

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

11 juli 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder a) – Artikel 9, lid 1 – Artikel 14, lid 2, onder a) – Belastbare levering van goederen – Overdracht, tegen betaling van een vergoeding, van de eigendom van landbouwgrond krachtens een overheidsbesluit – Onteigening”

In zaak C-182/23 [Makowit] (i),

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 18 januari 2023, ingekomen bij het Hof op 22 maart 2023, in de procedure

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

tegen

J.S.,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: N. Piçarra, kamerpresident, N. Jääskinen (rapporteur) en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertegenwoordigd door B. Kołodziej en T. Wojciechowski,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Herold en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, en artikel 14, lid 2, onder a), 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 J.S. en de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”) over een verzoek tot nietigverklaring van een bindende fiscale inlichting van 31 oktober 2017 (hierna: „bindende fiscale inlichting”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Krachtens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn zijn leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderworpen.

4 Artikel 9, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„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 Artikel 14 van deze richtlijn luidt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

a) de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet;

[...]”

6 Artikel 167 van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

Pools recht

7 Artikel 7, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2022, volgnr. 931), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Als levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, punt 1, wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over zaken te beschikken, waaronder:

1) de eigendomsovergang van goederen tegen betaling van een vergoeding ingevolge een vordering door de overheid of door een entiteit die optreedt namens de overheid, dan wel krachtens de wet;

[...]

8 Artikel 15, leden 1 en 2, van die wet luidt:

„1. Belastingplichtigen zijn rechtspersonen, organisatie-eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. 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 beroepen. De economische activiteit omvat in het bijzonder handelingen die bestaan in de duurzame exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke zaken met een winstoogmerk.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 J.S. exploiteert een landbouwbedrijf, waarop hij sinds 2001 melkkoeien houdt en melk produceert. Hij is sinds januari 2013 als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) (hierna: „btw-plichtige” of „belastingplichtige”) geregistreerd. In 2003 en vervolgens in 2015 kocht hij percelen grond die bestemd waren om dit bedrijf uit te breiden. Deze verwerving was niet aan btw onderworpen en er is geen btw in aftrek gebracht.

10 Bij besluit van het woiwodschap, een overheidsinstantie, van 6 maart 2017 is de eigendom van een deel van de percelen waarop het landbouwbedrijf van J.S. is gelegen, overgedragen aan de Skarb Państwa (schatkist, Polen) met het oog op investeringen voor wegebouw. Tegelijkertijd heeft het woiwodschap een procedure ingeleid tot vaststelling van de aan J.S. verschuldigde vergoeding voor de eigendomsoverdracht van de door de schatkist verworven percelen.

11 In deze context heeft J.S. de belastingdienst verzocht om een bindende fiscale inlichting betreffende de vraag of, ten eerste, hij als btw-plichtige moet worden beschouwd voor de verkoop van de percelen die door de schatkist zijn verworven met het oog op investeringen voor wegebouw, en ten tweede, de in dit verband ontvangen vergoeding aan btw moest worden onderworpen. Volgens hem moesten deze vragen ontkennend worden beantwoord.

12 In de bindende fiscale inlichting heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de overdracht, door middel van onteigening, van de eigendom van percelen aan de schatkist met het oog op investeringen voor wegebouw moet worden aangemerkt als een levering van goederen onder bezwarende titel door J.S., handelend als entiteit die een economische activiteit uitoefent in de zin van artikel 15, lid 2, van de btw-wet, dat wil zeggen als btw-plichtige.

13 J.S. heeft deze interpretatie betwist bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen), die de bindende fiscale inlichting bij vonnis van 15 oktober 2018 nietig heeft verklaard. In de motivering beklemtoonde deze rechter dat J.S. geen stappen had ondernomen om de betrokken percelen te verkopen en dat buiten zijn wil om was besloten tot de onteigening ervan. Volgens deze rechter hield deze onteigening dus geen verband met de landbouwactiviteit van J.S. en handelde hij bijgevolg niet als btw-plichtige bij de

overdracht van de betrokken percelen aan de schatkist.

14 De belastingdienst heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter, en heeft met name aangevoerd dat de verwerving, door middel van onteigening, van de betrokken percelen verband hield met de beroepsmatige uitoefening door J.S. van een economische activiteit bestaande in het gebruik van die percelen in het kader van zijn landbouwactiviteit. Volgens de belastingdienst moest deze verwerving dus worden aangemerkt als een aan btw onderworpen levering van goederen onder bezwarende titel.

15 De verwijzende rechter is van oordeel dat de beslechting van het bij hem aanhangige geding afhangt van de vraag of de eigendomsoverdracht van een onroerend goed door middel van onteigening ten behoeve van de schatkist, met het oog op de aanleg van openbare wegen, moet worden aangemerkt als een levering van goederen door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent, op grond dat deze belastingplichtige dit onroerend goed in het kader van zijn economische landbouwactiviteit had gebruikt.

16 In de eerste plaats merkt de verwijzende rechter op dat in casu uit de door de belastingdienst gegeven beschrijving van de feiten die aanleiding hebben gegeven tot dat geding, niet blijkt dat de betrokken percelen zijn overgedragen aan het deel van het vermogen van J.S. dat niet voor het landbouwbedrijf is bestemd, aangezien deze percelen altijd een vermogensbestanddeel van het bedrijf van J.S. hebben gevormd.

17 In de tweede plaats herinnert de verwijzende rechter eraan dat met name uit het arrest van 15 september 2011, Saby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589), volgt dat wanneer een marktdeelnemer voor de verkoop van onroerende goederen actief stappen onderneemt op grond waarvan hij als beroepsbeoefenaar kan worden beschouwd, de verkochte goederen aan btw moeten worden onderworpen. Hij merkt evenwel op dat J.S. in casu geen stappen heeft ondernomen om die percelen te verkopen. De verwijzende rechter wijst erop dat volgens de Poolse rechtspraak enkel btw-plichtig zijn niet voldoende is om een handeling aan de btw te kunnen onderwerpen, maar dat het in dit verband noodzakelijk is dat de betrokken marktdeelnemer in het kader van de specifieke handeling die deel uitmaakt van zijn economische activiteit, als btw-plichtige heeft gehandeld. Hij merkt op dat J.S. in casu niet actief was op het gebied van grondverkoop, met name om de betrokken percelen te verkopen, en dat hij geen andere economische activiteit uitoefende dan de landbouwactiviteit waarvoor hij btw-plichtig was.

18 In de derde plaats benadrukt deze rechter dat er geen btw was geheven toen J.S. deze percelen kocht, zodat er bij die gelegenheid geen btw in aftrek was gebracht.

19 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de bepalingen van artikel 9, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 2, onder a), van [de btw-richtlijn] eraan in de weg dat een landbouwer die volgens de algemene regels btw-plichtig is en die de eigendom van een perceel grond overdraagt aan de schatkist in het kader van een onteigening tegen betaling van een vergoeding, gelet op de herbestemming van het perceel voor niet-agrarische doeleinden, wordt aangemerkt als belastingplichtige die btw over deze levering verschuldigd is op de enkele grond dat het perceel werd geëxploiteerd voor de doeleinden van een aan de btw onderworpen landbouwactiviteit?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het, volgens vaste rechtspraak van het Hof, in

het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak is van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen indien nodig te herformuleren. Voorts kan het Hof bepalingen van het Unierecht in aanmerking nemen waarvan de nationale rechter in de formulering van zijn vraag geen melding heeft gemaakt (arrest van 7 september 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Gelet op de door de verwijzende rechter genoemde gegevens hangt de beslechting van het hoofdgeding in casu af van de vraag of een onteigening van percelen landbouwgrond, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, tegen betaling van een vergoeding aan de oorspronkelijke eigenaar van dat perceel, aan btw moet worden onderworpen.

22 Artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn stelt de voorwaarden vast waaraan een levering van goederen moet voldoen om als aan de btw onderworpen handeling te kunnen worden aangemerkt.

23 In zijn vraag verwijst de verwijzende rechter ook naar artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, waarin de begrippen „belastingplichtige” en „economische activiteit” zijn gedefinieerd. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat het feit dat J.S. btw-plichtig is en een economische activiteit uitoefent, niet wordt betwist.

24 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn vraag in essentie wenst te vernemen of artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 2, onder a) van deze richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat een handeling waarbij de eigendom van percelen landbouwgrond door middel van onteigening wordt overgedragen tegen betaling van een vergoeding aan de eigenaar van deze percelen, aan de btw moet worden onderworpen wanneer deze eigenaar een btw-plichtige landbouwer is, ook al oefent hij geen enkele activiteit van grondverkoop uit en heeft hij geen stappen ondernomen met het oog op een dergelijke overdracht.

25 In dit verband zij eraan 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 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Krachtens artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn zijn leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderworpen. Derhalve moet worden onderzocht of de in punt 24 van onderhavig arrest omschreven omstandigheden overeenkomen met, ten eerste, het begrip „levering van goederen onder bezwarende titel” en, ten tweede, het begrip „als zodanig handelende belastingplichtige”.

27 Wat in de eerste plaats het begrip „levering van goederen” betreft, dit is in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn gedefinieerd als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. In artikel 14, lid 2, onder a), van die richtlijn wordt daaraan toegevoegd dat, naast de handeling bedoeld in lid 1 van dit artikel, ook de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet, als een levering van goederen wordt beschouwd.

28 Lid 2 van dat artikel vormt een *lex specialis* ten opzichte van de algemene definitie in lid 1 ervan, en de toepassingsvoorwaarden ervan zijn onafhankelijk van die in lid 1 [zie in die zin

arresten van 13 juni 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punt 36, en 25 februari 2021, Gmina Wroc?aw (Omzetting van het recht van vruchtgebruik), C?604/19, EU:C:2021:132, punt 55].

29 Om een handeling te kunnen kwalificeren als „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, moeten drie cumulatieve voorwaarden vervuld zijn. Ten eerste moet er sprake zijn van een overgang van het recht van eigendom. Ten tweede moet die overgang plaatsvinden ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet. Ten derde moet er sprake zijn van de betaling van een vergoeding [arresten van 13 juni 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punt 37, en 25 februari 2021, Gmina Wroc?aw (Omzetting van het recht van vruchtgebruik), C?604/19, EU:C:2021:132, punt 56].

30 Wat in casu de eerste twee bovengenoemde voorwaarden betreft, blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens dat niet wordt betwist dat, ten eerste, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde percelen landbouwgrond eigendom zijn geworden van de schatkist en, ten tweede, deze eigendomsoverdracht het gevolg is van een eenzijdig besluit van het woiwodschap, een overheidsinstantie, van 6 maart 2017.

31 Wat de derde voorwaarde van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn betreft, te weten de betaling van een vergoeding, heeft het Hof geoordeeld dat om te bepalen of is voldaan aan de voorwaarde inzake de betaling van een vergoeding, alleen hoeft te worden vastgesteld dat de betrokken vergoeding rechtstreeks samenhangt met de overgang van de eigendom en dat de betaling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden [arrest van 25 februari 2021, Gmina Wroc?aw (Omzetting van het recht van vruchtgebruik), C?604/19, EU:C:2021:132, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

32 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vergoeding rechtstreeks samenhangt met de overgang van de eigendom van de betrokken percelen landbouwgrond aan de schatkist. Aangezien deze vergoeding daadwerkelijk is betaald, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, vormt de betrokken handeling een „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.

33 Wat de in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde betreft dat deze levering „onder bezwarende titel” wordt verricht, volstaat het enkele feit dat de belastingplichtige een vergoeding in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van deze richtlijn heeft ontvangen om te voldoen aan de voorwaarde van een handeling onder bezwarende titel voor de toepassing van laatstgenoemde bepaling (zie in die zin arrest van 13 juni 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punt 44).

34 Wat in de tweede plaats het begrip „als zodanig handelende belastingplichtige” in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn betreft, betwijfelt de verwijzende rechter of J.S., die als btw-plichtige is geregistreerd, in die hoedanigheid heeft gehandeld bij de overdracht van de eigendom van de betrokken percelen landbouwgrond. In deze context benadrukt hij dat J.S. geen enkele economische activiteit op het gebied van grondverkoop uitoefent en evenmin stappen heeft ondernomen om deze percelen te verkopen.

35 In dit verband moet worden opgemerkt dat een belastingplichtige, in de zin van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn, in beginsel slechts als zodanig handelt wanneer hij handelt in het kader van zijn economische activiteit (arrest van 13 juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aan dit laatste criterium is voldaan wanneer een belastingplichtige de eigendom overdraagt van onroerende goederen die voor die economische activiteit in ruime zin worden gebruikt (zie in die zin arrest van 13 juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punt 42).

36 Een belastingplichtige die een handeling voor privédoeleinden verricht, handelt daarentegen niet als belastingplichtige. Een door een belastingplichtige voor privédoeleinden verrichte handeling valt bijgevolg niet binnen de werkingssfeer van de btw (arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punten 17 en 18, en 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punt 24).

37 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de betrokken percelen landbouwgrond volgens de belastingdienst een vermogensbestanddeel van het bedrijf van J.S. vormden op de datum van overdracht van de eigendom ervan aan de schatkist.

38 Hieruit volgt dat J.S., die uit hoofde van zijn landbouwactiviteit btw-plichtig is, als belastingplichtige zou hebben gehandeld door de eigendom van percelen landbouwgrond die voor zijn economische activiteit waren bestemd, over te dragen, ook al oefent hij geen enkele activiteit op het gebied van grondverkoop uit en heeft hij daartoe geen stappen ondernomen.

39 Wat dit laatste betreft, moet worden toegevoegd dat een voorwaarde die een actieve houding van de belastingplichtige vereist, ook niet verenigbaar zou zijn met de noodzaak om het nuttige effect te waarborgen van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, dat per definitie verwijst naar de eigendomsovergang van een goed ten gevolge van een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet [zie in die zin arrest van 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik), C-604/19, EU:C:2021:132, punt 75].

40 Mocht de verwijzende rechter vaststellen dat J.S. de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling heeft verricht in het kader van het beheer van het gedeelte van zijn vermogen dat niet voor het landbouwbedrijf is bestemd, dan moet ervan worden uitgegaan dat J.S. niet als belastingplichtige heeft gehandeld en dat deze handeling niet aan btw is onderworpen.

41 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in onderlinge samenhang, aldus moeten worden uitgelegd dat een handeling waarbij de eigendom van percelen landbouwgrond door middel van onteigening wordt overgedragen tegen betaling van een vergoeding aan de eigenaar van deze percelen, aan de btw moet worden onderworpen wanneer deze eigenaar een in die hoedanigheid handelende btw-plichtige landbouwer is, ook al oefent hij geen enkele activiteit van grondverkoop uit en heeft hij geen stappen ondernomen met het oog op een dergelijke overdracht.

Kosten

42 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in onderlinge samenhang,

moeten aldus worden uitgelegd dat

een handeling waarbij de eigendom van percelen landbouwgrond door middel van onteigening wordt overgedragen tegen betaling van een vergoeding aan de eigenaar van deze percelen, aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) moet worden onderworpen wanneer deze eigenaar een in die hoedanigheid handelende btw-plichtige landbouwer is, ook al oefent hij geen enkele activiteit van grondverkoop uit en heeft hij geen stappen ondernomen met het oog op een dergelijke overdracht.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.

i Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.