CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 3 september 2020 [1]

Zaak C-604/19

Gmina Wrocław
tegen
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[verzoek van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 14, lid 2, onder a) – Begrip ‚levering' van goederen – Wettelijke omzetting van een eeuwigdurend vruchtgebruik in eigendom – Overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken – Leveringsfictie – Gemeente die in het kader van de ontvangst van vergoedingen voor een omzetting krachtens de wet als belastingplichtige handelt"

I. Inleiding

1. Het Hof dient zich in deze procedure te buigen over de btw-behandeling van een wettelijke eigendomsverwerving tegen betaling van een omzettingsvergoeding. In het onderhavige geval waren percelen belast met een speciaal zakelijk recht (het eeuwigdurend vruchtgebruik). Dat had tot gevolg dat de „economische eigenaar" – degene die dat perceel als een eigenaar gebruikte – en de „formele eigenaar" – degene aan wie het perceel civielrechtelijk toebehoorde – niet een en dezelfde persoon waren. Vergoedingen die door de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik aan de perceeleigenaar werden betaald, waren aan de Poolse btw onderworpen.

2. In het kader van een zakenrechtelijke hervorming hebben de voormalige perceeleigenaren hun eigendom inmiddels krachtens de wet verloren aan de houders van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik. Laatstgenoemden dienen de jaarlijkse termijnen voor het eeuwigdurend vruchtgebruik verder te betalen gedurende twintig jaar dan wel een eenmalige betaling ten belope van hetzelfde bedrag te verrichten. Zijn de door de voormalige eigenaren thans ontvangen vergoedingen zoals voorheen ook aan de btw onderworpen?

3. In dit geval ging het om percelen die aan een gemeente toebehoorden. Derhalve dient daarnaast te worden opgehelderd of de gemeente in dit geval als belastingplichtige heeft gehandeld, dan wel als overheid, waardoor geen btw is verschuldigd.

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke kader wordt gevormd door de artikelen 2, 9, 13, 14, 24 en 25 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) [2].

5. Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn zijn leveringen van goederen onder bezwarende titel [onder a)] net als diensten onder bezwarende titel [onder c)] aan de btw onderworpen.

6. Uit artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

7. Artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn bevat een uitzondering op de belastingplicht voor bepaalde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen:

„De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

8. In artikel 14, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn wordt bepaald wanneer er sprake is van een levering:

„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;

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;

[2] PB 2006, L 347, blz. 1.

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie."

9. Artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn bevat een omschrijving van wat onder „diensten" moet worden verstaan:

„Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is."

10. Artikel 25, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

[...]

c) het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet."

B. Pools recht

11. Die Unierechtelijke bepalingen zijn in het Poolse recht omgezet bij de wet betreffende de belasting over goederen en diensten (hierna: „btw-wet") [3]. Artikel 7, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Als levering van goederen [...] wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over de goederen 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;

[...]

6) de verlening van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op percelen."

12. Het eeuwigdurend vruchtgebruik wordt geregeld bij de wet inzake het beheer van onroerende goederen [4]. Overeenkomstig artikel 12a, lid 1, van die wet vallen de bedragen die door de houders van het eeuwigdurend vruchtgebruik verschuldigd zijn, onder het privaatrecht.

13. Overeenkomstig artikel 32, lid 1, van de wet inzake het beheer van onroerende goederen kunnen percelen waarop een eeuwigdurend vruchtgebruik werd gevestigd, uitsluitend worden verkocht aan de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik.

14. In artikel 32, lid 2, van de wet inzake het beheer van onroerende goederen wordt verduidelijkt dat een eerder gevestigd recht van eeuwigdurend vruchtgebruik eindigt van rechtswege op het moment waarop een koopovereenkomst inzake het onroerend goed wordt gesloten.

[3] Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004.

[4] Ustawa o gospodarce nieruchomościami van 21 augustus 1997.

15. Overeenkomstig artikel 69 van de wet inzake het beheer van onroerende goederen omvat de door de houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik te betalen koopprijs het bedrag dat overeenkomt met de waarde van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel op de dag van de verkoop.

16. In artikel 1, lid 1, van de wet inzake de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming in een eigendomsrecht op deze percelen (hierna: „omzettingswet”) [5] wordt bepaald dat het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming per 1 januari 2019 wordt omgezet in een eigendomsrecht op deze percelen.

17. Artikel 7 van de omzettingswet houdt bepalingen in over de te betalen vergoeding. Overeenkomstig lid 2 ervan komt de vergoeding overeen met het bedrag van de jaarlijkse vergoeding voor het eeuwigdurend vruchtgebruik. In lid 6 ervan wordt bepaald dat de jaarlijkse vergoeding dient te worden betaald over een periode van twintig jaar vanaf de datum van de omzetting. Volgens lid 7 ervan kan op verzoek hetzelfde bedrag in één keer worden betaald. Bij artikel 12, lid 2, van de omzettingswet wordt artikel 12a van de wet inzake het beheer van onroerende goederen toepasselijk verklaard.

III. Feiten

18. Het geding dat aan de prejudiciële verwijzing ten grondslag ligt, berust op een verzoek om een individuele ruling dat de gemeente Wrocław (verzoekster in het hoofdgeding; hierna: „verzoekster”) bij de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst; hierna: „belastingdienst”) heeft ingediend.

19. Verzoekster is een publiekrechtelijk lichaam, maar tegelijkertijd ook geregistreerd als actieve btw-plichtige. Zij had onroerende goederen in eigendom die waren belast met een eeuwigdurend vruchtgebruik dat in handen was van derden.

20. Het eeuwigdurend vruchtgebruik is een in de tijd beperkt zakelijk gebruiksrecht op een perceel, dat de houder ervan in een positie plaatst die vergelijkbaar is met die van een eigenaar. De houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik betaalt de eigenaar over de duur ervan een jaarlijkse vergoeding. Alle partijen zijn het eens dat de vestiging van een eeuwigdurend vruchtgebruik als een levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 5, lid 1, punt 1, juncto artikel 7, lid 1, punt 6, van de btw-wet dient te worden aangemerkt. Tevens lijkt er eensgezindheid over te bestaan dat de gemeente de door de houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik verrichte betalingen heeft ontvangen als belastingplichtige.

21. Krachtens de omzettingswet is de eigendom van de onroerende goederen per 1 januari 2019 overgegaan op de betrokken houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik. In ruil daarvoor ontvangen de voormalige eigenaren over een periode van twintig jaar een jaarlijkse vergoeding. De hoogte van het jaarlijkse bedrag komt precies overeen met het bedrag dat voorheen jaarlijks voor het eeuwigdurend vruchtgebruik diende te worden betaald. Op verzoek kan de omzettingsvergoeding ook in één keer worden betaald.

[5] Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów van 20 juli 2018.

22. Verzoekster wenste van de belastingdienst te vernemen of deze vergoedingen eveneens aan btw onderworpen waren. Bij beslissing van 15 januari 2019 heeft de belastingdienst dat bevestigd. Hij beschouwt de omzetting van het recht als de voortzetting van de initieel met de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik tot stand gebrachte levering. Als gevolg daarvan deelt de eigendomsovergang het juridische lot van het eeuwigdurend vruchtgebruik.

23. Verzoekster heeft daartegen beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen). Zij is van mening dat de omzettingsvergoeding niet onder de btw valt. Door het eeuwigdurend vruchtgebruik verkeert de houder van dat recht reeds in een positie die vergelijkbaar is met die van een eigenaar en heeft deze daardoor de economische beschikkingsmacht over het perceel verworven. Wanneer het eeuwigdurend vruchtgebruik dan aanwast tot eigendom, kan datzelfde perceel niet nog eens het voorwerp van een levering uitmaken. Bovendien heeft zij dienaangaande in het kader van een niet-belastingplichtige overheidsactiviteit gehandeld.

IV. Prejudiciële procedure

24. Bij beslissing van 19 juni 2019 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vormt de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht, onder omstandigheden als in de onderhavige zaak, een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), juncto artikel 2, lid 1, onder a), van [de btw-richtlijn], die aan de btw onderworpen is?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, vormt de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht dan een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, juncto artikel 2, lid 1, onder a), van [de btw-richtlijn], die aan de btw onderworpen is?

3) Handelt een gemeente die een vergoeding ontvangt voor de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht, onder omstandigheden als in de onderhavige zaak, als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, juncto artikel 2, lid 1, onder a), van [de btw-richtlijn] dan wel als publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13 van [de btw-richtlijn]?”

25. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, de Republiek Polen en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen

26. De verwijzende rechter wenst met zijn eerste en tweede vraag in essentie te vernemen of de wettelijke omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht aan de btw is onderworpen wanneer de nieuwe eigenaar in ruil daarvoor een wettelijk vastgelegde vergoeding

dient te betalen. Aangezien die situaties hoofdzakelijk percelen betreffen die in eigendom zijn van publiekrechtelijke lichamen, vraagt de rechter zich met zijn derde vraag af of de gemeente überhaupt als belastingplichtige heeft gehandeld.

27. De eerste twee vragen kunnen gezamenlijk worden beantwoord. Aangezien zij evenwel uitdrukkelijk zien op de vraag of er bij de omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik sprake is van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), of artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, dient op het volgende te worden gewezen.

28. De rechter gaat er bij die eerste twee vragen kennelijk van uit dat voor de btw-plicht in dit geval het bestaan van een levering is vereist, maar dat klopt niet. Belastbare handelingen omvatten niet alleen leveringen van goederen in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), juncto artikel 14 van de btw-richtlijn, maar ook diensten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), juncto artikel 24 van de btw-richtlijn. In de btw-richtlijn wordt al wat geen levering is als dienst beschouwd (artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn).

29. Het onderscheid dat bij een belastbare handeling wordt gemaakt tussen een levering en een dienst, is van belang voor de plaats van de handeling, het tijdstip ervan en het belastingtarief. Voor de principiële vraag of btw verschuldigd is, doet dat onderscheid er evenwel niet toe. Teneinde de rechter een nuttig antwoord te geven, dienen de vragen derhalve dan ook wat te worden verduidelijkt.

30. Concreet wenst de rechter eigenlijk te vernemen of de wettelijk vastgelegde eigendomsovergang tegen betaling van een omzettingsvergoeding een belastbare handeling (levering dan wel dienst onder bezwarende titel) vormt (zie punt B) en of verzoekster in dit verband als belastingplichtige heeft gehandeld (zie punt C). Indien dat het geval is, is de wettelijke omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in eigendom, in ruil voor een omzettingsvergoeding, bij gebreke van een belastingvrijstelling aan de btw onderworpen.

B. Eerste en tweede vraag: omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in eigendom als belastbare handeling (levering of dienst onder bezwarende titel)

31. Met betrekking tot de eerste en de tweede vraag zijn er mijns inziens twee antwoorden denkbaar. Ofwel betreft het twee op zichzelf staande handelingen: de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel en de verwerving krachtens de wet van de eigendom van dat perceel. Indien dat laatste geen levering oplevert, is er bij de omzetting in eigendom sprake van een dienst (punt 1). Ofwel wordt de omzetting als onderdeel van een economisch geheel beschouwd en vormt zij de voortzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik doordat het voorwerp van de levering naderhand door de omzettingswet wordt uitgebreid (punt 2).

32. Ongeacht welke benadering (afzonderlijke benadering of economische totaalbenadering) het Hof hanteert, in de twee gevallen is er sprake van een belastbare handeling. Daarmee is de door de verwijzende rechter opgeworpen vraag betreffende de uitlegging van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn uiteindelijk in dit geval niet aan de orde (punt 3).

1. Afzonderlijke benadering van de eigendomsovergang

33. Formeel gezien draagt de eigenaar eerst de beschikkingsmacht over het perceel aan de houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik over, waarbij die overdracht als een btw-plichtige levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn te beschouwen is. In een tweede fase wordt het eeuwigdurend vruchtgebruik krachtens de wet omgezet in eigendom. Wanneer de omzetting geen levering vormt doordat de beschikkingsmacht reeds op de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik is overgegaan, is er overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn hoe dan ook sprake van een belastbare dienst.

34. Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn zijn met name handelingen die geen levering van goederen zijn, belastbaar als diensten. Volgens de rechtspraak van het Hof is voor een belastbare dienst onder bezwarende titel enkel vereist dat er tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.[6] Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie.[7]

35. Niet elke betaling leidt daarbij noodzakelijkerwijs tot een belastbare uitwisseling van prestaties. Van belastingheffing in het kader van een verbruiksbelasting is maar sprake wanneer de ontvanger van de dienst ook een verbruikbaar voordeel ontvangt.[8] Een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn ontbreekt derhalve wanneer degene die de betaling ontvangt, de betaling niet als tegenprestatie voor een individualiseerbare dienst, maar op andere gronden (bijvoorbeeld als vergoeding van schade als gevolg van te late betaling[9] of ter compensatie van gederfde winst[10]) ontvangt.[11]

36. In het onderhavige geval kan het bestaan van een verbruikbaar voordeel voor de voormalige houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik zonder meer worden bevestigd. Het feit dat hij dat perceel als gevolg van zijn beschikkingsmacht economisch gezien ook reeds vóór de omzetting als een eigenaar gebruikte, maakt niet dat een dergelijk voordeel in het onderhavige geval ontbreekt. Als huidige eigenaar heeft die houder niet alleen recht op de opbrengsten van dat perceel, maar kan hij dat perceel tevens aan derden overdragen. De omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in eigendom vormt aldus een verbruikbaar voordeel. Wanneer de afzonderlijke benadering wordt gevolgd, is er derhalve sprake van een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn.

6 Laatstelijk arresten van 11 juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punt 31), en 11 maart 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punt 21), alsook het beginselarrest van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14).

7 Arresten van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punt 39); 23 december 2015, Air France-KLM en Hop!-Brit Air (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punt 22), en 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 19).

8 Zie in dat verband reeds mijn conclusie in de zaak MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punten 35 en 36), waarin ik verwijs naar de arresten van 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punt 13), en 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punt 20).

9 Arrest van 1 juli 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punt 8, dat betrekking heeft op de vertragingsrente).

10 Arrest van 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 35, dat betrekking heeft op de compensatie van gederfde winst als gevolg van beëindiging van de overeenkomst).

11 Arrest van 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punt 21), zie ook mijn conclusie in de zaak MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punten 35 en 36).

2. Economische totaalbenadering: eigendomsovergang als loutere voortzetting van de initiële levering

37. Samen met de Republiek Polen ben ik evenwel van mening dat een economische totaalbenadering in het onderhavige geval meer overtuigend is. Anders dan verzoekster meent, is de omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik in eigendom niet irrelevant vanuit btw-oogpunt, maar moet zij als voortzetting van een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn worden beoordeeld.

38. Volgens de rechtspraak van het Hof strekt een levering zich uit tot elke overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk te beschikken als ware hij de eigenaar ervan.[12] Wanneer de ontvanger van een levering niet „als eigenaar" over een zaak kan beschikken, is een levering niet uitgesloten zo hij de zaak op zijn minst „als een eigenaar" kan behandelen.[13] Dat wordt althans duidelijk in een aantal taalversies van de btw-richtlijn.[14]

39. Hiervoor kan ook steun gevonden worden in de rechtspraak van het Hof. Het beginsel van de eenvormige toepassing van het Unierecht en het gelijkheidsbeginsel vereisen dat Unierechtelijke begrippen autonoom en op eenvormige wijze worden uitgelegd.[15] Die uitlegging zou in het gedrang komen wanneer het bestaan van een levering afhing van de civielrechtelijke eigendomsverwerving, die in het nationale civiele recht invulling krijgt. Of de eigendom overgaat, mag aldus voor het leveringsbegrip niet doorslaggevend zijn.[16] Daarom kan beschikkingsmacht in de zin van artikel 14 van de btw-richtlijn niet met juridische eigendom worden gelijkgesteld. Naar het oordeel van het Hof staat het ontbreken van civielrechtelijke eigendomsoverdracht een levering dus niet in de weg.[17]

40. De huidige eigenaren hebben de economische beschikkingsmacht reeds bij de overdracht van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik verkregen. De houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik kan het perceel als een eigenaar gebruiken. De overdracht van het eeuwigdurend vruchtgebruik wordt derhalve terecht door alle betrokken partijen als btw-plichtige levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn aangemerkt, waardoor de jaarlijkse vergoedingen aan de btw zijn onderworpen. Daarop wordt door de verwijzende rechter uitdrukkelijk de aandacht gevestigd.

41. Verzoekster heeft daaruit evenwel ten onrechte afgeleid dat de omzetting vanuit btw-oogpunt niet van belang is. Voorheen vormden de door de houders van het eeuwigdurend vruchtgebruik aan de eigenaar verrichte betalingen de tegenprestatie voor de verwerving van de beschikkingsmacht over het perceel. Als vergoeding voor de levering van goederen overeenkomstig artikel 5, lid 1, en artikel 7, lid 7, punt 6, van de btw-wet, waren zij derhalve aan de btw onderworpen. Het feit dat aan de voormalige houder van het eeuwigdurend

[12] Arresten van 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 29); 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 33); 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24); 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punt 35), en 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7).

[13] Mijn conclusie in de zaak Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punt 34).

[14] Bijvoorbeeld in de Duitse versie („wie ein Eigentümer") en in de Franse versie („comme un propriétaire"); wellicht toch anders in de Engelse versie („as owner") en in de Estse versie („Kaubatarne' on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek"). Zie in dat verband reeds mijn conclusie in de zaak Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punt 34, voetnoot 16).

[15] Arresten van 21 juni 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, punt 33), en 29 juli 2019, B (Omzet van de wederverkoper van gebruikte voertuigen) (C-388/18, EU:C:2019:642, punt 30).

[16] Arresten van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 39); 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 29); 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 39); 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punt 32), en 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punten 7 en 8).

[17] Arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 9).

vruchtgebruik nu ook de eigendom wordt overgedragen en hij in de plaats van de termijnen voor het eeuwigdurend vruchtgebruik voortaan een omzettingsvergoeding betaalt, kan het fiscale lot van de betalingen niet veranderen.

42. De betalingen blijven immers betrekking hebben op de levering van het perceel. De voormalige houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik betaalt nog steeds een vergoeding voor de verwerving van de beschikkingsmacht over het perceel. De omzetting houdt louter in dat het voorwerp van de levering wordt gewijzigd. Initieel werd de vergoeding louter voor het eeuwigdurend vruchtgebruik betaald, thans voor het tot eigendom aangewassen eeuwigdurend vruchtgebruik.

43. Zoals de Republiek Polen terecht beklemtoont, blijkt dat ook duidelijk uit de vorm van de omzettingsvergoeding. De voormalige houder van het eeuwigdurend vruchtgebruik blijft de door hem voor het eeuwigdurend vruchtgebruik verschuldigde termijnen betalen, maar wel onder gewijzigde omstandigheden. De in het kader van de eigendomsomzetting betaalde vergoeding is juist even hoog als de vergoeding die jaarlijks voor het eeuwigdurend vruchtgebruik zou moeten worden betaald.

44. Het feit dat de vergoeding overeenkomstig artikel 7, lid 7, van de omzettingswet op verzoek in één keer kan worden betaald dan wel overeenkomstig artikel 7, lid 6, van de omzettingswet in jaarlijkse termijnen over maximaal twintig jaar, houdt enkel verband met de betalingswijze. De rechtsgrondslag voor de betaling wijzigt daardoor niet. De omzettingswet is blijkbaar louter bedoeld om de formele en de materiële eigendom, die in het verleden gescheiden waren, te laten samenvallen. Zowel de verplichting tot betaling van de vergoeding als de hoogte ervan zijn het gevolg van de initiële overdracht van het eeuwigdurend vruchtgebruik en zijn economisch gezien dan ook gezamenlijk als vergoeding voor deze levering aan te merken.

3. Levering in de zin van artikel 14, lid 2, van de btw-richtlijn?

45. Ongeacht de benadering die het Hof hanteert, komt het derhalve uiteindelijk niet aan op de uitlegging van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, op grond waarvan de eigendomsovergang krachtens de wet van een goed tegen betaling van een vergoeding als een levering wordt beschouwd. Sowieso heeft een belastbaar feit plaatsgevonden.

46. Niettemin wenst de verwijzende rechter opheldering te krijgen over het verband tussen artikel 14, lid 1, en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn. In het kader van de samenwerkingsrelatie met de nationale rechters beantwoordt het Hof in de mate van het mogelijke hun vragen. De vraag van de verwijzende rechter lijkt evenwel op een onjuiste premisse te berusten. Klaarblijkelijk gaat hij ervan uit dat op grond van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn een fictieve levering tot stand komt wanneer de in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde beschikkingsmacht niet overgaat.

47. Het is juist dat het Hof in één arrest[18] – weliswaar in een geval waar sprake was van een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn[19] – heeft geoordeeld dat artikel 14, lid 2, onder a), in verhouding tot artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn een lex specialis vormt.

[18] Arrest van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 36), waarbij het Hof de conclusie van advocaat-generaal Bobek in deze zaak (EU:C:2018:112, punt 47) is gevolgd.

[19] In dat geding werd het overgedragen perceel door de gemeente die er niet langer eigenaar van was, louter verder beheerd. Het beheer van een goed dat aan iemand anders toebehoort, kan evenwel niet gelijkgesteld worden met de beschikkingsmacht in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn. Wegens de onnauwkeurige prejudiciële vragen is het Hof daar evenwel niet op ingegaan.

Ook zou op grond van dat artikel een fictieve levering tot stand komen wanneer geen beschikkingsmacht wordt verkregen.[20] Bij nader onderzoek druist dat evenwel in tegen de bewoordingen en de systematiek van deze regel (zie punten 48 en 49), de geschiedenis ervan (zie punten 50 en 51) en teleologische overwegingen (zie punten 52 e.v.).

48. Uit de bewoordingen en de systematiek van artikel 14 van de btw-richtlijn volgt dat artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn steeds uitgaat van het bestaan van een levering. Zo wordt daarin verwezen naar een „eigendomsovergang". Eigendomsovergang vormt juist het klassieke geval van een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn.[21]

49. Ook de parallelle bepaling van artikel 25, onder c), van de btw-richtlijn pleit tegen het bestaan van de status van een lex specialis. In die bepaling is immers overduidelijk gepreciseerd („onder meer") dat de basisdefinitie van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn ook diensten omvat die gedwongen worden verricht. Artikel 25 van de btw-richtlijn vormt derhalve niet meer dan de illustratie van een regel. Op geen enkele manier creëert zij een fictie van wat dan ook. Die opvatting kan eveneens worden toegepast op de verhouding tussen artikel 14, lid 1, en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.[22]

50. Dat sluit ook aan bij de bedoeling van de wetgever. Artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn is de opvolger van artikel 5, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn[23]. Laatstgenoemde bepaling berust wederom op artikel 5, lid 2, onder f), van het voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad[24]. Dat artikel luidde: „Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd: [...] f) de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid, indien de vrijwillige overdracht van dit goed belastbaar zou zijn".

51. Derhalve moest de regeling ervoor zorgen dat de btw-behandeling van een normale, vrijwillige overdracht en die van een eigendomsovergang ingevolge een vordering door of namens de overheid zou gelijklopen.

52. Ook vanuit teleologisch oogpunt kan de opvatting dat op grond van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn een fictieve levering tot stand komt indien de beschikkingsmacht niet wordt overgedragen[25] niet overtuigen.

53. Dat blijkt eveneens uit een onderzoek van de twee andere mogelijkheden die in artikel 14, lid 2, van de btw-richtlijn zijn opgenomen. Ook artikel 14, lid 2, onder b) of c), van de btw-richtlijn is immers niet zomaar bedoeld als leveringsfictie. Met artikel 14, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn wordt enkel verduidelijkt dat bijvoorbeeld een financiële lease in haar geheel een levering uitmaakt[26], ongeacht in welke volgorde de economische beschikkingsmacht en uiteindelijk de eigendom overgaan.

[20] Arrest van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punten 36 e.v.).

[21] Zie bijvoorbeeld arrest van 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 78).

[22] Zie arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 88), waarin het Hof zelf een kruiselings verband legt tussen artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn en de voor diensten toepasselijke parallelle bepaling (artikel 28 van de btw-richtlijn).

[23] Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1977, L 145, blz. 1).

[24] Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, COM(73) 950 def.

[25] Zie conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punt 52).

[26] Conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, punt 41).

54. Ook met artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op commissionairstransacties, wordt kennelijk een specifieke doelstelling nagestreefd. Ofschoon de door de commissionair ten behoeve van de committent verrichte dienst bestaande in het regelen van transacties eigenlijk als dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn zou moet worden behandeld, wordt die dienst, als het gaat om een verkoop in commissie, overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), als een levering aangemerkt. Die bepaling creëert dus een fictie waarbij twee identieke goederenleveringen achtereenvolgens worden verricht[27], om ervoor te zorgen dat de handeling tussen commissionair en committent en die tussen commissionair en afnemer voor de btw-beoordeling zouden gelijklopen.

55. In het kader van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn is er daarentegen geen enkele duidelijke reden waarom er in het geval dat eigendom los van de beschikkingsmacht overgaat sprake zou moeten zijn van een leveringsfictie. Wel integendeel, een dergelijke uitlegging zou in een geval als het onderhavige tot een met het btw-stelsel onverenigbare duplicering van de levering leiden. Een en hetzelfde goed, dat reeds een keer aan een afnemer is geleverd, kan geen tweede keer aan dezelfde afnemer worden geleverd. Gelet op het feit dat diensten overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn een residuele categorie vormen, is het gevaar van een hiaat in de belastingheffing onbestaande.

56. In artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn wordt derhalve niets meer bepaald dan dat een (gedwongen) eigendomsovergang op publiekrechtelijke basis een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn vormt die onder de btw valt wanneer een soortgelijke privaatrechtelijke verrichting een dergelijke levering vormt. Ook de omstandigheid dat de wetgever mogelijk in dat verband hoofdzakelijk gevallen als onteigening of gedwongen tenuitvoerlegging[28] voor ogen heeft gehad, vormt uiteindelijk een bevestiging daarvan. In beide gevallen staat het evenwel buiten kijf dat de beschikkingsmacht over de goederen wordt overgedragen.

C. Derde vraag: geen optreden als overheid

57. Met de derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de gemeente in het onderhavige geval überhaupt als belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn handelt. Ontvangt de gemeente de omzettingsvergoeding als publiekrechtelijk lichaam in het kader van de uitoefening van een activiteit als overheid, dan kan een belastbare handeling op grond van de in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn opgenomen uitzonderingsbepaling worden uitgesloten.

58. Zelfs wanneer de omzetting krachtens de wet van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in Polen hoofdzakelijk of zelfs uitsluitend percelen van publiekrechtelijke lichamen zou betreffen, zoals uit de schriftelijke opmerkingen van de Republiek Polen kan worden afgeleid, is artikel 13 van de btw-richtlijn in dit geval niet relevant.

[27] Arresten van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 88), en 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

[28] Betreffende leveringen die in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging zijn verricht, zie bijvoorbeeld arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punten 33 e.v.).

59. Aan deze regeling ligt de idee ten grondslag dat bepaalde werkzaamheden weliswaar van economische aard zijn, maar nauw verband houden met de uitoefening van overheidsbevoegdheden [29], die uitsluitend door publiekrechtelijke lichamen worden uitgeoefend. In die situatie kan verstoring van de mededinging worden uitgesloten.

60. Publiekrechtelijke lichamen handelen volgens de rechtspraak van het Hof echter maar als overheid wanneer zij in het kader van een specifiek voor hen geldende juridische regeling handelen en vooral geen werkzaamheden verrichten onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere ondernemers. [30]

61. Noch het verlies van de eigendom noch de ontvangst van de omzettingsvergoeding houdt in dit geval een optreden als overheid in. De gemeente is weliswaar krachtens de omzettingswet verplicht een administratieve procedure te voeren, maar de door de voormalige houders van het eeuwigdurend vruchtgebruik te betalen vergoeding wordt niet door de gemeente als overheid in het kader van een administratieve procedure vastgelegd krachtens een specifiek voor haar geldende juridische regeling.

62. De gemeente ontvangt de betaling veeleer in haar hoedanigheid van voormalige perceeleigenaar. Ook de omstandigheid dat de omzetting krachtens de wet bedoeld is als zakenrechtelijke regularisatie van de verwerving van overheidspercelen, die kennelijk tijdens het communisme niet was toegestaan, wat destijds de reden was voor het gebruik van het instrument van het eeuwigdurend vruchtgebruik, doet daaraan niets af. De huidige eigendomsovergang vormt economisch gezien de voortzetting van de met de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik verbonden levering (zie hierboven onder punt 2). Zoals ook de Commissie terecht beklemtoont, is de verplichting tot betaling van de vergoeding aldus gekoppeld aan de overdracht van het eeuwigdurend vruchtgebruik op de gemeentelijke percelen, die evenwel gebaseerd is op het civiele recht.

63. Dat is de reden waarom de gemeente ook in het kader van de ontvangst van de termijnbetalingen voor het eeuwigdurend vruchtgebruik als belastingplichtige heeft gehandeld. Bijgevolg is er geen reden om het optreden van de gemeente thans anders aan te merken dan in het verleden.

64. In zoverre doet de omzettingswet geen afbreuk aan het juridische (civielrechtelijke) karakter van de vergoeding. Dit wordt bevestigd door artikel 12, lid 2, van de omzettingswet. Die bepaling verwijst immers uitdrukkelijk naar artikel 12a van de wet inzake het beheer van onroerende goederen, waarin het civielrechtelijke karakter van de door de houders van een eeuwigdurend vruchtgebruik betaalde vergoedingen wordt vastgesteld.

[29] Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 31).

[30] Arresten van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 48); 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 21); 12 september 2000, Commissie/Griekenland (C-260/98, EU:C:2000:429, punt 35), en 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punt 17).

D. Conclusie

65. Ik geef het Hof derhalve in overweging te beslissen als volgt:

„1) De omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht, zoals zij in het onderhavige geval aan de orde is, vormt een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, juncto 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 waarde, die aan de btw is onderworpen.

2) Een gemeente die voor de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht een vergoeding ontvangt, zoals dat onder de omstandigheden van de onderhavige zaak het geval is, handelt als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en niet als publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13 van deze richtlijn."