

Zaak C-612/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

30 september 2021

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 april 2021

Verzoekende partij:

Gmina O.

Verwerende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Door een gemeente ingesteld cassatieberoep inzake een individuele ruling waarin zij ten aanzien van diensten in verband met de installatie van systemen voor hernieuwbare energiebronnen als btw-plichtige is aangemerkt.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moeten de bepalingen 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, zoals gewijzigd), en met name artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, ervan, aldus worden uitgelegd dat een gemeente (overheidsinstantie) handelt als btw-plichtige wanneer zij een project uitvoert dat tot doel heeft het aandeel hernieuwbare energiebronnen te vergroten, waarbij zij zich er krachtens een privaatrechtelijke overeenkomst met vastgoedeigenaren toe verbindt systemen voor hernieuwbare energiebronnen op hun vastgoed te installeren en de eigendom van die systemen na verloop van een bepaalde periode aan hen over te dragen?
2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moeten de Europese subsidies die de gemeente (overheidsinstantie) voor de uitvoering van de projecten inzake hernieuwbare energiebronnen ontvangt in de maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van deze richtlijn worden opgenomen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

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; hierna: „richtlijn 2006/112”): de artikelen 2, 9 en 13

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. van 2018, volgnr. 2174; hierna: „btw-wet”)

Artikel 15, lid 1. Belastingplichtig zijn rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Artikel 15, lid 2. Onder het begrip economische activiteit vallen alle activiteiten van fabrikanten, handelaren of dienstverrichters, met inbegrip van de activiteiten van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en beoefenaren van vrije beroepen. In het bijzonder wordt de exploitatie van materiële en immateriële goederen om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen beschouwd als economische activiteit.

Artikel 15, lid 6. Niet belastingplichtig zijn overheidsorganen en hun uitvoerende diensten, voor zover deze handelen op het gebied van de hun opgedragen en bij bijzondere bepalingen vastgestelde taken, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.

Artikel 29a, lid 1. [...] [De] maatstaf van heffing [omvat] 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.

2. Ustawa-Prawo ochrony środowiska (wet op de milieubescherming) van 27 april 2001 (Dz. U. van 2020, volgnr. 1219, zoals gewijzigd; hierna: „milieubeschermingswet”)

Artikel 400a, lid 1. De financiering van milieubescherming en waterhuishouding omvat:

- 21) maatregelen in verband met de bescherming van de lucht;
- 22) ondersteuning van het gebruik van plaatselijke hernieuwbare energiebronnen en de implementatie van meer milieuvriendelijke energiedragers;

Artikel 403, lid 2. Tot de taken van de gemeenten behoort de financiering van de milieubescherming in de omvang als bepaald in artikel 400a, lid 1, punten [...] 21 tot en met 25 [...], minimaal ten bedrage van de inkomsten uit de heffingen en boetes als bedoeld in artikel 402, leden 4, 5 en 6, die behoren tot de inkomsten voor de gemeentebegroting, onder aftrek van het overschot uit die inkomsten dat naar de middelen van de województwo (woiwodeschap) wordt overgeheveld.

Uiteenzetting van de feiten en de procedure en voornaamste argumenten van partijen

- 1 De kern van het geding betreft de vraag of de gemeente bij de uitvoering van een project betreffende de installatie van systemen voor hernieuwbare energiebronnen (hierna: „HEB”) handelt als btw-plichtige en, bijgevolg, of de eigen bijdrage van de vastgoedeigenaren en de door de gemeente voor dit project ontvangen subsidie aan de btw onderworpen zijn.
- 2 De gemeente O. (hierna: „verzoekster” of „gemeente”) heeft verzocht om uitlegging van de belastingwetgeving in een individuele zaak betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en de vraag of zij voor diensten in verband met de installatie van HEB-systemen als btw-plichtige moet worden aangemerkt.
- 3 De gemeente is een lokale overheidsinstantie die als actieve btw-plichtige geregistreerd staat. Samen met drie andere gemeenten heeft zij een partnerschapsovereenkomst voor een project betreffende de installatie van HEB-systemen op het grondgebied van deze vier gemeenten (hierna: „project”) gesloten.

- 4 Een van de gemeenten heeft als projectleider namens alle partners met de woiwodeschap een subsidieovereenkomst voor het project gesloten. Krachtens de partnerschapsovereenkomst zal de verkregen subsidie aan de partners worden overgemaakt naar rato van hun respectieve aandeel in het project.
- 5 De subsidie is uitsluitend bedoeld om een deel van de subsidiabele kosten te dekken. Het staat aan elke gemeente om te beslissen hoe de overige projectkosten worden gefinancierd. De door verzoekster ontvangen subsidie is bedoeld voor projectuitgaven en mag alleen worden gebruikt voor uitgaven die voor het project noodzakelijk zijn. Aan de gemeente is een subsidie van 75 % van de totale subsidiabele projectkosten toegekend.
- 6 De voornaamste doelstelling van het project bestaat erin het aandeel HEB in de totale energieproductie te vergroten en de uitstoot van luchtverontreinigende stoffen te verminderen, het gebruik van zonne-energie te bevorderen en de ontwikkeling van het gebruik van HEB bij individuele consumenten te stimuleren door middel van de installatie van ecologische en meer milieuvriendelijke HEB-systemen. Met het project geeft de gemeente uitvoering aan het op 10 november 2009 door de ministerraad goedgekeurde „Energiebeleid van Polen tot 2030”, waarin is bepaald dat opgewekte energie voor 20 % van HEB afkomstig moet zijn.
- 7 In het kader van het project zullen op de onroerende goederen van bewoners en rechtspersonen fotovoltaïsche panelen, luchtwarmtepompen voor de verwarming van proceswater en zonnecollectoren worden geïnstalleerd. De gemeente heeft overeenkomsten gesloten met natuurlijke personen (bewoners) die de eigenaren van dergelijke onroerende goederen zijn. Deze eigenaren sluiten zich krachtens de overeenkomst met de gemeente vrijwillig bij het project aan.
- 8 Volgens de met de vastgoedeigenaren gesloten overeenkomst blijven alle HEB-systemen gedurende de looptijd van het project eigendom van de gemeente, dat wil zeggen gedurende vijf jaar vanaf de datum van ontvangst door de gemeente van de laatste betaling uit hoofde van de subsidieovereenkomst en de partnerschapsovereenkomst. Daarna wordt de eigendom van de HEB-systemen overgedragen aan deze eigenaren. Gedurende de looptijd van het project mag de eigenaar zijn HEB-systeem niet verkopen. Ook mag de gemeente de installatie gedurende deze periode niet verwijderen of ontmantelen, omdat zij in dat geval kan worden verplicht de subsidie terug te betalen. De eigenaren zijn verplicht om hun bijdrage voor de overeengekomen datum op de bankrekening van de gemeente te storten. Overeenkomstig de bepalingen van de overeenkomst kunnen zij zonder extra kosten gebruikmaken van hun HEB-systeem. De gemeente is door de eigenaren gemachtigd om namens hen voor de bevoegde bestuurlijke instanties op te treden bij de aanvraag van de wettelijk vereiste vergunningen die nodig zijn om de installaties op hun eigendom te plaatsen.
- 9 De gemeente heeft zich ertoe verbonden de aannemer te selecteren, het tijdschema voor de uit te voeren werkzaamheden op te stellen, als investeerder permanent toezicht op het project uit te oefenen en de eindoplevering en financiële

afwikkeling ervan op zich te nemen. De door de eigenaren betaalde eigen bijdrage is de enige betaling uit hoofde van het project die zij aan de gemeente verschuldigd zijn. Deze bijdrage maakt deel uit van de subsidiabele kosten van het specifieke door de aannemer omschreven HEB-systeem, dat wil zeggen van de daarvoor aan de aannemer verschuldigde vergoeding. Dit gedeelte bedraagt 25 % van de subsidiabele kosten, terwijl in de overeenkomst met de vastgoedeigenaren tevens het maximumbedrag van de eigen bijdrage is vastgesteld.

- 10 De bijdragen van de vastgoedeigenaren worden niet voor toezicht- of promotiekosten aangewend. Deze subsidiabele kosten worden door de gemeente met eigen middelen en met de subsidie gedekt. De HEB-systemen zullen worden geïnstalleerd door een aannemer, die zal worden geselecteerd via een openbare aanbesteding op basis van de regels voor overheidsopdrachten.
- 11 De overeenkomst met de aannemer zal vijf partijen tellen, namelijk de aannemer en de vier aanbestedende gemeenten. In de overeenkomst zullen de omvang en het type van de voor de verschillende gemeenten te installeren HEB-systemen worden vastgesteld. Elke gemeente zal haar rekeningen afzonderlijk met de aannemer vereffenen, zodat deze de verschillende gemeenten zal factureren naar rato van de omvang van hun bestelling.
- 12 Het is niet mogelijk om meer subsidie te verkrijgen wanneer de door de aannemer voorgestelde prijs hoger is dan verwacht. Anderzijds zal de subsidie lager uitvallen wanneer de aan de aannemer te betalen prijs lager is dan in de subsidieaanvraag is aangenomen. De subsidieovereenkomst voor het project verplicht de gemeente niet om een eigen bijdrage van de vastgoedeigenaren te innen en bevat geen verwijzing naar het bedrag van hun betalingen.
- 13 De subsidie wordt toegekend met het oog op de cofinanciering van de subsidiabele kosten (inclusief promotie- en toezichtkosten) die door de gemeente in het kader van het project worden gemaakt. De gemeente zal deze kosten afrekenen met de subsidieverstrekende instelling. Het bedrag van de financiering wordt vastgesteld aan de hand van het bedrag van de subsidiabele kosten die door de gemeente voor de projectgerelateerde aankopen worden gemaakt.
- 14 De gemeente heeft de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”) gevraagd of de door de vastgoedeigenaren betaalde eigen bijdrage en de door de gemeente verkregen subsidie aan de btw zullen worden onderworpen, gelet op het feit dat de gemeente met betrekking tot de installatie van de HEB-systemen niet als btw-plichtige optreedt. Volgens haar zijn de verrichte diensten niet aan de btw onderworpen, omdat zij worden verricht in het kader van een publiekrechtelijke regeling en niet in het kader van een economische activiteit. Bijgevolg vormen de eigen bijdrage en de subsidie geen vergoeding voor belastbare diensten.
- 15 De belastingdienst heeft het standpunt van de gemeente in de ruling van 7 augustus 2019 onjuist bevonden. De dienst heeft aangegeven dat de gemeente

bij deze activiteiten als btw-plichtige handelt. Noch de uitvoering van gemeentelijke taken noch het doel van het project kan de gemeente van de heffing van btw vrijstellen. Op de uitvoering van de beschreven activiteiten moeten namelijk ook specifieke publiekrechtelijke regelingen van toepassing zijn, die behoren tot de prerogatieven van het overheidsgezag.

- 16 Volgens de belastingdienst worden de beschreven diensten verricht krachtens privaatrechtelijke overeenkomsten, worden de diensten onder bezwarende titel verricht en betreffen zij een branche (soort diensten) waarin ook andere entiteiten actief zijn waarvan de activiteiten niet van de werkingssfeer van de btw-wet zijn uitgesloten. Bij de beschreven handeling handelt de gemeente op soortgelijke wijze als andere zakelijke entiteiten. In het licht van artikel 15, lid 6, van de btw-wet en de rechtspraak van het Hof is de handeling derhalve volgens de algemene regels aan de btw onderworpen.
- 17 Volgens de belastingdienst bestaat er een rechtstreeks verband (gelijkwaardigheid) tussen de prestatie van de gemeente en de door de eigenaren verrichte betalingen. Deze betalingen vormen derhalve een vergoeding voor de door de gemeente verleende diensten.
- 18 Daarnaast heeft de belastingdienst erop gewezen dat de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 29, lid 1, van de btw-wet dient te bestaan uit zowel de betalingen van de vastgoedeigenaren als het subsidiebedrag dat door de gemeente van de betrokken derde wordt ontvangen voor het verrichten van diensten in verband met de installatie van de HEB-systemen. Overeenkomstig artikel 5, lid 1, punt 1, van de btw-wet zijn dergelijke diensten aan de btw onderworpen.
- 19 De rechter in eerste aanleg heeft het door de gemeente ingestelde beroep afgewezen.
- 20 De rechter was het niet eens het standpunt van de gemeente dat zij, gelet op de niet-gelijkwaardigheid van de verrichte prestaties, geen economische activiteit in de zin van artikel 15, lid 2, van de btw-wet uitoefent. Naar het oordeel van de rechter is de niet-gelijkwaardigheid van de eigen bijdragen in beginsel een kenmerk van alle privaatrechtelijke betrekkingen waarin een zogenoemde goederen- of dienstenprijssubsidie wordt ontvangen. De rechter was het evenmin eens met het standpunt van de gemeente dat de verrichte handelingen geen winstoogmerk hebben maar bedoeld zijn om het aandeel HEB in de totale energieproductie te vergroten. Naar het oordeel van de rechter sluit de verwezenlijking van de tweede doelstelling de verwezenlijking van de eerste doelstelling niet uit. De gemeente wordt door de vastgoedeigenaren vergoed voor 25 % van de gemaakte subsidiabele kosten, zodat de installatie niet zonder financiële participatie van de vastgoedeigenaren geschiedt. De omstandigheid dat de gemeente geen winst maakt, is evenmin van invloed op de beoordeling of deze handelingen deel uitmaken van een economische activiteit.

- 21 Volgens de rechter in eerste aanleg heeft ook de omstandigheid dat de gemeente een publieke taak (bescherming van milieu en natuur) vervult niet tot gevolg dat zij van belastingheffing wordt vrijgesteld.
- 22 De rechter heeft geoordeeld dat de verhouding tussen de gemeente en de vastgoedeigenaren een uit de gesloten overeenkomst voortvloeiende privaatrechtelijke verhouding is. De gemeente treedt derhalve niet als overheidsinstantie op.
- 23 Wat betreft de schending van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet lijdt het volgens de rechter geen twijfel dat de subsidie in de onderzochte zaak is toegekend om de installatie van HEB-systemen bij een specifieke vastgoedeigenaar te financieren. De installatie van HEB-systemen is aan de btw onderworpen.
- 24 Tegen voornoemde uitspraak heeft de gemeente cassatieberoep ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 25 De verwijzende rechter is van oordeel dat, alvorens te onderzoeken of de betreffende verrichting binnen de uitoefening van het overheidsgezag valt, moet worden nagegaan of de gemeente een economische activiteit uitoefent. Zoals volgt uit vaste rechtspraak van het Hof, toont een analyse van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 in het licht van de doelstellingen van die richtlijn aan dat de regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige slechts geldt indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan, te weten de uitoefening van activiteiten door een openbaar lichaam en de uitoefening van die activiteiten als overheid (zie arrest van 25 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Om vast te stellen of de gemeente op het onderzochte gebied een economische activiteit uitoefent, moet worden nagegaan of de handelingen onder bezwarende titel worden verricht. Om een dienstverrichting als verrichting onder bezwarende titel te kunnen aanmerken, hoeft er enkel een rechtstreeks verband te bestaan tussen die verrichting en de door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst (zie arrest van 25 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Volgens vaste rechtspraak wordt een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn verricht en is een dergelijke dienst dus enkel belastbaar wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie met name

arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De gemeente is van mening dat zij geen economische activiteit in de zin van artikel 15, lid 2, van de btw-wet uitoefent, aangezien de eigen bijdrage van de vastgoedeigenaar niet gelijkwaardig is met de prestatie van de gemeente. In de rechtspraak van het Hof wordt benadrukt dat het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs niet relevant is voor de kwalificatie van een handeling als een „handeling onder bezwarende titel”. Dit laatste begrip veronderstelt namelijk enkel dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of dienstverrichting enerzijds, en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds (arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 26).

- 28 Opgemerkt zij evenwel dat de gemeente het project grotendeels met de ontvangen subsidie financiert, zodat ook de eigen bijdrage van de gemeente niet-gelijkwaardig met de installatiekosten is. De niet-gelijkwaardigheid van de eigen bijdragen is in beginsel een kenmerk van alle privaatrechtelijke betrekkingen waarin een zogenoemde goederen- of dienstenprijssubsidie wordt ontvangen. De werkelijke kosten van de installatie van de HEB-systemen worden noch door de gemeente noch door de vastgoedeigenaar met eigen middelen gedragen, hetgeen een gevolg is van de subsidie en geen verband houdt met het feit dat de installatiedienst door de gemeente wordt verleend.
- 29 In zaak C-520/14 heeft het Hof gewezen op de asymmetrie van bijdragen voor het vervoer van kinderen ten opzichte van de totale vervoerskosten, alsook op de omstandigheid dat het vervoer van de kinderen niet is verricht onder de voorwaarden waaronder personenvervoer gewoonlijk geschiedt.
- 30 De verwijzende rechter vraagt zich af of niet ook in deze zaak van een dergelijke asymmetrie sprake is. De door de vastgoedeigenaar betaalde bijdrage is berekend als deel van de subsidiabele kosten van een specifiek door de aannemer gespecificeerd HEB-systeem. Uit de wijze waarop de eigen bijdrage van de vastgoedeigenaar is berekend volgt dat deze niet gelijkwaardig is met de door de gemeente verrichte prestatie (25 % van de subsidiabele installatiekosten). De toezicht- en promotiekosten worden door de gemeente met eigen middelen en met de subsidie gedekt.
- 31 De verwijzende rechter vestigt tevens de aandacht op de niet-marktconforme transactievoorwaarden. De vastgoedeigenaren hebben aan de gemeente een deel van het voor de installatie van het HEB-systeem onontbeerlijke onroerende goed ter beschikking gesteld. Het toezicht op het project zal worden uitgeoefend door een via een openbare aanbesteding geselecteerde inspecteur van de toezichtdienst. De twijfel rijst of niet de gemeente veeleer dan de vastgoedeigenaar de als consument optredende eindafnemer is. Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat de gemeente de begunstigde van de diensten is en dat de

betalingen van de vastgoedeigenaren slechts een aanvullende financieringsbron vormen.

- 32 In een dergelijk geval kan er geen sprake van zijn dat er een prijs voor een prestatie is vastgesteld. Een over en weer uitgewisselde prestatie is in het geheel niet aan de orde. Zoals het Hof heeft aangegeven, is artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn bedoeld om de voor een goederenlevering of dienstverrichting betaalde tegenprestatie zodanig in aanmerking te nemen dat de volledige werkelijke waarde van de levering of dienst wordt weerspiegeld. Daartoe worden volgens deze bepaling subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden, als tegenprestatie in de maatstaf van heffing opgenomen [arrest van 9 oktober 2019, C en C (btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Van een over en weer uitgewisselde prestatie kan geen sprake zijn wanneer de inwoner van de betrokken gemeente niet de begunstigde van de investering is. Er zij op gewezen dat de installatie van de apparatuur geen dienstverlening ten gunste van individuele bewoners is maar ten goede komt van de gemeente, die in dit stadium krachtens de met de aannemer gesloten overeenkomst eigenaar wordt van de apparatuur die op de door de bewoners ter beschikking gestelde onroerende goederen wordt geïnstalleerd. Zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld in zijn rechtspraak komen de voordelen van het project ten goede van de hele gemeenschap en niet alleen van de bewoners bij wie de zonnecollectoren worden geïnstalleerd.
- 33 Dat de gemeente geen economische activiteit uitoefent, wordt tevens ondersteund door de omstandigheid dat zij niet voornemens is op regelmatige en continue basis diensten inzake de installatie van HEB-systemen te verlenen.
- 34 De aanneme dat de beschreven handeling niet in het kader van een economische activiteit wordt verricht, betekent nog niet dat zij niet aan belasting is onderworpen. De gemeente heeft aangegeven dat zij door de uitvoering van het project haar wettelijke taken uit hoofde van de ustawa o samorządzie gminnym (wet op het gemeentelijke zelfbestuur) van 8 maart 1990 (hierna: „wet op het gemeentebestuur”) en de milieubeschermingswet vervult. Deze laatste bepaalt in artikel 403, lid 2, gelezen in samenhang met artikel 400a, lid 1, punten 21 en 22, dat de gemeente belast is met de financiering van de milieubescherming in het kader van luchtbeschermingsprojecten en de ondersteuning van het gebruik van lokale hernieuwbare energiebronnen en de implementatie van meer milieuvriendelijke energiedragers.
- 35 De in het verzoekschrift beschreven handelingen lijken evenwel niet aan bijzondere publiekrechtelijke regelingen te zijn onderworpen. Aangezien dergelijke taken ook kunnen worden vervuld door entiteiten die geen lokale overheidsinstanties zijn, wordt bij de vervulling ervan in wezen geen gebruik gemaakt van juridische middelen die kenmerkend zijn voor de uitvoering van overheidsgezag. In het licht van de eerbiediging van de beginselen op het gebied van mededinging mag de omstandigheid dat deze taken door zowel openbare als

niet-openbare entiteiten worden verricht niet leiden tot een verschillende beoordeling van het fiscale karakter ervan.

- 36 In het geval dat de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, vraagt de verwijzende rechter zich af of de Europese financiering die de gemeente voor de tenuitvoerlegging van de HEB-projecten ontvangt, moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van richtlijn 2006/112.
- 37 De aanname dat de gemeente een niet van de btw vrijgestelde handelsactiviteit uitoefent, hoeft niet te betekenen dat het volledige door de vastgoedeigenaren verschuldigde bedrag belastbaar is. Het is namelijk mogelijk dat het met de financiering gedekte deel ervan niet belastbaar is omdat het niet in de maatstaf van heffing wordt opgenomen.
- 38 In de rechtspraak van het Hof wordt benadrukt dat een subsidie, om rechtstreeks met de prijs van de betrokken handeling verband te houden, specifiek aan de gesubsidieerde marktdeelnemer moet worden betaald om een bepaald goed te leveren of om een bepaalde dienst te verrichten. Alleen in dat geval kan de subsidie worden beschouwd als een tegenprestatie voor een goederenlevering of dienstverrichting en is zij bijgevolg belastbaar [arresten van 15 juli 2004, Commissie/Duitsland, C-144/02, EU:C:2004:444, punten 27 en 28, en 9 oktober 2019, C en C (btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 31]. Daartoe moet worden nagegaan of de kopers van het goed of de ontvangers van de dienst voordeel halen uit de aan de begunstigde toegekende subsidie. Het is immers noodzakelijk dat de door de koper of de ontvanger te betalen prijs aldus is vastgesteld dat hij daalt naargelang van de aan de verkoper van het goed of de dienstverrichter toegekende subsidie, die aldus medebepalend is voor de door deze laatste gevraagde prijs. Onderzocht moet dus worden of het feit dat de verkoper of de dienstverrichter subsidie ontvangt, hem objectief gezien in staat stelt het goed te leveren of de dienst te verrichten tegen een lagere prijs dan hij zonder de subsidie zou dienen te vragen. Bovendien moet de door de subsidie vertegenwoordigde tegenprestatie op zijn minst bepaalbaar zijn [arrest van 9 oktober 2019, C en C (btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 39 Uit de feiten van de onderhavige zaak kan niet worden geconcludeerd dat een prijs is vastgesteld waarop de toegekende subsidie rechtstreeks van invloed is. Integendeel, uit een analyse van de feiten volgt dat de onderzochte subsidie bedoeld is om kosten te dekken. Om vast te stellen of de subsidies al dan niet belastbaar zijn, moeten de voorwaarden voor de toekenning ervan, die bedoeld zijn om het doel van de toegekende subsidie te bepalen, in aanmerking worden genomen. Het criterium om een subsidie als maatstaf van heffing aan te merken is derhalve de vaststelling dat de betreffende subsidie bestemd is voor de financiering van een specifieke handeling waarover btw verschuldigd is. Subsidies die niet aan specifieke belastbare handelingen kunnen worden gekoppeld vormen geen maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van richtlijn 2006/112.

- 40 Dat de subsidie geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing van belasting over de diensten inzake thermische renovatie wordt tevens ondersteund door het feit dat dit zou leiden tot een schending van artikel 69, lid 3, onder c), van verordening (EU) nr. 1303/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 17 december 2013 houdende gemeenschappelijke bepalingen inzake het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling, het Europees Sociaal Fonds, het Cohesiefonds, het Europees Landbouwfonds voor plattelandsontwikkeling en het Europees Fonds voor maritieme zaken en visserij en algemene bepalingen inzake het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling, het Europees Sociaal Fonds, het Cohesiefonds en het Europees Fonds voor maritieme zaken en visserij, en tot intrekking van verordening (EG) nr. 1083/2006 van de Raad (PB 2013, L 347, blz. 320). Daarin is bepaald dat, behalve indien deze belasting krachtens de nationale btw-wetgeving niet kan worden teruggevorderd is, btw niet in aanmerking komt voor een bijdrage uit de Europese structuur- en investeringsfondsen en derhalve niet wordt terugbetaald door middel van een subsidie.
- 41 De opname van de subsidie in de maatstaf van heffing betekent dat een deel van de middelen niet wordt bestemd voor het doel waarvoor de middelen in het kader van het EU-fonds zijn toegekend, maar voor de betaling van belasting aan de staatsbegroting.
- 42 Bovendien hebben deze investeringen tot doel taken uit te voeren die verband houden met milieubescherming en de verbetering van de luchtkwaliteit in de gemeente, wat een van de taken van de gemeente is als bedoeld in artikel 7, lid 1, punten 1 en 3, van de wet op het gemeentebestuur. Dit bevestigt dat de ontvangen subsidie, zoals vastgesteld in de overeenkomst met de subsidieverstrekken- de instelling, een doelgerichte subsidie is en derhalve bedoeld is om investeringskosten van plaatselijke overheden te financieren en bijgevolg moet worden beschouwd als een algemene subsidie ter dekking van de kosten van vervulde taken. Deze subsidie wordt evenmin berekend op basis van een eenheidstarief, zoals het geval is bij gerichte subsidies die bedoeld zijn om bepaalde soorten goederen en diensten te subsidiëren.