



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 16 februari 2017¹

Zaak C-36/16

**Minister Finansów
tegen
Posnania Investment SA**

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing — Belastingrecht — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Belastbare handelingen — Levering van een goed onder bezwarende titel — Belastingplichtige die als zodanig handelt — Belastbaarheid van de overdracht van een goed als betaling tot aanzuivering van een belastingschuld”

I. Inleiding

1. Is de overdracht van een goed als betaling tot aanzuivering van een belastingschuld een aan de btw onderworpen handeling indien de schuldenaar van die belasting tegelijkertijd een belastingplichtige is in de zin van het btw-recht? Deze – tot dusver niet opgehelderde – vraag is aanleiding voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing.
2. In het hoofdgeding heeft een vennootschap gebruik gemaakt van de in het Poolse fiscale procesrecht voorziene mogelijkheid om belastingschulden in natura aan te zuiveren door de eigendom van een perceel grond over te dragen aan de staat. Die vennootschap was echter ook actief als onder meer makelaar in onroerend goed.
3. De vraag of een handeling tot aanzuivering van een belastingschuld op haar beurt kan worden belast, komt in die context vreemd over. Ook gezien het feit dat de belasting over de toegevoegde waarde een indirecte belasting vormt, waarbij de fiscale last moet worden afgewenteld op de ontvanger – in casu de Staat – lijkt het vreemd ervan uit te gaan dat deze handeling aan de btw is onderworpen.

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

4. De in casu relevante bepalingen van Unierecht zijn vervat in artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde² (hierna: „btw-richtlijn”). Volgens die bepaling zijn aan de btw onderworpen:

„de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht [...]”.

5. Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn definieert de belastingplichtige als volgt:

„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.”

6. Artikel 16, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt bovendien:

„Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.”

B. *Nationaal recht*

7. De Poolse wetgever heeft de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn in nationaal recht omgezet. Volgens de verwijzende rechter verleent artikel 66, § 1, van het bij wet van 29 augustus 1997 vastgestelde belastingwetboek de belastingplichtige de mogelijkheid om achterstallige belastingschulden aan te zuiveren door eigendom over te dragen aan de belastingautoriteiten of bijvoorbeeld een gemeente, voor zover zij recht hebben op de opbrengsten van deze belasting. Volgens artikel 66, § 2, van het Poolse belastingwetboek vinden die overdracht en daarmee het tenietgaan van de belastingschuld plaats krachtens een overeenkomst tussen de gemeente (respectievelijk de belastingautoriteiten enz.) en in artikel 66, §§ 2 en 3, van het Poolse belastingwetboek zijn de nadere regels daarvan uitgewerkt. Volgens artikel 66, § 4, van dat belastingwetboek gaat de belastingschuld teniet op het tijdstip van de overgang van de eigendom van het overgedragen goed.

² — PB 2006, L 347, blz. 1.

III. Hoofdeding

8. Verzoekster in het hoofdeding, Posnania Investment SA (hierna: „verzoekster”), is een vennootschap naar Pools recht die onder meer in de vastgoedsector actief is. Teneinde een achterstallige belastingschuld aan te zuiveren, maakte zij gebruik van de mogelijkheid van artikel 66, § 1, van het Poolse belastingwetboek en op 5 februari 2013 sloot zij met de betrokken gemeente een overeenkomst tot overdracht van de eigendom van een onbebouwd perceel grond. Hierdoor is de belastingschuld deels tenietgegaan.

9. Vervolgens verzocht verzoekster de minister van Financiën om een antwoord op de vraag of de overdracht van het onroerend goed aan de gemeente onderworpen was aan de btw, hetgeen haars inziens niet het geval was. Verzoekster verwees in dat verband in het bijzonder naar de rechtspraak van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), die heeft vastgesteld dat de overdracht van de eigendom van een goed aan de schatkist tot aanzuivering van schulden aan belastingen die inkomsten op de begroting van de staat vormen, niet aan de btw is onderworpen.

10. De minister van Financiën was in zijn standpuntbepaling van 10 mei 2013 daarentegen van oordeel dat de overdracht van de eigendom van een onroerend goed door verzoekster in beginsel moest worden beschouwd als een belastbare levering. Hiertegen ging verzoekster in beroep.

11. De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (rechter van eerste aanleg Warschau, Polen) verklaarde de standpuntbepaling van de minister van Financiën bij vonnis van 13 februari 2014 nietig onder verwijzing naar de hierboven vermelde rechtspraak van de Naczelny Sąd Administracyjny. Hij was in het bijzonder van mening dat de belastingautoriteiten hadden gehandeld in strijd met het „beginsel van vertrouwensvorming”. Tegen dat vonnis stelde de minister van Financiën beroep in cassatie in.

IV. Prejudicieel verzoek en procedure bij het Hof

12. Bij beslissing van 21 september 2015 heeft de Naczelny Sąd Administracyjny, waarbij de zaak thans aanhangig is, het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is de overdracht van de eigendom van een perceel (lichamelijke zaak) door een btw-plichtige aan:

- a) de schatkist, ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen van belastingen die inkomsten op de Staatsbegroting vormen, of
- b) een gemeente, district of provincie, tot nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen van belastingen die inkomsten op hun begroting vormen,

waardoor de belastingschuld tenietgaat, een belastbare handeling (levering van een goed onder bezwarende titel) in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde?”

13. Over deze vraag hebben de Republiek Polen en de Europese Commissie bij het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

14. Artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn voorziet in vijf voorwaarden voor het ontstaan van de belasting: er moet sprake zijn van een levering of dienst (1) die een belastingplichtige (2) die als zodanig handelt (3) onder bezwarende titel (4) binnen het grondgebied van een lidstaat (5) verricht. Aan drie van die voorwaarden is zonder enige twijfel voldaan. De overdracht van een perceel is een levering. Die levering is ook verricht door een belastingplichtige en binnen het grondgebied van een lidstaat.

15. Ter beantwoording van de prejudiciële vraag moet derhalve worden onderzocht of volgens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn in casu kan worden aangenomen dat het gaat om een levering „onder bezwarende titel” (zie deel A), waarbij de belastingplichtige „als zodanig” heeft gehandeld (zie deel B).

A. Levering onder bezwarende titel door een belastingplichtige binnen het grondgebied van een lidstaat

16. De overdracht van een perceel ter aflossing van achterstallige belastingen moet, zoals ook de Commissie en de Republiek Polen aanvoeren, worden beschouwd als een levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. De kwijtschelding van een geldschuld ten gevolge van een levering kan niet anders worden behandeld dan het ontstaan van een geldvordering op grond van een levering.

17. De vraag is hooguit of aan de levering en de kwijtschelding van de belastingschuld een wederzijdse rechtsbetrekking ten grondslag ligt. Een dergelijke rechtsbetrekking heeft het Hof in zijn rechtspraak namelijk noodzakelijk geacht en geoordeeld dat een levering van goederen enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn wordt verricht wanneer er tussen de leverancier en de verkrijger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de leverancier ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van het aan de verkrijger geleverde goed.³

18. Dat aan de levering van het perceel en het tenietgaan van de belastingschuld in het onderhavige geval een rechtsbetrekking ten grondslag ligt, blijkt reeds uit artikel 66, § 1, van het Poolse belastingwetboek, waarin een wettelijke rechtsbetrekking wordt genormeerd. Dit wordt ook bevestigd door de publiekrechtelijke overeenkomst, waarvan sprake is in artikel 66, § 2, van het Poolse belastingwetboek. De vraag is hooguit of, wanneer een belastingschuld krachtens de wet tenietgaat (artikel 66, § 4, van het Poolse belastingwetboek) op grond van de overdracht van een goed als betaling in natura, daadwerkelijk sprake is van een wederzijdse of slechts een eenzijdige rechtsbetrekking. Dit kan in feite echter in het midden blijven.

19. De belasting over de toegevoegde waarde is een *algemene* verbruiksbelasting⁴ waaraan de uitgaven van de verkrijger van een prestatie voor de ontvangst van een verbruikbaar voordeel (een goederenlevering of dienst) zijn onderworpen. Het begrip van een daarvoor noodzakelijk geachte rechtsbetrekking dient derhalve uiterst ruim te worden opgevat. Geen rol speelt daarbij de civielrechtelijke geldigheid, de civielrechtelijke of publiekrechtelijke grondslag, noch de wederzijdsheid

3 — Arresten van 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 32); 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 40); 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34); 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punt 18), en 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14).

4 — Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), alsmede beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

van die grondslag. Beslissend is enkel of de ontvanger uitgaven doet voor een verbruikbaar voordeel (een goederenlevering of dienst) dat hij van een belastingplichtige verkrijgt.⁵ Doorslaggevend is derhalve de wederzijdse betrekking tussen uitgaven en verbruikbaar voordeel en niet de wederzijdsheid van de civiel- of publiekrechtelijke grondslag.

20. Gelet op deze – btw-rechtelijk noodzakelijke – ruime uitlegging van de handeling onder bezwarende titel moet in casu – zoals ook door de Commissie en de Republiek Polen is bepleit – worden bevestigd dat het gaat om een levering onder bezwarende titel. Dit geldt ook dan wanneer de belastingschulden krachtens de wet tenietgaan als gevolg van de overdracht van de eigendom van het perceel (artikel 66, § 4, van het Poolse belastingwetboek).

B. Belastingplichtige die als zodanig handelt

1. Betaling van belastingschulden als economische activiteit?

21. Daarnaast moet worden verduidelijkt of een btw-plichtige die als belastingschuldenaar zijn belasting niet met geld maar in natura betaalt, alsdan ook „als zodanig” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn handelt, dat wil zeggen in de hoedanigheid van btw-plichtige.

22. Een belastingplichtige handelt slechts in die hoedanigheid („als zodanig”) wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit.⁶ Uit artikel 9 van de btw-richtlijn volgt bovendien dat daartoe een activiteit onder bezwarende titel op zich niet volstaat. Volgens die richtlijn dient het hierbij op het moment van de handeling specifiek om een economische activiteit te gaan.

23. De in casu doorslaggevende vraag is derhalve of de betaling van belastingschulden moet worden beschouwd als een economische activiteit van de belastingschuldenaar in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. Is dat niet zo, dan moet nog worden onderzocht of het in dit opzicht enig verschil maakt of de belastingschulden niet met geld maar in natura worden aangezuiverd.

24. Het begrip „economische activiteit” wordt in artikel 9, lid 1, tweede volzin, van de btw-richtlijn gedefinieerd als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter en bestrijkt volgens de rechtspraak alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting.⁷

25. Artikel 9, lid 1, tweede volzin, van de btw-richtlijn omschrijft de economische activiteiten aan de hand van beroepsklassen. Bij nader inzien gaat het hierbij om een typologische omschrijving waarin types (beroepsklassen) ondernemingen worden opgesomd. In tegenstelling tot een abstract begrip heeft een typologische omschrijving een meer open karakter. De indeling in een type behoeft niet door logisch-abstracte subsumptie te worden vastgesteld, maar kan worden bepaald aan de hand van de mate van gelijkenis met de oorspronkelijke klasse (het archetype). De voor het type karakteristieke kenmerken behoeven niet allemaal aanwezig te zijn; in het individuele geval kan het ene of het andere kenmerk ontbreken. Het te beoordelen individuele geval wordt uitsluitend op basis van de mate van gelijkenis comparatief in een bepaald type ingedeeld. Die indeling vereist dat een totaalbeeld van het individuele geval wordt gevormd, rekening houdend met de in het economische verkeer gebruikelijke opvattingen en uitgaande van de mate van gelijkenis met het (arche-)type.

5 — Ook een fooi die in een restaurant eenzijdig en vrijwillig wordt betaald nadat de overeenkomst voor het verschaffen van voedsel en drank is nagekomen, vormt derhalve een vergoeding voor een dienst.

6 — Zie in die zin arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punten 17 e.v.); 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 66), en 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 42).

7 — Zie onder meer arresten van 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, punt 17); 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 41), en 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 41).

26. Ook al moet het begrip economische activiteit ruim worden uitgelegd⁸, de betaling van belastingsschulden valt daar niet onder. Bij de betaling van belastingen gaat het daarentegen louter om de nakoming van een publiekrechtelijke persoonlijke verbintenis die op iedere belastingsschuldenaar rust, ook al is hij geen btw-plichtige. Dit geldt ook voor belastingen die voortvloeien uit een economische activiteit – zoals de betaling van btw-schulden.

27. Aan die vaststelling wordt niet afgedaan ook al wordt de belastingsschuld in natura betaald. De overdracht van een voordeel in natura vormt in wezen slechts een bijzondere vorm van betaling in het kader van de belastingheffing. Net als in een normale belastingprocedure wordt de krachtens de wet ontstane belastingsschuld in plaats van met geld betaald in natura door de overdracht van een goed ten belope van de objectieve waarde ervan – en niet ten belope van een koopprijs. Een dergelijke handeling in het kader van de publiekrechtelijke belastingheffing kan derhalve niet worden gekwalificeerd als een economische activiteit. De overdracht van activa ter betaling van de eigen belastingsschuld is nog niet eens bij benadering vergelijkbaar met de activiteit van een typische btw-plichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn (bijvoorbeeld een handelaar die goederen koopt om ze te verkopen).

28. In dit opzicht maakt het evenmin enig verschil dat in het Poolse belastingwetboek daartoe is voorzien in een publiekrechtelijke overeenkomst. Die overeenkomst heeft enkel tot doel de instemming van beide partijen met die bijzondere betalingsvorm te waarborgen. De fiscale schuldeiser verklaart via de overeenkomst enkel ermee akkoord te gaan dat de belastingsschuld in natura wordt betaald.

29. Het prejudiciële verzoek bevat bovendien geen aanwijzingen dat het naar nationaal recht de belastingautoriteiten is toegestaan om de belastingsschuldenaar te benaderen en hem aan te bieden om in plaats van de belastingen met geld te betalen, veeleer een bepaald perceel over te dragen dat anders zou moeten worden aangekocht. De keuze of hij zijn belastingen in natura betaalt en met welk goed, behoort uitsluitend aan de belastingsschuldenaar. Het staat de belastingautoriteiten vrij hiermee eventueel akkoord te gaan, maar een dergelijke vorm van betaling kan niet worden geëist.

30. In het bijzonder gaat de belastingsschuld krachtens de wet teniet door de overdracht ter hoogte van de waarde van het goed, zonder dat dit afhangt van de wil van, respectievelijk de onderhandelingen tussen, de partijen bij de publiekrechtelijke overeenkomst. De taxatie van het goed wordt in een volgens de beginselen van de rechtsstaat georganiseerd belastingstelsel wellicht verricht aan de hand van abstracte – voor alle belastingsschuldencaren geldende – waarderingscriteria. Uitgaande van die premissen – die echter door de verwijzende rechter moeten worden geverifieerd – kan bij de betaling van belastingsschulden door de overdracht van een goed in beginsel niet worden gesproken van een (typische) economische activiteit.

2. Uitzondering wegens een nauw verband met de belastbare hoofdactiviteit?

31. Nu wordt het perceel in het onderhavige geval echter niet overgedragen door bijvoorbeeld een advocaat of arts, maar door een makelaar in onroerend goed. Een zeker verband tussen de handeling (overdracht van het perceel als betaling in natura) en de uitgeoefende economische activiteit (handel in onroerend goed) valt dan ook a priori niet te ontkennen.

⁸ — Arresten van 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, EU:C:2000:426, punt 39); 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 42); 26 juni 2007, T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 35), en 20 juni 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 17).

32. In de zaak *Kostov*⁹ diende het Hof zich over een soortgelijke situatie te buigen. In dat geval had een belastingplichtige (een zelfstandige gerechtsdeurwaarder) afzonderlijke lastgevingsovereenkomsten gesloten om op veilingen namens derden te bieden op percelen grond; die overeenkomsten vertoonden een zeker inhoudelijk verband met zijn hoofdactiviteit (veilingen). In de visie van het Hof waren die handelingen belastbaar.

33. Het Hof stelde vast „dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een natuurlijke persoon die voor zijn activiteiten als zelfstandig gerechtsdeurwaarder reeds btw-plichtig is, ook voor elke andere economische activiteit, die hij incidenteel verricht, als ‚belastingplichtige’ moet worden aangemerkt, mits deze activiteit een activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn is”.¹⁰

34. Dit kan echter niet aldus worden begrepen dat een belastingplichtige alle handelingen onder bezwarende titel plotseling ook verricht in zijn hoedanigheid van belastingplichtige. In het concrete geval waarin het Hof uitspraak heeft gedaan, bestond er namelijk een nauw verband tussen de „nevenactiviteit” van de gerechtsdeurwaarder en zijn belastbare hoofdactiviteit. Derhalve vormde de in dat geval litigieuze, slechts incidenteel verrichte activiteit ten behoeve van derden volgens de vereiste typologische indeling inderdaad ook een economische activiteit.

35. Bij de betaling van belastingsschulden van een makelaar in onroerend goed door de overdracht van een perceel is bij een typologische indeling daarentegen geen sprake van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

36. Weliswaar verlangt het beginsel van mededingingsneutraliteit – waarnaar de Commissie naar analogie verwijst – dat alle concurrerende leveranciers van consumenten op gelijke wijze aan de btw worden onderworpen. Bij de betaling van belastingsschulden in natura is echter helemaal geen sprake van een concurrentiesituatie ten opzichte van andere belastingsschuldenvaren. De belastingsschuldenvaar die zijn belastingsschuld betaalt, concurreert op dat moment evenmin met een andere btw-plichtige (bijvoorbeeld een andere handelaar in onroerend goed). Bij de „kooprijzetting” van het over te dragen goed bevindt hij immers niet in een onderhandelingspositie met invloed. In plaats daarvan wordt de taxatie van het over te dragen perceel in het kader van de belastingheffing verricht aan de hand van objectieve criteria. Dat betekent dat concurrentie via de prijs juist is uitgesloten.

37. De overdracht van een goed tot aanzuivering van belastingsschulden vindt aldus plaats buiten iedere markt om. Dit geldt voor „normale” belastingsschuldenvaren op dezelfde wijze als voor belastingsschuldenvaren die tezelfdertijd btw-plichtig zijn. Ook de staat als ontvanger van de prestatie kan niet kiezen of hij het betrokken perceel dan wel een ander „verkrijgt”. Hij heeft alleen de keus of hij tot aanzuivering van de belastingsschuld in plaats van geld ook een betaling in natura ter hoogte van de objectieve waarde van het goed aanvaardt.

38. In dezelfde gedachtegang beschouwt het Hof zelfs een activiteit die ontegenzeggelijk een economische activiteit is die onder bezwarende titel wordt verricht (de verkoop van verdovende middelen) als niet belastbaar indien elke (legale) mededinging binnen een economische sector is uitgesloten.¹¹ Die zienswijze kan ook in het onderhavige geval toepassing vinden. Ook bij het tenietgaan van een persoonlijke belastingsschuld door de overdracht van een goed op de fiscale schuldeiser (dat wil zeggen bij de inning van de belasting) is iedere vorm van onderlinge concurrentie tussen de belastingplichtigen uitgesloten.

9 — Arrest van 13 juni 2013, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Arrest van 13 juni 2013, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391, punt 31).

11 — Zie onder meer arresten van 29 juni 1999, *Coffeeshop „Siberië”* (C-158/98, EU:C:1999:334, punten 14 en 21); 29 juni 2000, *Salumets e.a.* (C-455/98, EU:C:2000:352, punt 19), en 12 januari 2006, *Optigen e.a.* (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 49).

39. Van doorslaggevend belang is of het naar nationaal recht (in casu op grond van de publiekrechtelijke overeenkomst) in het kader van een publiekrechtelijke belastingheffing de partijen is toegestaan om – net als bij een aankoop – onderling overeenstemming te bereiken over het over te dragen goed en de prijs. Zolang dit niet het geval is, handelt de btw-plichtige bij de aanzuivering van zijn belastingschuld niet in het kader van zijn economische activiteit. Hij handelt dan niet „als zodanig” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. Dit geldt ook dan wanneer de btw-plichtige een handelaar in onroerend goed is en in plaats van met geld betaling verricht door overdracht van een perceel grond.

3. Aard van de belasting over de toegevoegde waarde

40. Die conclusie vindt steun in het gegeven dat de btw een indirecte verbruiksbelasting is. De btw dient door de eindverbruiker te worden gedragen¹², waarbij de belastingplichtige „enkel” als belastingontvanger voor rekening van de staat optreedt¹³. Ook dit pleit in het onderhavige geval tegen de aanname van een economische activiteit. Kenmerkend voor een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn is dat de belastingplichtige door zijn tegenprestatie – waarover hij met zijn medecontractant overeenstemming bereikt – de btw op de afnemer kan afwentelen en van hem kan innen. Die gedachte valt niet te rijmen met het feit dat een belastingschuld krachtens de wet tenietgaat en de ontvangende staat belasting wil innen en geen verdere belasting (in casu de op hem af te wentelen btw) wenst te dragen.

4. Risico van bevoordeling van de staat als „consument”?

41. Voorts kan ik niet inzien in welk opzicht volgens de Commissie daartegen als bezwaar kan worden ingebracht dat een risico bestaat van bevoordeling van de belastingschuldenaar respectievelijk de staat. De belastingschuldenaar verkrijgt geen voordeel aangezien de overdracht van een goed ter betaling van belasting losstaat van een verplichting ter zake van de btw. Die verplichting zou namelijk het volgende effect sorteren: wanneer een belastingschuldenaar belasting verschuldigd is ter hoogte van X, het perceel een waarde heeft van X en de handeling belastbaar is, dan zou de belastingschuld ter hoogte van X tenietgaan en de staat zou de belastingschuldenaar daar bovenop de btw moeten betalen zodat de belastingplichtige die (weer aan de staat) kan afdragen. De staat zou daarentegen ook geen btw besparen, aangezien hij de goederen los van zijn eigen verbruiksbehoeften verkrijgt en dus niet op andere, aan btw onderworpen uitgaven bezuinigt.

42. Anders dan de Commissie meent, bestaat veeleer het risico dat wanneer wordt aangenomen dat het gaat om een belastbare handeling, de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting zelfs voor de verwerving van activa voor privédoeleinden ontstaat, aangezien deze mogelijkserwijs ooit zullen worden gebruikt tot aanzuivering van belastingschulden.¹⁴

43. Evenmin is het verschil in behandeling van de belastingbetaling – naargelang de belasting wordt betaald met geld (geen fiscale last) dan wel in natura (in dit geval, volledige fiscale last) – overtuigend. Dit geldt ook voor het verschil in behandeling van de betaling van belasting in natura naargelang betaling wordt verricht door een btw-plichtige dan wel een niet-btw-plichtige. Voor de hoogte van de belastingopbrengst (uit de andere soorten van belasting waaruit belastingschulden voortvloeien) kan die btw-rechtelijke kwalificatie geen rol spelen.

12 — Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), alsmede beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

13 — Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

14 — Met name permanent verliesgevende vrijetijdsactiviteiten van belastingplichtigen (in het inkomstenbelastingrecht gaat het vaak om zelfstandige advocaten en artsen met privéwijnvelden, -stoeterijen, -zeiljachten enz.) zouden dan door aftrek van de voorbelasting zeer doeltreffend ten laste van de gemeenschap kunnen worden beoefend.

44. In dit opzicht blijft per slot van rekening alleen nog het risico van onbelast eindverbruik bestaan, mocht de overdracht van goederen als betaling in natura niet als een economische activiteit worden beschouwd. Dat risico bestaat echter enkel wanneer de verrichter van de prestatie (in casu verzoekster in het hoofdgeding) als btw-plichtige reeds voorbelasting over het overgedragen goed had afgetrokken.

45. Dat risico wordt overeenkomstig de opzet van het btw-stelsel echter opgeheven door de bepalingen van artikel 16 (en ook artikel 26) van de btw-richtlijn. Indien de betaling van belastingen in natura geen economische activiteit is, dan worden de goederen door de overdracht als betaling in natura voor andere dan bedrijfsdoeleinden aan de onderneming onttrokken. Krachtens artikel 16 van de btw-richtlijn wordt in dat geval een reeds verrichte aftrek herzien en dus onbelast eindverbruik voorkomen. De btw-plichtige wordt dan op dezelfde wijze behandeld als een particulier die aan de Staat een goed overdraagt tot aanzuivering van belastingschulden. Daardoor wordt uiteindelijk een gelijke behandeling van alle belastingbetalingen van alle belastingschuldenaren gewaarborgd, ongeacht of zij (min of meer toevallig) tezelfdertijd btw-plichtig zijn.

5. Slotsom

46. De slotsom luidt dat de overdracht van een goed uit het vermogen van de belastingplichtige tot betaling van belastingschulden geen economische activiteit is waarbij de belastingplichtige „als zodanig” handelt in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. Dat is ook dan het geval wanneer hij goederen overdraagt die hij normaliter in het kader van zijn bedrijfsvoering verhandelt. Er is dus geen sprake van een belastbare handeling in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

VI. Conclusie

47. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„De overdracht van de eigendom van een perceel grond door een btw-plichtige aan de fiscale schuldeiser waardoor de belastingschuld krachtens de wet teniet gaat, vormt geen aan de btw onderworpen handeling in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. Daarbij handelt de belastingplichtige niet als zodanig. Evenwel dient een reeds verrichte aftrek van voorbelasting over het overgedragen goed te worden herzien overeenkomstig artikel 16 van de btw-richtlijn.

Voorwaarde is dat de mogelijkheid om belastingen in natura te betalen enkel openstaat voor de belastingschuldenaar en uitsluitend door middel van de daartoe voorziene publiekrechtelijke overeenkomst wordt benut. Daarbij mogen partijen geen invloed hebben op de „koop prijs”. Die prijs moet worden vastgesteld aan de hand van objectieve waarderingscriteria, hetgeen door de verwijzende rechter dient te worden geverifieerd.”