

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

13 juni 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder a) – Levering van goederen onder bezwarende titel – Artikel 14, lid 1 – Overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken – Artikel 14, lid 2, onder a) – Eigendomsovergang van een aan een gemeente toebehorend goed op de fiscus tegen betaling van een vergoeding met het oog op de aanleg van een nationale weg – Begrip vergoeding – Aan de btw onderworpen handeling”

In zaak C-665/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 14 september 2016, ingekomen bij het Hof op 22 december 2016, in de procedure

**Minister Finansów**

tegen

**Gmina Wrocław,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

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

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 december 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- de Minister Finansów, vertegenwoordigd door J. Kaute en M. Kowalewska,
- de Gmina Wrocław, vertegenwoordigd door A. Januszkiewicz, radca prawny, en J. Martini, doradca podatkowy,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szałdzińska als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en L. Baumgart als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 februari 2018,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 de Minister Finansów (minister van Financiën, Polen; hierna: „minister”) en de Gmina Wrocław (gemeente Wrocław, Polen; hierna: „gemeente Wrocław”) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten aanzien van een handeling waarbij de eigendom van aan de gemeente toebehorende onroerende goederen overeenkomstig de nationale wetgeving en tegen betaling van een vergoeding is overgegaan op de fiscus met het oog op de aanleg van een nationale weg.

## **Toepasselijke bepalingen**

### **Unierecht**

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn 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 13, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„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 concurrentievervalsing 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.”

6 Artikel 14 van de btw-richtlijn, opgenomen in hoofdstuk 1, „Levering van goederen”, dat deel uitmaakt van titel IV, „Belastbare handelingen”, bepaalt in lid 1 en lid 2, onder a):

„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”.

## **Pools recht**

### *Btw-wet*

7 Artikel 7, lid 1, punt 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535), zoals gewijzigd (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054) (hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„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 de overdracht of overgang van de eigendom van goederen tegen betaling van een vergoeding ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet”.

### *Wet betreffende investeringen in openbare wegen*

8 Artikel 12, leden 4 en 4a, van de ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (wet houdende bijzondere voorschriften voor de voorbereiding en de verwezenlijking van investeringen in openbare wegen) van 10 april 2003 (Dz. U. nr. 80, volgnr. 721), zoals gewijzigd, bepaalt:

„4. Onroerende goederen of delen ervan [...] worden krachtens de wet:

1) eigendom van de fiscus in geval van nationale wegen,

2) eigendom van de betrokken territoriale lichamen in geval van woiwodeschapswegen, districtswegen en gemeentelijke wegen

— op de dag waarop het besluit waardoor de investeringen mogelijk zijn geworden, onaantastbaar wordt.

4a. Het besluit waarbij het bedrag van de vergoeding voor de in lid 4 bedoelde onroerende goederen wordt vastgesteld, wordt genomen door het orgaan dat het besluit heeft genomen waardoor de investeringen in het wegennet mogelijk zijn geworden.”

### *Wet houdende bijzondere voorschriften voor de voorbereiding en de verwezenlijking van investeringen in openbare wegen*

9 Artikel 1 van de ustawa o drogach publicznych (wet betreffende openbare wegen) van 21 maart 1985, zoals gewijzigd (Dz. U. 2016, volgnr. 1440) bepaalt:

„Een openbare weg is een weg die uit hoofde van deze wet valt onder een van de categorieën wegen die door eenieder kunnen worden gebruikt overeenkomstig zijn bestemming en de

uitzonderingen daarop die in deze wet of andere bijzondere bepalingen zijn neergelegd.”

10 Artikel 2, lid 1, van deze wet bepaalt het volgende:

„Gelet op hun functie in het wegennet zijn openbare wegen verdeeld in de volgende categorieën:

- 1) nationale wegen;
- 2) woiwodeschapswegen;
- 3) districtswegen;
- 4) gemeentelijke wegen.”

11 In artikel 19, leden 1 en 5, van deze wet is bepaald:

„1. De beheerder van de weg is het orgaan van de centrale overheid of het territoriale lichaam dat bevoegd is voor de planning, de aanleg, de transformatie, de renovatie, het onderhoud en de bescherming van de weg.

[...]

5. In districtssteden is de burgemeester van de stad de beheerder van alle openbare wegen, uitgezonderd autowegen en snelwegen.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

12 In Polen is de hiërarchie van territoriale lichamen als volgt: het eerste niveau wordt gevormd door de *gmina* (gemeente); het tweede niveau door de *powiat* (district), en het derde niveau door de *województwo* (woiwodeschap). Een *miasto na prawach powiatu* (districtsstad) is een gemeente die de taken van een district uitoefent. In deze steden met districtstaken heeft de burgemeester, die in de eerste plaats het uitvoerend orgaan van de stad is, alle bevoegdheden die door de wet worden toegekend aan het uitvoerend orgaan van een district, waaronder de bevoegdheid onroerende goederen te beheren.

13 De Województwo Dolnośląskie (woiwodeschap Neder-Silezië, Polen) is verdeeld in 26 districten, die weer zijn onderverdeeld in 169 gemeenten, en 4 districtssteden.

14 De gemeente Wrocław, die eigenaar is van meerdere onroerende goederen, is een districtsstad die geregistreerd is als btw-plichtige. De burgemeester van de gemeente is niet alleen het uitvoerend orgaan van de gemeente, maar ook de vertegenwoordiger van de fiscus, belast met het beheer van de onroerende goederen die aan de fiscus toebehoren en op het grondgebied van de gemeente zijn gelegen.

15 Na een besluit van de wojewoda Dolnośląski (president van de woiwodeschap Neder-Silezië, Polen) is de eigendom van onroerende goederen die voorheen toebehoorden aan de gemeente Wrocław overgegaan op de fiscus met het oog op de aanleg van een nationale weg. Bij afzonderlijk besluit heeft de president van de woiwodeschap Neder-Silezië de hoogte van de vergoeding vastgesteld waar de gemeente Wrocław recht op had en de burgemeester gelast dat bedrag aan de gemeente uit te betalen.

16 De gemeente Wrocław heeft zich tot de minister gewend met een verzoek om een individuele interpretatie van het belastingrecht over de vraag of de eigendomsovergang van onroerende goederen krachtens de wet tegen betaling van een vergoeding een levering van

goederen onder bezwarende titel oplevert die aan de btw is onderworpen, en zo ja, welke entiteit op de btw-factuur moet worden aangegeven als koper van de goederen.

17 In zijn individuele interpretatie heeft de minister overwogen dat in casu sprake was van een levering van goederen onder bezwarende titel die aan de btw was onderworpen, aangezien de eigendom van de onroerende goederen was overgegaan van de gemeente Wroc?aw op de fiscus tegen betaling van een vergoeding. Hij heeft aangegeven dat de gemeente Wroc?aw bij die handeling de belastingplichtige voor de btw was, want de burgemeester is geen persoon die zelfstandig een economische activiteit verricht noch handelt hij onder eigen verantwoordelijkheid.

18 De minister heeft geconcludeerd dat op de gemeente Wroc?aw de verplichting rustte om de levering van de onteigende onroerende goederen te verantwoorden met een factuur waarop de burgemeester van de gemeente tegelijkertijd als verkoper en koper werd vermeld, respectievelijk als uitvoerend orgaan van de gemeente en als vertegenwoordiger van de fiscus belast met het beheer van de onroerende goederen die in eigendom aan de fiscus toebehoren en op het grondgebied van de gemeente zijn gelegen.

19 De gemeente Wroc?aw heeft de Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wroc?aw, Polen) verzocht om nietigverklaring van het besluit waarbij de individuele interpretatie is gegeven.

20 In zijn vonnis heeft deze rechter het beroep toegewezen en de individuele interpretatie nietig verklaard op grond dat de leverancier en de verkrijger vanuit fiscaal oogpunt dezelfde entiteit waren, namelijk de gemeente Wroc?aw, zodat als gevolg van deze handeling geen overgang heeft plaatsgevonden van de macht om in economische zin over een lichamelijke zaak te beschikken.

21 Tegen dat vonnis heeft de minister cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen).

22 Op 12 februari 2015 heeft de kamer van drie rechters waarbij de hogere voorziening was aangebracht, geoordeeld dat het niet duidelijk was of de overdracht door een gemeente van de eigendom van onroerende goederen op vordering van de overheid tegen betaling van een vergoeding moest worden opgevat als een „levering van goederen” in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1, van de btw-wet en een uitgebreide kamer verzocht om uitlegging van de wet.

23 Bij beslissing van 12 oktober 2015 heeft een kamer van zeven rechters van de verwijzende rechter geantwoord dat een dergelijke overgang een „levering van goederen” in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1, van de btw-wet vormt en dat het niet van belang was of deze handeling de overgang van de economische macht over de betrokken goederen meebracht.

24 In zijn verzoek om een prejudiciële beslissing twijfelt de verwijzende rechter niettemin over de bijzondere aard van de handeling die het voorwerp is van het geding voor die rechter, vooral gezien de specifieke rol waarin de partijen bij de betrokken handeling optreden.

25 Daarop heeft de Naczelny S?d Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is de eigendomsovergang van onroerende goederen van een gemeente op de fiscus krachtens de wet tegen betaling van een vergoeding in een situatie waarin uit een nationale regeling voortvloeit dat de burgemeester van de gemeente, als vertegenwoordiger van de fiscus en tegelijkertijd uitvoerend orgaan van de gemeente, deze onroerende goederen blijft beheren, een belastbare handeling in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van [de btw-richtlijn]?

Is het voor het antwoord op bovenstaande vraag van belang of de vergoeding voor de gemeente daadwerkelijk wordt uitbetaald of louter een interne omboeking binnen de begroting van de gemeente is?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

26 Vooraf moet worden opgemerkt dat de prejudiciële vraag uitdrukkelijk ziet op artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, terwijl de algemene voorwaarden waaraan een levering van goederen moet voldoen om te worden gekwalificeerd als „levering die aan de btw is onderworpen”, zijn opgenomen in artikel 2, lid 1, onder a), van deze richtlijn.

27 In dat verband blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de omstandigheid dat een nationale rechterlijke instantie bij de formulering van haar verzoek om een prejudiciële beslissing formeel heeft verwezen naar bepaalde voorschriften van het Unierecht, het Hof niet belet om deze rechterlijke instantie alle uitleggingsgegevens te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de bij haar aanhangige zaak, ongeacht of deze instantie er in haar vragen melding van heeft gemaakt (arrest van 20 december 2017, Incyte, C?492/16, EU:C:2017:995, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 De vraag moet derhalve ook worden onderzocht in het licht van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

29 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de overgang van de eigendom van een onroerend goed dat toebehoort aan een btw-plichtige op de fiscus van een lidstaat van rechtswege en tegen betaling van een vergoeding een handeling onderworpen aan de btw is in een situatie als in het hoofdgeding, waarin dezelfde persoon tegelijkertijd de onteigenende macht en de onteigende gemeente vertegenwoordigt en de onteigende gemeente in de praktijk het betrokken goed blijft beheren, zelfs als de vergoeding enkel is betaald door middel van een interne omboeking in de begroting van de gemeente.

30 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat de btw-richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel invoert dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (arrest van 11 mei 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

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

32 Ten eerste wordt het begrip levering van goederen niet gedefinieerd in deze bepaling.

33 In artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt dit begrip daarentegen gedefinieerd als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Evenzo bepaalt artikel 14, lid 2, onder a), van deze richtlijn dat naast de handeling bedoeld in lid 1 van dat artikel als een levering van goederen wordt beschouwd, de

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

34 Met betrekking tot de handeling die in het hoofdgeding aan de orde is, heeft de gemeente Wrocław in haar schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting voor het Hof aangevoerd dat een handeling, wil zij vallen onder artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, ook moet voldoen aan de criteria van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn.

35 Hoewel artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn in algemene zin het begrip levering van goederen definieert, kan uit de letterlijke uitlegging van lid 2 van dat artikel, met name uit de frase „naast de in lid 1 bedoelde handeling”, worden afgeleid dat dit lid 2 ziet op andere handelingen die eveneens als leveringen van goederen worden beschouwd. Daaruit volgt dat de wetgever van de Europese Unie deze handelingen weliswaar alle onder hetzelfde begrip levering van goederen heeft gebracht, maar een onderscheid heeft willen maken tussen de in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde handeling en de in artikel 14, lid 1, van deze richtlijn bedoelde handeling, die immers niet in dezelfde termen zijn gedefinieerd. Inzonderheid wordt in de definitie van de in artikel 14, lid 2, onder a), van deze richtlijn bedoelde handeling geen gewag gemaakt van „de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, waarvan sprake is in artikel 14, lid 1, van de richtlijn.

36 Uit de bewoordingen en de opzet van artikel 14 van de btw-richtlijn blijkt dus, zoals de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat lid 2 van dit artikel een *lex specialis* vormt ten opzichte van de algemene definitie in lid 1, waarvan de voorwaarden onafhankelijk van die in lid 1 toepasbaar zijn.

37 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.

38 In dat verband moet worden opgemerkt dat de eerste van deze drie voorwaarden, namelijk de overgang van het eigendomsrecht, niet aldus kan worden opgevat dat daarvoor een overgang van de economische eigendom vereist is.

39 Toen het Hof werd verzocht om uitlegging van artikel 5, 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 toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), waarvan de bewoordingen gelijk waren aan die van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, heeft het inderdaad voor recht verklaard dat dat artikel 5, lid 1, aldus moet worden uitgelegd dat als een „levering van een goed” wordt beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt (arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, punt 9). In het kader van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de verwijzende rechter echter de vraag gesteld of er sprake kan zijn van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn indien enkel de juridische eigendom van de goederen is overgegaan, tegen betaling van een vergoeding, terwijl de rechthebbende van de economische macht over het betrokken goed dezelfde is gebleven. Door de bijzondere bepaling van Pools bestuursrecht dat onroerende goederen die aan een districtstad toebehoren na onteigening door de fiscus nog steeds beheerd worden door die districtstad, vertegenwoordigd door de burgemeester, kan de betrokken eigendomsovergang, ten minste deels, zijn economische aard worden ontnomen, doordat de onteigenende macht niet bevoegd wordt om als een eigenaar over de goederen te

beschikken.

40 In dat verband wordt in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn niet verwezen naar de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken, zoals in lid 1 van dat artikel, maar – op explicietere wijze – naar de „eigendomsovergang” van dat goed [zie voor de uitlegging van artikel 14, lid 2, onder b), arrest van 4 oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, punt 31].

41 Zoals de advocaat-generaal in punt 53 van zijn conclusie heeft opgemerkt, volstaat voor toepassing van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn dientengevolge de eigendomsovergang van een goed in de zin van de formele juridische eigendom ervan om een dergelijke handeling te kwalificeren als een belastbare „levering van goederen”, mits aan de overige vereisten van die bepaling is voldaan.

42 Ten tweede heeft de verwijzende rechter met betrekking tot de algemene voorwaarde dat de handeling onder bezwarende titel wordt verricht in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, in wezen de vraag opgeworpen wat de relatie is tussen het begrip onder bezwarende titel in dat artikel en het begrip vergoeding in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van deze richtlijn in een situatie waarin de vergoeding voor de onteigende gemeente louter bestaat uit een interne omboeking.

43 Uit vaste rechtspraak van het Hof met betrekking tot de voorwaarde dat de betrokken handeling wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, volgt dat daarvoor een rechtstreeks verband tussen het geleverde goed en de ontvangen tegenwaarde wordt verondersteld (zie in die zin arrest van 7 oktober 2010, Loyalty Management UK en Baxi Group, C-53/09 en C-55/09, EU:C:2010:590, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat alleen als er tussen de leverancier en de koper een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de leverancier ontvangen prijs de werkelijke tegenwaarde vormt voor het geleverde goed (zie in die zin arrest van 11 mei 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien moet deze tegenprestatie een subjectieve, werkelijk ontvangen en in geld uit te drukken waarde zijn (zie in die zin arresten van 19 december 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punten 44 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 7 november 2013, Tulic en Plavov, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Zoals de advocaat-generaal in punt 61 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, is het debat over de vraag of voor de „betaling van een vergoeding” in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn vereist is dat een dergelijke betaling voldoet aan alle constitutieve elementen van het begrip „onder bezwarende titel”, bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), van deze richtlijn, niet relevant, omdat artikel 14, lid 2, onder a), van de richtlijn een lex specialis is, zoals blijkt uit punt 36 van dit arrest. Deze constitutieve elementen heeft het Hof namelijk niet geformuleerd in het kader van de uitlegging van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, maar van artikel 2, lid 1, ervan.

45 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat de vergoeding die in het hoofdgeding aan de orde is, rechtstreeks samenhangt met de overgang van de eigendom van de onroerende goederen van de gemeente op de fiscus. Het is derhalve niet van belang dat de betaling is verricht door middel van een interne omboeking binnen dezelfde begroting, mits de betaling van de vergoeding daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

46 Met betrekking tot, ten derde, de andere algemene voorwaarden in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, namelijk de voorwaarde van de plaats van levering van het goed, die van de

hoedanigheid van belastingplichtige van een entiteit als de gemeente Wroc?aw en de voorwaarde dat de belastingplichtige „als zodanig” heeft gehandeld, staat om te beginnen vast dat in casu aan de voorwaarde van de plaats van levering is voldaan, aangezien de handeling op het grondgebied van een lidstaat, te weten Polen, is verricht.

47 Voorts wordt de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw van de gemeente door de verwijzende rechter niet ter discussie gesteld. Blijkens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

48 Met betrekking tot, ten slotte, de voorwaarde dat de belastingplichtige „als zodanig” handelt op het tijdstip van de overgang van het recht van eigendom van de onroerende goederen op de fiscus, hetgeen door de gemeente wordt betwist op grond van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn, moet eraan worden herinnerd dat het Hof al heeft geoordeeld dat als werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht in de zin van die bepaling worden aangemerkt de werkzaamheden die door hen worden verricht in het kader van de specifiek voor hen geldende juridische regeling, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten (arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C?288/07, EU:C:2008:505, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of in het geding waarover hij zich moet uitspreken, aan deze voorwaarde is voldaan.

49 Zoals blijkt uit punt 15 van het onderhavige arrest is de eigendom van onroerende goederen die voorheen toebehoorden aan de gemeente Wroc?aw in het hoofdgeding daadwerkelijk overgegaan op de fiscus met het oog op de aanleg van een nationale weg. Deze overgang heeft plaatsgevonden ingevolge een vordering door de overheid, namelijk de president van de woiwodeschap Neder-Silezië, die bij afzonderlijk besluit tevens de hoogte van de aan de gemeente verschuldigde vergoeding heeft vastgesteld.

50 Hieruit volgt – onder voorbehoud van toetsing door de verwijzende rechter – dat in casu is voldaan aan de drie voorwaarden van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.

51 Gelet op het voorgaande moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de overgang van de eigendom van een onroerend goed dat toebehoort aan een btw-plichtige op de fiscus van een lidstaat, van rechtswege en tegen betaling van een vergoeding, een handeling onderworpen aan de btw is in een situatie als in het hoofdgeding, waarin dezelfde persoon tegelijkertijd de onteigenende macht en de onteigende gemeente vertegenwoordigt en de onteigende gemeente in de praktijk het betrokken goed blijft beheren, zelfs als de vergoeding enkel is betaald door middel van een interne omboeking in de begroting van de gemeente.

## **Kosten**

52 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat de overgang van de eigendom van**

**een onroerend goed dat toebehoort aan een belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde op de fiscus van een lidstaat, van rechtswege en tegen betaling van een vergoeding, een handeling onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde is in een situatie als in het hoofdgeding, waarin dezelfde persoon tegelijkertijd de onteigenende macht en de onteigende gemeente vertegenwoordigt en de onteigende gemeente in de praktijk het betrokken goed blijft beheren, zelfs als de vergoeding enkel is betaald door middel van een interne omboeking in de begroting van de gemeente.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Pools.