



Datum van inontvangstneming : 26/05/2017

**Zaak C-182/17**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

11 april 2017

**Verwijzende rechter:**

Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

30 maart 2017

**Verzoekende partij:**

Ntp. Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.

**Verwerende partij:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

---

**Beschikking van**

**de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije)**

**als cassatierechter**

[OMISSIS]

**Verzoekende partij:** Ntp. Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.

[OMISSIS]

**Verwerende partij:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság  
(afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

[OMISSIS]

**Voorwerp van het geding:** beroep bij de bestuursrechter in fiscale zaken

**Verzoekster tot cassatie [OMISSIS]:** verzoekende partij [OMISSIS].

## **Dictum**

De Kúria [OMISSIS] verzoekt om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Valt een 100 % aan een gemeente toebehorende vennootschap onder het begrip „publiekrechtelijk lichaam” in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde?
- 2) Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dient dan te worden aangenomen dat de vennootschap taken die behoren tot de verplichte taken van de gemeente maar waarvan de uitvoering door de gemeente aan haar wordt opgedragen, als overheid uitvoert?
- 3) Bij een ontkennend antwoord op een van de eerste twee vragen, dient het bedrag dat de gemeente voor de uitvoering van de taken aan de vennootschap betaalt, dan als tegenprestatie te worden aangemerkt? [**Or. 2**]

## **Toepasselijke bepalingen van Unierecht**

- 1 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: „btw-richtlijn”) bevat de volgende relevante bepalingen:
- 2 Artikel 2, lid 1: „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”.
- 3 Artikel 9, lid 1: „Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.  
  
Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”
- 4 Artikel 13, lid 1: „ De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.”

## Toepasselijke bepalingen van Hongaars recht

- 5 De Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bevat volgende relevante bepalingen:
- 6 Artikel 2: „Overeenkomstig deze wet zijn aan de belasting onderworpen:
  - a) de leveringen van goederen en de diensten die binnen het nationale grondgebied door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.
- 7 Artikel 5, lid 1: „Belastingplichtige: elke persoon of entiteit met rechtspersoonlijkheid die in eigen naam een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats, het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid van de betreffende persoon of entiteit worden beheerst door het personele recht van deze persoon of entiteit. Indien de persoon of entiteit volgens het personele recht echter geen rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid heeft, terwijl dat volgens het Hongaarse recht wel het geval is, moet bij de beoordeling van de rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid worden uitgegaan van het Hongaarse recht.”
- 8 Artikel 6, lid 1: „Economische activiteit: elke activiteit die op commerciële wijze dan wel duurzaam of geregeld wordt verricht, waarbij geldelijk voordeel wordt beoogd of te verwachten is en de activiteit zelfstandig wordt verricht.”
- 9 Artikel 7, lid 1: „Overheidsactiviteiten die worden verricht door personen of lichamen die zijn gemachtigd tot de uitoefening van openbaar gezag op grond van de Hongaarse grondwet of van een rechtsregel die is vastgesteld op basis van een grondwettelijke machtiging, zijn geen economische activiteit; over dergelijke activiteiten wordt geen belasting geheven.” **[Or. 3]**
- 10 Artikel 7, lid 2: „Overheidsactiviteiten zijn onder meer: de wetgevende en rechtsprekende activiteit, activiteiten in verband met vervolging, verdediging, ordehandhaving, rechtsbedeling, het beheer van buitenlandse zaken, de toepassing van het recht door overheidsinstanties, administratief en financieel toezicht, wettigheidstoezicht en -controle, en besluitvorming in verband met de toewijzing van staatssteun, steun van de Europese Unie en van andere internationale steun.”
- 11 De Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (wet nr. CLXXXIX van 2011 betreffende de lokale overheden; hierna: „wet op de lokale overheden”) bevat de volgende relevante bepalingen:
- 12 Artikel 13, lid 1: „Tot de taken die door lokale overheden moeten worden verricht in verband met lokale openbare aangelegenheden en op lokaal niveau uitgeoefende openbare taken behoren in het bijzonder:

[OMISSIS]

2) gemeentelijk beheer (aanleg en onderhoud van openbare begraafplaatsen, straatverlichting, schouwsteenveegdiensten, aanleg en onderhoud van plaatselijke openbare wegen en de uitrusting ervan, aanleg en onderhoud van openbare parken en andere publieke plaatsen, parkeerplaatsen voor motorvoertuigen);

[OMISSIS]

5) milieu en gezondheid (afval ophalen, milieusanering op gemeentelijk niveau, insecten- en ongediertebestrijding);

[OMISSIS]

9) beheer van woningen en andere ruimten;

[OMISSIS]

14) de creatie van mogelijkheden voor kleine landbouwers en landbouwers die hun producten rechtstreeks verkopen om hun – bij wet omschreven – producten te verkopen, de mogelijkheid om tijdens het weekend te verkopen daaronder begrepen;

[OMISSIS]”

13 Artikel 13, lid 2: „Bij wet kunnen aan de lokale overheid andere taken worden toegewezen op het gebied van lokale openbare aangelegenheden en van op lokaal niveau uitgeoefende openbare taken.” **[Or. 4]**

14 Artikel 112, lid 1: „De lokale overheid kiest de vormen van beheer die zijn aangepast aan haar taken; in het kader van de bepalingen op economisch gebied bepaalt zij autonoom de voorschriften inzake participatie. De lokale overheid stelt de voorwaarden vast voor de uitvoering van haar taken op basis van haar eigen inkomsten, de inkomsten die afkomstig zijn van andere bestuursorganen en de steun uit de rijksbegroting.”

### **Feitelijke achtergrond van de zaak**

15 Verzoekster is een vennootschap met een non-profit activiteit, die volledig toebehoort aan de gemeente Nagyszénás (hierna: „gemeente”). Op 1 juli 2007 heeft verzoekster met de gemeente een overeenkomst gesloten betreffende de uitvoering van taken en het gebruik van goederen (hierna: „overeenkomst”), op grond waarvan verzoekster – in ruil voor een door de gemeente te betalen vergoeding – zich ertoe verbond de volgende gemeentelijke verplichte taken uit te voeren: het beheer van woningen en gebouwen, het beheer van lokale openbare wegen, de uitroeiing van quarantaineziekten, de bestrijding van de verspreiding van muggen, het onderhoud van parken, de instandhouding van openbare ruimten

en andere groene gebieden, de opslag en verwerking van dierlijk afval en het behoud van de markten.

- 16 In de bijlagen bij de overeenkomst werden gedetailleerde voorschriften voor de uitvoering van bovengenoemde taken vastgesteld. Volgens die voorschriften was verzoekster bijvoorbeeld verplicht om registers te voeren met betrekking tot de uitvoering van de verschillende taken waarop de overeenkomst betrekking had. Deze registers stelden de gemeente in staat toezicht te houden op de uitvoering van die taken, en om, bij gebreke daarvan, een termijn vast te stellen voor de uitvoering ervan. Indien die taken bij het verstrijken van de termijn nog steeds niet waren uitgevoerd, was verzoekster verplicht aan de gemeente een gedeelte van de vergoeding terug te betalen dat in verhouding stond tot de omvang van de gebrekkige uitvoering. In bijlage 6 bij de overeenkomst was de overdracht aan verzoekster geregeld van de materiële middelen die nodig waren om de in de overeenkomst vermelde taken uit te voeren. In 2014 betaalde de gemeente verzoekster een vergoeding van 23 850 000 HUF voor het uitvoeren van de in de overeenkomst vastgestelde taken.
- 17 Verzoekster heeft de uitvoering van de in punt 15 bedoelde taken niet gefactureerd aan de gemeente en heeft geen belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) berekend over het bedrag van de vergoeding.
- 18 Naar aanleiding hiervan heeft de lagere belastingautoriteit een ex post inspectie uitgevoerd van verzoeksters btw-aangiftes voor het eerste en het tweede kwartaal van 2014 en het derde kwartaal van hetzelfde jaar. Na de inspectie heeft die autoriteit bij besluit [OMISSIS] ten laste van verzoekster een verschil in belasting van 1 977 000 HUF vastgesteld, dat volledig betrekking had op een belastingschuld betreffende het eerste en het tweede kwartaal van 2014. Dientengevolge legde zij verzoekster een fiscale boete van 988 000 HUF op en een verdragingsstoelag van 45 000 HUF. Zij heeft vastgesteld dat voor de volgende periode een bedrag van 304 000 HUF moest worden betaald.
- 19 Bovendien heeft de lagere belastingautoriteit bij besluit [OMISSIS] ten laste van verzoekster een verschil in belasting van 1 337 000 HUF voor het derde kwartaal van 2014 vastgesteld, waarvan 715 000 HUF betrekking had op onverschuldigde terugbetalingen en 622 000 HUF op een belastingschuld. Op basis van de berekeningsgrondslag van de boete, samengesteld uit beide elementen, heeft zij haar een fiscale boete van 668 000 HUF opgelegd alsmede een verdragingsstoelag van 7 000 HUF. **[Or. 5]**
- 20 Verweerster [heeft] – in wezen op dezelfde gronden – [OMISSIS] [voormelde besluiten van de lagere belastingautoriteit bevestigd].
- 21 In de motivering van haar beslissingen heeft verweerster gesteld dat verzoekster de steun als tegenprestatie voor specifieke dienstverlening had ontvangen, en dat bijgevolg een belastbare handeling had plaatsgevonden en het steunbedrag als btw-grondslag moest worden beschouwd. Evenwel had verzoekster, hoewel zij

- daartoe verplicht was, de diensten niet gefactureerd aan de gemeente. Volgens verweerster wordt het feit dat er sprake is van concrete dienstverrichtingen bevestigd door het feit – dat pleit tegen een eventuele kwalificatie als steun – dat de gemeente verzoekster uitdrukkelijk kon verzoeken rekenschap af te leggen en dar verzoekster haar regelmatig informeert over de naleving van de overeenkomst.
- 22 Verweerster was het ook eens met de redenering van de lagere belastingdienst dat verzoekster, gelet op een aantal omstandigheden, als belastingplichtige kan worden beschouwd. In het bijzonder kan verzoekster niet worden beschouwd als een lichaam dat bevoegd is om openbaar gezag uit te oefenen, aangezien zij niet is opgenomen in de rijksbegroting, daar zij geen entiteit is waaraan middelen uit de begroting worden toegekend, maar een vennootschap die door de gemeente was opgericht en onderworpen aan verplichte inschrijving in het handelsregister.
- 23 Voorts was de door verzoekster verrichte activiteit geen overheidsactiviteit, maar een commerciële activiteit, aangezien verzoekster alleen meewerkte aan de verwezenlijking van de gemeentelijke taken, maar deze niet direct uitvoerde. In dat verband heeft verweerster ook rekening gehouden met het feit dat verzoekster niet alleen voor de gemeente, maar ook voor andere personen diensten verrichtte, en daarbij gebruik had gemaakt van haar recht op aftrek. Het was echter niet mogelijk om duidelijk aan te geven met welke van haar activiteiten juist de btw overeenkwam die in mindering was gebracht in verband met de verwervingen.
- 24 In haar verzoekschriften heeft verzoekster aangevoerd dat de gemeente haar overeenkomstig het bepaalde in de overeenkomst had belast met het verrichten van openbare taken, en dat zij dus een overeenkomst waren aangegaan betreffende de uitvoering van taken en het gebruik van goederen, en geen dienstverleningsovereenkomst. Ook betoogde zij dat zij deel uitmaakte van de rijksbegroting, aangezien zij haar taken vervulde met door de gemeente ter beschikking gestelde financiële middelen (steun).
- 25 Nadat de zaken waren gevoegd, heeft de rechter in eerste aanleg de vorderingen bij definitief vonnis verworpen. In zijn motivering stelde hij dat verzoeksters argument, dat zij op grond van de overeenkomst overheidstaken had verricht, onjuist was. Hij kwam tot deze conclusie op basis van de omstandigheid dat verzoekster niet kon worden beschouwd als een orgaan met een begroting en dus geen deel uitmaakte van de rijksbegroting, maar er sprake was van een vennootschap zonder winstoogmerk die onderworpen was aan verplichte inschrijving in het handelsregister. Bovendien staat aan deze conclusie niet in de weg het feit dat verzoekster volgens de overeenkomst bijdroeg aan de uitvoering van de verplichte gemeentelijke taken, omdat, niettegenstaande de overeenkomst, de gemeente nog steeds verantwoordelijk bleef voor de uitvoering van die overheidstaken. Zoals verzoekster in de loop van de procedure heeft aangegeven, verleende zij ook diensten voor andere klanten, zodat haar hoofdactiviteit geen overheidsactiviteit was geworden. **[Or. 6]**

- 26 Volgens de rechter in eerste aanleg diende in verband met de ontvangen vergoedingen te worden bepaald of deze verband hielden met het aangaan van concrete verplichtingen of de financiering van de entiteit. Volgens de rechter in eerste aanleg kan een bedrag alleen maar worden omschreven als steun als de partij die het betaalt niet een concreet resultaat van de ontvanger verwacht. Aangezien verzoekster en de gemeente in de overeenkomst de voorwaarden en omstandigheden van de dienstverrichting hebben vastgelegd, alsook de precieze rekenschapsregeling en de gevolgen van het niet of niet tijdig uitvoeren van de verschillende onderdelen van de taken, moet de vergoeding echter worden aangemerkt als tegenprestatie voor de verrichte diensten – dat wil zeggen als belastbare grondslag voor de toepassing van de btw, en ging het niet om de financiering van verzoeksters algemene werking.
- 27 Voorts heeft de rechter in eerste aanleg verweersters betoog aanvaard, volgens hetwelk ook het feit dat verzoekster eveneens voorbelasting had afgetrokken voor verwervingen in verband met de in de overeenkomst vastgestelde verrichtingen, ervoor pleitte belasting te heffen over deze verrichtingen.

### **Geschil tussen partijen**

- 28 Verzoekster heeft tegen het definitieve vonnis cassatieberoep ingesteld. Zij herhaalt haar betoog dat zij overeenkomstig de bepalingen van de overeenkomst taken uitvoerde welke zijn vermeld in de wet op de lokale overheden en door hen moeten worden uitgevoerd. Bijgevolg stelt zij dat er geen diensten ten behoeve van de gemeente zijn verricht, daar de door de gemeente voor de uitvoering van deze taken betaalde vergoeding geen betaling was voor het verlenen van concrete diensten, maar dat zij voor de uitvoering van die taken steun ontving die geen directe invloed had op de prijs.
- 29 Zij stelt ook dat de lijst van gemeentelijke taken in de overeenkomst voortvloeide uit het feit dat zij niet verplicht was om deze allemaal te verrichten, maar slechts enkele daarvan.
- 30 In haar verweerschrift in cassatie heeft verweester verzocht om het definitieve vonnis te bevestigen. Volgens haar verzoekt verzoekster met haar beroep om een nieuwe beoordeling van het bewijs, hetgeen in het onderhavige geval niet mogelijk is, omdat de rechter in eerste aanleg het bewijs niet kennelijk onredelijk heeft beoordeeld. Verweester herhaalt tevens haar bewering dat de door verzoekster ontvangen vergoeding als tegenprestatie moet worden beschouwd, omdat een dienstverrichting heeft plaatsgevonden, en deze vergoeding dus moet worden beschouwd als btw-grondslag.

### **Standpunt van de Kúria**

- 31 In het onderhavige geding wenst de Kúria te vernemen of verzoekster de hoedanigheid van belastingplichtige had, en in het bijzonder of verzoeksters



activiteit heeft ertoe geleid dat zij onderworpen is aan belasting in de zin van de btw-richtlijn.

- 32 De btw-richtlijn voorziet in een criterium van twee voorwaarden waaraan cumulatief moet worden voldaan opdat een activiteit niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn valt (arrest van 29 oktober 2015 Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015: 733, punt [51]). **[Or. 7]**
- 33 Enerzijds is een van de dwingende voorwaarden dat de persoon behoort tot de categorie „landen, regio’s, provincies, gemeenten of andere publiekrechtelijke lichamen”. De vraag, hoe de hoedanigheid van ander publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd, was reeds meermaals aan de orde voor het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”). In die context heeft het Hof verklaard dat het mogelijk is dat vennootschappen die kenmerken vertonen als die van verzoekster als publiekrechtelijke lichamen kunnen worden aangemerkt (arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 68). Dergelijke vennootschappen zijn immers weliswaar als gevolg van de wijze waarop zij functioneren, onderworpen aan de bepalingen van het privaatrecht, maar het privaatrecht komt bij die bedrijven een secundaire plaats toe gelet op de aard van de eigenaars ervan (arrest van 29 oktober 2015 Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 65).
- 34 Anderzijds is de tweede cumulatieve voorwaarde waaraan moet zijn voldaan om buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn te blijven, juist dat de activiteit door de belastingplichtige als overheid wordt verricht. Het Hof heeft reeds in verschillende uitspraken geoordeeld dat het begrip als overheid verrichte activiteit, naast de uitoefening of uitvoering van activiteiten van openbaar gezag, ook de uitvoering van openbare taken kan omvatten (arrest van 15 september 2016 Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punt 28).
- 35 Wat deze tweede voorwaarde betreft, heeft het Hof in eerdere rechtspraak reeds verklaard dat lichamen een werkzaamheid als overheid verrichten wanneer deze werkzaamheid die, ofschoon zij van economische aard is, nauw verband houdt met de uitoefening van bevoegdheden van het openbaar gezag (arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 71, en 16 september 2008, Isle of Wight Raad e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 31).
- 36 Gelet op bovenstaande feiten acht de Kúria het noodzakelijk om in de onderhavige zaak een antwoord te geven op de gestelde vragen, aangezien het Hof tot dusver niet is verzocht om uitlegging van de in het dictum geformuleerde vragen in zaken die betrekking hebben op vergelijkbare feitelijke situaties.
- 37 De Kúria is van oordeel dat verzoekster – volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie – door de uitvoering van de in de overeenkomst vastgestelde openbare taken, een werkzaamheid als overheid heeft uitgeoefend, die in de btw-wet is vermeld als een overheidsactiviteit, en dat dus was voldaan aan een van de cumulatieve voorwaarden om de activiteit buiten de werkingssfeer van de btw te

doen vallen. De Kúria twijfelt echter over de tweede cumulatieve voorwaarde (zie punt [33]). Gelet op de kenmerken van verzoekster, zoals omschreven in punt [15], kan de Kúria zich niet zonder enige twijfel uitspreken over de vraag of verzoekster in casu kan worden beschouwd als een publiekrechtelijk lichaam.

Boedapest, 30 maart 2017

**[OMISSIS] [ondertekeningen]**