



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

11 mei 2017*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 2, lid 1, onder a) — Artikel 14, lid 1 — Belastbare handelingen — Begrip ‚levering van goederen onder bezwarende titel’ — Overdracht van onroerend goed aan de staat of een lagere overheid ter voldoening van een belastingschuld — Daarvan uitgesloten”

In zaak C-36/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 21 september 2015, ingekomen bij het Hof op 22 januari 2016, in de procedure

minister Finansów

tegen

Posnania Investment SA,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (rapporteur) en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 februari 2017,

het navolgende

* Procestaal: Pools.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de minister Finansów (minister van Financiën, Polen; hierna: „minister”) en Posnania Investment SA (hierna: „Posnania”) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten aanzien van een handeling waarbij Posnania de eigendom van onroerend goed aan een lagere overheid heeft overgedragen ter aflossing van een belastingschuld.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 De btw-richtlijn bepaalt in artikel 2, lid 1:

„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;

[...]”

- 4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt 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.”

- 5 Volgens artikel 14, lid 1, van de richtlijn wordt als „levering van goederen” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

- 6 Artikel 16 van de btw-richtlijn luidt:

„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.

Met een levering van goederen onder bezwarende titel worden niet gelijkgesteld, onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster.”

Pools recht

- 7 Artikel 2, punt 6, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004, zoals gewijzigd (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054; hierna: „btw-wet”), luidt:

„Indien in het vervolg sprake is van goederen, worden daaronder zaken en bestanddelen daarvan verstaan alsook alle vormen van energie.”

- 8 Artikel 5, lid 1, punt 1, van deze wet luidt als volgt:

„Belasting op goederen en diensten wordt geheven over binnenlandse leveringen van goederen onder bezwarende titel en binnenlandse dienstverrichtingen onder bezwarende titel.”

- 9 Artikel 7, lid 1, van de wet bepaalt:

„De in artikel 5, lid 1, punt 1, bedoelde levering van goederen betreft de overdracht of overgang van het recht om als een eigenaar over die goederen te beschikken [...].”

- 10 Artikel 15, lid 1, van de btw-wet luidt:

„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.”

- 11 Artikel 15, lid 2, van de btw-wet luidt als volgt:

„Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van fabrikanten, handelaars of dienstverrichters, met inbegrip van de werkzaamheden van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en beoefenaars van een vrij beroep, ook al is een handeling slechts eenmalig verricht in omstandigheden die wijzen op het voornemen dergelijke handelingen herhaaldelijk te verrichten. Als economische activiteit wordt ook beschouwd, de duurzame exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke activa om er opbrengst uit te verkrijgen.”

- 12 Artikel 66 van de ordynacja podatkowa van 29 augustus 1997 (belastingwetboek, Dz. U. 2015, volgnr. 613) bepaalt:

„§ 1. Een bijzonder geval van tenietgaan van een belastingverbintenis is de overdracht van de eigendom van een lichamelijke zaak of vermogensrechten aan:

- 1) de schatkist, ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen uit hoofde van belastingen die inkomsten op de staatsbegroting vormen;
- 2) een gemeente, district of provincie, ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen uit hoofde van belastingen die inkomsten op de gemeentebegroting, districtsbegroting of provinciebegroting vormen.

§ 2. Op verzoek van de belastingplichtige vindt overdracht plaats:

- 1) in het in lid 1, punt 1, bedoelde geval, op basis van een overeenkomst die met instemming van de bevoegde directeur van de belastingdienst of de bevoegde douanedirecteur wordt gesloten tussen de districtsvoorzitter die de taken van de centrale overheid uitvoert en de belastingplichtige;

2) in het in lid 1, punt 2, bedoelde geval, op basis van een overeenkomst die wordt gesloten tussen de burgemeester, de districtsvoorzitter of de provinciegouverneur en de belastingplichtige.

[...]

§ 4. In de in lid 1 genoemde gevallen gaat de belastingverbintenis teniet bij de overdracht van de eigendom van een lichamelijke zaak of vermogensrechten.

[...]”

Hoofdeding en prejudiciële vraag

- 13 Posnania is een vennootschap naar Pools recht die economisch actief is in de vastgoedsector. Het gaat dus om een btw-plichtige onderneming. Ter voldoening van achterstallige schulden die zijn ontstaan vanwege het niet betalen van verschuldigde belasting, heeft zij de gemeente Czerwonak (Polen; hierna: „gemeente”) benaderd met het voorstel om met gebruikmaking van artikel 66 van het belastingwetboek een overeenkomst te sluiten tot overdracht aan de gemeente van de eigendom van een aan haar toebehorende onbebouwde onroerende zaak.
- 14 Met de op 5 februari 2013 gesloten overeenkomst is het recht van eigendom op de onroerende zaak aan de gemeente overgedragen en is de belastingschuld van Posnania deels tenietgegaan.
- 15 Posnania heeft de minister verzocht om een schriftelijke interpretatie van bepalingen van belastingrecht, zodat duidelijk wordt of in een dergelijk geval de met de gemeente gesloten transactie onderworpen is aan btw en of de onderneming dus een btw-factuur moet uitreiken.
- 16 In haar verzoek heeft Posnania betoogd dat de aan de orde zijnde transactie niet belastbaar is en hierbij verwezen naar de rechtspraak van de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), volgens welke de overdracht van de eigendom van een zaak aan de schatkist ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen uit hoofde van belastingen die inkomsten op de begroting van de staat vormen, geen belastbare handeling voor de btw-heffing is.
- 17 In de op 10 mei 2013 gegeven interpretatie heeft de minister verklaard dat de eigendom van de onroerende zaak van Posnania aan de gemeente is overgedragen en de gemeente alle rechten van een eigenaar heeft, met als gevolg dat de eigendomsoverdracht ter voldoening van achterstallige belastingschulden een levering van goederen onder bezwarende titel naar Pools recht vormt en in beginsel belastbaar is voor de btw.
- 18 Posnania heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (rechter in eerste aanleg Warschau, Polen) verzocht om vernietiging van het besluit waarbij de fiscale interpretatie is gegeven.
- 19 Bij vonnis van 13 februari 2014 heeft die rechter de vordering toegewezen en dat besluit vernietigd, oordelende dat een belastingschuld voor de btw kan ontstaan in geval van overdracht van de eigendom van goederen op bevel van een overheidsorgaan of van rechtswege, mits daar een tegenprestatie tegenover staat. Aangezien hier naar Pools recht in casu geen sprake van is, heeft de rechter overwogen dat de overdracht van de eigendom van een zaak aan de schatkist ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen uit hoofde van belastingen die inkomsten op de staatsbegroting vormen, geen belastbare handeling voor de btw vormt.
- 20 Tegen dat vonnis heeft de minister cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

- 21 In het verzoek om een prejudiciële beslissing wijst de verwijzende rechter erop dat weliswaar niet wordt betwist dat Posnania een btw-plichtige onderneming is, maar dat aan de orde is of de ter voldoening van een belastingschuld gedane overdracht van het recht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken kan worden aangemerkt als „levering van goederen onder bezwarende titel” in de zin van de btw-richtlijn.
- 22 In dit verband roept de verwijzende rechter zijn eigen rechtspraak in herinnering volgens welke de overdracht van de eigendom van een goed aan de schatkist ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen uit hoofde van belastingen die inkomsten op de begroting van de staat vormen, geen belastbare handeling voor de btw is, aangezien een belasting geen betaling in geld is die kan worden geïnd ter nakoming van een andere prestatie. Een fundamenteel kenmerk van een belasting is immers dat zij eenzijdig is.
- 23 Tegen deze achtergrond heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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 ten aanzien van belastingen die inkomsten op de staatsbegroting vormen, of
- b) een gemeente, district of provincie, ter nakoming van achterstallige betalingsverplichtingen ten aanzien van belastingen die inkomsten op de gemeentebegroting, districtsbegroting of provinciebegroting 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 [de btw-richtlijn]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat voor de btw-heffing sprake is van een belastbare levering van goederen onder bezwarende titel wanneer, net als het geval is in het hoofdgeding, de eigendom van onroerend goed door een ondernemer voor de btw aan de schatkist of een lagere overheid van een lidstaat wordt overgedragen ter voldoening van een achterstallige belastingschuld.
- 25 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat de btw-richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel invoert dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 39).
- 26 Volgens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn 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.
- 27 Blijkens artikel 9, lid 1, van de btw-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. Als „economische activiteit” wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.
- 28 In artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt een „levering van goederen” gedefinieerd als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

- 29 Met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling staat ten eerste vast dat de tussen Posnania en de gemeente gesloten overeenkomst heeft geleid tot het overdragen van het recht van eigendom op een onroerende zaak, en ten tweede dat Posnania een belastingplichtige onderneming is.
- 30 Ten derde is stellig aan de voorwaarde met betrekking tot de plaats van levering van de zaak voldaan, aangezien de handeling plaats heeft gevonden op het grondgebied van een lidstaat, namelijk in Polen.
- 31 Wat ten vierde de vraag betreft of de overdracht van een onroerende zaak aan een overheidsinstantie, in casu de overdracht van een perceel aan een gemeente, ter voldoening van achterstallige belastingschulden valt aan te merken als een handeling onder bezwarende titel, moet erop worden gewezen dat slechts sprake is van levering van goederen „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn als er tussen de leverancier en de koper een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de leverancier ontvangen prijs de werkelijke tegenwaarde vormt voor het geleverde goed (arresten van 27 april 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, punt 26, en 21 november 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, punt 32).
- 32 Het is juist dat er in het onderhavige geval tussen de leverancier van de onroerende zaak en de verkrijger daarvan een rechtsbetrekking bestaat, zoals de rechtsbetrekking tussen een schuldeiser en een schuldenaar.
- 33 De betalingsverplichting die de belastingbetaler, als schuldenaar van een belastingschuld, heeft jegens de belastingdienst, als schuldeiser van die vordering, is echter eenzijdig van aard, aangezien het betalen van de belasting door de belastingbetaler slechts tot gevolg heeft dat de schuld krachtens de wet tenietgaat, ook al vindt de betaling, zoals in casu, plaats middels de overdracht van een onroerende zaak.
- 34 Een belasting is immers een door de overheid opgelegde verplichte heffing voor personen ten aanzien van wie zij heffingsbevoegd is. De heffing is bedoeld om via de begrotingen van overheidsinstanties te worden besteed aan algemene diensten en voorzieningen. Bij een dergelijke heffing is, ongeacht of het om een geldbedrag of, zoals in het onderhavige geval, een lichamelijke zaak gaat, geen sprake van een prestatie van de overheid en dus evenmin van een tegenprestatie van de belastingplichtige.
- 35 Er bestaat dus geen rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, als bedoeld in de in punt 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof.
- 36 In zoverre kan de overdracht van een zaak ter voldoening van een belastingschuld niet als een handeling onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn worden aangemerkt en niet aan de btw worden onderworpen.
- 37 Hieraan moet evenwel worden toegevoegd dat de nationale rechter weliswaar bij uitsluiting bevoegd is om de feiten in het hoofdgeding te beoordelen en de nationale wetgeving uit te leggen, maar dat in het kader van een prejudiciële verwijzing het Hof, dat de nationale rechter nuttige antwoorden dient te verschaffen, bevoegd is om op basis van het dossier van het hoofdgeding en de ingediende opmerkingen aanwijzingen te geven die de verwijzende rechter in staat stellen uitspraak te doen (arrest van 24 februari 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 32).
- 38 Met betrekking tot een handeling als in het hoofdgeding dient te worden opgemerkt dat niet valt uit te sluiten dat een belastingplichtige onderneming als Posnania als btw-plichtige reeds voorbelasting over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende zaak heeft afgetrokken.

- 39 In dit verband bestaat, zoals de advocaat-generaal in punt 44 van haar conclusie heeft aangegeven, inderdaad het risico van onbelast eindverbruik, maar dat risico wordt ondervangen door het bepaalde in artikel 16 van de btw-richtlijn.
- 40 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat met die bepaling wordt beoogd te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed voor eigen privédoeleinden of die van zijn personeel onttrekt, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed van hetzelfde type afneemt (zie in die zin arrest van 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Ter verwezenlijking van deze doelstelling stelt artikel 16 van de btw-richtlijn met een goederenlevering onder bezwarende titel gelijk, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, 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 (arrest van 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 24).
- 42 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat voor de btw-heffing geen sprake is van een belastbare levering van goederen onder bezwarende titel wanneer, net als het geval is in het hoofdgeding, de eigendom van onroerend goed door een ondernemer voor de btw aan de schatkist of een lagere overheid van een lidstaat wordt overgedragen ter voldoening van een achterstallige belastingschuld.

Kosten

- 43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

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 moeten aldus worden uitgelegd dat voor de heffing van belasting over de toegevoegde waarde geen sprake is van een belastbare levering van goederen onder bezwarende titel wanneer, net als het geval is in het hoofdgeding, de eigendom van onroerend goed door een ondernemer voor de belasting over de toegevoegde waarde aan de schatkist of een lagere overheid van een lidstaat wordt overgedragen ter voldoening van een achterstallige belastingschuld.

ondertekeningen