

Zaak C-182/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

22 maart 2023

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 januari 2023

Verzoekende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Verwerende partij:

J.S.

[OMISSIS]

BESLISSING

18 januari 2023

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) [OMISSIS] [samenstelling van de rechtsprekende formatie]

heeft

na op **18 januari 2023**

ter besloten terechtzitting in de **Izba Finansowa** (financiële kamer)

kennis te hebben genomen van

het cassatieberoep van de **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”)

tegen het vonnis van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen; hierna: „WSA”)

van **15 oktober 2018** [OMISSIS]

inzake het beroep van **J. S.**

tegen de individuele uitlegging van de **belastingdienst**

van **31 oktober 2017** [OMISSIS]

betreffende **belasting over de toegevoegde waarde**

beslist:

1. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267 [OMISSIS] VWEU de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de bepalingen van artikel 9, lid 1, gelezen in samenhang met 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, zoals gewijzigd) 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?”

2. [OMISSIS] [schorsing van de behandeling]

MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

1. Unierecht

Bepalingen 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, zoals gewijzigd):

Artikel 9, lid 1: Als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de

exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Artikel 14, lid 1: Als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

Artikel 14, lid 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; [...]

2. Pools recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2022, volgnr. 931, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 7, lid 1: Onder levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, punt 1, wordt verstaan de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over goederen te beschikken, waaronder begrepen:

1) de overdracht of overgang van de eigendom van goederen tegen betaling van een vergoeding ingevolge een vordering door de overheid of een namens haar optredende entiteit dan wel krachtens de wet;

Artikel 15, lid 1: Als belastingplichtigen worden beschouwd rechtspersonen, entiteiten 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.

Artikel 15, lid 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 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.

II. Feiten

1. Procedure voor de belastingautoriteiten

1.1. J. S. (hierna: „aanvrager” of „rekwirant”) heeft de belastingdienst verzocht om een individuele uitlegging van de bepalingen van de btw-wetgeving. In zijn verzoekschrift heeft hij het hieronder uiteengezette standpunt ingenomen.

Aanvrager exploiteert sinds 8 december 2001 een landbouwbedrijf met een oppervlakte van ongeveer [...] ha. Sinds oktober 2015 exploiteert hij dit bedrijf tezamen met zijn echtgenote. Hun activiteit bestaat in de productie van melk en in activiteiten in het kader van de melkveehouderij. Sinds januari 2013 is aanvrager geregistreerd als actief btw-plichtige. De percelen [...] en [...] zijn door aanvrager door middel van aankoop verworven op 17 juni 2003, terwijl de percelen [...], [...] en [...] door aanvrager, eveneens door middel van aankoop, zijn verworven op 11 mei 2015. Zowel de aankoop van 17 juni 2003 als die van 11 mei 2015 is geschied met het oog op de uitbreiding van het door aanvrager geëxploiteerde landbouwbedrijf. Bij de verwerving van de percelen was geen btw verschuldigd. Derhalve is deze belasting evenmin afgetrokken. De gekochte percelen zijn in het kader van de door aanvrager uitgeoefende agrarische bedrijfsactiviteit uitsluitend geëxploiteerd voor landbouwdoeleinden. Aanvrager en zijn echtgenote oefenen geen andere activiteit dan hun agrarische bedrijfsactiviteit uit.

Ingevolge een onherroepelijk besluit van de Wojewoda [Mazowiecki] (president van het woiwodschap Mazovië, Polen; hierna: „Wojewoda”) inzake de aanleg van een weg zijn de met het oog op dit project in bezit genomen onroerende goederen overeenkomstig artikel 12, lid 4, punt 1, van de ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (wet op de bijzondere regels inzake de voorbereiding en de aanleg van openbare wegen) van 10 april 2003 (Dz. U. 2015, volgnr. 2031; hierna: „wegenwet”) van rechtswege geodetisch afgezonderd en overgedragen aan de schatkist. Bijgevolg zijn in de loop van de procedure die door de Wojewoda is ingesteld met het oog op de afgifte van een vergunning voor het aanleggen van een weg de wegpercelen met nr. [...] en [...] afgezonderd van de percelen met nr. [...] en [...], terwijl de wegpercelen met nr. [...], [...] en [...] zijn afgezonderd van de percelen met nr. [...], [...] en [...]. Op 6 maart 2017 zijn de afgezonderde percelen krachtens het onherroepelijke besluit van de Wojewoda met nr. [...] als wegpercelen overgegaan op de schatkist.

Bijgevolg heeft de Wojewoda een procedure tot vaststelling van een aan aanvrager verschuldigde vergoeding uit hoofde van de door de schatkist in bezit genomen percelen ingesteld en heeft hij passende vergoedingsbesluiten vastgesteld. De betreffende vergoeding is evenwel nog niet betaald.

Totdat de percelen door de schatkist in bezit zijn genomen werden deze voor agrarische doeleinden als weiland geëxploiteerd. Gelet op de door de Wojewoda ingestelde bestuurlijke procedure tot afgifte van een vergunning voor het aanleggen van een weg en de daarmee verband houdende geodetische afzondering van de percelen en de daartoe voorgenomen inbezitneming van de percelen door de schatkist heeft aanvrager de in bezit genomen percelen evenwel niet gereedgemaakt voor de grasoogst van het volgende jaar.

Voorafgaand aan de instelling van voornoemde procedure door de Wojewoda zijn de gronden niet in kleinere percelen onderverdeeld. Ze zijn evenmin ontwikkeld en zijn niet onderworpen aan andere verbeteringsprocedés. Ze zijn nooit verhuurd

of verpacht of in bruikleen gegeven aan derden. Aanvrager heeft niet verzocht om omzetting van de percelen in niet-agrarische percelen, met name niet voor wegdoeleinden. Hij heeft geen wijziging van het bestemmingsplan voor de percelen aangevraagd, heeft niet verzocht om het tracé van een weg over de percelen vast te stellen en heeft nooit vastgoedactiviteiten uitgeoefend.

Aanvrager en zijn echtgenote hebben evenmin bouwgronden verworven. De door de schatkist in bezit genomen percelen waren voorwerp van rechtstreekse subsidiëring, maar omdat de percelen zijn bestemd voor de doeleinden van de aanleg van een weg zijn deze van subsidiëring uitgesloten. Aanvrager en zijn echtgenote zijn ingeschreven bij het sociaal verzekeringsfonds voor de landbouw KRUS en betalen landbouwbelasting.

Bovendien heeft aanvrager de gronden niet verkaveld. De afzondering van de percelen is van rechtswege en onafhankelijk van de wil van de eigenaar geschied, namelijk doordat een bestuursorgaan krachtens de wegenwet een besluit inzake de aanleg van een weg heeft vastgesteld. Evenzo is de eigendom onafhankelijk van de wil van de eigenaar verloren gegaan.

Het lokale bestemmingsplan is noch als gevolg van de afzondering van de voor de weg bestemde terreinen noch als gevolg van de aanleg van de weg zelf op enige wijze aangepast. De grond is krachtens voornoemde wet ten behoeve van de aanleg van de weg in bezit genomen, ongeacht de in het lokale bestemmingsplan vastgestelde bestemming.

Uit het lokale bestemmingsplan volgt dat de percelen [OMISSIS] (voorafgaand aan de opdeling ervan) waren gelegen in het dorp G. in gebied G. [...], gemeente G., en dat deze aldus een bestemming hebben gekregen dat ze:

- vanaf de districtsweg [OMISSIS] worden aangewend ter verbreding van een weg en voor het overige voor de bouw van eengezinswoningen en handelszaken, die op de tekening van het plan zijn aangeduid met het symbool [...].

Aanvrager heeft er voorts op gewezen dat de percelen [OMISSIS] (voorafgaand aan de opdeling ervan) in het kadaster waren aangeduid als landbouwgrond met greppels en dat het districtskantoor op de datum van opstelling van het verzoek geen wijzigingen aan de wijze van afzondering van de percelen in het kadaster heeft aangebracht.

In het kader van de aldus uiteengezette feiten heeft aanvrager in zijn verzoek om een individuele uitlegging de volgende vragen gesteld:

1) Is aanvrager uit hoofde van de door de schatkist tegen betaling van een vergoeding verrichte inbezitneming van de percelen nr. [OMISSIS] voor de doeleinden van de aanleg van een weg krachtens artikel 12, lid 4, punt 1, van de wegenwet btw verschuldigd?

2) Is de om de hierboven genoemde reden ontvangen vergoeding onderworpen aan de btw?

Tegelijkertijd heeft aanvrager in zijn verzoek om een individuele uitlegging zijn eigen standpunt in de zaak uiteengezet. Daarbij heeft hij aangegeven van mening te zijn dat hij uit hoofde van de door de schatkist tegen betaling van een vergoeding verrichte inbezitneming van de percelen [OMISSIS] voor de doeleinden van de aanleg van een weg krachtens artikel 12, lid 4, punt 1, van de wegenwet geen btw verschuldigd is, zodat ook de aan hem verschuldigde vergoeding niet aan de btw kan worden onderworpen.

1.2. In de individuele uitlegging van 31 oktober 2017 heeft de belastingdienst het door aanvrager uiteengezette standpunt onjuist bevonden. De belastingdienst heeft vastgesteld dat de overdracht door middel van onteigening van de eigendom van de in het verzoek beschreven percelen aan de schatkist in het kader van de bestemming van deze percelen voor de doeleinden van de aanleg van een openbare weg moet worden aangemerkt als een levering die door aanvrager in het kader van zijn beroepsactiviteit is verricht in de zin van artikel 15, lid 2, van de wet en dat aanvrager bij deze levering derhalve als btw-plichtige heeft gehandeld. Naar de mening van de belastingdienst kan de verrichting van aanvragers levering in het onderzochte geval niet worden aangemerkt als uitoefening van het recht om over zijn privévermogen te beschikken. De belastingdienst heeft aangevoerd dat uit het verzoek volgt dat de grond van de percelen [OMISSIS] door aanvrager, die is geregistreerd als actief btw-plichtige, is geëxploiteerd in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten. De belastingdienst heeft vastgesteld dat de overdracht van de eigendom van de in het verzoek genoemde landbouwgrond in ruil voor een vergoeding, anders dan door aanvrager wordt betoogd, een levering van goederen onder bezwarende titel vormt, zodat deze krachtens de aangehaalde bepaling van artikel 7, lid 1, punt 1, van de wet aan de regelingen van de btw-wet en bijgevolg aan belasting moet worden onderworpen. Bijgevolg heeft de belastingdienst het door aanvrager uiteengezette standpunt onjuist bevonden.

III. Procedure voor de bestuursrechtelijke instanties

1. Bij vonnis van 15 oktober 2018 in zaak nr. III SA/Wa 23/18 heeft de WSA de bestreden individuele uitlegging nietig verklaard.

De WSA heeft geoordeeld dat de belastingdienst geen rekening heeft gehouden met het door rekwirant aangevoerde argument dat hij zijn eigendom voorafgaand aan de overdracht ervan niet als weiland heeft geëxploiteerd voor de doeleinden van zijn economische activiteit. Hij heeft de betreffende onroerende goederen namelijk aan zijn privébezit overgedragen, heeft deze niet gereedgemaakt voor de grasoogst van het volgende jaar en heeft de percelen van rechtstreekse subsidiëring uitgesloten.

De rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat zelfs indien de betrokkene de in het verzoek beschreven landbouwgronden voorafgaand aan de onteigening ervan

krachtens de wegenwet niet aan zijn privébezit had overgedragen, aan deze belastingplichtige uit hoofde van de ontvangen vergoeding hoe dan ook niet de hoedanigheid van btw-plichtige [overeenkomstig artikel] 15, lid 2, van de btw-wet kon worden toegekend.

De rechter heeft in de motivering van het bestreden vonnis benadrukt dat rekwirant geen handelingen met het oog op de verkoop van de percelen heeft verricht en dat zelfs sprake was van een van zijn wil onafhankelijke handeling (onteigening). Derhalve heeft de rechter geoordeeld dat de onteigening van de grond waarop rekwirant zijn landbouwactiviteiten heeft verricht geen verband met die activiteiten houdt, dat rekwirant niet kan worden geacht als btw-plichtige te zijn opgetreden en dat hij geen economische activiteiten op het gebied van handel in onroerende goederen verricht.

2. In zijn cassatieberoep heeft de belastingdienst verzocht de bestreden uitspraak in haar geheel te vernietigen en de zaak ten gronde te behandelen. Subsidiair heeft hij verzocht het bestreden vonnis in zijn geheel te vernietigen en de zaak voor verdere afdoening terug te verwijzen naar de rechter die de bestreden uitspraak heeft gedaan. Daarnaast heeft de belastingdienst onder meer aangevoerd dat inbreuk is gemaakt op de materieelrechtelijke bepalingen, te weten op artikel 15, leden 1 en 2, van de btw-wet, meer bepaald doordat deze bepalingen aldus op verkeerde wijze zijn uitgelegd dat ervan is uitgegaan dat aan rekwirant, die een agrarische bedrijfsactiviteit uitoefent, in het kader van de op 17 april 2003 en 11 mei 2015 verrichte aankoop van onroerende goederen en de latere vervreemding daarvan in het kader van de onteigening van die goederen in ruil voor een vergoeding niet de hoedanigheid van btw-plichtige kan worden toegekend, terwijl dit in werkelijkheid handelingen waren die verband hielden met de door rekwirant verrichte agrarische bedrijfsactiviteit die bestond in de winstgevende exploitatie van gronden (goederen) voor de doeleinden van landbouwactiviteiten en een dergelijke handeling moet worden aangemerkt als een met winstoogmerk en onder bezwarende titel verrichte levering van goederen, zodat de juiste uitlegging van de bepaling ten aanzien van de beschreven gebeurtenis de rechter tot de conclusie dient te brengen dat rekwirant als btw-plichtige belasting over de door hem ontvangen vergoeding verschuldigd is.

IV. Redenen voor het verzoek om een prejudiciële beslissing van de nationale rechter (NSA)

1. De NSA wenst van het Hof te vernemen of moet worden ingestemd met het standpunt van de belastingdienst dat de overdracht van de eigendom van onroerende goederen die ten gunste van de schatkist zijn onteigend in het kader van de toewijzing ervan voor de aanleg van een openbare weg moet worden aangemerkt als een door rekwirant als beroepsuitoefenaar verrichte levering op grond dat rekwirant de betreffende onroerende goederen als geregistreerde actieve btw-plichtige voor de doeleinden van zijn economische landbouwactiviteit heeft geëxploiteerd.

2. Om te beginnen merkt de NSA op dat uit de beschrijving van de uiteengezette feiten niet volgt dat sprake is van een handeling die verband houdt met de exploitatie van de onroerende goederen in het kader van persoonlijk privébezit. Derhalve heeft de verzoekende rechter geen rekening gehouden met de door de rechter in eerste aanleg opgeworpen omstandigheid dat de percelen eerder voor privédoeleinden zijn overgedragen.

De kernvraag luidt daarentegen of de exploitatie van percelen voor de doeleinden van een volgens de algemene regels belaste landbouwactiviteit kan inhouden dat de overdracht van dergelijke onroerende goederen in het kader van de onteigening ervan geschiedt in het kader van een aan de btw onderworpen landbouwactiviteit. De belastingdienst was van mening dat de uitoefening van een belastbare landbouwactiviteit van doorslaggevend belang is om de overdracht van voor de doeleinden van deze activiteit geëxploiteerde onroerende goederen in het kader van de onteigening ervan als belastbaar aan te merken. De rechter in eerste aanleg was daarentegen van oordeel dat alleen de uitoefening van een actieve economische activiteit op het gebied van de handel in onroerende goederen ertoe had kunnen leiden dat de litigieuze overdracht van de onroerende goederen in het kader van de onteigening ervan belastbaar was.

3. Het lijkt geen twijfel dat belasting wordt geheven wanneer iemand voor de verkoop van onroerend goed actief stappen onderneemt zodat deze persoon als beroepsbeoefenaar kan worden aangemerkt (zie arrest van 15 september 2011, *Slaby e.a.*, gevoegde zaken C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589). In de onderzochte zaak staat vast dat rekwirant geen actie heeft ondernomen om de percelen te verkopen en dat veeleer sprake was van een van zijn wil onafhankelijke actie (onteigening). Derhalve heeft de rechter in eerste aanleg geoordeeld dat de onteigening van de grond waarop rekwirant zijn landbouwactiviteiten heeft verricht geen verband met die activiteiten houdt, dat rekwirant niet kan worden geacht als btw-plichtige te zijn opgetreden en dat hij geen economische activiteiten op het gebied van handel in onroerende goederen verricht. Uit de feiten van het verzoek om uitlegging volgt evenmin dat rekwirant een dergelijke activiteit met betrekking tot andere, niet-onteiende onroerende goederen heeft verricht.

In de nationale rechtspraak wordt benadrukt dat een noodzakelijke voorwaarde voor het heffen van btw over een handeling niet is gelegen in de enkele omstandigheid btw-plichtig te zijn maar in het optreden als btw-plichtige ten aanzien van een specifieke handeling die binnen de werkingssfeer van de economische activiteit van de betrokken entiteit valt (zie uitspraak van de NSA van 29 oktober 2007 in zaak nr. I FPS 3/07, waarin is vastgesteld dat „noch de formele hoedanigheid van een entiteit als geregistreerd belastingplichtige noch de omstandigheid dat een handeling bij herhaling of eenmalig maar met het oogmerk van frequente verrichting is verricht bepalend kan zijn voor de vraag of belasting over die handeling verschuldigd is zonder dat telkenmale wordt vastgesteld dat de betrokken entiteit ten aanzien van die specifieke handeling als btw-plichtige is opgetreden”).

Het standpunt dat de litigieuze percelen niet zijn onteigend in het kader van een economische activiteit wordt ondersteund door de omstandigheid dat uit hoofde van aanvragers verwerving van de percelen geen btw verschuldigd was, zodat deze belasting niet in aftrek is gebracht.

Anderzijds heeft de belastingdienst het belangrijke argument aangevoerd dat de rechter in eerste aanleg geen rekening heeft gehouden met het specifieke karakter van onteigening als een dwangdaad die wel vaker wordt verricht tegen de wil en de voornemens van de entiteiten van wie onroerende goederen worden onteigend. In dit verband is de vraag of rekwirant al dan niet actief stappen ten aanzien van de litigieuze percelen heeft ondernomen niet relevant.

Opgemerkt zij evenwel dat aanvrager niet alleen ten aanzien van de litigieuze percelen maar ook ten aanzien van andere onroerende goederen geen vastgoedtransacties heeft verricht en daarnaast in het geheel geen economische activiteiten buiten zijn aan de btw onderworpen landbouwactiviteit heeft uitgeoefend.

4. Om deze redenen heeft de nationale rechter overeenkomstig artikel 267 VWEU geoordeeld als uiteengezet in punt 1 van het dictum.

[OMISSIS] [schorsing van de behandeling]

[OMISSIS] [ondertekeningen]

WERKDOCUMENT