Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

9 juli 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikelen 2, punt 1, en 4, lid 1 – Belastingplicht – Onroerendgoedtransacties – Verkoop van stukken grond die werden bestemd tot het privévermogen van een natuurlijk persoon met het beroep van zelfstandig ondernemer – Als zodanig handelende belastingplichtige”

In zaak C?331/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vrhovno sodiš?e (Slovenië) bij beslissing van 12 juni 2014, ingekomen bij het Hof op 8 juli 2014, in de procedure

Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.?C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– P. Kezi?, s.p., Trgovina Prizma, vertegenwoordigd door B. Ozimek, odvetnica,

– de Sloveense regering, vertegenwoordigd door A. Grum als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B. Rous Demiri 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 de artikelen 2, punt 1, en 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de

harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen P. Kezi?, s.p., Trgovina Prizma (P. Kezi?, een natuurlijk persoon die het beroep van zelfstandig ondernemer uitoefent onder de handelsnaam „Trgovina Prizma”) en de Republiek Slovenië, vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën), betreffende het belasten van de verkoop van stukken grond met belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn luiden als volgt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

Sloveens recht

5 De Zesde richtlijn is in Sloveens recht omgezet bij de wet op de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. nr. 89/98, blz. 8433). Artikel 3, punt 1, daarvan bepaalt dat aan de btw zijn onderworpen, de leveringen van goederen en de diensten die een belastingplichtige op het grondgebied van de Republiek Slovenië onder bezwarende titel verricht in de uitoefening van zijn economische activiteit.

6 Volgens artikel 27 van deze wet is de overgang van onroerend goed, met uitzondering van de eerste overdracht van het eigendomsrecht of van het recht om te beschikken over nieuwe gebouwen, van btw vrijgesteld.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Kezi? is sinds 1995 ingeschreven als zelfstandig ondernemer. Hij oefent zijn beroep uit als natuurlijk persoon, onder de handelsnaam „Trgovina Prizma”.

8 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft Kezi? tussen 1998 en 2002 als particulier – niet als zelfstandig ondernemer – zeven stukken grond gekocht. Twee daarvan kocht hij in de jaren 1998

en 2000 van een natuurlijk persoon; de andere vijf kocht hij in de jaren 2001 en 2002 van een handelsvennootschap. Bij de aankoop van die verschillende stukken grond werd aan Kezi? geen btw in rekening gebracht.

9 Tussen 2001 en 2003 heeft Kezi? de benodigde administratieve vergunningen verkregen om op die zeven percelen grond een winkelcentrum te bouwen. In mei 2003 heeft hij vervolgens in de hoedanigheid van zelfstandig ondernemer de bouwwerkzaamheden van start laten gaan.

10 In mei 2003 heeft Kezi? de vijf stukken grond die hij het laatst had gekocht, bestemd als ondernemingsvermogen, rekening houdend met de waarde ervan zoals geschat door een door het gerecht aangestelde expert. De andere twee stukken grond heeft hij daarentegen in zijn privévermogen behouden (hierna: „litigieuze stukken grond”).

11 In 2004 heeft Kezi? het winkelcentrum en de zeven stukken grond waarop het werd gebouwd verkocht aan twee handelsvennootschappen. In het kader van die transactie verkocht hij het ene gedeelte van het winkelcentrum en de vijf stukken grond waarop dit gedeelte werd gebouwd als zelfstandig ondernemer en bracht hij de kopers daarbij btw in rekening; de litigieuze stukken grond en het andere gedeelte van het winkelcentrum, dat op deze laatste stukken grond staat, verkocht hij als particulier, zonder btw in rekening te brengen.

12 Bij besluit van 26 oktober 2004 heeft de bevoegde belastingautoriteit van Kezi? betaling van de btw over de verkoop van de litigieuze stukken grond gevorderd, op grond dat die verkoop onder zijn als zelfstandig ondernemer uitgeoefende economische activiteit viel.

13 Op 18 juli 2007 heeft het ministerie van Financiën het door Kezi? tegen dat besluit aangetekende bezwaar ongegrond verklaard.

14 De Upravno sodiš?e (bestuurlijk hof) heeft dit besluit bevestigd. Bij arrest van 25 mei 2011 heeft de Vrhovno sodiš?e (hooggerechtshof) de door Kezi? ingestelde hogere voorziening afgewezen. Dat arrest is echter vernietigd door de Ustavno sodiš?e (constitutioneel hof) die bij uitspraak van 21 november 2013 de zaak ter herbeoordeling heeft terugverwezen naar de Vrhovno sodiš?e.

15 De verwijzende rechter is van oordeel dat het bij hem aanhangige geding vereist dat wordt vastgesteld onder welke voorwaarden een belastingplichtige overeenkomstig de Zesde richtlijn goederen die hij gebruikt in de uitoefening van zijn economische activiteit, buiten het btw-stelsel kan houden.

16 Daarop heeft de Vrhovno sodiš?e de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de artikelen 2, punt 1, en 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding – waarin een persoon stukken grond koopt als natuurlijk persoon, zonder dat hem daarbij btw in rekening wordt gebracht, nadien op die stukken grond een winkelcentrum bouwt als zelfstandig ondernemer, overeenkomstig het nationale boekhoudrecht slechts bepaalde van de stukken grond waarop dat winkelcentrum wordt gebouwd, als vaste activa van zijn onderneming boekt, en ten slotte dat centrum samen met alle stukken grond verkoopt aan de bouwheer – ervan moet worden uitgegaan dat die persoon reeds wegens het feit dat hij bepaalde stukken grond niet als vaste activa van zijn onderneming boekt, die stukken grond buiten het btw-stelsel laat vallen en dus niet kan worden aangemerkt als een belastingplichtige die bij de verkoop daarvan btw in rekening moet brengen, welke hij vervolgens zelf moet afdragen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 2, punt 1, en 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige stukken grond heeft gekocht waarvan hij sommige tot zijn privévermogen en andere tot zijn ondernemingsvermogen heeft bestemd, en op al die stukken grond als belastingplichtige een winkelcentrum heeft laten bouwen dat hij vervolgens samen met de grond waarop dat winkelcentrum staat, heeft verkocht, de verkoop van de als privévermogen aangemerkte stukken grond aan de btw moet worden onderworpen.

18 Uit de bewoordingen van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn volgt dat een handeling slechts aan de btw onderworpen is, indien de belastingplichtige „als zodanig” handelt. Een belastingplichtige die een handeling voor privédoeleinden verricht, handelt daarentegen niet als belastingplichtige, zodat die handeling niet binnen de werkingssfeer van de btw valt (zie in die zin arresten Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punten 16?18, en Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punt 24).

19 Verder moet in herinnering worden geroepen dat het begrip „belastingplichtige” volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt bepaald in relatie tot het begrip „economische activiteit”, dat volgens artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn alle werkzaamheden omvat van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en met name de handelingen betreffende de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie in die zin arrest S?aby e.a., C?180/10 en C?181/10, EU:C:2011:589, punten 43 en 44).

20 Voorts heeft de belanghebbende, wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs? als voor privédoeleinden wordt gebruikt, voor de btw de keuze om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel komt te vallen, hetzij slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen (zie arrest Charles en Charles-Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, punt 23). Ook wanneer een dergelijk goed gedeeltelijk voor de economische activiteit van de belastingplichtige wordt gebruikt, kan het dus buiten het btw-stelsel worden gehouden. De belastingplichtige heeft dan evenwel geen recht op aftrek (zie arrest Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punt 27).

21 Daaraan moet nog worden toegevoegd dat een belastingplichtige bij de verkoop van een dergelijk goed, waarvan hij had besloten een gedeelte voor privédoeleinden te gebruiken, met betrekking tot dat gedeelte niet handelt als belastingplichtige (zie in die zin arrest Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punt 24). De betrokkene moet evenwel gedurende de hele periode waarin hij eigenaar van het betrokken goed is, blijk geven van zijn wil om een gedeelte ervan in zijn privévermogen te behouden (arrest Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punt 21).

22 Uit de hierboven aangehaalde rechtspraak kan echter niet worden afgeleid dat de verkoop, door een belastingplichtige, van een stuk grond dat hij voor zijn privévermogen had bestemd, alleen om die reden al niet aan de btw onderworpen is. Aangezien handelingen die een belastingplichtige onder bezwarende titel verricht, in beginsel onderworpen zijn aan de btw wanneer die belastingplichtige als zodanig handelt, dient het bij een dergelijke verkoop niet alleen te gaan om een goed dat tot het privévermogen wordt gerekend, maar moet de betrokken belastingplichtige dat goed bovendien verkopen in het kader van het beheer van zijn privévermogen en niet in dat van de uitoefening van zijn economische activiteit.

23 Het is juist dat de loutere uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht op zich niet als een economische activiteit kan worden beschouwd (zie in die zin arrest S?aby e.a., C?180/10

en C?181/10, EU:C:2011:589, punt 36). Overigens kan uit dit oogpunt het feit dat de belastingplichtige hetgeen hij verkoopt, met eigen middelen heeft verkregen, niet van doorslaggevend belang zijn.

24 Aangaande de verkoop van een bouwgrond heeft het Hof echter reeds gepreciseerd dat het feit dat de betrokkene voor de verkoop van onroerend goed actief stappen heeft ondernomen door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn aanwendt, zoals met name de uitvoering van werkzaamheden om deze gronden bouwrijp te maken en het gebruik van beproefde verkooptechnieken, een relevant beoordelingscriterium vormt (zie in die zin arrest S?aby e.a., C?180/10 en C?181/10, EU:C:2011:589, punten 39 en 40). Dergelijke initiatieven passen immers normaal gezien niet bij het beheer van een privévermogen, zodat de verkoop van een bouwgrond in een dergelijk geval niet kan worden beschouwd als de loutere uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht (zie in die zin arrest S?aby e.a., C?180/10 en C?181/10, EU:C:2011:589, punt 41).

25 In casu kunnen de door de verwijzende rechter uiteengezette omstandigheden – met name ten eerste het feit dat Kezi? de zeven stukken grond binnen een relatief korte periode heeft gekocht, namelijk tussen 1998 en 2002, ten tweede het feit dat die percelen grond samen een noodzakelijke voorwaarde waren voor het bouwen van een winkelcentrum, waarvoor de werkzaamheden in mei 2003 zijn gestart, en ten derde het feit dat Kezi? werkzaamheden voor een kostprijs van meer dan 48 000 EUR heeft uitgevoerd om de litigieuze stukken grond bouwrijp te maken – erop wijzen dat Kezi? deze stukken grond niet heeft verkocht louter ter uitoefening van zijn eigendomsrecht, maar in de uitoefening van zijn economische activiteit als ondernemer.

26 Daarbij komt nog dat het aan het Hof overgelegde dossier geen informatie bevat die kan verklaren waarom de verkoop van de litigieuze stukken grond moet worden beschouwd als een handeling in het kader van het beheer van het privévermogen en derhalve moet worden onderscheiden van de verkoop van de andere stukken grond waarop Kezi? een winkelcentrum heeft laten bouwen in het kader van zijn economische activiteit als ondernemer.

27 In die omstandigheden en onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties moet Kezi? worden geacht bij de verkoop van de litigieuze stukken grond te hebben gehandeld als btw-plichtige, zodat die transactie aan de btw had moeten worden onderworpen.

28 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 2, punt 1, en 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige stukken grond heeft gekocht waarvan hij sommige tot zijn privévermogen en andere tot zijn ondernemingsvermogen heeft bestemd, en op al die stukken grond als belastingplichtige een winkelcentrum heeft laten bouwen dat hij vervolgens samen met de grond waarop dat winkelcentrum staat, heeft verkocht, de verkoop van de als privévermogen aangemerkte stukken grond aan de btw moet worden onderworpen, aangezien die belastingplichtige bij die transactie als zodanig heeft gehandeld.

Kosten

29 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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:

De artikelen 2, punt 1, en 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige stukken grond heeft gekocht waarvan hij sommige tot zijn privévermogen en andere tot zijn ondernemingsvermogen heeft bestemd, en op al die stukken grond als belastingplichtige een winkelcentrum heeft laten bouwen dat hij vervolgens samen met de grond waarop dat winkelcentrum staat, heeft verkocht, de verkoop van de als privévermogen aangemerkte stukken grond aan de belasting over de toegevoegde waarde moet worden onderworpen, aangezien die belastingplichtige bij die transactie als zodanig heeft gehandeld.

ondertekeningen

* Procestaal: Sloveens.