

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

30 maart 2023 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Artikel 9, lid 1 – Begrippen ‚belastingplichtige‘ en ‚economische activiteit‘ – Gemeente die de asbestverwijdering kosteloos organiseert ten behoeve van haar inwoners?vastgoedeigenaars die te kennen hebben gegeven dat ze dit wensen – Terugbetaling van de gemeente door middel van een subsidie van de bevoegde woiwodschap ten belope van 40 % tot 100 % van de kosten – Artikel 13, lid 1 – Geen belastingplicht van de gemeenten voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten”

In zaak C?616/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 16 april 2021, ingekomen bij het Hof op 5 oktober 2021, in de procedure

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

tegen

**Gmina L.,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: M. L. Arastey Sahún, kamerpresident, N. Wahl (rapporteur) en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertegenwoordigd door B. Ko?odziej, D. Pach en T. Wojciechowski,
- Gmina L., vertegenwoordigd door R. Majerowska, radca prawny,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door ?. Habiak en V. Uher als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 november 2022,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Gmina L. (gemeente L.), gelegen in Polen, en de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen) over een aan deze gemeente gerichte fiscale ruling over de toepassing jegens deze gemeente van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de door haar verrichte handelingen bestaande in de verwijdering van asbest en over het recht op aftrek van de voorbelasting over deze handelingen.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„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;

[...]”

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

5 Artikel 13, lid 1, van die richtlijn luidt:

„De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

6 Artikel 28 van diezelfde richtlijn 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.”

### **Pools recht**

7 De ustawa o samorz?dzie gminnym (gemeentewet) van 8 maart 1990 (Dz. U van 1990, nr. 6, volgnr. 95), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bevat een artikel 7, lid 1, dat luidt als volgt:

„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 [...].”

8 De ustawa Prawo ochrony ?rodowiska (wet inzake milieubescherming) van 27 april 2001 (Dz. U van 2001, nr. 62, volgnr. 627), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt in artikel 400, lid 2:

„De woiwodfondsen voor milieubescherming en waterbeheer, hierna: ‚woiwodfondsen’ genoemd, zijn rechtspersonen die op lokaal niveau optreden [...].”

9 Artikel 400b, leden 2 en 2a, van deze wet bepaalt:

2. De activiteiten van de woiwodschapfondsen 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 woiwodschapfondsen 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.”

10 De ustawa o podatku od towarów i us?ug (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. van 2004, nr. 54, volgnr. 535), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, strekt tot omzetting van richtlijn 2006/112 in Pools recht.

11 Artikel 5 van deze wet bepaalt:

„Aan de belasting op goederen en diensten [...] zijn onderworpen:

1) de goederenleveringen en de diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel zijn verricht;

[...]

12 Artikel 15 van genoemde wet luidt:

„1. Als belastingplichtigen worden beschouwd rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. 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.

[...]

6. Niet belastingplichtig zijn overheidsorganen en hun uitvoerende diensten, voor zover zij zijn belast met de uitvoering van krachtens een bijzondere wet vastgestelde opdrachten, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.”

### **Hoofddeding en prejudiciële vraag**

13 In het kader van het programma voor asbestverwijdering in Polen, dat is opgesteld ter uitvoering van een besluit van de ministerraad van de Republiek Polen van 14 juli 2009 betreffende de vaststelling van een meerjarenprogramma genaamd „Programma voor de verwijdering van asbest in Polen voor de jaren 2009-2032”, heeft de gemeenteraad van de gemeente L. bij besluit 227/VI/2019 van 26 april 2019, genaamd „Update van het programma voor de verwijdering van asbest in L. voor de jaren 2018-2032”, de burgemeester van deze gemeente belast met de verrichten van handelingen in die zin.

14 Volgens de bijlage bij laatstgenoemd besluit bestaan deze handelingen uit het verwijderen van asbesthoudende producten en afvalstoffen uit woon- en handelsgebouwen, met uitzondering van onroerende goederen waarop een economische activiteit wordt uitgeoefend. In die bijlage is ook bepaald dat de betrokken bewoners geen kosten zullen dragen voor de asbestverwijdering, aangezien de gemeente L. met de hulp van het Wojewódzki Fundusz Ochrony i Gospodarki Wodnej (woiwodfonds voor milieubescherming en waterbeheer; hierna: „fonds voor milieubescherming”) voor de financiering zorgt.

15 Bij besluit 62/9/2019 van 23 september 2019 tot vaststelling van de nadere regels voor de uitvoering van dit besluit en tot instelling van een commissie belast met het onderzoek van de aanvragen voor de verwijdering van asbesthoudende producten en afvalstoffen, heeft de burgemeester van de gemeente L. de praktische aspecten van de asbestverwijdering uiteengezet. Deze gemeente heeft haar voornemen aangegeven een aanbesteding te zullen uitschrijven om deze werkzaamheden te laten uitvoeren, waarbij de gekozen inschrijver facturen met btw moest uitreiken. Voorts beoogde de gemeente op basis van die aldus door haar betaalde facturen nadien subsidies van dit fonds te verkrijgen voor een bedrag tussen 40 % en 100 % van de gedane uitgaven, afhankelijk van de naleving van de door dat fonds gestelde voorwaarden.

16 In deze context heeft de gemeente L., die over een btw-identificatienummer beschikt, op 7 januari 2020 de directeur van de nationale belastinginformatiedienst om een fiscale ruling verzocht teneinde te kunnen uitmaken of zij in het kader van die handelingen btw-plichtig zou zijn, waarbij deze gemeente van mening was dat dit niet het geval is, aangezien dergelijke handelingen volgens haar in haar hoedanigheid van overheid worden verricht.

17 In zijn fiscale ruling van 13 maart 2020 heeft de directeur van de nationale belastinginformatiedienst zich op het standpunt gesteld dat de gemeente L. zou handelen als btw-plichtige en dat zij bijgevolg de voorbelasting zou moeten kunnen aftrekken.

18 Deze gemeente is tegen deze fiscale ruling opgekomen bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (bestuursrechter in eerste aanleg Lublin, Polen) en heeft de nietigverklaring ervan verkregen. Bij arrest van 21 juli 2020 heeft deze rechter in wezen geoordeeld dat die gemeente handelt als overheid in het kader van een taak die is ingevoerd op basis van specifieke bepalingen en waarvan de uitvoering aan haar was toevertrouwd, en niet als btw-plichtige.

19 De directeur van de nationale belastinginformatiedienst heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

20 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vraag:

„Moeten de bepalingen van de richtlijn [2006/112] 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?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat er sprake is van een aan de btw onderworpen verrichting van een dienst wanneer een gemeente, ten behoeve van haar inwoners? vastgoedeigenaars die de wens daartoe te kennen hebben gegeven, een onderneming ermee belast asbesthoudende producten en afval uit hun woningen te verwijderen en deze stoffen in te zamelen, wanneer die activiteit er niet toe strekt duurzame inkomsten te verkrijgen en die inwoners zelf niets hoeven te betalen aangezien de verrichtingen worden

gefinancierd uit overheidsmiddelen.

22 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het aan de verwijzende rechter staat, die als enige bevoegd is om de feiten te beoordelen, om de aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen te bepalen (arrest van 13 januari 2022, *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20, EU:C:2022:18, punt 36).

23 Niettemin is het de taak van het Hof om deze rechter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak (arrest van 15 april 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 In dit verband moet het door een gemeente aan haar inwoners-vastgoedeigenaars gedane aanbod van het verwijderen van asbest in bepaalde gebouwen, om onder richtlijn 2006/112 te vallen, ten eerste een dienstverrichting vormen die deze gemeente te hunner behoefte onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn, en ten tweede moeten die handelingen zijn verricht in het kader van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn, waardoor die gemeente ook is opgetreden als belastingplichtige.

### ***Vraag of er sprake is van een dienstverrichting onder bezwarende titel***

25 Volgens vaste rechtspraak kan een dienst slechts worden geacht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 te zijn verricht indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen deze dienstverrichting enerzijds en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds. Van een dergelijk rechtstreeks verband is er sprake wanneer er tussen de dienstverrichter enerzijds en de ontvanger ervan anderzijds een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, waarbij de door de verrichter van die handelingen ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan deze ontvanger verrichte dienst (zie in die zin arrest van 15 april 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 In het onderhavige geval blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte preciseringen dat de gemeente L. een onderneming wil gelasten bij haar inwoners die eigenaars zijn van onroerende goederen die asbest bevatten, op hun verzoek asbesthoudende producten en afval te verwijderen en op te halen. In dit verband zij erop gewezen dat deze handelingen een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van deze richtlijn vormen.

27 Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om te bepalen wie de persoon is die deze dienst verricht en wie de afnemer ervan is.

28 In dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat een overeenkomst moet worden gesloten tussen de gemeente L. en de door haar geselecteerde onderneming met betrekking tot de in punt 26 van het onderhavige arrest vermelde handelingen, en dat deze gemeente uit dien hoofde van die onderneming een factuur zal ontvangen die zij alleen zal betalen en de betrokken inwoners geen enkele betaling hoeven te verrichten als tegenprestatie voor de asbestverwijdering en de inzameling van de asbesthoudende producten en afval.

29 Derhalve moet worden opgemerkt dat het voordeel dat deze gemeente als tegenprestatie voor de betaling ontvangt, niet alleen bestaat in het elimineren van het gevaar voor de gezondheid en het leven van de mens als gevolg van blootstelling aan asbest ten behoeve van de betrokken inwoners, maar ook, meer in het algemeen, in de verbetering van de levenskwaliteit op het door de gemeente L. bestuurde grondgebied.

30 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt echter dat de Poolse belastingdienst van mening is dat de betrokken inwoners de eerste begunstigden zijn van het door die dienstverrichting verschaft voordeel, te weten de verwijdering van asbest uit hun onroerende goederen, zodat deze inwoners moeten worden geacht opdracht te hebben gegeven aan de gemeente L., die vervolgens is opgetreden als commissionair in de zin van artikel 28 van richtlijn 2006/112.

31 Dit artikel bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht. Indien deze gemeente dus als commissionair de betrokken onderneming belast met de verwijdering van asbest, op eigen naam maar voor rekening van de betrokken ingezetenen, zal zij derhalve voor de btw worden behandeld alsof zij de asbestverwijdering zelf had verricht bij deze laatsten.

32 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens en onder voorbehoud van de kwalificatie van de feiten door deze rechter blijkt echter niet dat artikel 28 van richtlijn 2006/112 van toepassing is in het hoofdgeding, aangezien deze bepaling volgens de rechtspraak vereist dat er een lastgeving bestaat ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de verrichting van de dienst, hetgeen impliceert dat tussen de commissionair en de opdrachtgever een overeenkomst tot verlening van de betrokken lastgeving wordt gesloten (zie in die zin arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punten 51 en 52).

33 Wanneer zij instemmen met de deelname aan de gemeentelijke procedure voor de verwijdering van asbest uit hun onroerende goederen, dienen de betrokken eigenaren dus enkel een aanvraag in bij de gemeente L., die nagaat of deze goederen in aanmerking komen voor de asbestverwijdering. Zij geven deze gemeente dus geen opdracht om voor hun rekening asbest te verwijderen, maar hopen dat zij in aanmerking zullen komen voor het asbestverwijderingsprogramma. Het is dus de gemeente, en niet de betrokken eigenaren, die beslist over de uitkomst van hun handelen. Afgezien van de indiening van een aanvraag hebben zij geen invloed op de vraag of de dienst al dan niet zal worden verricht.

34 Ook al moet er in het licht van de voorgaande overwegingen op worden gewezen dat in een situatie als die van de onderhavige zaak niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 28 van richtlijn 2006/112 en dat de gemeente L. dus niet in naam van de betrokken bewoners heeft gehandeld, dient bijgevolg nog te worden nagegaan of de gemeente niettemin als de verrichter van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst kan worden beschouwd in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn.

35 Ten eerste zij eraan herinnerd dat opdat een dienst kan worden geacht „onder bezwarende titel” in de zin van richtlijn 2006/112 te zijn verricht niet vereist is dat de tegenprestatie van die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is, aangezien de tegenprestatie ook kan worden verkregen van een derde (zie in die zin arrest van 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Ten tweede is het feit dat een dienst 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, irrelevant voor de kwalificatie als handeling onder bezwarende titel, aangezien een dergelijke omstandigheid niet afdoet aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten dienst en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie, waarvan het bedrag vooraf en volgens duidelijk omschreven criteria wordt bepaald (zie in die zin arrest van 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In het licht van de in de punten 25, 35 en 36 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak is het dus niet onoverkomelijk dat de gemeente L. eerst zelf alle kosten van de door de geselecteerde onderneming tegen de marktprijs verrichte diensten voor haar rekening neemt en dat een derde, namelijk de woiwodschap, deze gemeente nadien in voorkomend geval via het fonds voor milieubescherming vergoedt door middel van een subsidie die tussen 40 % en 100 % van die kosten dekt.

38 Voor zover de terugbetaling van die gemeente door dit fonds afhankelijk is van de voltooiing van de asbestverwijdering, waartoe deze gemeente, onder voorbehoud van de beoordeling van de feiten door de verwijzende rechter, niet zou hebben besloten zonder de tussenkomst van dat fonds, moet ervan worden uitgegaan dat er, ook al is tussen dat fonds en de betrokken inwoners van de gemeente L. geen overeenkomst gesloten, sprake is van een rechtstreeks verband in de zin van de in punt 25 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, aangezien de dienst en de tegenwaarde ervan onderling verbonden zijn omdat de ene prestatie enkel wordt verricht op voorwaarde dat de andere prestatie ook wordt verricht, en omgekeerd (zie arrest van 11 maart 2020, San Domenico Vetraria, C?94/19, EU:C:2020:193, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Derhalve moet worden geoordeeld dat er in casu twee dienstverrichtingen naast elkaar bestaan, te weten enerzijds de dienst die wordt verricht door de onderneming die de gemeente L. heeft geselecteerd en die door haar wordt betaald en anderzijds de dienst die, ten eerste, door deze gemeente wordt verricht, waarvan, ten tweede, de betrokken inwoners van deze gemeente de begunstigen zijn en waarvan, ten derde, de tegenprestatie bestaat uit de door het milieubeschermingsfonds aan die gemeente betaalde subsidie.



40 Het lijkt geen twijfel dat de eerste dienstverrichting beantwoordt aan de definitie van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112. Indien de verwijzende rechter, rekening houdend met de overwegingen in de punten 35 tot en met 38 van het onderhavige arrest, na zijn beoordeling van de feiten tot diezelfde conclusie komt met betrekking tot de tweede dienstprestatie, dat wil zeggen de dienst die de gemeente L. verricht, dient hij na te gaan of deze dienst wordt verricht in het kader van een economische activiteit, aangezien er volgens de rechtspraak enkel sprake is van een „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn zich voordoet (arrest van 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

### ***Vraag of er sprake is van dienstverrichting in het kader van een economische activiteit***

41 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat uit analyse van de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 naar voren komt hoe ruim de werkingssfeer van het begrip „economische activiteit” wel is, maar tegelijkertijd het objectieve karakter ervan blijkt, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan [arrest van 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik), C-604/19, EU:C:2021:132, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

42 Een activiteit wordt aldus in het algemeen als „economisch” gekwalificeerd wanneer zij van permanente aard is en wordt uitgevoerd tegen een vergoeding die wordt ontvangen door degene die de transactie uitvoert (arrest van 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Gelet op de moeilijkheid het begrip „economische activiteit” nauwkeurig te definiëren, moeten alle omstandigheden waaronder die activiteit plaatsvindt, worden onderzocht (zie in die zin arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), 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, dat wil zeggen, in het onderhavige geval, een onderneming voor asbestverwijdering.

44 In dit verband moet ten eerste worden opgemerkt dat, terwijl een ondernemer beoogt uit zijn activiteit duurzaam opbrengst te verkrijgen (zie in die zin arrest van 20 januari 2021, AJFP Sibiu en DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, punten 27-29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), de gemeente L. geen personeel in dienst heeft voor asbestverwijdering en zij geen klanten zoekt, maar zij zich ertoe beperkt om, in het kader van een op nationaal niveau vastgesteld programma, asbestverwijderingswerkzaamheden te organiseren, welke werkzaamheden zullen worden verricht nadat de eigenaren van onroerende goederen die zich op het grondgebied van de gemeente bevinden en waarop dit programma betrekking kan hebben, te kennen hebben gegeven dat zij er gebruik van wensen te maken en hun aanvraag werd aanvaard. Bovendien heeft een asbestverwijderingsprogramma in een bepaalde gemeente per definitie geen terugkerend karakter, wat de onderhavige zaak onderscheidt van die waarin de gemeentelijke diensten duurzaam van aard waren.

45 Ten tweede blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens dat de gemeente L. de asbestverwijdering uit de betrokken goederen en de inzameling van de asbesthoudende producten en afval gratis zal aanbieden, terwijl zij de betrokken onderneming eerst zal vergoeden tegen de marktprijs.

46 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat wanneer een gemeente slechts een gering deel van de door haar gemaakte kosten terugkrijgt, terwijl het saldo wordt gefinancierd uit overheidsmiddelen, een dergelijk verschil tussen deze kosten en de als tegenprestatie voor de diensten ontvangen bedragen aangeeft dat er geen sprake is van een vergoeding (zie in die zin arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit geldt des te meer wanneer, zoals in het onderhavige geval, de ontvangers van de dienst helemaal niets hoeven te betalen.

47 Zelfs indien rekening wordt gehouden met de door het fonds voor milieubescherming aan de gemeente L. toegekende subsidies, die slaan op 40 % tot 100 % van de gemaakte kosten, komt een dergelijke dienstverrichting bijgevolg naar haar aard niet overeen met de benadering die in een dergelijk geval zou zijn gevolgd door een onderneming voor asbestverwijdering, die er namelijk naar zou hebben gestreefd zijn prijzen aldus vast te stellen dat haar kosten worden geabsorbeerd en zij een winstmarge realiseert. Bovendien worden de kosten in verband met de organisatie door die gemeente van de asbestverwijderingscampagne ten behoeve van haar inwoners niet terugbetaald, maar enkel de handelingen waarmee de geselecteerde onderneming wordt belast. De gemeente kan dus alleen maar verlies lijden, zonder enig vooruitzicht op winst.

48 Ten derde lijkt het voor een dergelijke onderneming voor asbestverwijdering economisch niet haalbaar om de afnemers van haar diensten niets te laten dragen van de kosten die zij heeft gemaakt, terwijl zij wacht op een gedeeltelijke vergoeding van die kosten door middel van een subsidie. Niet alleen zou een dergelijk mechanisme tot een structureel deficitaire kasstroom leiden, ten eerste omdat er geen winstmarge is, ten tweede omdat de kosten in verband met de organisatie van de campagne van asbestverwijdering niet worden vergoed, en ten slotte omdat het percentage van de terugbetalingen aanzienlijk fluctueert, aangezien deze kunnen schommelen tussen 40 % en 100 % van de aan de geselecteerde onderneming betaalde bedragen. Bovendien zou dit mechanisme voor een belastingplichtige ook een ongebruikelijke onzekerheid met zich meebrengen, aangezien de vraag of en in welke mate een derde een zo belangrijk deel van de gemaakte kosten zal terugbetalen dan openblijft totdat die derde daarover beslist en die beslissing pas wordt genomen nadat de betrokken handelingen zijn verricht.

49 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, lijkt de gemeente L. in de onderhavige zaak dan ook geen economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 te hebben verricht.

***Geen belastingplicht wanneer een publiekrechtelijk lichaam handelingen verricht als overheid***

50 Aangezien de gemeente L., gelet op de overwegingen in de punten 41 tot en met 49 van het onderhavige arrest, geen activiteit uitoefent die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2006/112 valt, hoeft niet te worden vastgesteld of deze activiteit ook krachtens artikel 13, lid 1, van deze richtlijn zou zijn uitgesloten van de werkingssfeer van die richtlijn.

51 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat er geen sprake is van een aan de btw onderworpen verrichting van een dienst wanneer een gemeente, ten behoeve van haar inwoners-vastgoedeigenaars die de wens daartoe te kennen hebben gegeven, een onderneming ermee belast asbesthoudende producten en afval uit hun woningen te verwijderen en deze stoffen in te zamelen, wanneer die activiteit er niet toe strekt duurzame inkomsten te verkrijgen en die inwoners zelf niets hoeven te betalen aangezien de verrichtingen worden gefinancierd uit overheidsmiddelen.

## **Kosten**

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

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde**

**moeten aldus worden uitgelegd dat**

**er geen sprake is van een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen verrichting van een dienst wanneer een gemeente, ten behoeve van haar inwoners-vastgoedeigenaars die de wens daartoe te kennen hebben gegeven, een onderneming ermee belast asbesthoudende producten en afval uit hun woningen te verwijderen en deze stoffen in te zamelen, wanneer die activiteit er niet toe strekt duurzame inkomsten te verkrijgen en die inwoners zelf niets hoeven te betalen aangezien de verrichtingen worden gefinancierd uit overheidsmiddelen.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Pools.