



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 10 november 2022<sup>1</sup>

**Zaak C-616/21**

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

**tegen**

**Gmina L.**

[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 verwijdering van asbest in het gemeentelijk gebied kosteloos voor de inwoners organiseert, maar daarvoor subsidie uit een fonds ontvangt – Geen verstoringen van de mededinging van enige betekenis”

## I. Inleiding

1. De verwijdering van gevaarlijk afval, zoals asbesthoudende producten, door een gemeente dient niet alleen de bescherming van de gezondheid van de inwoners, maar kan ook interessante vragen op het gebied van het btw-recht doen rijzen. Zouden de betrokken inwoners zelf een onderneming opdracht hebben gegeven voor de afvalverwijdering, dan zou de situatie vanuit btw-rechtelijk oogpunt duidelijk zijn geweest. De onderneming verricht ten behoeve van hen een belastbare en niet-vrijgestelde handeling. De staat ontvangt de bijbehorende btw. Een overheidssubsidie van 100 % van de kosten voor de inwoner zou btw-rechtelijk geen relevantie hebben.
2. Maar wat als een gemeente voor de betrokken inwoners kosteloos de verwijdering van dit afval door een door haar gecontracteerde onderneming organiseert en zij vervolgens de initieel door haar betaalde kosten geheel of gedeeltelijk door een derde (in casu een staatsfonds) vergoed krijgt? Ook in dat geval ontvangt de staat minimaal één keer zijn btw, namelijk van de onderneming. Wanneer de gemeente evenwel een subsidie ter hoogte van 40 tot 100 % uit staatsmiddelen ontvangt, leidt dit dan tot een verdere belastbare en niet-vrijgestelde dienst van de gemeente ten behoeve van de inwoners en dus tot het verschuldigd worden van verdere btw?
3. Het gevolg van de hieruit resulterende keten van prestaties (dienst van de onderneming via de gemeente ten behoeve van de inwoner) zou zijn dat de gemeente deze btw zou moeten afdragen, maar uit hoofde van de prestatie in een eerder stadium in beginsel aanspraak zou kunnen maken

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

op aftrek van voorbelasting. Zouden de subsidie en de in een eerder stadium gedane uitgaven even hoog zijn, dan zou er sprake zijn van een „nulsomspel” met veel administratieve rompslomp. Zou de subsidie lager zijn (of niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen), dan zou er een overschot aan voorbelasting overblijven, waardoor de belastingopbrengsten zouden dalen. Zou de subsidie 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 (milieubescherming, bescherming van de gezondheid, veiligheid) die iedereen en niet alleen de inwoner ten goede komt.

4. De btw-rechtelijke beoordeling van de met staatsmiddelen gestimuleerde gemeentelijke asbestverwijdering doet een aantal fundamentele vragen op het gebied van het btw-recht rijzen die het Hof in dit verzoek om een prejudiciële beslissing moet beantwoorden. Onder meer moet worden verduidelijkt hoe de ontvanger en de verrichter van een dienst moeten worden bepaald. Even fundamenteel is de vraag of een gemeente – ervan uitgaande dat zij als verrichter van de dienst optreedt – in een dergelijk geval ook een economische activiteit uitoefent.

## 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<sup>2</sup> (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:

„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

<sup>2</sup> Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1); laatstelijk gewijzigd bij richtlijn (EU) 2022/890 van de Raad van 3 juni 2022 (PB 2022, L 155, blz. 1).

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 28 van de btw-richtlijn heeft betrekking op de tussenkomst van een belastingplichtige (commissionair) bij de dienstverrichting 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.”

9. 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**

10. 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.

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

„Onder voorbehoud van de leden 2, 3 en 5, de artikelen 30a tot en met 30c, artikel 32, artikel 119 en artikel 120, leden 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.”

12. De ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (wet van 8 maart 1990 inzake gemeentelijk zelfbestuur, Dz. U. 2020, volgnr. 713, zoals gewijzigd; hierna: „wet inzake gemeentelijk zelfbestuur”) bepaalt in artikel 7, lid 1, het volgende:

„Het behoort tot de eigen taken van de gemeente om te voorzien in de algemene behoeften van de gemeenschap. Deze eigen taken hebben met name betrekking op:

1) ruimtelijke ordening, vastgoedbeheer, milieu en natuurbescherming, milieubescherming en waterhuishouding;

[...]

5) bescherming van de gezondheid;

[...]”

13. De ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (wet van 27 april 2001 inzake de milieubescherming, Dz. U. 2020, volgnr. 1219, zoals gewijzigd; hierna: „milieubeschermingswet”) bepaalt in artikel 400, lid 2, het volgende:

„De fondsen van de województwo (woiwodschap) ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding (hierna: ‚woiwodschapfondsen’) zijn tot de lokale overheden behorende rechtspersonen in de zin van artikel 9, punt 14, van de wet als bedoeld in lid 1 [namelijk de ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (wet van 27 augustus 2009 op de overheidsfinanciën, Dz. U. 2019, volgnr. 869, zoals gewijzigd)].”

14. Artikel 400b, leden 2 en 2a, van de milieubeschermingswet luidt:

„2. De activiteiten van de wojewodschaftfondsen hebben de financiering van de milieubescherming en de waterhuishouding in de in artikel 400a, lid 1, punten 2, 2a, 5 tot en met 9a, 11 tot en met 22 en 24 tot en met 42 vermelde omvang tot doel.

2a. De Narodowy Fundusz (nationaal fonds) en de wojewodschaftfondsen hebben tevens tot doel de voorwaarden te scheppen voor de daadwerkelijke financiering van de milieubescherming en de waterhuishouding, met name door het ondersteunen en bevorderen van daarop gerichte activiteiten, alsmede door samen te werken met andere entiteiten, waaronder lokale overheden, ondernemers en buiten de Republiek Polen gevestigde entiteiten.”

15. De bepalingen inzake de verwijdering van asbest volgen uit een parlementaire wet.<sup>3</sup> In dat verband heeft de raad van ministers op 14 juli 2009 een besluit inzake de vaststelling van een meerjarenprogramma met als naam „Programma voor de verwijdering van asbest in Polen voor de jaren 2009-2032” vastgesteld.<sup>4</sup> In dit besluit worden de door de Europese Unie opgelegde taken omschreven in meerjarig perspectief en worden de doelstellingen alsmede de juridische,

<sup>3</sup> Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (wet van 19 juni 1997 houdende een verbod op het gebruik van asbesthoudende producten, Dz. U. 2020, volgnr. 1680).

<sup>4</sup> Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032” (besluit van de raad van ministers van 14 juli 2009 inzake de vaststelling van een meerjarenprogramma met als naam „Programma voor de verwijdering van asbest in Polen voor de jaren 2009-2032”); vastgesteld op de grondslag van de ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (wet van 6 december 2006 betreffende de beginselen van het ontwikkelingsbeleid, Dz. U. 2009, nr. 84, volgnr. 712).

financiële en organisatorische kaders van het programma vastgesteld. Het besluit verplicht de lokale en regionale overheden om programma's voor de verwijdering van asbesthoudende producten op te stellen.

16. Bij besluit 227/VI/2019 van 26 april 2019 heeft de gemeenteraad van de stad L. krachtens de milieubeschermingswet de „update van het programma voor de verwijdering van asbest in L. voor de jaren 2018-2032” aangenomen. De uitvoering van het besluit is toevertrouwd aan de burgemeester van L. Bij besluit 62/9/2019 van de burgemeester van L. van 23 september 2019 zijn de regels voor de uitvoering van het project vastgesteld. Volgens de bijlage bij het besluit van de gemeenteraad van L. bestaan de werkzaamheden voor de verwijdering van asbest onder meer in het verwijderen van asbesthoudende producten en het verwijderen van asbestafval op het grondgebied van L.

### III. Feiten en prejudiciële procedure

17. De Gmina L. (gemeente L., Polen; hierna: „gemeente”) is een territoriaal overheidslichaam dat haar eigen taken in de zin van artikel 7 van de wet inzake gemeentelijk zelfbestuur en allerlei door de nationale overheid gedelegeerde taken uitoefent. Zij is als btw-plichtige geregistreerd.

18. Met het programma voor de verwijdering van asbesthoudende producten wordt uitvoering gegeven aan de voornoemde wettelijke taken van de gemeente en aan het door de regering vastgestelde „Programma voor de verwijdering van asbest in Polen voor de jaren 2009-2032”. Het gemeentelijke programma wordt uitgevoerd krachtens het besluit van de burgemeester van L. van 23 september 2019.

19. Ingevolge dit besluit verwijdert (verzamelt) de gemeente op haar grondgebied asbesthoudende producten uit woningen en bedrijfsgebouwen en haalt zij er asbesthoudend afval op. Deze maatregel heeft geen betrekking op onroerende goederen waar een economische activiteit wordt uitgeoefend. De gemeente is voornemens om alle kosten van de verwijdering van asbest uit de gebouwen die voor het programma in aanmerking komen te dragen.

20. De gemeente organiseert het project op basis van aanvragen van inwoners die asbest uit hun onroerend goed willen laten verwijderen. Vervolgens selecteert zij de contractant die met de verwijdering van het asbest wordt belast overeenkomstig de bepalingen van wet inzake overheidsopdrachten. Daarna sluit zij met deze contractant een overeenkomst inzake het verlenen van diensten in het onroerend goed van de inwoners die eerder een overeenkomstige aanvraag bij het gemeentebestuur hebben ingediend.

21. Na voltooiing van de diensten reikt de aldus geselecteerde contractant aan de gemeente een factuur uit met btw die wordt berekend over de overeengekomen vergoeding. Het volledige bedrag van deze vergoeding inclusief btw wordt door de gemeente uit eigen middelen betaald. Vervolgens verzoekt de gemeente om terugbetaling van alle of een deel van de hiervoor gemaakte kosten door middel van een subsidie van het woiwodschaftfonds ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding te L. Deze subsidie kan variëren van 40 tot 100 % van de gemaakte kosten, afhankelijk van de mate waarin aan de door het fonds gestelde eisen is voldaan. De inwoners dragen in dit verband geen kosten en de gemeente sluit met hen ook geen overeenkomsten inzake de verrichting van diensten met het oog op de verwijdering van asbest uit hun onroerend goed.

22. Bij verzoek van 7 januari 2020 heeft de gemeente de belastingdienst verzocht om een individuele ruling over de volgende kwesties:

- Handelt zij bij de uitvoering van dit programma als overheidsorgaan in de zin van artikel 15, lid 6, van de btw-wet?
- Doet de subsidie van het woiwodschapfonds ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding te L. voor de gemeente een belastingverplichting uit hoofde van artikel 19a, lid 5, punt 2, gelezen in samenhang met lid 6, van de btw-wet ontstaan?
- Geven de facturen die door de overeenkomstig de wet inzake overheidsopdrachten geselecteerde ondernemer worden uitgereikt voor de verwijdering van asbesthoudende producten uit de gebouwen van natuurlijke personen en verenigingen van eigenaren die voor het programma voor de verwijdering van asbest in L. in aanmerking komen de gemeente recht op aftrek van voorbelasting?

23. De gemeente is in dat verband van mening dat zij als overheidsorgaan handelt. Als territoriaal overheidslichaam voert haar eigen taken in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1, van de wet inzake gemeentelijk zelfbestuur uit en geeft zij uitvoering aan de genoemde regeringsprogramma's. Zij financiert kosteloos de verwijdering van asbest uit de woningen van leden van de lokale gemeenschap en aan deze inwoners worden daarvoor geen lasten, heffingen, bijdragen of betalingen in rekening gebracht. Voorts schuilt in de uiteengezette situatie geen gevaar voor een verstoring van de mededinging in de zin van artikel 13 van de btw-richtlijn. De gemeente voert het project namelijk niet met eigen middelen en medewerkers uit. Zij dient integendeel een contractant overeenkomstig de bepalingen van de wet inzake overheidsopdrachten te selecteren, wat een maatregel ter versterking van de mededinging is.

24. De belastingdienst heeft in zijn individuele ruling van 13 maart 2020 vastgesteld dat het door de gemeente uiteengezette project betrekking zou hebben op werkzaamheden die aan de btw zijn onderworpen. Het project bestaat er volgens hem namelijk in dat aan inwoners van de gemeente asbestverwijderingsdiensten worden doorverkocht die door de gemeente bij de geselecteerde contractant zijn aangekocht. Volgens de belastingdienst koopt de gemeente deze diensten bij de krachtens de wet inzake overheidsopdrachten geselecteerde ondernemer in eigen naam, maar voor rekening van derden aan. Overeenkomstig artikel 8, lid 2a, van de btw-wet treedt zij bijgevolg in de rol van dienstverlener, ook wanneer zij geen overeenkomsten met de betrokken inwoners sluit. Ontvangers van de diensten zijn niet alle inwoners maar alleen diegene die een daartoe strekkende aanvraag inzake de verwijdering van asbest uit hun eigendommen hebben ingediend. Volgens de belastingdienst is het daarbij niet van belang dat alle inwoners indirect van het project profiteren.

25. De belastingdienst heeft benadrukt dat de contractant door de gemeente (en niet door de inwoners) wordt geselecteerd, dat de gemeente een overeenkomst met deze contractant afsluit, dat aan de gemeente facturen worden uitgereikt en dat zij de verschuldigde vergoeding uit eigen middelen betaalt. Bijgevolg neemt de gemeente actief deel aan het verlenen van de diensten. Van de kant van de gemeente worden concrete prestaties verricht ten behoeve van individuele vastgoedeigenaren die een aanvraag hebben ingediend, en de kosten van deze concrete prestaties worden gedekt met de subsidie van het woiwodschapfonds ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding te L.

26. Gelet op het voorgaande heeft de belastingdienst de gemeente als btw-plichtige aangemerkt en vastgesteld dat de verrichting van voornoemde activiteiten aan de btw is onderworpen en een belastingverplichting ontstaat, die ook de subsidie van het woiwodschapfonds ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding te L. omvat. Daarnaast heeft hij vastgesteld dat de gemeente recht heeft op aftrek van de voorbelasting die resulteert uit de door de contractant uitgereikte facturen.

27. Bij vonnis van 21 juli 2020 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (bestuursrechter in eerste aanleg Lublin, Polen) de individuele ruling van de belastingdienst van 13 maart 2020 nietig verklaard op grond dat een gemeente die een subsidie voor de verwijdering van asbest uit de eigendommen van haar inwoners ontvangt zonder dat deze inwoners daarvoor een vergoeding aan haar betalen, bij de uitvoering van een dergelijk project niet als btw-plichtige handelt. Volgens deze rechter verricht de gemeente bij het verwijderen van asbest op haar grondgebied en uit de eigendommen van haar inwoners geen economische werkzaamheden die binnen de sfeer van de privaatrechtelijke handelingen vallen. De handelwijze van de gemeente bestaat er niet in dat zij een niet nader gespecificeerde kring van potentiële klanten benadert met een aanbod om als ondernemer en onder vrije marktvoorwaarden diensten te verrichten op het gebied van de verwijdering van asbest (asbesthoudende producten en asbestafval).

28. In die omstandigheden vervult de gemeente volgens die rechter haar publiekrechtelijke verplichting om het grondgebied van de gemeente te ontdoen van asbest, een stof die gevaarlijk is voor de gezondheid en het leven van personen en voor het natuurlijke milieu. Alle werkzaamheden van de gemeente houden uitsluitend verband met de vervulling van openbare taken als bedoeld in artikel 7, lid 1, punten 1 en 5, van de wet inzake gemeentelijk zelfbestuur. Deze taken zijn rechtstreeks gericht op de bescherming van de gezondheid en het leven van de inwoners en op de bescherming van het natuurlijke milieu in het gemeentegebied.

29. Hiertegen is bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) cassatieberoep ingesteld. Deze rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn en in het bijzonder artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, ervan aldus worden uitgelegd dat een gemeente (publiekrechtelijk lichaam) als btw-plichtige moet worden aangemerkt wanneer zij uitvoering geeft aan een programma voor de verwijdering van asbest uit op haar grondgebied gelegen onroerende goederen die eigendom zijn van inwoners, die daarvoor geen kosten dragen? Of valt een dergelijke werkzaamheid onder het optreden van de gemeente als overheid ter vervulling van haar taken met het oog op de bescherming van de gezondheid en het leven van haar inwoners en de bescherming van het milieu, zodat zij niet als btw-plichtige kan worden aangemerkt?”

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 vraag

31. Neemt men de prejudiciële vraag 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.<sup>5</sup> In wezen wenst de verwijzende rechter evenwel te vernemen hoe de artikelen 2, 9 en 13 van deze richtlijn moeten worden uitgelegd om vervolgens te kunnen bepalen of de gemeente in casu – zoals de belastingdienst meent – een belastbare en niet-vrijgestelde dienst ten behoeve van de inwoners verricht.

32. Om onder de btw-richtlijn te vallen, moet het bij de activiteiten van de gemeente in het kader van de asbestverwijdering gaan om een dienst zijn die zij *onder bezwarende titel* ten behoeve van haar inwoners heeft verricht [artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, zie punt B]. Deze 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 echter onder bepaalde omstandigheden niet als belastingplichtigen beschouwd wanneer zij een economische activiteit *als overheid* hebben verricht (artikel 13 van de btw-richtlijn). Bijgevolg moet ook nog deze uitzondering worden onderzocht (zie punt D).

### B. Bepaling van de verrichter en ontvanger van een dienst

33. 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.<sup>6</sup> Bijgevolg moet de ontvanger van de prestatie 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 asbestverwijdering. De asbestverwijdering 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 deze richtlijn.

34. De vraag rijst evenwel wie deze dienst ten behoeve van wie heeft verricht. Het is mogelijk dat de afvalverwijderingsonderneming een dienst ten behoeve van de gemeente heeft verricht (aangezien zij de opdracht heeft gegeven en heeft betaald), dan wel ten behoeve van de inwoner (aangezien zijn onroerend goed van asbest is ontdaan). Denkbaar is echter ook een dienstverrichting van de gemeente ten behoeve van de inwoner, aangezien laatstgenoemde een daartoe strekkende aanvraag bij de gemeente heeft ingediend en zij (via een in de arm genomen subcontractant) zijn onroerend goed van asbest heeft ontdaan (zie punt 2). Daarnaast gaat de Poolse belastingdienst blijkbaar ervan uit dat de gemeente voor de inwoner als commissionair heeft gehandeld in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn (zie punt 1).

<sup>5</sup> 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).

<sup>6</sup> 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”).



## 1. *Handeling als commissionair*

35. 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”. Zou dus de gemeente, als commissionair op eigen naam maar voor rekening van de inwoners, de asbestverwijdering bij de onderneming in opdracht hebben gegeven, dan zou zij worden behandeld alsof zijzelf de asbestverwijdering bij de inwoners zou hebben uitgevoerd.

36. Deze btw-rechtelijke behandeling van de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon (commissionair) handelt, is een juridische fictie, zoals in de vaste rechtspraak van het Hof is benadrukt.<sup>7</sup> In feite houdt de activiteit van een commissionair enkel in dat hij tegen betaling voor een ander een dienst verricht. Om btw-rechtelijke redenen wordt deze activiteit evenwel anders gekwalificeerd, zodat zij als hoofdprestatie wordt behandeld. Dit is met name van belang voor de belastingvrijstellingen<sup>8</sup>; deze worden hierdoor uitgebreid tot voornoemde activiteiten van de commissionair. Hiermee wordt uiteindelijk een gelijkstelling van rechtstreekse en in commissie verrichte handelingen bereikt.

37. Volgens het Hof<sup>9</sup> volgt hieruit echter dat deze bepaling alleen van toepassing kan zijn indien aan twee voorwaarden is voldaan, te weten, ten eerste, dat er een lastgeving bestaat ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de verrichting van de dienst, en, ten tweede, dat de door de commissionair afgenomen diensten identiek zijn aan die welke aan de opdrachtgever zijn verkocht.

38. Met betrekking tot de eerste van deze voorwaarden wijst het Hof erop<sup>10</sup> dat artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk de term „overeenkomst” gebruikt en in artikel 28 van die richtlijn is bepaald dat de belastingplichtige „voor rekening van een ander” moet handelen. Bijgevolg moet er tussen de commissionair en de opdrachtgever een overeenkomst bestaan die ertoe strekt de betrokken lastgeving tot stand te brengen. De opdrachtgever wordt daarom in een aantal rechtsorden ook „principaal” genoemd.

39. Vormt een dergelijke lastgeving en de hieruit voortvloeiende zeggenschap van de opdrachtgever (principaal) jegens de commissionair evenwel een wezenlijk kenmerk van een handeling op eigen naam maar voor rekening van een ander, dan is hiervan - zoals de Commissie terecht opmerkt – in casu geen sprake. De betrokken inwoner verstrekt de gemeente geen lastgeving tot verwijdering van het asbest voor zijn rekening, maar dient een aanvraag in om te worden opgenomen in het door de overheid gefinancierde afvalverwijderingsprogramma. Of dit lukt, beslist de gemeente en niet hij. Behalve de indiening van de aanvraag lijkt de inwoner geen invloed te hebben op de uitvoering van de dienst. Bijgevolg kan niet worden aangenomen dat er sprake is van een handeling als commissionair.

<sup>7</sup> Arresten van 21 januari 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punt 43); 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punten 49 en 50); 19 december 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, punten 37 e.v.); 16 september 2020, Valstybinė mokesčių 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).

<sup>8</sup> Zie uitdrukkelijk arrest van 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punt 36).

<sup>9</sup> Arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

<sup>10</sup> Arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 52).

## 2. Verrichter en ontvanger van de dienst „asbestverwijdering”

40. Dit doet de fundamentele vraag rijzen wie de asbestverwijderingsdienst 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?

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

41. Aangezien de btw tot doel heeft de uitgaven te belasten die de afnemer van een prestatie maakt voor een consumptiegoed, kan deze *ontvanger* in beginsel worden bepaald door uit te gaan van de persoon die voor de dienst 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.<sup>11</sup> Het feit dat niet de inwoner, maar een fonds of de gemeente hiervoor heeft betaald, sluit dus niet uit dat van een dienst ten behoeve van de inwoner kan worden uitgegaan.

42. Aangezien de presterende ondernemer in het btw-recht als belastingontvanger voor rekening van de staat optreedt<sup>12</sup>, 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. Zij krijgt namelijk van een fonds een bepaald bedrag voor de verwijdering van asbest uit het onroerend goed van de inwoner vergoed. Daarbij is het niet relevant dat de gemeente het asbest niet met eigen personeel verwijdert, 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 klant, die deze vervolgens als zijn eigen prestatie ten behoeve van zijn klant verricht. Het Hof heeft dit reeds verduidelijkt.<sup>13</sup>

43. Het feit dat de gemeente met de asbestverwijdering een publieke taak (bescherming van de gezondheid, veiligheid) op zich neemt, staat hierbij niet in de weg aan een mogelijke dienst van de gemeente ten behoeve van de inwoners. 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.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> 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).

<sup>12</sup> 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).

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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).

*b) Rechtsverhouding tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst*

44. Het Hof heeft integendeel reeds uitdrukkelijk verklaard dat om vast te stellen wie de ontvanger van de belastbare prestatie is, moet worden bepaald wie met wie in een contractuele verhouding staat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.<sup>15</sup> Volgens het Hof is van een dergelijke contractuele verhouding evenwel reeds sprake wanneer er een toereikend rechtstreeks verband bestaat tussen de handeling en de ontvangen tegenprestatie.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> De beoordeling van deze rechtsbetrekkingen en contractuele bepalingen staat uiteindelijk aan de verwijzende rechter.

45. Indien de gemeente op verzoek van de inwoner slechts heeft bemiddeld bij een overeenkomst tussen deze laatste en de afvalverwijderingsonderneming, en zich daarbij heeft beperkt tot het betalen van de vergoeding als „derde” in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn en een deel daarvan door het fonds vergoed kreeg, dan zou er sprake zijn van een rechtstreekse dienstverleningsrelatie tussen de onderneming en de inwoner. Een aanknopingspunt hiervoor zou zijn wie aansprakelijk is jegens de inwoner in geval van schade in het kader van deze dienst.

46. Indien de gemeente echter in eigen naam en voor eigen rekening de overeenkomst met de afvalverwijderingsonderneming heeft gesloten en ook in eigen naam en voor eigen rekening – mogelijkkerwijs op publiekrechtelijke grondslag - jegens de betrokken inwoner (aanvrager) heeft gehandeld, kan het fonds ook als „derde” voor een door de gemeente ten behoeve van de inwoner verleende dienst hebben betaald.

47. Als ik de verwijzende rechter goed begrijp, heeft de afvalverwijderingsonderneming zich tegenover de gemeente verbonden tot verwijdering van het asbest dat zich op de door de gemeente aangewezen grond bevindt. De gemeente heeft zich ertoe verbonden hiervoor te betalen. Dit is dus een dienst die de onderneming onder bezwarende titel aan de gemeente verleent.

48. De eigenaar heeft daarentegen kennelijk geen contractuele relatie met de onderneming. Veeleer heeft hij enkel bij de gemeente de verwijdering van het asbest op zijn terrein aangevraagd. Hieruit blijkt dat de asbestverwijdering door de gemeente voor hem belangrijk is en dus voor hem een verbruikbaar voordeel vormt. Voor deze afvalverwijdering bij de inwoner ontvangt de gemeente vervolgens een gehele of gedeeltelijke vergoeding van de kosten van een fonds. In zoverre ga ik ervan uit dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de verwijdering van het asbest ten behoeve van een individuele inwoner (op aanvraag van de inwoner aan de gemeente) en de ten minste evenredige „betaling” van deze dienst van de gemeente door een derde (fonds).

49. Het is echter ook denkbaar dat de herfinanciering door het fonds losstaat van de vraag wiens asbest (dat van een inwoner of dat van de gemeente zelf) is verwijderd. In dit geval zou de betaling door het fonds (een derde in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn) betrekking hebben op de

<sup>15</sup> Arrest van 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 33). Ook in die zin arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit) (C-312/19, EU:C:2020:711, punten 40 e.v.).

<sup>16</sup> 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).

<sup>17</sup> 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).

door de afvalverwijderingsonderneming aan de gemeente verleende dienst en een zuivere herfinanciering van de gemeente uit openbare middelen vormen. Dit blijkt echter niet als zodanig uit het verzoek om een prejudiciële beslissing.

50. Het in een aantal schriftelijke stukken benadrukte argument dat er geen sprake is van een overeenkomst tussen de gemeente en de inwoner, treft geen doel. Er is zeker geen sprake van een civielrechtelijk contract in de gebruikelijke betekenis. Zoals reeds vermeld (punt 44 hierboven) is het echter voldoende als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verleende dienst en de ontvangen tegenprestatie.<sup>18</sup>

51. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat reeds wanneer twee prestaties van elkaar afhankelijk zijn, dit wil zeggen dat de ene prestatie enkel wordt verricht op voorwaarde dat de andere prestatie ook wordt verricht, en omgekeerd.<sup>19</sup> Dit is hier het geval indien er een dergelijk verband bestaat tussen de herfinanciering door het fonds ten gunste van de gemeente en de verwijdering van het asbest bij een bepaalde inwoner die eerder een daartoe strekkende aanvraag had ingediend<sup>20</sup>, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

52. Bijgevolg worden in dit geval twee diensten verricht. De onderneming verricht een dienst (asbestverwijdering) ten behoeve van de gemeente, die ontegenzeggelijk ook onder bezwarende titel wordt verricht. De gemeente van haar kant verleent een dienst (asbestverwijdering) aan de betrokken inwoner die deze dienst bij haar heeft aangevraagd en die kennelijk ook tegen betaling door een derde wordt verleend (betaling door het fonds).

### *c) Hoogte van de tegenprestatie*

53. Rest enkel de vraag of de door de gemeente ontvangen vergoeding *de werkelijke tegenwaarde* vormt voor de aan de inwoner verleende dienst. Dit lijkt twijfelachtig omdat de door een derde (in dit geval het fonds) betaalde vergoeding mogelijk slechts een deel van de kosten dekt. Volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing bedroeg dit tussen 40 en 100 % van de gemaakte kosten, afhankelijk van de omstandigheden.

54. De btw-richtlijn vereist echter geen passende vergoeding. Dit blijkt reeds uit artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, dat zelfs in gevallen waarin er geen sprake is van een tegenprestatie een dienst onder bezwarende titel veronderstelt. A fortiori moet een dienst tegen een geringe vergoeding moet dus a fortiori als een dienst onder bezwarende titel worden aangemerkt. Hetzelfde volgt uit artikel 80 van de btw-richtlijn. Op grond hiervan kunnen de lidstaten bepalen dat bij diensten tussen personen met nauwe onderlinge banden een te lage tegenprestatie wordt opgetrokken tot de normale waarde. In alle andere gevallen is een onder de normale waarde overeengekomen tegenprestatie voldoende en doorslaggevend.

55. Om die reden heeft het Hof 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

<sup>18</sup> Zie de verwijzingen in voetnoten 15 en 16 hierboven.

<sup>19</sup> Arrest van 11 maart 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punt 26); zie in deze zin arresten van 2 juni 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, punt 16), en 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punt 14).

<sup>20</sup> Zie in deze ruime zin ook arrest van 20 januari 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punten 27 e.v.).

omstandigheid niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten dienst en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie, waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald.<sup>21</sup>

56. Bijgevolg is het bedrag van de vergoeding niet bepalend voor de kwalificatie als dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Doorslaggevend is integendeel of de betaling (in casu door het fonds) betrekking heeft op een specifieke dienst (in casu de verwijdering van asbest) door de ontvanger van de betaling (in casu de gemeente). Als dit het geval is, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan, dan is er ook sprake van een door de gemeente „onder bezwarende titel” verrichte dienst.

### 3. Voorlopige conclusie

57. Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de beantwoording van de vraag tussen wie een dienst 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 het fonds) en de verlening van een dienst (in casu asbestverwijdering door de gemeente bij een inwoner), dan is er sprake van de verrichting van een dienst „onder bezwarende titel”.

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

58. Opdat de gemeente in dit verband als belastingplichtige zou hebben gehandeld, moet zij in het concrete geval met de asbestverwijdering 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.

59. Volgens de rechtspraak van het Hof blijkt uit die definitie duidelijk 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.<sup>22</sup>

60. 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 als economische activiteit *wordt beschouwd*. Bijgevolg kan ook het enkele beheer van vermogen – mits duurzaam van aard – relevant zijn voor btw-doeleinden. In casu gaat het evenwel niet om de „exploitatie van een [...] zaak”<sup>23</sup>, zodat het kenmerk „duurzaamheid” in casu niet aan de orde is. Bovendien is bij de planmatige asbestverwijdering gedurende een zekere periode bij een groot aantal mensen ook zonder meer aan dit criterium voldaan. Het programma voor de verwijdering van asbest in de gemeente L. was in elk geval gepland voor de periode 2018-2032.

<sup>21</sup> 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).

<sup>22</sup> 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 Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik) (C-604/19, EU:C:2021:13269, punt 69), en 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit) (C-312/19, EU:C:2020:711, punt 39).

<sup>23</sup> 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.).

61. Uit de rechtspraak van het Hof volgt 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.<sup>24</sup>

62. 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.

63. 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.

64. In tegenstelling tot een abstract begrip heeft een dergelijke typologische omschrijving een meer open karakter.<sup>25</sup> 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 de het archetype (model). Die indeling vereist een algehele beoordeling in elk individueel geval, waarbij rekening wordt gehouden met de perceptie van het publiek.

65. 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<sup>26</sup>, evenals, meer algemeen, hoe hoog het bedrag is van de opbrengsten, en andere elementen, zoals de omvang van de clientèle<sup>27</sup>. 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.<sup>28</sup> Het Hof heeft evenwel het bestaan van een economische activiteit afgewezen, met name op grond dat de door de begunstigden van de betrokken prestaties betaalde bijdragen slechts een klein deel van de exploitatiekosten van alle dienstverrichters dekten.<sup>29</sup>

66. 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 werklust, geen enkel

<sup>24</sup> 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, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 34), en 26 september 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 27).

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

<sup>26</sup> 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)

<sup>27</sup> 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, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 38), en 26 september 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 29).

<sup>28</sup> Arrest van 15 april 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 51).

<sup>29</sup> 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).

economisch bedrijfsrisico, geringe en forfaitaire vaste vergoeding) geoordeeld dat er geen sprake was van een economische activiteit.<sup>30</sup> Deze typologische benadering had het Hof reeds gehanteerd in het arrest *Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën*<sup>31</sup> en daarvoor in meer rudimentaire vorm in het arrest *Enkler*<sup>32</sup>.

67. Bezieet men de activiteit van de gemeente in het onderhavige geval, dan springen er enkele verschillen met een typische belastingplichtige met een vergelijkbaar beroep (in casu dat van „asbestverwijderaar”) in het oog. Om te beginnen ontplooit de gemeente geen eigen activiteit om deze diensten te verrichten. Zij stelt geen eigen personeel ter beschikking, noch is zij actief op zoek naar klanten. Integendeel, alleen haar inwoners kunnen een aanvraag indienen om te worden opgenomen in een publiekrechtelijk asbestverwijderingsprogramma. Pas daarna zorgt de gemeente voor een onderneming, die voor haar het asbest verwijdert. Deze onderneming wordt geselecteerd via een openbare aanbestedingsprocedure. Dit komt niet overeen met de typische selectie van een subcontractant door een onderneming voor asbestverwijdering.

68. De activiteit van de gemeente is beperkt tot het organiseren van de succesvolle uitvoering van de asbestverwijdering door een particuliere partij. Deze organisatorische diensten worden juist niet vergoed; het fonds vergoedt hoogstens de kosten van de ingeschakelde „subcontractant”. Een typische ondernemer zou daarentegen 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.

69. De gemeente kiest ook aan wie de betrokken dienst in het kader van dit programma wordt verleend. Er is dus geen sprake van een opdracht van de inwoner in de gebruikelijke zin van het woord. Gewoonlijk zijn asbestverwijderingsmaatregelen niet kosteloos voor de begunstigde (in casu de betrokken inwoner), zeker niet wanneer deze dienstverrichtingen voorheen uitsluitend van een derde werden aangekocht. Zelfs rekening houdend met de betalingen door het fonds, dat tussen 40 en 100 % van de kosten voor zijn rekening neemt, blijft er een voor een „normale” belastingplichtige atypische onzekerheid bestaan over een hooguit kostendekkende vergoeding.

70. De vraag of en in hoeverre de derde de kosten van de dienstverrichting vergoedt, blijft tot de latere beslissing van de derde (in casu het fonds) onbeantwoord. In dat verband ontplooit de gemeente geen ondernemersinitiatief en heeft zij ook geen kans om winst te maken.<sup>33</sup> Uiteindelijk loopt zij dus enkel het risico van verlies, afhankelijk van de terugbetalingsregeling van een derde. Geen enkele typische belastingplichtige zou zijn onderneming zodanig organiseren 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.

71. 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. Op de voorgrond staan veeleer redenen van algemeen belang (milieubescherming, veiligheid en bescherming van de gezondheid enzovoort) die het collectief of het individu ten goede komen. De typische belastingplichtige handelt anders.

<sup>30</sup> Arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490, punt 44).

<sup>31</sup> 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.).

<sup>32</sup> 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, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punten 35 en 36).

<sup>33</sup> Zie met betrekking tot het dragen van 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).

72. De voorwaarden waaronder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst wordt verricht, verschillen dus van die waaronder de activiteit van de asbestverwijdering normaliter wordt verricht. De gemeente biedt in het onderhavige geval ook geen prestaties aan op de algemene markt voor asbestverwijdering, maar treedt veeleer zelf op als eindverbruiker van afvalverwijderingsdiensten. Zij koopt deze aan van de afvalverwijderingsonderneming waarmee zij onderhandelt en stelt ze de inwoners van haar gemeente ter beschikking in het kader van de gezondheids- en gevarenpreeventie (respectievelijk om redenen van algemeen belang en milieubescherming).<sup>34</sup>

73. 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***

74. 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*

75. Artikel 13 van de btw-richtlijn houdt geen belastingvrijstelling in<sup>35</sup>, 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.

76. 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).

77. 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 concurrentieneurteutraliteit te waarborgen.<sup>36</sup> 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.

<sup>34</sup> 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).

<sup>35</sup> 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 Poireres Maduro in de zaak Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:345, punten 10, 12, 16, 18 en 30).

<sup>36</sup> 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.).



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 (punt 33)<sup>37</sup>, 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.

78. 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 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*

79. 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.<sup>38</sup> Het enige zekere criterium om die twee categorieën werkzaamheden te onderscheiden, is bijgevolg het juridisch regiem dat naar nationaal recht van toepassing is.<sup>39</sup> 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.<sup>40</sup>

80. In de rechtspraak van het Hof lijkt hierbij vooral te worden uitgegaan van het publiekrechtelijke dan wel privaatrechtelijke karakter van de rechtsgrondslag. Een louter formele focus op de rechtsgrondslag is evenwel steeds twijfelachtig wanneer het recht van de lidstaat publiekrechtelijke lichamen in staat stelt om ook op publiekrechtelijke basis contractuele betrekkingen aan te gaan. De toepasselijkheid van de btw-richtlijn mag niet afhangen van de keuze van de vorm waarin wordt gehandeld (publiekrechtelijke of privaatrechtelijke overeenkomst), maar moet zich veeleer richten naar materiële criteria. Voor zover de economische activiteit van een publiekrechtelijk lichaam wordt beoordeeld aan de hand van een type-vergelijking (zie punt C hierboven), worden de meeste problemen echter waarschijnlijk reeds op het niveau van artikel 9 van de btw-richtlijn opgelost.

<sup>37</sup> 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.).

<sup>38</sup> 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).

<sup>39</sup> 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).

<sup>40</sup> 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).

81. In casu lijkt de gemeente – onder voorbehoud van beoordeling door de verwijzende rechter - te hebben gehandeld in het kader van een specifieke publiekrechtelijke regeling in de zin van de rechtspraak. De aanvraag van de inwoner (ontvanger van de dienst) is ingediend in het kader van een publiekrechtelijk programma voor de verwijdering van asbesthoudende producten, waartoe de gemeenteraad van de gemeente L. heeft besloten. Op basis van een (publiekrechtelijk) besluit van de burgemeester zamelt de gemeente de asbesthoudende producten in. Bijgevolg is het aannemelijk dat de aanvraag voor opname in het afvalverwijderingsprogramma en de inwilliging ervan gedaan is op basis van het publiekrecht. Zelfs de herfinanciering door het fonds ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding is waarschijnlijk gebaseerd op het publiekrecht. Bijgevolg is sprake van een activiteit als overheid in de zin van de rechtspraak. Bijgevolg wordt de gemeente krachtens artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn niet beschouwd als een belastingplichtige.

### *3. Geen verstoringen van de mededinging van enige betekenis*

82. 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 verwijdering van afval.

83. 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.<sup>41</sup> 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.

84. 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.<sup>42</sup> 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.

<sup>41</sup> Arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 33).

<sup>42</sup> 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).

85. Deze alinea's gaan dus uit van dezelfde logica, volgens welke elke economische activiteit die een consument een verbruikbaar voordeel verschaft, in beginsel aan btw is onderworpen.<sup>43</sup> Bijgevolg moeten de tweede en de derde alinea van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn in hun onderlinge samenhang worden uitgelegd.<sup>44</sup> Daarbij moet de vraag of de behandeling van publiekrechtelijke lichamen die als overheid handelen als niet-belastingplichtigen tot verstoringen 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.<sup>45</sup>

86. 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 een specifieke publiekrechtelijke regeling. In het onderhavige geval lijken mij verstoringen van de mededinging van enige betekenis wegens de bijzondere omstandigheden van de modaliteiten van het programma voor de verwijdering van asbest evenwel uitgesloten.

87. Een wezenlijk aspect is dienaangaande het feit dat – zoals uiteengezet onder C hierboven – de gemeente juist niet als typische marktdeelnemer ageert en prestaties aanbiedt, maar integendeel zelf enkel als afnemer van prestaties optreedt. Dit wordt 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. In het onderhavige geval verdringt de gemeente dus geen particuliere mededinger van de markt voor asbestverwijdering, maar treedt zij – om publiekrechtelijke redenen van algemeen belang (milieubescherming, veiligheid, bescherming van de gezondheid) – enkel op als schakel tussen de onderneming voor asbestverwijdering en de eindgebruiker (in casu de betrokken inwoner) en herfinanciert zij zich gedeeltelijk uit overheidsmiddelen van een ander publiekrechtelijk lichaam.

88. In een dergelijke situatie kunnen verstoringen 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 onderneming voor asbestverwijdering, pleit eveneens voor toepassing van artikel 13 van de btw-richtlijn op de activiteiten van de gemeente in het kader van het specifieke programma voor de verwijdering van asbest.

#### 4. *Voorlopige conclusie*

89. Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat verstoringen van de mededinging van enige betekenis kunnen worden uitgesloten indien de publiekrechtelijke activiteiten zo zijn geregeld dat is gewaarborgd dat particuliere marktdeelnemers niet van de verrichting van prestaties ten behoeve van consumenten worden uitgesloten, maar – zoals in casu – hierbij betrokken worden.

<sup>43</sup> Arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 38).

<sup>44</sup> Arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 39).

<sup>45</sup> 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).

## V. Conclusie

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

- „1) Artikel 2, lid 1, onder c), van [de btw-richtlijn] moet aldus worden uitgelegd dat de beantwoording van de vraag tussen wie 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 dienstverrichting, dan is er sprake van de verrichting van een dienst ,onder bezwarende titel’.
- 2) Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van [de btw-richtlijn] 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 [de btw-richtlijn] moet aldus worden uitgelegd dat verstoringen van de mededinging van enige betekenis uitgesloten zijn, indien door de regelingen voor de uitoefening van het openbaar gezag wordt gewaarborgd dat particuliere marktdeelnemers niet van de verrichting van diensten ten behoeve van verbruikers worden uitgesloten, maar hierbij betrokken worden.”