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 a) en c) – Levering van goederen en verrichting van diensten onder bezwarende titel – Artikel 9, lid 1 – Begrippen ‚belastingplichtige' en ‚economische activiteit' – Gemeente die de ontwikkeling van hernieuwbare energiebronnen op haar grondgebied organiseert ten behoeve van haar inwoners die vastgoedeigenaars zijn en die te kennen hebben gegeven dat zij met systemen voor hernieuwbare energiebronnen wensen te worden uitgerust – Eigen bijdrage van eigenaars ten belope van 25 % van de subsidiabele kosten zonder dat een tussen de gemeente en de betrokken eigenaar overeengekomen maximumwaarde mag worden overschreden – Terugbetaling van 75 % van de subsidiabele kosten aan de gemeente door middel van een subsidie van de bevoegde woiwodschap – Artikel 13, lid 1 – Geen belastingplicht van de gemeenten voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten"

In zaak C-612/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 16 april 2021, ingekomen bij het Hof op 30 september 2021, in de procedure

**Gmina O.**

tegen

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

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,

* Procestaal: Pools.

gelet op de opmerkingen van:

– de Gmina O., vertegenwoordigd door J. Wyrzykowski, doradca podatkowy,

– de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertegenwoordigd door B. Kołodziej, D. Pach en T. Wojciechowski,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en U. Małecka 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, artikel 13, lid 1, en artikel 73 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 O. (hierna: „gemeente O."), 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 belasting over de toegevoegde waarde (btw) over handelingen waarmee die gemeente met bepaalde van haar inwoners, middels een financiële tegenprestatie van de zijde van deze inwoners, een overeenkomst sluit voor de installatie van systemen voor hernieuwbare energiebronnen (hierna: „HE-systemen") op hun onroerende goederen.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

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

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]

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 luidt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede 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 73 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„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."

### *Pools recht*

7 De ustawa o podatku od towarów i usług (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.

8 Artikel 29a, lid 1, van deze wet, dat betrekking heeft op de maatstaf van heffing, bepaalt:

„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."

9 Artikel 400a, lid 1, van de ustawa Prawo ochrony środowiska (wet inzake milieubescherming) van 27 april 2001 (Dz. U. van 2001, nr. 62, volgnr. 627), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„De financiering van milieubescherming en waterhuishouding omvat:

[…]

21) maatregelen in verband met de bescherming van de luchtkwaliteit;

22) bevordering van het gebruik van plaatselijke hernieuwbare energiebronnen en de implementatie van meer milieuvriendelijke energiedragers;

[…]”

10 Artikel 403, lid 2, van de deze wet bepaalt:

„Tot de eigen taken van de gemeenten behoort de financiering van de milieubescherming in de omvang als bepaald in artikel 400a, lid 1, punten 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21 tot en met 25, 29, 31, 32 en 38 tot en met 42, minimaal ten bedrage van de inkomsten uit de heffingen en boeten 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 woiwodschap wordt overgeheveld […].”

## Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 De gemeente O., die in Polen over een btw-identificatienummer beschikt, heeft met een stadsgemeenschap en twee andere gemeenten, die eveneens in Polen gelegen zijn, een partnerschapsovereenkomst gesloten voor de verwezenlijking van een project voor de installatie van HE-systemen op het grondgebied van deze vier territoriale overheidslichamen (hierna: „project”).

12 Het project maakt deel uit van het regionale operationele programma van de betrokken woiwodschap (een administratief district) voor de periode 2014-2020 en strekt ertoe de overgang naar een koolstofarme economie mogelijk te maken. De stadsgemeenschap heeft, als projectleider, namens de vier betrokken territoriale overheidslichamen een overeenkomst over de financiering van het project gesloten met de genoemde woiwodschap. Volgens deze overeenkomst ontvangt de projectleider de subsidies van de betrokken woiwodschap – welke subsidies slechts een deel van de subsidiabele kosten dekken –, waarna de projectleider aan zijn partners het hun toekomende deel overdraagt. De gemeente O. ontvangt harerzijds een financiering ten belope van 75 % van de totale subsidiabele kosten.

13 Elk medecontracterend overheidslichaam rekent afzonderlijk af met de na afloop van de aanbesteding geselecteerde onderneming. Deze laatste factureert dus aan elk overheidslichaam apart naar rato van de omvang van hun bestelling.

14 Voor het deel dat voor zijn rekening blijft, mag elk medecontracterend overheidslichaam vrij de wijze van financiering ervan bepalen. De gemeente O. heeft besloten om van de eigenaars van de onroerende goederen waarop de HE-systemen op hun verzoek zullen geïnstalleerd worden, een bijdrage van 25 % van subsidiabele kosten te vragen, zonder dat dit bedrag evenwel de

contractueel overeengekomen maximumwaarde mag overschrijden. In de tussen de gemeente O. en de betrokken eigenaren gesloten standaardovereenkomst is overigens bepaald dat alle geïnstalleerde HE-systemen eigendom van de gemeente zullen blijven gedurende de geldigheidsduur van het project, dat wil zeggen gedurende een periode van vijf jaar met ingang van de datum van ontvangst van de laatste betaling die de gemeente zal ontvangen uit hoofde van de terugbetaling van het aan haar toekomende aandeel in de door de betrokken woiwodschap betaalde subsidies. Na afloop van deze periode wordt de eigendom van de HE-systemen overgedragen aan de eigenaar van het betrokken onroerend goed.

15 In deze context heeft de gemeente O. de directeur van de nationale belastinginformatiedienst om een fiscale ruling verzocht teneinde te vernemen of de door de betrokken eigenaren betaalde bijdrage en de door haar van de betrokken woiwodschap ontvangen subsidie konden worden vrijgesteld van btw.

16 In zijn fiscale ruling van 7 augustus 2019 heeft de directeur van de nationale belastinginformatiedienst zich op het standpunt gesteld dat de gemeente O. in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen moest worden aangemerkt als „btw-plichtige”.

17 De gemeente O. is tegen deze fiscale ruling opgekomen bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen). Bij vonnis van 10 juli 2020 heeft deze rechter het beroep verworpen op grond dat deze gemeente in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen een economische activiteit uitoefende en dat deze door de gemeente O. niet werd uitgeoefend als overheid.

18 De gemeente O. heeft tegen dit vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter.

19 Deze rechter vraagt zich in de eerste plaats af welke gevolgen moeten worden verbonden – wat de eventuele uitoefening van een economische activiteit door de gemeente O. betreft – aan het feit dat deze gemeente partij is bij de overeenkomst die is gesloten met de onderneming waaraan de aanbesteding is gegund en deze gemeente de aan deze onderneming verschuldigde bedragen betaalt, waarvoor zij een op haar naam gestelde factuur ontvangt. In de tweede plaats vraagt hij zich af, gesteld dat die gemeente daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen in het kader van een publiekrechtelijke regeling worden verricht. In de derde plaats, ervan uitgaande dat het gaat om een economische activiteit die niet in het kader van een dergelijke regeling wordt verricht, vraagt hij zich af hoe de maatstaf van heffing voor deze handelingen moet worden vastgesteld.

20 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de bepalingen van [richtlijn 2006/112], en met name artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 13, lid 1, ervan, aldus worden uitgelegd dat een gemeente (publiekrechtelijk lichaam) 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 [HE-systemen] 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 (publiekrechtelijk lichaam) 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?"

## Beantwoording van de prejudiciële vragen

### *Eerste vraag*

21 Met zijn eerste 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 levering van goederen en verrichting van diensten wanneer een gemeente via een onderneming HE-systemen levert en installeert ten behoeve van haar inwoners-vastgoedeigenaars die te kennen hebben gegeven hun vastgoed daarmee te willen uitrusten, indien een dergelijke activiteit er niet toe strekt duurzame inkomsten te verkrijgen en die inwoners slechts een bedrag betalen dat ten hoogste een kwart van de gemaakte kosten dekt, waarbij het saldo wordt 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 moeten de door een gemeente in het kader van de bevordering van hernieuwbare energie verrichte handelingen, om onder richtlijn 2006/112 te vallen, ten eerste een levering of dienstverrichting vormen die deze gemeente onder bezwarende titel ten behoeve van haar inwoners verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder a) en 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 goederenlevering en een dienstverrichting onder bezwarende titel*

25 Volgens vaste rechtspraak kunnen dergelijke handelingen slechts worden geacht „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112 te zijn verricht indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting enerzijds en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds. Van een dergelijke rechtstreekse band is sprake wanneer er tussen de verrichter van de goederenlevering of de dienstverrichting 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 de ontvanger verleende levering of 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).

26 In dit verband zij er ten eerste aan herinnerd dat, om deze handelingen te kunnen aanmerken als verricht als „onder bezwarende titel" in de zin van richtlijn 2006/112, niet vereist is, zoals ook volgt uit artikel 73 van deze richtlijn, dat de tegenprestatie voor de goederenlevering of de 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).

27 Ten tweede is het feit dat deze handelingen worden 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 van een handeling als handeling onder bezwarende titel, aangezien een dergelijke omstandigheid niet afdoet aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten handelingen en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie, waarvan het bedrag vooraf en volgens duidelijk afgebakende 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).

28 In casu blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte verduidelijkingen dat de gemeente O. de onderneming waaraan de aanbesteding is gegund gelast HE-systemen te leveren en te installeren op de onroerende goederen van de eigenaren die blijk hebben gegeven van belangstelling om deel te nemen aan dit initiatief. Dienaangaande zij erop gewezen dat de eigendomsoverdracht van dergelijke systemen een levering van goederen in de zin van artikel 14 van richtlijn 2006/112 vormt en dat de terbeschikkingstelling voor gebruik ervan een dienstverrichting in de zin van artikel 24, lid 1, van deze richtlijn vormt.

29 Het lijdt geen twijfel dat, rekening houdend met het bestaan van een overeenkomst tussen de gemeente O. en deze onderneming betreffende de installatie van de HE-systemen en de overdracht van de eigendom ervan aan die gemeente gedurende de looptijd van het project, mag worden aangenomen dat de betrokken onderneming voor die gemeente een handeling onder bezwarende titel verricht, te meer daar die gemeente uit dien hoofde van die onderneming een individuele factuur ontvangt die zij alleen betaalt. Gelet op de in het vorige punt uiteengezette overwegingen omvat deze handeling deels een levering van goederen aan de gemeente O., te weten de HE-systemen, waarvan deze laatste eigenaar wordt, en deels een dienstverrichting bestaande uit de installatie van die HE-systemen op de onroerende goederen van de betrokken inwoners. Het door deze gemeente als tegenprestatie voor de betaling ontvangen voordeel bestaat niet alleen in de eigendom van die HE-systemen, maar ook in de verbetering van de levenskwaliteit van al haar inwoners als gevolg van een milieuvriendelijkere wijze van energieproductie.

30 Het is echter niet uitgesloten dat de eigenaren van de onroerende goederen waarop de HE-systemen zijn of zullen worden geïnstalleerd, de eindbegunstigden worden van deze goederenlevering en deze dienstverrichting, die in dat geval door de gemeente O. zouden zijn verricht door tussenkomst van de na de aanbesteding geselecteerde onderneming. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is.

31 Het staat immers vast dat deze inwoners op grond van de tussen elk van hen en deze gemeente gesloten overeenkomst aan het einde van het project eigenaar zullen worden van de HE-systemen en dat zij daarvan al profijt trekken vanaf de installatie ervan, en ook dat zij in beginsel 25 % van de subsidiabele kosten dragen, zonder dat dit percentage evenwel meer mag bedragen dan een in die overeenkomst overeengekomen bedrag, zoals in punt 14 van het

onderhavige arrest is vermeld. Gelet op de in de punten 25 tot en met 27 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak is het ter zake niet onoverkomelijk dat een derde, te weten de betrokken woiwodschap, 75 % van de subsidiabele kosten voor zijn rekening neemt door middel van een aan de gemeente O. betaalde subsidie, noch dat de som van de met deze percentages van 25 % en 75 % overeenkomende bedragen lager is dan de kostprijs van de opdracht, dat wil zeggen de kosten die deze gemeente daadwerkelijk heeft gemaakt ten gunste van de onderneming aan wie de aanbesteding is gegund, aangezien zowel de bijdrage van die inwoners als de subsidie van de woiwodschap enkel betrekking heeft op de subsidiabele kosten en niet op de werkelijke kosten in hun geheel.

32 Indien de verwijzende rechter in het licht van deze overwegingen tot de conclusie zou komen dat de gemeente O. ten behoeve van haar inwoners onder bezwarende titel goederen levert en diensten verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112, zal hij moeten nagaan of deze handelingen worden 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 zich een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn 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 een goederenlevering en een dienstverrichting in het kader van een economische activiteit*

33 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat uit de 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].

34 Een activiteit wordt dus 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).

35 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 installateur van HE-systemen.

36 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 O. in haar verzoek om een fiscale ruling heeft aangegeven, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, dat zij niet voornemens was op regelmatige basis diensten voor de

installatie van HE-systemen te verrichten of daartoe werknemers in dienst te nemen dan wel dit nog maar te overwegen, wat de onderhavige zaak onderscheidt van die waarin de gemeentelijke diensten duurzaam van aard waren.

37 Ten tweede blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens dat de gemeente O. zich ertoe beperkt, in het kader van een regionaal programma ter facilitering van de overgang naar een koolstofarme economie, aan haar inwoners die vastgoedeigenaars zijn en die interesse kunnen hebben voor hernieuwbare energiebronnen, die HE-systemen aan te bieden en deze bij hen te leveren en te installeren via een na een aanbesteding geselecteerde onderneming, tegen een bijdrage van die eigenaars ten belope van maximum 25 % van de subsidiabele kosten van die levering en installatie, terwijl deze gemeente de betrokken onderneming voor die leveringen en installaties vergoedt tegen de marktprijs.

38 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat wanneer een gemeente door middel van de door haar geïnde bijdragen 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 deze diensten ontvangen bedragen aangeeft dat deze bijdragen veeleer moeten worden gelijkgesteld aan een heffing dan aan 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). Zelfs indien rekening wordt gehouden met de door de betrokken woiwodschap aan de gemeente O. verrichte betalingen, zijnde 75 % van de subsidiabele kosten, blijft de som van de bedragen die de gemeente van de betrokken eigenaren en van die woiwodschap ontvangt dus structureel lager dan de totale kosten die deze gemeente daadwerkelijk heeft gemaakt, zoals in punt 31 van het onderhavige arrest is aangegeven. Dit stemt niet overeen met de benadering die in een dergelijk geval zou zijn gehanteerd door een installateur van HE-systemen, die er namelijk naar zou hebben gestreefd zijn prijzen aldus vast te stellen dat zijn kosten worden geabsorbeerd en hij een winstmarge realiseert. Omgekeerd loopt de gemeente alleen het risico verlies te lijden, zonder enig vooruitzicht op winst.

39 Ten derde lijkt het voor een dergelijke installateur van HE-systemen economisch niet haalbaar om de afnemers van zijn leveringen van goederen en diensten slechts maximaal een kwart van de door hem gemaakte kosten te laten dragen, terwijl hij wacht op vergoeding, bij wege van een subsidie, van het grootste deel van de overige driekwart van deze kosten. Een dergelijk mechanisme zou niet alleen tot een structureel negatieve kasstroom leiden maar ook een voor een belastingplichtige ongebruikelijke onzekerheid met zich brengen, aangezien de vraag of en in welke mate een derde een zo belangrijk deel van de gemaakte kosten zal terugbetalen dan open blijft totdat die derde daarover beslist en die beslissing pas wordt genomen nadat de betrokken handelingen zijn verricht.

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

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

41 Aangezien de gemeente O. in het licht van bovenstaande overwegingen geen activiteit verricht 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.

42 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag 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 levering van goederen en verrichting van diensten wanneer een gemeente via een onderneming HE-systemen levert en installeert ten behoeve van haar inwoners-vastgoedeigenaars die te kennen hebben gegeven hun vastgoed daarmee te willen uitrusten, indien een dergelijke activiteit er niet toe strekt duurzame inkomsten te verkrijgen en die inwoners slechts een bedrag betalen dat ten hoogste een kwart van de gemaakte kosten dekt, waarbij het saldo wordt gefinancierd uit overheidsmiddelen.

### *Tweede vraag*

43 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

## Kosten

44 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 op de toegevoegde waarde onderworpen levering van goederen en verrichting van diensten wanneer een gemeente via een onderneming systemen voor hernieuwbare energiebronnen levert en installeert ten behoeve van haar inwoners-vastgoedeigenaars die te kennen hebben gegeven hun vastgoed daarmee te willen uitrusten, indien een dergelijke activiteit er niet toe strekt duurzame inkomsten te verkrijgen en die inwoners slechts een bedrag betalen dat ten hoogste een kwart van de gemaakte kosten dekt, waarbij het saldo wordt gefinancierd uit overheidsmiddelen.**

ondertekeningen