegenprestatie*

41. De vaststelling van de hoogte van de tegenprestatie bij het ICT-project is evenmin problematisch, aangezien de uitgaven van de ontvanger van de opleidingsdienst ten opzichte van de vereniging net zo vaststaan als de uitgaven van de vereniging ten opzichte van de aanbieder van deze dienst. De achteraf door het bureau aan de vereniging betaalde steun, die vervolgens wordt overgemaakt aan de persoon die de opleiding volgt, verandert niets aan het bedrag van de tegenprestatie voor de twee diensten, maar vermindert slechts de economische last voor de persoon die de opleiding volgt. De betaling en doorgifte van de steun door het bureau aan de persoon die de opleiding volgt via de vereniging heeft bijgevolg geen invloed op de belastingschuld en het recht op aftrek van voorbelasting van de vereniging.

2. *Verhoudingen bij de dienstverrichting in het kader van het MKO-project*

a) *Aanwijzingen voor de bepaling van de verrichter en de ontvanger van de dienst*

42. Bij het MKO-project is het iets ingewikkelder om de dienstverrichter en de ontvanger te bepalen. In dit geval bestaat er een contract tussen de vereniging en de aanbieder van de opleiding voor het verzorgen van opleidingen voor een begunstigde, die door de vereniging worden betaald. Ook is er een driepartijencontract gesloten tussen de vereniging, de aanbieder van de opleiding en de begunstigde, dat bepaalt dat de begunstigde 30 % van de kosten betaalt. De inhoud van dat contract is echter onduidelijk. Volgens de toelichtende afbeelding in het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de *aanbieder van de opleiding* een factuur ten bedrage van

30 % van de kosten van zijn dienst aan de begunstigde van de opleiding uitgereikt. In de derde vraag en de toelichting daarop staat echter dat de *vereniging* 30 % van de kosten van de opleiding aan de begunstigde heeft gefactureerd, terwijl zij met betrekking tot de factuur van de aanbieder van de opleiding aanspraak heeft gemaakt op haar recht op aftrek van voorbelasting (100 %). Daarom wordt er hieronder van uitgegaan dat de aanbieder van de opleiding de vereniging een factuur voor de opleidingsdiensten (100 %) heeft uitgereikt, die de vereniging heeft betaald uit de middelen die zij van de begunstigde (30 %) en het bureau (70 %) heeft ontvangen.

43. Het verschil met de situatie bij het ICT-project is dat de vereniging ten aanzien van de begunstigde mogelijk niet als aanbieder van de opleidingen, handelend op eigen naam, is opgetreden, maar alleen als organisator van de uitvoering van het opleidingsproject. Het is daarom mogelijk dat de vereniging geen opleidingsdienst verleent aan de begunstigden, maar enkel een bemiddelingsdienst (organisatie van een gesubsidieerde opleiding), terwijl de aanbieder van de opleiding een onderwijsdienst verleent aan de vereniging. Het is evenwel ook denkbaar dat, net zoals bij het ICT-project, de aanbieder van de opleiding de opleidingsdiensten in naam (of onder de naam) van de vereniging aan de begunstigde verleent. In dat geval zijn de bovenstaande overwegingen mutatis mutandis van toepassing. Uiteindelijk is het aan de verwijzende rechter om de specifieke contractuele regelingen te beoordelen.

44. Ervan uitgaande dat er sprake is van een contract waarbij de vereniging in eigen naam alleen zorg draagt voor de organisatie van de gesubsidieerde opleiding, is het uitgangspunt van de belastingdienst en de verwijzende rechter juist, namelijk dat de vereniging geen opleidingsdienst verleent, maar een bemiddelingsdienst. In dat geval zou echter artikel 28 van de btw-richtlijn van invloed kunnen zijn op de vaststelling van de ontvanger van de dienst en de inhoud van de dienst.

b) *Bestaan van een handeling als commissionair*

45. Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat „[w]anneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, [...] de betrokken belastingplichtige geacht [wordt] deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht”. Deze regeling heeft zowel betrekking op het geval waarin de commissionair in eigen naam voor rekening van een ander een dienst afneemt als op het geval waarin hij een dienst verkoopt.

46. Deze btw-rechtelijke behandeling van de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon (commissionair) handelt, is een juridische fictie, zoals het Hof in zijn vaste rechtspraak terecht benadrukt⁽¹³⁾. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te hebben verstrekt.⁽¹⁴⁾

47. Indien de vereniging dus als commissionair in eigen naam maar voor rekening van de aanbieder van de opleiding de onderwijsdiensten aan de persoon die de opleiding volgt, heeft verkocht (zogenoemde verkoop in commissie), heeft de fictie van artikel 28 van de btw-richtlijn tot gevolg dat de vereniging in plaats van een bemiddelingsdienst ten opzichte van de aanbieder van de opleiding een opleidingsdienst verleent aan de persoon die de opleiding volgt, en wel de dienst die zij eerder van de aanbieder van de opleiding heeft ontvangen. De richting van de prestatie en het voorwerp van de prestatie veranderen dus.

48. Indien de vereniging daarentegen als commissionair in eigen naam maar voor rekening van de persoon die de opleiding volgt de onderwijsdiensten heeft afgenomen (zogenoemde koop in commissie), heeft de fictie van artikel 28 van de btw-richtlijn tot gevolg dat in plaats van een

bemiddelingsdienst ten opzichte van de persoon die de opleiding volgt een eerder van de aanbieder van de opleiding ontvangen dienst wordt aangenomen. In dat geval verandert alleen het voorwerp van de prestatie.

49. De activiteit van een commissionair is in feite een zuivere bemiddelingsdienst, waarvoor hij een provisie ontvangt. Om btw-rechtelijke redenen wordt deze bemiddelingsdienst evenwel anders gekwalificeerd, zodat deze als te verrichten dienst (hoofdprestatie) wordt behandeld. Dit is met name van belang voor de belastingvrijstellingen⁽¹⁵⁾; deze worden hierdoor ook uitgebreid tot de bemiddelingsdienst van de commissionair. Deze fictie leidt bijgevolg tot een gelijke behandeling van de rechtstreekse handelingen en de handelingen als commissionair.

50. Uit artikel 28 van de btw-richtlijn volgt echter dat er een lastgeving moet bestaan ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de verrichting van de dienst.⁽¹⁶⁾ Dit impliceert dat tussen de commissionair en de opdrachtgever een overeenkomst tot verlening van de betrokken lastgeving wordt gesloten.⁽¹⁷⁾ De opdrachtgever wordt daarom in een aantal rechtsorden ook „principaal” genoemd. Geen van beide hypothesen is in casu uitgesloten, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om het bestaan van een dergelijke overeenkomst tot verkoop of koop in commissie vast te stellen.

c) *Hoogte van de tegenprestatie*

51. De vaststelling van de tegenprestatie in het MKO-project is daarentegen minder problematisch. Het is juist dat de begunstigde slechts 30 % draagt van de kosten die de vereniging voor de afgenomen onderwijsdienst zelf heeft betaald. Zelfs wanneer de vereniging alleen een factuur voor deze 30 % heeft uitgereikt en enkel over dit bedrag btw heeft betaald, blijkt uit artikel 73 van de btw-richtlijn duidelijk dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de dienstverrichter verkrijgt van de zijde van de afnemer (in casu van de begunstigde 30 %) „of van een derde”. Ook verduidelijkt artikel 73 van de btw-richtlijn dat dit met inbegrip van subsidies geldt die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

52. Indien de betaling van de derde (in casu het bureau) betrekking heeft op een specifieke dienst voor een specifieke ontvanger (in casu de begunstigde), valt dit bedrag onbetwistbaar binnen de maatstaf van heffing van de dienst.⁽¹⁸⁾

53. Dit lijkt in casu het geval te zijn, zoals zowel de Commissie als Letland aanvoert. De door het bureau aan de vereniging betaalde steun, die bij de vereniging blijft wanneer en omdat zij een overeenkomstige dienst aan de begunstigde heeft verleend, houdt rechtstreeks verband met een specifieke opleiding. Hij maakt daarom deel uit van de tegenprestatie voor de aan de begunstigde verleende dienst en valt bijgevolg ook binnen de maatstaf van heffing. Derhalve heeft deze betaling in dat geval (in het kader van het MKO-project) ook invloed op de belastingschuld van de vereniging.

3. *Voorlopige conclusie*

54. Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn vereist niet dat de dienstverrichter de dienst persoonlijk verricht. Hij kan ook een onafhankelijke derde als subcontractant inschakelen om de diensten in of onder zijn naam te verrichten. Indien er een contract bestaat dat bepaalt dat een dienst in eigen naam maar voor rekening van een ander wordt afgenomen of verkocht, is artikel 28 van de btw-richtlijn van toepassing. Dit artikel verandert het voorwerp van de prestatie en, in geval van een verkoop in commissie, ook de richting van de prestatie. In dat verband vallen de subsidies die een fonds voor een specifieke dienst aan de aanbieder van de dienst betaalt, volgens artikel 73 van de btw-richtlijn als een betaling van een derde die de dienstverrichter voor die dienst ontvangt, binnen de maatstaf van heffing.

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

55. De vereniging, die als non-profitorganisatie geen winst mag maken, kan maar als belastingplichtige worden aangemerkt indien zij met haar opleidingsdiensten in het kader van de twee projecten een economische activiteit heeft uitgeoefend. Alleen dan zou zij recht hebben op aftrek van voorbelasting. 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.

56. Volgens de rechtspraak van het Hof blijkt uit deze formulering dat het begrip „economische activiteit” een ruime werkingsfeer 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.⁽¹⁹⁾ Uit deze rechtspraak volgt ook dat, om vast te stellen of een dienst is verricht onder bezwarende titel en er dus sprake is van een economische activiteit, *alle omstandigheden* waaronder deze verrichting heeft plaatsgevonden moeten worden onderzocht.⁽²⁰⁾

57. Dit wordt gestaafd door de formulering van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Deze 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.

1. Typologische benadering

58. Gelet op de moeilijkheid het begrip „economische activiteit” nauwkeurig te definiëren, is het begrijpelijk dat in de btw-richtlijn typische beroepsprofielen („fabrikant, handelaar of dienstverrichter” of „de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”) worden gebruikt om de noodzakelijke economische activiteit te omschrijven, teneinde het begrip „belastingplichtige” en de daarvoor noodzakelijke economische activiteit te concretiseren.

59. In tegenstelling tot een abstract begrip heeft een dergelijke typologische omschrijving een meer open karakter.⁽²¹⁾ 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). Deze vergelijking vereist een algehele beoordeling in elk individueel geval, waarbij rekening wordt gehouden met de perceptie van het publiek.

60. In dit verband kan het volgens de rechtspraak van het Hof relevant zijn of de vergoeding wordt bepaald aan de hand van criteria die waarborgen dat het bedrag volstaat om de bedrijfskosten van de dienstverrichter te dekken.⁽²²⁾ Hetzelfde geldt voor de hoogte van het bedrag van de opbrengsten, en andere elementen, zoals de omvang van de clientèle.⁽²³⁾ 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.(24) Er is echter geen sprake van een economische activiteit indien de door de begunstigten van de betrokken prestaties betaalde bijdragen slechts een klein deel van de exploitatiekosten van alle dienstverrichters dekken.(25)

61. Deze typologische benadering is recentelijk door het Hof verder ontwikkeld, bijvoorbeeld in het arrest over de economische activiteit van een raad van commissarissen. Het Hof heeft geoordeeld dat er geen sprake is van een economische activiteit omdat de situatie van een lid van de raad van commissarissen in het specifieke geval, in tegenstelling tot die van een belastingplichtige, wordt gekenmerkt door het feit dat hij geen enkel economisch bedrijfsrisico draagt. De raad van commissarissen heeft „in tegenstelling tot een ondernemer [...] geen aanzienlijke invloed op zijn inkomsten en uitgaven”(26).

62. Deze benadering kwam recentelijk erg duidelijk tot uiting in de arresten Gmina O. en Gmina L. In deze zaken heeft het Hof terecht geoordeeld dat gelet op de moeilijkheid het begrip „economische activiteit” nauwkeurig te definiëren, alle omstandigheden waaronder die activiteit plaatsvindt, moeten worden onderzocht, waarbij per geval een beoordeling daarvan wordt verricht tegen de achtergrond van hetgeen de *typische gedraging* zou zijn van een ondernemer die op het betrokken gebied actief is.(27)

2. Afwezigheid van een winstoogmerk

63. Zoals ik al eerder(28) heb uiteengezet, lijkt deze benadering mij de enige bruikbare benadering om in grensgevallen te kunnen bepalen of de betrokkene al dan niet een economische activiteit uitoefent. Deze benadering is echter niet gebaseerd op één enkel criterium, zoals een gebrek aan kostendekking of een slechts kortstondige of zelfs eenmalige activiteit. Een onderneming die meerdere jaren verlies lijdt (hetzij om strategische redenen, hetzij wegens een ongunstige marktsituatie), blijft onbetwist belastingplichtig. Dit geldt ook voor een onderneming die met één enkele activiteit (zogenoemde projectondernemingen) in het economische verkeer actief is en een aanzienlijke omzet behaalt.

64. De duur van de activiteit is slechts één van de vele aspecten. Hetzelfde geldt voor een gebrek aan kostendekking bij de berekening van de prijzen. Dit laatste wordt vaak over het hoofd gezien. Uit de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn blijkt echter reeds dat het winstoogmerk niet van belang is. Als belastingplichtige wordt volgens dat artikel beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent, *ongeacht het resultaat*.

65. Hieruit volgt dat het volstrekt irrelevant is dat de vereniging volgens het nationale recht inzake non-profitorganisaties in het concrete geval geen winst mag maken. Dit sluit een economische activiteit niet uit. Hetzelfde geldt voor andere verlieslatende, zelfs permanent verlieslatende activiteiten, die juist in het geval van non-profitorganisaties vaker voorkomen.

66. Dit wordt bevestigd door artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 15, in de versie die destijds van toepassing was(29) en ook in de versie die thans van kracht is(30). De lidstaten kunnen volgens deze bepalingen een verlaagd belastingtarief toekennen voor diensten die door non-profitorganisaties worden verricht. Aangezien de afwezigheid van een winstoogmerk een essentieel kenmerk van de non-profitstatus is, is de richtlijngever er kennelijk van uitgegaan dat ook dergelijke organisaties economisch actief kunnen zijn. Anders zou het geen zin hebben om voor deze handelingen in een verlaagd belastingtarief te voorzien. De afwezigheid van een winstoogmerk – en hetzelfde geldt voor het gebrek aan kostendekking – sluit daarom, zoals de Commissie betoogt, op zich niet uit dat de betrokkene

economisch actief is en bijgevolg als belastingplichtige kan worden aangemerkt.

3. ***Vergelijking van de wijze van activiteit***

67. Indien echter het resultaat en het doel van een economische activiteit niet beslissend zijn, dan is de wijze waarop de activiteit in kwestie wordt uitgevoerd, het doorslaggevende criterium. Bij de vergelijkende beoordeling in het kader van een typologische benadering is het niet zozeer van belang of er prijzen worden gehanteerd die vergelijkbaar zijn met die van typische ondernemingen, maar veeleer of de activiteit (met name de wijze waarop deze wordt uitgeoefend) vergelijkbaar is met de activiteit van een typische beroepsgroep waarmee in dit opzicht wordt geconcurrereerd. De wijze waarop de prijzen worden vastgesteld, zegt hierover weinig en kan op zijn best worden beschouwd als een van vele aspecten.

68. Een vereniging die één keer per jaar een cakeverkoop met door haar leden gebakken cakes organiseert is waarschijnlijk geen belastingplichtige in de zin van de btw-wetgeving. Dit ligt anders wanneer een vereniging een eigen bakkerij heeft en elke week een cakeverkoop organiseert. In dit laatste geval is de activiteit van de vereniging (met of zonder winstoogmerk) namelijk vergelijkbaar met die van een gewone cakeverkoper.

69. Indien de activiteiten van de vereniging als geheel worden bekeken en worden vergeleken met die van een typische belastingplichtige in een vergelijkbare situatie (in casu een typische onderneming die opleidingen organiseert of verzorgt), zijn er meer overeenkomsten dan verschillen.

70. Zo ontwikkelt de vereniging een eigen activiteit (initiatief) om de door het bureau gesteunde opleidingsprojecten uit te voeren. Zij stelt zich als projectorganisator beschikbaar, zoekt geschikte opleidingsondernemingen waarvan zij opleidingsdiensten afneemt en vindt personen die de opleiding volgen en (ten minste gedeeltelijk) voor deze diensten betalen. Of zij de volledige prijs betalen en of de vereniging andere „klanten” vindt, hangt af van de kwaliteit van de opleiding. De vereniging draagt dus een zeker economisch risico. De kosten lijken ook te zijn berekend met het oog op een algemene kostendekking, omdat bij het ICT-project ook administratiekosten in rekening worden gebracht. Dat dit bij het MKO-project blijkbaar niet het geval is, is in dit opzicht niet van belang omdat in ieder geval de in een eerder stadium gedane uitgaven voor 100 % worden geherfinancierd. Zoals gezegd, is een daadwerkelijke kostendekking in elk geval slechts één van vele aanwijzingen in het kader van de algehele beoordeling.

71. De vereniging gaat actief op zoek naar projecten of klanten alsook subcontractanten, en volgt daarbij haar eigen criteria, en zij beschikt blijkbaar ook over eigen personeel (of personeel dat bij derden wordt ingehuurd) om haar projecten te organiseren. Zij treedt naar buiten toe als aanbieder van opleidingsdiensten of als ontvanger ervan op. Dit gebeurt systematisch op de markt en onder bezwarende titel. De vereniging concurreert bijgevolg met elke andere aanbieder van opleidingsdiensten.

72. Er bestaat ook geen onzekerheid met betrekking tot de financiering, zelfs indien de subsidiëring door het EFRO in aanmerking wordt genomen. Zelfs als 70 % wordt betaald door het EFRO of het bureau, wordt dit vooraf bepaald, waarbij dit bedrag deels pas na ontvangst van de subsidie wordt overgemaakt aan de begunstigde. Dit is zelfs in de verste verte niet vergelijkbaar met de situatie van de gemeenten in de zaken Gmina L. en Gmina O.(31), zoals de vereniging ook in detail in haar opmerkingen uiteenzet. Elke typische belastingplichtige zou op deze of een vergelijkbare manier handelen, voor zover men afziet van het winstoogmerk. Zoals hierboven uiteengezet (punten 63 e.v.), is dit winstoogmerk in de btw-wetgeving echter niet noodzakelijk. Voor de belasting van de uitgaven van de eindverbruiker is het irrelevant of de dienstverrichter met of zonder winstoogmerk handelt. Volgens een typologische benadering moet de vereniging

worden aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.

73. Het aan de nationale wetgeving ontleende bezwaar van de belastingdienst dat de projecten volgens de nationale besluiten alleen door een instantie van het rechtstreekse bestuur of een vereniging kunnen worden uitgevoerd, waardoor een economische activiteit is uitgesloten, kan aan deze conclusie niets afdoen. Ten eerste kan ook een instantie (meer bepaald: de juridische entiteit van de instantie) een economische activiteit verrichten, zoals volgt uit artikel 13 van de btw-richtlijn. Ten tweede kan het nationale recht niet voorschrijven wanneer een vereniging die economisch actief is, als belastingplichtige in de zin van het Unierecht dient te worden aangemerkt en wanneer niet. Dit vloeit integendeel voort uit de btw-richtlijn. Bovendien bepaalt het nationale recht zelf dat ook een non-profitorganisatie een economische activiteit kan uitoefenen. Tot slot kan de rechtsvorm van de dienstverrichter in beginsel geen invloed hebben op de belasting van de consument. Zijn financiële uitgaven, waarover belasting dient te worden betaald, staan volledig los van de rechtsvorm van de dienstverrichter.

4. **Voorlopige conclusie**

74. 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 (in casu van een aanbieder van opleidingsdiensten). Gelet op de hierboven beschreven omstandigheden bestaat er in casu geen twijfel dat de vereniging een zelfstandige economische activiteit verricht.

VI. **Conclusie**

75. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Administrat?v? apgabaltiesa te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn moet 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 (in casu van een aanbieder van opleidingsdiensten). Gelet op de vergelijkbare wijze waarop de opleidingsdiensten worden verricht, bestaat er in het specifieke geval geen twijfel dat er sprake is van een zelfstandige economische activiteit.

2) Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn vereist niet dat de dienstverrichter de dienst persoonlijk verricht. Hij kan ook een onafhankelijke derde als subcontractant inschakelen om de diensten in of onder zijn naam te verrichten. Indien er sprake is van een contract dat bepaalt dat een dienst in eigen naam maar voor rekening van een ander wordt afgenomen of verkocht, is artikel 28 van de btw-richtlijn van toepassing, waardoor het voorwerp van de prestatie van de commissionair verandert en, in geval van een verkoop in commissie, ook de richting van de prestatie.

3) De subsidies die een fonds voor een specifieke dienst aan bepaalde dienstverrichters betaalt, vallen als een betaling van een derde die de dienstverrichter voor die dienst ontvangt, volgens artikel 73 van de btw-richtlijn binnen de maatstaf van heffing.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C?616/21, EU:C:2023:280, punt 43) en Gmina O. (C?612/21, EU:C:2023:279, punt 35).

3 Arrest van 21 december 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Btw – Lid van een raad van bestuur) (C?288/22, EU:C:2023:1024, punt 50 en punten 52 e.v., waarin de raad van bestuur uiteindelijk is vergeleken met een typische ondernemer die een ondernemersrisico draagt en een ondernemersinitiatief heeft); duidelijker is het arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen) (C?420/18, EU:C:2019:490, punt 42).

4 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1) in de versie die gold in de belastingjaren 2018 en 2019, die in het hoofdgeding aan de orde zijn; zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2019/475/EU van de Raad van 18 februari 2019 (PB 2019, L 83, blz. 42).

5 Zie bijvoorbeeld 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 – „Enkel 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 Arrest van 3 mei 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punt 33); in die zin ook 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.).

7 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).

8 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).

9 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).

10 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).

11 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. Zie ook arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C?616/21, EU:C:2023:280, punt 39) en Gmina O. (C?612/21, EU:C:2023:279, punt 31).

12 Zie dienaangaande bijvoorbeeld de rechtspraak van het Hof, voor zover het zich reeds over artikel 28 heeft gebogen: arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C?616/21, EU:C:2023:280, punten 31 e.v.); 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C?274/15, EU:C:2017:333, punten 85 e.v.), en 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C?464/10, EU:C:2011:489, punten 34 e.v.).

13 Arresten van 21 januari 2021, UCMR – ADA (C?501/19, EU:C:2021:50, punt 43); 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919, punten 49 en 50); 19 december 2019, Am?r???ti Land Investment (C?707/18, EU:C:2019:1136, punten 37 en 38); 16 september 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit) (C?312/19, EU:C:2020:711, punt 49); 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C?274/15, EU:C:2017:333, punten 85, 86 en 88), en 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C?464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

14 Arresten van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C?274/15, EU:C:2017:333, punt 86), en 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C?464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

15 Zie uitdrukkelijk arrest van 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C?464/10, EU:C:2011:489, punt 36).

16 Bijvoorbeeld arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

17 Arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C?616/21, EU:C:2023:280, punt 32), en 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919, punt 52).

18 In die zin ook reeds het Hof: arrest van 13 juni 2002, Keeping Newcastle Warm (C?353/00, EU:C:2002:369, punten 23 e.v.).

19 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).

20 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, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, punt 34), en 26 september 1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, punt 27).

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

22 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).

23 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, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, punt 38), en 26 september 1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, punt 29).

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

25 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).

26 Arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490, punt 42).

27 Arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, punt 43) en Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, punt 35), beide onder verwijzing naar arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 29).

28 Zie mijn conclusies in de zaken Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Btw – Lid van een raad van bestuur) (C-288/22, EU:C:2023:590, punt 22), Gmina O. (C-612/21, EU:C:2022:874, punten 48 e.v.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-616/21, EU:C:2022:875, punten 63 e.v.) en Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punt 25).

29 Tot de herziening in april 2022 luidde punt 15 van bijlage III als volgt: „Levering van goederen en diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, voor zover deze handelingen niet krachtens de artikelen 132, 135 en 136 vrijgesteld zijn”.

30 Punt 15 van bijlage III luidt thans als volgt: „Goederenleveringen en diensten door organisaties die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, als omschreven door de lidstaten, en die door de lidstaten als liefdadigheidsinstellingen zijn erkend, voor zover deze handelingen niet op grond van de artikelen 132, 135 en 136 zijn vrijgesteld”.

31 Arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280) en Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279).