



Datum van  
inontvangstneming

:

15/07/2014

**Zaak C-276/14**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

5 juni 2014

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

10 december 2013

**Verzoekende partij:**

Gmina Wrocław

**Strona przeciwna:**

Minister Finansów

---

**BESCHIKKING**

[OMISSIS]

De Naczelny Sąd Administracyjny [OMISSIS]

[OMISSIS]

na de mondelinge behandeling op 19 november 2013

voor de Izba Finansowa (financiële kamer)

van de cassatieberoepen van de Gmina Wrocław (gemeente Wrocław)

tegen de uitspraken van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
(bestuursrechtbank van het wojewodschap Wrocław)

van 25 oktober 2011 [OMISSIS]

op de beroepen van de gemeente Wrocław

tegen de individuele interpretaties van de Minister Finansów (minister van Financiën)

van 21 maart 2011 [OMISSIS]

betreffende de belasting op goederen en diensten

**beslist:**

1. Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS] wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag betreffende de uitlegging van bepalingen van het Unierecht voorgelegd:

Kan tegen de achtergrond van artikel 4, lid 2, juncto artikel 5, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (geconsolideerde versie – PB 2012, C 326, blz. 13) een organisatorische eenheid van de gemeente (een lokale overheid in Polen) worden beschouwd als een btw-plichtige wanneer zij handelingen verricht in een andere hoedanigheid dan als overheid in de zin van artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1, zoals gewijzigd), hoewel zij niet voldoet aan de in artikel 9, lid 1, van die richtlijn gestelde voorwaarde van zelfstandigheid (onafhankelijkheid)?

[Or. 2] [de behandeling van de zaak wordt geschorst] [OMISSIS]

MOTIVERING

**I. Toepasselijke bepalingen**

1. Unierecht

**Verdrag betreffende de Europese Unie [OMISSIS]:**

Artikel 4, lid 2 – „De Unie eerbiedigt de gelijkheid van de lidstaten voor de Verdragen, alsmede hun nationale identiteit die besloten ligt in hun politieke en constitutionele basisstructuren, waaronder die voor regionaal en lokaal zelfbestuur. Zij eerbiedigt de essentiële staatsfuncties, met name de verdediging van de territoriale integriteit van de staat, de handhaving van de openbare orde en de bescherming van de nationale veiligheid. Met name de nationale veiligheid blijft uitsluitend de verantwoordelijkheid van elke lidstaat.”

Artikel 5, lid 3 – „Krachtens het subsidiariteitsbeginsel treedt de Unie op de gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts op indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden verwezenlijkt,

maar vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Unie kunnen worden bereikt.”

**Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS]:**

Artikel 3, lid 1 – „ De Unie is exclusief bevoegd op de volgende gebieden:

- a) de douane-unie;
- b) de vaststelling van mededingingsregels die voor de werking van de interne markt nodig zijn;
- c) het monetair beleid voor de lidstaten die de euro als munt hebben;

[Or. 4]

- d) de instandhouding van de biologische rijkdommen van de zee in het kader van het gemeenschappelijk visserijbeleid;
- e) de gemeenschappelijke handelspolitiek.”

**Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [OMISSIS] (hierna: „richtlijn 2006/112”):**

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.”

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.

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.”

2. Nationaal recht

**Wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):**

Artikel 15, lid 1 – „Belastingplichtig zijn rechtspersonen, organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 uitoefenen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

[Or. 5]

Artikel 15, lid 6 – „Worden niet beschouwd als belastingplichtigen, overheidsorganen en bureaus die deze organen ondersteunen op het gebied van de door specifieke rechtsbepalingen opgedragen taken, voor de vervulling waarvan zij zijn aangesteld, met uitzondering van de handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.”

## **II. Feiten en procedure voor de belastingdienst**

In haar verzoeken om individuele interpretatie van de fiscale bepalingen [OMISSIS] wees de gemeente Wrocław erop dat zij de haar krachtens de wet inzake gemeentelijk zelfbestuur (ustawa o samorządzie gminnym) van 8 maart 1990 (Dz. U. 2001, nr. 142, volgnummer 1591, zoals gewijzigd) opgelegde taken verricht met behulp van 284 begrotingseenheden en begrotingsinstellingen met zelfbestuur, met name scholen, cultuurcentra, districtdiensten, inspectiediensten en politiediensten.

Gemeentelijke begrotingseenheden bezitten geen rechtspersoonlijkheid, zij dienen in wezen voor het vervullen van de taken van de gemeente, en hun doel is niet het verrichten van een economische activiteit. Een dergelijke activiteit kan hooguit plaatsvinden naar aanleiding van een andere activiteit die een hoofdactiviteit uitmaakt. Dienaangaande vroeg de gemeente of, wanneer een gemeentelijke begrotingseenheid aan btw onderworpen handelingen verricht, deze kan worden ingeschreven als btw-plichtige, dan wel enkel de gemeente, die voldoet aan het criterium van „zelfstandigheid”, als belastingplichtige dient te worden ingeschreven.

De gemeente stelde dat, indien wordt aanvaard dat de wijze van inschrijving van een gemeente en haar begrotingseenheden voor btw-doeleinden niet het voorwerp kan vormen van een autonome beslissing van de gemeente op basis van haar interne organisatie, de enige juiste oplossing – gelet op de noodzaak dat de btw-plichtige voldoet aan het criterium van „zelfstandigheid” – erin bestaat dat de gemeente en haar begrotingseenheden voor btw-doeleinden gebruik maken van één enkel btw-nummer (één inschrijving), dat aan de gemeente is toegekend.

Ter onderbouwing van haar standpunt beriep verzoekster zich op de definitie van btw-plichtige, die ervoor pleit dat alleen de gemeente voldoet aan de criteria van artikel 15, leden 1 en 2, van de btw-wet, daar zij zelfstandig een economische activiteit uitoefent. Anderzijds wees zij op de bestaande praktijk, die twee wijzen

van inschrijving toestaat. Zij verwees ook naar de rechtspraak van de administratieve rechters, die haar zienswijze bevestigen.

[Or. 6] In wezen beoogden de vragen van de gemeente, hoewel deze het probleem van inschrijving van een btw-plichtige overeenkomstig de nationale regeling betroffen, een antwoord op de vraag, wie in deze situatie als btw-plichtige dient te worden beschouwd.

De minister van Financiën oordeelde in de individuele interpretaties [OMISSIS] dat het standpunt van de gemeente Wrocław onjuist was. Hij was van oordeel dat, wanneer de uit de gemeentestructuur gelichte begrotingseenheden volgens objectieve criteria op zelfstandige wijze een economische activiteit uitoefenen en daarbij aan de btw onderworpen handelingen verrichten, deze eenheden dienen te worden beschouwd als van de gemeente onderscheiden btw-plichtigen.

[OMISSIS] De gemeente stelde beroepen in bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu en vorderde nietigverklaring van de bestreden interpretaties.

### **III. Procedure voor de administratieve rechters**

De Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [OMISSIS] verwierp de beroepen van de gemeente tegen de individuele interpretaties van de minister van Financiën.

De Wojewódzki Sąd Administracyjny deelde de opvatting van deze laatste, volgens welke een gemeentelijke begrotingseenheid in beginsel als organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid btw-plichtig is en bijgevolg voor deze belasting afzonderlijk dient te worden ingeschreven. Voor deze opvatting pleit de organisatorische, financiële en personele scheiding van een dergelijke eenheid, die haar in staat stelt zelfstandig op te treden in verband met het verwezenlijken van verschillende eigen taken van de territoriale zelfbestuureenheid die haar heeft opgericht. Deze rechterlijke instantie beklemtoonde dat een gemeentelijke begrotingseenheid een in de statuten vastgelegde afzonderlijke organisatiestructuur en een eigen werkterrein heeft. Zij neemt ook deel aan het handelsverkeer door het sluiten van privaatrechtelijke overeenkomsten en overeenkomsten die zijn gebaseerd op bepalingen van arbeidsrecht. Bovendien volstaat haar uit de nationale bepalingen voortvloeiende zelfstandigheid om haar onder de btw-wet vallende activiteit te beschouwen als „zelfstandige uitoefening van een economische activiteit”. Een gemeentelijke begrotingseenheid draagt ook een economisch risico, daar de niet-verwezenlijking van de geplande inkomsten een negatieve invloed kan hebben op haar vermogen om de haar toevertrouwde taken te vervullen en kan leiden tot een beslissing inzake haar liquidatie.

[Or. 7] In de cassatieberoepen tegen deze uitspraken was de gemeente Wrocław het niet eens met het hierboven uiteengezette standpunt van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu en vorderde volledige nietigverklaring van die uitspraken.

De gemeente voerde het volgende aan als omstandigheden die pleiten tegen de mogelijkheid om gemeentelijke begrotingseenheden te beschouwen als van de gemeente onderscheiden btw-plichtigen:

- de beperkte mate van vrijheid van dergelijke eenheden in het handelsverkeer (bij het sluiten van privaatrechtelijke overeenkomsten treden zij op als gemachtigden van de gemeente),
- de regeling betreffende de openbare financiën die ertoe leidt dat dergelijke eenheden geen inkomsten verkrijgen (de verkregen inkomsten worden overgemaakt aan de gemeentebegroting) en geen kosten dragen (de uitgaven worden rechtstreeks uit de gemeentebegroting betaald),
- het ontbreken van een resultatenrekening,
- het ontbreken van een eigen vermogen (deze eenheden beschikken enkel over goederen die hen in beheer zijn gegeven door de gemeente),
- het ontbreken van economisch risico,
- het ontbreken van aansprakelijkheid jegens derden.

De Naczelny Sąd Administracyjny, die uitspraak dient te doen over de tegen die uitspraken ingestelde cassatieberoepen, heeft na de voeging van de zaken voor de gemeenschappelijke behandeling en het arrest, erkend dat zij ernstige juridische twijfel deden rijzen die een opheldering door een uitgebreide samenstelling van deze rechterlijke instantie vereiste.

Aldus heeft deze rechterlijke instantie bij beschikking van 30 januari 2013 [OMISSIS] aan een kamer met zeven rechters de rechtsvraag gesteld, of tegen de achtergrond van de bepalingen van de btw-wet gemeentelijke begrotingseenheden btw-plichtig zijn.

De rechterlijke instantie in gewone samenstelling wees vooral op de twijfel met betrekking tot de uitlegging van de in artikel 15, lid 1, van de btw-wet gehanteerde termen „zelfstandig een economische activiteit [...] uitoefenen” als noodzakelijk kenmerk van een btw-plichtige. Zij heeft erop gewezen dat de term „zelfstandig” ook wordt gehanteerd in de Poolse versie van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112. Een vergelijking van deze taalversie van die bepaling met de Engelse en Franse versies, waarin de begrippen „independently” respectievelijk

„indépendante” worden gebruikt, doet evenwel twijfel rijzen of inhoudelijk het begrip „onafhankelijk” niet juist is dan het begrip „zelfstandig”.

Voorts heeft deze rechterlijke instantie opgemerkt dat het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn rechtspraak de criteria heeft aangeduid waaraan moet zijn voldaan opdat een persoon wordt geacht **[Or. 8]** zelfstandig een economische activiteit te verrichten. Dergelijke criteria zijn bijvoorbeeld het dragen van het economische risico (arrest van 23 maart 2006, C-210/04) en de aansprakelijkheid voor schade aan derden (arrest van 25 juli 1991, C-202/90).

Bij beschikking van 24 juni 2013 heeft de Naczelny Sąd Administracyjny, in antwoord op de vraag van de gewone samenstelling van deze rechterlijke instantie, geoordeeld dat tegen de achtergrond van artikel 15, leden 1 en 2, van de btw-wet de gemeentelijke begrotingseenheden niet btw-plichtig zijn [OMISSIS].

In de motivering van die beschikking werd erop gewezen dat de opheldering van het betreffende rechtsprobleem vooral vereiste dat een antwoord werd gegeven op de vraag of een gemeentelijke begrotingseenheid zelfstandig een economische activiteit uitoefent in de zin van artikel 15, lid 2, van de btw-wet. Tevens diende in aanmerking te worden genomen dat deze bepaling artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 in nationaal recht omzet. Volgens de Poolse taalversie van deze bepaling van de richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Op soortgelijke wijze is in de Duitse taalversie sprake van een zelfstandige economische activiteit („selbständig”). In de Engelse en Franse taalversies wordt de economische activiteit, die de btw-plichtige dient te kenmerken, evenwel omschreven als „onafhankelijk” (respectievelijk „independently” en „indépendante”). In verband met deze verschillen wordt in de rechtsleer gewezen op de conclusies die voortvloeien uit de in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie bevestigde teleologische uitlegging van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, die ervoor pleit een persoon die een economische activiteit onafhankelijk uitoefent, als btw-plichtige te beschouwen. Derhalve dienen voor de oplossing van het in bovengenoemde beschikking voorgelegde rechtsprobleem niet alleen de letterlijke bewoordingen van artikel 15, lid 1, van de btw-wet in aanmerking te worden genomen, maar ook de communautaire context van de daarin vervatte definitie.

Tegelijkertijd heeft de Naczelny Sąd Administracyjny erop gewezen dat de beoordeling, of de economische activiteit die gemeentelijke begrotingseenheden als nevenactiviteit mogen verrichten een zelfstandig of onafhankelijk karakter heeft, een analyse vereist van de rechtspositie van een dergelijke eenheid in de context van de constitutionele en wettelijke positie van de gemeente. Overeenkomstig artikel 164, lid 1, en artikel 165, lid 1, van de Grondwet van de Republiek Polen heeft de gemeente immers als basisinstelling van territoriaal zelfbestuur rechtspersoonlijkheid en bezit zij het eigendomsrecht en andere



vermogensrechten. De handelingen [Or. 9] die de gemeentelijke begrotingseenheden op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten verrichten en die onderworpen kunnen zijn aan btw, worden daarentegen verwezenlijkt in de context van de overheidstaken die tot de bevoegdheid van de gemeente behoren en door die eenheden worden verricht.

Een gemeentelijke begrotingseenheid is een organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid, die behoort tot de eenheden van de sector openbare financiën. Kenmerkend voor de gemeentelijke begrotingseenheid is het feit dat zij geen eigen goederen bezit en louter beschikt over een afzonderlijk en in beheer gegeven deel van het vermogen van een rechtspersoon, te weten de gemeente. Dienaangaande treedt de gemeentelijke begrotingseenheid op als *statio municipi*. Over de oprichting, fusie of liquidatie van een gemeentelijke begrotingseenheid beslist het bevoegde orgaan van de gegeven territoriale zelfbestuureenheid. In het geval van de gemeente is dat de gemeenteraad. Dit orgaan stelt de statuten van de gemeentelijke begrotingseenheid op, waarbij de naam, de zetel en het voorwerp van de activiteit worden bepaald.

Het financiële beheer van een dergelijke gemeentelijke begrotingseenheid wordt erdoor gekenmerkt dat haar uitgaven rechtstreeks worden betaald uit de begroting van de gemeente als territoriale zelfbestuureenheid, en haar inkomsten worden overgemaakt aan die gemeente (beginsel van bruto-afrekening). Dit leidt ertoe dat de hoogte van de uitgaven van een gemeentelijke begrotingseenheid op geen enkele wijze verbonden is met het bedrag van de inkomsten van deze eenheid. Bovendien kan de gemeentelijke begrotingseenheid niet beschikken over de door haarzelf verkregen inkomsten.

De opgesomde kenmerken van een gemeentelijke begrotingseenheid leiden ertoe dat een dergelijke eenheid ondanks de organisatorische scheiding geen economische activiteit verricht op zelfstandige wijze, of onafhankelijk van de gemeente, over het vermogen waarvan – financiële middelen daaronder begrepen – zij beschikt. Het doel van een dergelijke eenheid is overigens ook niet het verrichten van een economische activiteit. Een dergelijke activiteit kan hooguit plaatsvinden naar aanleiding van een andere activiteit die een hoofdactiviteit uitmaakt. De organisatorische scheiding van een gemeentelijke begrotingseenheid wordt bepaald door de gemeente en dient voor het uitvoeren van de taken van deze laatste. De gemeente – als overheidsinstantie en tevens rechtspersoon – moet voor het uitvoeren van de haar opgedragen taken gebruik maken van andere organisatorische eenheden, die worden gekenmerkt door een verschillende graad van zelfstandigheid of onafhankelijkheid. Uit het oogpunt van de status van een dergelijke eenheid als btw-plichtige is evenwel niet de organisatorische scheiding wezenlijk, maar vooral de zelfstandige of ook onafhankelijke uitoefening van een economische activiteit. De gemeentelijke begrotingseenheden verrichten geen dergelijke economische activiteit. Alle handelingen die zij op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten verrichten [Or. 10] en die onderworpen kunnen zijn aan btw, worden verwezenlijkt namens en voor rekening van de

gemeente, in het kader van de hen voor een gegeven jaar in het begrotingsbesluit toegewezen middelen. In het geval van een begrotingseenheid is daarbij het ontbreken van een verband tussen het resultaat van die handeling op financieel gebied en de uitgaven van de eenheid kenmerkend. Daarbij wordt bijvoorbeeld de verschuldigde belasting overgemaakt uit het deel van de gemeentebegroting dat in het financieel plan ter beschikking van de eenheid werd gesteld. Teruggaaf van btw vloeit naar de gemeentebegroting en verhoogt niet de financiële middelen die de gemeentelijke begrotingseenheden ter beschikking staan.

Een gemeentelijke begrotingseenheid, als *statio municipi*, is ook niet aansprakelijk voor de schade die wordt veroorzaakt door haar activiteiten. Die aansprakelijkheid rust op de gemeente. Deze eenheid draagt evenmin het risico dat is verbonden aan het verrichten van belastbare handelingen gelet op het ontbreken van een verband tussen haar uitgaven en inkomsten. Los van de gerealiseerde inkomsten ontvangt zij zoveel financiële middelen voor haar uitgaven als is voorzien in de gemeentebegroting.

Ook wanneer in het kader van een nevenactiviteit van een gemeentelijke begrotingseenheid wordt beslist tot handelingen die onderworpen zijn aan btw, is de belastingplichtige derhalve de gemeente.

#### **IV. Motivering van het verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny om een prejudiciële beslissing**

##### 1. Algemene overwegingen

[OMISSIS]

In de hierboven uiteengezette zaak is twijfel ontstaan over de uitlegging van de in het dictum van deze beschikking vermelde bepalingen van richtlijn 2006/112. Deze richtlijn vormt een onderdeel van de in de Republiek Polen geldende rechtsorde. De bepalingen ervan hebben overeenkomstig artikel 91, lid 3, van de Grondwet van de Republiek Polen juncto artikel 2 van de Akte [Or. 11] betreffende de toetredingsvoorwaarden, die deel uitmaakt van het Toetredingsverdrag, voorrang in het geval van strijdigheid met het nationale recht. Pas na de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 door de daartoe bevoegde instelling – het Hof van Justitie van de Europese Unie – zal de Naczelny Sąd Administracyjny kunnen oordelen of de in de cassatieberoepen aangevoerde middelen gegrond zijn. [OMISSIS]

##### 2. Overwegingen met betrekking tot de prejudiciële vraag

2.1. Bij een nieuw onderzoek van de zaak heeft de Naczelny Sąd Administracyjny vastgesteld dat voor de beslechting ervan de uitlegging van het Unierecht was vereist. Bijgevolg heeft zij overeenkomstig artikel 267 VWEU het

Hof van Justitie van de Europese Unie de in het dictum van de beschikking vervatte prejudiciële vraag gesteld.

In bovengenoemde beschikking van de Naczelny Sąd Administracyjny in uitgebreide samenstelling [OMISSIS] werd gesteld dat op grond van de nationale btw-regeling een gemeentelijke begrotingseenheid geen btw-plichtige is, gelet op het ontbreken van het kenmerk zelfstandigheid bij het verrichten van de economische activiteit. Het blijft evenwel onduidelijk of dit kenmerk op grond van het Unierecht altijd noodzakelijk is in het geval van publiekrechtelijke lichamen die handelingen verrichten binnen de btw-sfeer.

De beantwoording van deze vraag is noodzakelijk voor de beslechting van het geschil door de verwijzende rechter en is van wezenlijk belang voor het model van btw-plichtigheid van andere publiekrechtelijke lichamen die handelingen verrichten binnen de btw-sfeer.

2.2. Een van de basisbeginselen van het Unierecht is het in artikel 5, lid 3, VEU geformuleerde subsidiariteitsbeginsel. Overeenkomstig dit beginsel [uiteenzetting van de inhoud van die bepaling] [OMISSIS]. De gebieden die onder de exclusieve bevoegdheid van de Unie vallen, zijn vastgelegd in artikel 3, lid 1, VWEU. De analyse van artikel 5, lid 3, VEU juncto artikel 3, lid 1, VWEU rechtvaardigt de conclusie dat de heffing van btw binnen de werkingssfeer van het subsidiariteitsbeginsel valt.

**[Or. 12]** Dit wordt bevestigd door de verwijzing door de Uniewetgever naar dit beginsel in de considerans van richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat de procedure voor het treffen van afwijkende maatregelen alsmede de verlening van uitvoeringsbevoegdheden betreft [OMISSIS]. Punt 14 van deze considerans luidt als volgt: „Daar de doelstellingen van deze richtlijn om bovengenoemde redenen niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en zij derhalve beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt, kan de Gemeenschap overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag neergelegde subsidiariteitsbeginsel maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.”

Verder dient erop te worden gewezen dat, zoals de considerans van richtlijn 2004/7/EG, punt 65 van de considerans van richtlijn 2006/112 als volgt is geformuleerd: „Daar de doelstellingen van deze richtlijn om bovengenoemde redenen niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt, kan de Gemeenschap, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde

artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.”

2.3. Het beginsel van de institutionele autonomie dient te worden beschouwd als een element van de verwezenlijking van het subsidiariteitsbeginsel op nationaal niveau. Dit beginsel, dat voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof van Justitie (zie bijvoorbeeld arrest Hof van [15] december 1972, *International Fruit Company e.a.*, gevoegde zaken 51/71-54/71, blz. 1219), is overgenomen in artikel 4, lid 2, VEU.

Overeenkomstig deze bepaling [uiteenzetting van de inhoud van die bepaling] [OMISSIS].

[Or. 13] Het beginsel van de institutionele autonomie wijst aldus op de mogelijkheid van vrije keuze van en toekenning van passende bevoegdheden aan overheidsinstanties, zelfbestuurorganen of zelfs privaatrechtelijke organen die unierechtelijke verplichtingen dienen na te komen.

Volgens de *Naczelny Sąd Administracyjny* dienen beide bovengenoemde beginselen bij de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 in aanmerking te worden genomen.

2.4. Artikel 13 van richtlijn 2006/112, dat de regels vaststelt voor het bepalen van de btw-plicht voor de openbare sector, vervult een bijzondere rol in de btw-regeling. Overeenkomstig artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 [uiteenzetting van de inhoud van deze bepaling] [OMISSIS].

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie vloeit voort dat voor de toepassing van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 dient te zijn voldaan aan twee voorwaarden:

- het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam
- en
- optreden als overheid (arrest van 13 december 2007, *Götz*, C-408/06, blz. I-11295, punt 41).

De eerste voorwaarde houdt verband met de eerbiediging van de structuur van de lidstaten. Een ruime en open groep van publiekrechtelijke lichamen is volgens de *Naczelny Sąd Administracyjny* immers de uitdrukking van de eerbiediging door de Uniewetgever van de institutionele autonomie van de lidstaten. Volgens deze benadering is het begrip publiekrechtelijk lichaam geen autonoom Unierechtelijk begrip.

Volgens de tweede voorwaarde hangt de toepassing van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/12 af van het optreden van het publiekrechtelijke

lichaam als overheid in het kader van de geldende rechtsorde. Deze is derhalve verbonden aan de toekenning van de overeenkomstige bevoegdheden aan het publiekrechtelijke lichaam. Enkel in het kader van die bevoegdheden kan een publiekrechtelijk lichaam immers als overheid optreden.

Zoals voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, dienen de publiekrechtelijke lichamen hun werkzaamheden te verrichten in het kader van het specifiek voor hen geldend juridisch regiem. Treden zij daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten op, dan kunnen zij niet worden geacht hun werkzaamheden „als overheid” te verrichten (arrest van 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, gevoegde zaken 231/87 en 129/88, *Jurispr. blz. 3233*, punt 16). Een werkzaamheid wordt in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regiem verricht wanneer het verrichten van de economische activiteit gebruikmaking van overheidsprerogatieven omvat (arrest van 14 december 2000, *Fazenda Pública*, C-466/98, *Jurispr. blz. I-11435*, punt 21).

Samenvattend kan worden gesteld dat, uit het oogpunt van de btw-regeling, voor de vaststelling of de door een publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheden aan btw onderworpen zijn of zijn uitgesloten van belasting, de aard van deze werkzaamheid het wezenlijke criterium is.

2.5. Dit betekent dat, wanneer een publiekrechtelijk lichaam niet optreedt als overheid, dient te worden aangenomen (*a contrario* uit artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 juncto artikel 9, lid 1, van deze richtlijn) dat het optreedt als een btw-plichtige die activiteiten verricht binnen de btw-sfeer (belast of vrijgesteld).

Volgens deze benadering is het criterium van zelfstandigheid als bedoeld in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet volledig geharmoniseerd, daar het aan de lidstaten staat om in het kader van de hen toegekende institutionele autonomie de overeenkomstige publiekrechtelijke lichamen te bepalen. Die zelfstandigheid wordt dan in zekere zin door de betrokken lidstaat aan de publiekrechtelijke lichamen „toegekend”.

Bijgevolg zou het, wanneer artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 niet kan worden toegepast daar niet is voldaan aan het tweede criterium, niet gerechtvaardigd zijn om een beroep te doen op het criterium van „zelfstandigheid” als bedoeld in artikel 9, lid 1, van deze richtlijn. Zoals immers voortvloeit uit het eerste toepassingscriterium van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 heeft de Uniewetgever de bevoegdheid van de lidstaten voor de oprichting van publiekrechtelijke lichamen erkend; de rechtspersoonlijkheid van een publiekrechtelijk lichaam wordt louter door de nationale regeling bepaald.

Volgens de *Naczelny Sąd Administracyjny* zou een dergelijke uitlegging van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 ertoe leiden dat geen

analogie kan worden gemaakt met de situatie van een vennootschap en haar buitenlandse bijkantoren. Derhalve kan het arrest van het Hof van Justitie van 23 maart 2006, [**Or. 15**] FCE Bank (C-210/04, Jurispr. blz. I-2803), niet relevant zijn voor de onderhavige zaak, daar artikel 13 van richtlijn 2006/112, dat betrekking heeft op de openbare sector, niet kan worden toegepast op een particuliere marktdeelnemer (een bank).

Een tegenovergestelde opvatting zou betekenen dat in een situatie waarin een publiekrechtelijk lichaam het kenmerk van zelfstandigheid niet bezit, haar rechten en plichten als btw-plichtige zouden worden overgenomen door de overheidsinstantie die dit kenmerk bezit.

2.6. Tot op heden heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie zich niet uitdrukkelijk uitgesproken over het verband tussen het criterium van zelfstandigheid dat is vervat in de algemene definitie van belastingplichtige in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en de bijzondere regels die zijn vastgesteld in artikel 13 van richtlijn 2006/112. Niettemin kunnen de uitspraken van het Hof duidelijk worden ingedeeld in twee categorieën, waarin:

- het criterium van zelfstandigheid niet wordt onderzocht;
- dit criterium wordt onderzocht, maar in de context van natuurlijke personen, en niet van publiekrechtelijke lichamen.

In de eerste categorie van uitspraken (arresten van 26 juni 2007, Hutchison 3G UK e.a., C-369/04, Jurispr. blz. I-5247, punten 40-43; 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, Jurispr. blz. I-10605, punt 53; 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, Jurispr. blz. I-7203, punten 30, 31 en 38, en 12 juni 2008, Commissie/Portugal, C-462/05, Jurispr. blz. I-4183, punten 34, 35, 40 en 41) werd enkel de definitie van economische activiteit toegepast, en werd de vraag van de zelfstandigheid helemaal niet onderzocht.

In de tweede categorie hebben de uitspraken, waarin het gaat om natuurlijke personen die bepaalde openbare functies vervullen (arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punten 15 en 22, en 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punten 16, 19, 20 en 21; beschikking van 21 mei 2008, Mihal, C-456/07, Jurispr. blz. I-79), gemeenschappelijk dat zij de fiscale status van natuurlijke personen betreffen. In deze uitspraken heeft het Hof evenwel niet erop gewezen of het criterium van zelfstandigheid [**Or. 16**] uitsluitend in deze context van toepassing is, dan wel ook in andere gevallen dient te worden toegepast.

Derhalve heerst in de rechtspraak van het Hof van Justitie geen duidelijkheid over de vraag, in welke mate het criterium van zelfstandigheid als bedoeld in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 dient te worden toegepast met betrekking tot publiekrechtelijke lichamen.

3. Op grond van de voormelde twijfels over de uitlegging van bovengenoemde bepalingen van Unierecht is het gerechtvaardigd, het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing [OMISSIS]