

Zaak C-616/21

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:

5 oktober 2021

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 april 2021

Verzoekende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Verwerende partij:

Gmina L.

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Cassatieberoep met betrekking tot een individuele ruling waarbij een gemeente ten aanzien van een programma voor de verwijdering van asbest uit onroerende goederen op haar grondgebied als btw-plichtige is aangemerkt

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG; krachtens artikel 267 VWEU gestelde vraag

Prejudiciële vraag

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 in het bijzonder artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, ervan aldus worden uitgelegd

dat een gemeente (overheid) als btw-plichtige moet worden aangemerkt voor zover 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?

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/EG”): artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, artikel 13, lid 1, en artikel 28.

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. 2018, volgnr. 2174, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”)

Artikel 5

1. De maatstaf van heffing voor de belasting op goederen en diensten, hierna „belasting”, bestaat uit:

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

[...]

Artikel 8

2a. 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.

Artikel 15

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

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, ook al is een handeling slechts eenmalig verricht in omstandigheden die wijzen op het voornemen om dergelijke handelingen herhaaldelijk te verrichten. In het bijzonder wordt de exploitatie van materiële en immateriële goederen om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen beschouwd als economische activiteit.

[...]

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 19a

5. De belastingschuld ontstaat op het tijdstip van:

[...]

2) ontvangst van de totaliteit of een deel van de subsidies, toelagen en andere soortgelijke bijbetalingen als bedoeld in artikel 29a, lid 1;

[...]

Artikel 29a

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

Ustawa o samorządzie gminnym (wet inzake gemeentelijk zelfbestuur) van 8 maart 1990 (Dz. U. 2020, volgnr. 713, zoals gewijzigd; hierna: „u.s.g.”)

Artikel 7, lid 1. Het behoort tot de taken van de gemeente om te voorzien in de algemene behoeften van de gemeenschap. Deze taken hebben met name betrekking op:

1) ruimtelijke ordening, vastgoedhandel, milieu- en natuurbescherming, milieubescherming en waterhuishouding;

[...]

5) gezondheidszorg;

[...].

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

Artikel 400

2. De fondsen van de województwo (woiwodeschap) ten behoeve van de milieubescherming en de waterhuishouding (hierna: „provinciale fondsen”) 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 o finansach publicznych (wet op de overheidsfinanciën) van 27 augustus 2009 (Dz. U. van 2019, volgnr. 869, zoals gewijzigd)].

Artikel 400b

2. De activiteiten van de provinciale fondsen hebben tot doel de milieubescherming en de waterhuishouding te financieren op het gebied van artikel 400a, lid 1, punten 2, 2a, 5 tot en met 9a, 11 tot en met 22 en 42.

2a. De Narodowy Fundusz (nationaal fonds) en de provinciale fondsen 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.

Bepalingen betreffende de verwijdering van asbest

Ustawa o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (wet houdende een verbod op het gebruik van asbesthoudende producten) van 19 juni 1997 (Dz. U. 2020, volgnr. 1680).

Uchwała Rady Ministrów w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032” (besluit van de Raad van Ministers inzake de vaststelling van een meerjarenprogramma met als naam „Programma voor de verwijdering van asbest in Polen voor de jaren 2009-2032”) van 14 juli 2009 (M.P. 2009, nr. 50, volgnr. 735, en 2010, nr. 33, volgnr. 481), aangenomen overeenkomstig de ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (wet betreffende de beginselen van het ontwikkelingsbeleid) van 6 december 2006 (Dz. U. 2009, nr. 84, volgnr. 712). In het genoemde besluit worden de door de Europese Unie opgelegde taken omschreven in meerjarig perspectief en worden de doelstellingen alsmede de wetgevende, 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.

Bij besluit 227/VI/2019 van 26 april 2019 heeft de gemeenteraad van de stad L. krachtens de milieubeschermingswet (Dz. U. 2020, volgnr. 1219) de „Aktualizacja Programu usuwania azbestu dla Miasta L. na lata 2018 - 2032” (update van het programma voor de verwijdering van asbest in L. voor de jaren 2018 - 2032) aangenomen. De uitvoering daarvan 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 gepreciseerd. 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 onschadelijk maken van asbestafval op het grondgebied van L.

Korte uiteenzetting van de feiten

- 1 De Gmina L. (gemeente L., Polen; hierna: „gemeente”) is een actieve btw-plichtige met een gecentraliseerde btw-boekhouding. Tegelijkertijd is zij een lokale overheid die haar eigen taken in de zin van artikel 7 u.s.g. en allerlei door de nationale overheid gedelegeerde taken uitoefent.
- 2 Met het programma voor de verwijdering van asbesthoudende producten geeft zij uitvoering aan de wettelijke taken van gemeenten als bedoeld in artikel 7, lid 1, punt 1, u.s.g. 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.
- 3 Ingevolge dit besluit verwijdert de gemeente op het grondgebied van L. asbesthoudende producten uit woningen en boerderijen 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 financieren.
- 4 De gemeente organiseert het project op basis van aanvragen van inwoners die asbest uit hun eigendommen willen laten verwijderen. Vervolgens selecteert zij de contractant die met de verwijdering van het asbest wordt belast overeenkomstig de bepalingen van de ustawa-Prawo zamówień publicznych (wet inzake overheidsopdrachten) van 29 januari 2004 (Dz. U. van 2018, volgnr. 1986, zoals gewijzigd; hierna: „p.z.p.”). Daarna sluit zij met deze contractant een overeenkomst inzake het verlenen van diensten in de eigendommen van de inwoners die eerder een passende aanvraag bij het gemeentebestuur hebben ingediend. 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 met 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 provinciale fonds voor milieubescherming en waterhuishouding te L. (hierna: „provinciaal fonds 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 geen overeenkomsten inzake de verrichting van diensten met het oog op de verwijdering van asbest uit hun eigendommen.

5 Bij verzoek van 7 januari 2020 heeft de gemeente de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”) verzocht om een individuele ruling over de volgende kwesties:

- handelt zij bij de uitvoering van het programma als overheidsorgaan in de zin van artikel 15, lid 6, van de btw-wet?
- doet de subsidie van het provinciale fonds 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 p.z.p. geselecteerde ondernemer worden uitgereikt voor de verwijdering van asbesthoudende producten uit de gebouwen van particulieren en verenigingen van eigenaren die voor het programma in aanmerking komen de gemeente recht op aftrek van voorbelasting?

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

6 De gemeente heeft betoogd dat zij in het beschreven geval als overheidsorgaan in de zin van artikel 15, lid 6, van de btw-wet handelt. Als lokale overheid voert zij haar eigen taken in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1, u.s.g. 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.

7 Gelet op het voorgaande is de gemeente van mening dat zij niet btw-plichtig is. Bijgevolg heeft zij geen recht op aftrek van de voorbelasting die is opgenomen in de haar door de geselecteerde contractant uitgereikte facturen. De gemeente heeft er tevens op gewezen dat in de uiteengezette situatie geen gevaar voor verstoring van de mededinging in de zin van artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG bestaat. De gemeente voert het project namelijk niet met eigen middelen en medewerkers uit. Volgens de bepalingen van de p.z.p. dient zij daarentegen een contractant te selecteren, wat een maatregel ter versterking van de mededinging is.

- 8 De gemeente heeft tevens aangevoerd dat, zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat zij bij de uitvoering van het programma voor de verwijdering van asbest niet als overheid handelt, niet kan worden aangenomen dat de subsidie van het provinciale fonds te L. ter dekking van alle of een deel van de door haar gemaakte kosten een subsidie voor de kostprijs van een specifieke dienst is. De inwoners of verenigingen van eigenaren bij wie asbest wordt verwijderd betalen daarvoor namelijk geen tegenprestatie. Gelet op het kosteloze karakter van de asbestverwijderingsdienst die door het betrokken overheidsorgaan bij de inwoners van de gemeente wordt verricht, is van een dergelijke kostprijs namelijk geen sprake.
- 9 De belastingdienst heeft het standpunt van de gemeente onjuist bevonden in de individuele ruling van 13 maart 2020. De deze ruling uitgevende autoriteit heeft verklaard dat het door de gemeente uiteengezette project betrekking heeft op werkzaamheden die aan de btw zijn onderworpen. Het project bestaat er namelijk in dat aan inwoners van de gemeente asbestverwijderingsdiensten worden doorverkocht die door de gemeente bij de geselecteerde contractant worden aangekocht. Volgens de autoriteit koopt de gemeente deze diensten bij de krachtens de p.z.p. 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. Niet alle inwoners maar alleen diegene die een passende aanvraag inzake de verwijdering van asbest uit hun eigendommen indienen, komen voor de diensten in aanmerking. Volgens de autoriteit is het daarbij niet van belang dat alle inwoners indirect van dit project profiteren.
- 10 De autoriteit heeft benadrukt dat de contractant door de gemeente (en niet door de inwoners) wordt geselecteerd, dat de gemeente een overeenkomst met deze contractant sluit, dat aan de gemeente facturen worden uitgereikt en dat zij de verschuldigde vergoeding met 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 passende aanvraag hebben ingediend, en de kosten van deze prestaties worden gedekt met de subsidie van het provinciale fonds te L.
- 11 Volgens de belastingdienst houdt de omstandigheid dat de gemeente daarbij haar eigen taken vervult niet in dat zij in dit opzicht niet kan worden geacht als ondernemer te handelen en diensten in de zin van de btw-wet te verrichten.
- 12 Gelet op het voorgaande heeft de autoriteit de gemeente als btw-plichtige aangemerkt en vastgesteld dat zij aan de btw onderworpen handelingen verricht, zodat ook ten aanzien van de subsidie van het provinciale fonds te L. een belastingverplichting ontstaat en de gemeente ten aanzien van de door de contractant uitgereikte facturen het recht op aftrek van voorbelasting verwerft.

Korte uiteenzetting van de procedure

- 13 Bij vonnis van 21 juli 2020 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (provinciale bestuursrechter Lublin, Polen; hierna: „WSA”) de door de gemeente aangevochten 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.
- 14 Volgens de rechter in eerste aanleg 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).
- 15 In de uiteengezette omstandigheden vervult de gemeente 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. In de beoordeelde situatie is voldaan aan de twee basisvoorwaarden voor de vaststelling dat sprake is van een overheidsorgaan dat buiten het btw-stelsel om opereert. In de eerste plaats is sprake van een overheidsorgaan. In de tweede plaats geeft dit orgaan in die hoedanigheid en in het kader van een landelijke en in de hele Europese Unie genomen maatregel op lokaal niveau uitvoering aan een programma voor de verwijdering van asbest uit de eigendommen van haar inwoners. Daarbij zijn overheden betrokken om de uitvoering van het programma te bespoedigen en tegelijkertijd de hoogst mogelijke veiligheidsnormen te waarborgen.
- 16 De rechter in eerste aanleg is derhalve van oordeel dat de gemeente in de omstandigheden die in het verzoek om een individuele ruling worden beschreven niet als dienstverrichter handelt en bijgevolg niet btw-plichtig is. Zij biedt geen diensten inzake het verwijderen van asbest uit de eigendommen van geïnteresseerde klanten aan op een wijze die kenmerkend is voor het commerciële handelsverkeer. De totaliteit van de uiteengezette werkzaamheden van de gemeente houdt uitsluitend verband met de vervulling van de openbare taken van een overheid in de zin van artikel 7, lid 1, punten 1 en 5, u.s.g. 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 door de gemeente bestuurd gebied.
- 17 In het bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) tegen voornoemd vonnis ingestelde cassatieberoep heeft de belastingdienst aangevoerd dat de WSA een onjuiste uitlegging heeft gehanteerd, die inhoudt dat de door de gemeente ontvangen subsidie niet kan worden

aangemerkt als prijstoeslag uit hoofde van de asbestverwijderingsdienst en dat deze subsidie derhalve niet aan de btw onderworpen is. De belastingdienst is het niet eens met het standpunt van de rechter in eerste aanleg dat de gemeente in dit geval niet als dienstverrichter in het economische handelsverkeer maar als overheid handelt. Hij heeft het in de ruling vervatte standpunt gehandhaafd, namelijk dat de werkzaamheden van de gemeente diensten onder bezwarende titel zijn waarover btw verschuldigd is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 18 De kwalificatie van de btw-status van de gemeente ten aanzien van de door haar verrichte activiteiten hangt af van het antwoord van het Hof op de gestelde prejudiciële vraag. De NSA wenst met name te vernemen of het begrip „werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht” in de zin van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG ook betrekking heeft op de hierboven genoemde werkzaamheden, die volledig worden gefinancierd met overheidsmiddelen (middelen van de gemeente die vervolgens geheel of gedeeltelijk worden terugbetaald door middel van een subsidie van het provinciale fonds te L.) en die door de gemeente worden verricht met het oog op de uitvoering van een programma voor verwijdering van asbest uit de particuliere onroerende goederen van haar inwoners.
- 19 Uit de uitgebreide rechtspraak van het Hof, waaronder die welke nog is ontstaan tegen de achtergrond van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, volgt dat de basisvoorwaarde om een publiekrechtelijk lichaam uit te sluiten van de kring van btw-plichtigen erin bestaat dat cumulatief aan twee criteria is voldaan (zie bijvoorbeeld arrest van 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, 231/87 en 129/88, EU:C:1989:381). In de eerste plaats moeten de werkzaamheden worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam, en in de tweede plaats moeten deze werkzaamheden worden verricht door een orgaan dat in dat verband als overheid handelt. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat werkzaamheden slechts worden geacht te worden verricht door een in die hoedanigheid handelend publiekrechtelijk lichaam indien zij worden verricht in het kader van het specifieke voor dat lichaam geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die het onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verricht (zie bijvoorbeeld arresten van 12 september 2000, *Commissie/Ierland*, C-358/97, EU:C:2000:425, 12 september 2000, *Commissie/Verenigd Koninkrijk*, C-359/97, EU:C:2000:426, 12 september 2000, *Commissie/Frankrijk*, C-276/97, EU:C:2000:424, 14 december 2000, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691 en 20 juni 2002, *Commissie/Duitsland*, C-287/00, EU:C:2002:388. Het Hof heeft tevens benadrukt dat de vrijstelling van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG in beginsel ziet op de door publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden die,

ofschoon zij van economische aard zijn, nauw verband houden met de uitoefening van overheidsbevoegdheden (arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505).

- 20 In het licht van het nationale recht lijdt het geen twijfel dat de gemeente een lokale overheid met rechtspersoonlijkheid is en dat zij voor een deel van haar werkzaamheden de status van btw-plichtige heeft.
- 21 In de onderzochte zaak rijst twijfel over de vraag of is voldaan aan de tweede hierboven genoemde voorwaarde, namelijk of de gemeente bij het verrichten van werkzaamheden ter uitvoering van het beschreven programma voor de verwijdering van asbest uit de eigendommen van haar inwoners kan worden geacht als overheid te handelen binnen de grenzen van haar publiekrechtelijke bevoegdheden, dan wel of zij bij het verlenen van deze diensten aan haar inwoners een economische activiteit onder het juridische regime voor particuliere marktdeelnemers verricht.
- 22 De aandacht zij erop gevestigd dat werkzaamheden die door de overheid in de publiekrechtelijke sfeer worden verricht in een moderne staat niet beperkt blijven tot het inzetten van machtsmiddelen en de mogelijkheid om deze af te dwingen. Het opstellen van wettelijke regels en het uitvaardigen van individuele bestuurlijke rechtshandelingen (bestuurlijke besluiten) zijn ongetwijfeld typische voorbeelden van werkzaamheden die door lichamen als overheid worden verricht binnen de grenzen van hun publiekrechtelijke bevoegdheden. Naast dergelijke werkzaamheden verrichten overheden bij het vervullen van hun taken evenwel ook werkzaamheden die geen overheidstaken zijn (bijvoorbeeld maatschappelijke en organisatorische taken) en waarvoor privaatrechtelijke instrumenten moeten worden aangewend. In het beschreven geval wordt het door de gemeente op lokaal niveau uitgevoerde landelijke programma voor de verwijdering van asbest uit de woningen van haar inwoners niet door middel van machtsmiddelen uitgevoerd. De vraag rijst of dergelijke werkzaamheden in dat geval ook kunnen worden beschouwd als werkzaamheden die door een dergelijk orgaan als overheid worden verricht, zodat het onder artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG valt.
- 23 Volgens de rechtspraak van het Hof volgt uit artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG dat elke werkzaamheid van economische aard in beginsel aan belasting onderworpen is. Volgens deze bepaling zijn diensten die onder bezwarende titel worden verricht, met inbegrip van diensten van publiekrechtelijke lichamen, volgens de algemene regels aan de btw onderworpen. 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 bijvoorbeeld arresten van

26 september 2013, Serebryannay vek, C- 283/12, EU:C:2013:599, 29 oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733 en 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334).

- 24 In het beschreven geval worden tussen de voor de asbestverwijdering geselecteerde contractant en de voor deze dienst betalende gemeente over en weer prestaties uitgewisseld. Aangezien voor de asbestverwijdering geen kosten aan de inwoners worden aangerekend, kan moeilijk worden aangenomen dat een dergelijke uitwisseling van prestaties plaatsvindt tussen de gemeente en de inwoners van wie de eigendommen van asbest worden ontdaan dan wel tussen de geselecteerde contractant en deze inwoners.
- 25 Bijgevolg rijst de vraag of een werkzaamheid als die welke hierboven wordt beschreven kan worden aangemerkt als een door de gemeente uitgeoefende economische activiteit in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), gelezen in samenhang met artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG, die erin bestaat dat de gemeente in eigen naam maar voor rekening van haar inwoners deelneemt aan de verrichting van diensten waarvan de door de gemeente overeenkomstig de p.z.p geselecteerde ondernemer de rechtstreekse contractant is en de begunstigten (consumenten) die inwoners zijn, in een situatie waarin aan deze inwoners geen kosten in verband met deze diensten worden aangerekend en de gemeente zich jegens hen evenmin tot het verrichten van deze diensten verbindt.
- 26 Subsidi r luidt de vraag of, gelet op de kosteloze verrichting van deze diensten ten behoeve van de inwoners, moet worden aangenomen dat de door de gemeente ten behoeve van de inwoners verrichte werkzaamheden in het kader van het asbestverwijderingsprogramma werkzaamheden van maatschappelijke en organisatorische aard zijn die door de gemeente niet als overheid maar overeenkomstig artikel 7, lid 1, punten 1 en 5, u.s.g. overwegend in het algemeen belang worden verricht, zodat de gemeente niet als btw-plichtige in de zin van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG kan worden aangemerkt. In dat geval moet worden aangenomen dat de gemeente op het tijdstip van afname van deze diensten van de contractant als consument van de diensten handelt, hetgeen mogelijk wordt gestaafd door de omstandigheid dat de vergoeding van de contractant en de daarover verschuldigde btw volledig met openbare middelen worden betaald, zodat tussen deze marktdeelnemers over en weer prestaties worden uitgewisseld.