

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 22 februari 2018(1)

Zaak C-665/16

Minister Finansów

tegen

Gmina Wrocław

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Belastbare handelingen — Artikel 2, lid 1, onder a) — Levering van goederen onder bezwarende titel — Artikel 14, lid 2, onder b) — Eigendomsovergang van een goed ter compensatie van een bevel van een overheidsinstantie — Onteigening van gemeentelijk onroerend goed”

I. Inleiding

1. In de Romeinse mythologie was Janus de god van het begin en het einde, van deuropeningen, doorgangen en poorten, maar vóór de klassieke oudheid blijkbaar ook die van de schepping, oorlog, waterbronnen en de zon.⁽²⁾ Naast de (voor een in Unierecht gespecialiseerd jurist zeer bekende) problemen van bevoegdheidstoewijzing – altijd lastig voor Romeinse goden wier machten in de loop der eeuwen voortdurend aan verandering onderhevig waren – is er één ding dat mensen zich tegenwoordig nog steeds over Janus herinneren: dat hij doorgaans met twee gezichten werd afgebeeld.

2. In tegenstelling tot een god met één hoofd en twee gezichten heeft de onderhavige zaak betrekking op één gezicht, dat echter op twee verschillende hoofden staat. Dat is, in een notendop, de oorsprong van het geschil over de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in deze zaak: volgens Pools recht heeft de burgemeester van Wrocław (hierna: „burgemeester”) twee verschillende rollen. Enerzijds is hij de uitvoerende autoriteit van de (zelfbesturende) Gmina Wrocław (gemeente Wrocław, Polen; hierna: gemeente Wrocław). Anderzijds treedt hij, in kwesties die vallen onder de hogere bestuurslaag van de nationale overheid, ook op als vertegenwoordiger van de fiscus.

3. De tweeledige rol van sommige regionale bestuursorganen die, afhankelijk van de specifieke taken die hun zijn toegewezen, ofwel optreden als autonoom bestuur, ofwel als bestuursorgaan van de staat, is niets nieuws, zeker niet in Midden-Europa. Wat in het kader van de onderhavige zaak echter wel nieuw is, is hoe die praktijk in het licht van btw-doeleinden beoordeeld moet worden in zaken waarin hetzelfde orgaan, in casu de burgemeester, in het specifieke scenario van onteigening van onroerend goed aan beide zijden van de transactie aanwezig is, maar in twee verschillende rollen handelt. Bovendien wordt het onroerend goed in kwestie, nadat de eigendomstitel door de gemeente Wrocław formeel is overgedragen aan de fiscus, nog steeds door dezelfde autoriteit beheerd, namelijk de burgemeester.

4. Dit schetst het kader waarin de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) wil vernemen of de overdracht van de eigendom van het onroerend goed in kwestie door de gemeente Wrocław aan de fiscus een belastbare handeling in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn vormt.⁽³⁾ Deze vraag werpt twee specifieke problemen op. Ten eerste is de vraag of *de overgang of overdracht van eigendom van onroerende goederen* uit hoofde van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn ook moet inhouden dat er overgang of overdracht plaatsvindt van de *macht om als een eigenaar over een goed te beschikken* in de zin van artikel 14, lid 1, van de desbetreffende richtlijn. Ten tweede is de vraag wat de verhouding is tussen het begrip *vergoeding* waarnaar verwezen wordt in artikel 14, lid 2, onder a), en het begrip *onder bezwarende titel* van artikel 2, lid 1, onder a), van de richtlijn.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. De in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde lijst van handelingen die aan de btw onderworpen zijn omvat onder andere:

„de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6. Artikel 14 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als 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;

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

B. Pools recht

7. Artikel 7, lid 1, punt 1, van de Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten, hierna: „btw-wet”)⁽⁴⁾

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.”

III. Feiten, procedure en prejudiciële vraag

8. Naar aanleiding van een besluit van de Wojewoda Dolnośląski (president van de regio Neder-Silezië, Polen) is de eigendom van onroerende goederen die voorheen in het bezit waren van de gemeente Wrocław overgedragen aan de fiscus met als doel de aanleg van een weg. Bij afzonderlijk besluit heeft de president van de regio Neder-Silezië de hoogte van de vergoeding voor de onteigende roerende goederen vastgesteld waar de gemeente Wrocław recht op had en de burgemeester gelast dat bedrag aan de gemeente Wrocław uit te betalen.

9. Aangezien de gemeente Wrocław er niet zeker van was of zij over die handeling belasting verschuldigd was, heeft zij de Minister Finansów (minister van Financiën; hierna: „minister van Financiën”) verzocht om een uitlegging van het belastingrecht met betrekking tot de bijzondere omstandigheden van deze zaak. Haar vraag was of de eigendomsovergang van goederen krachtens de wet tegen betaling van een vergoeding een belastbare levering van goederen onder bezwarende titel voor de btw vormt, en zo ja, welk orgaan dan als verkrijger van het goed op de btw-factuur moet worden vermeld.

10. De minister van Financiën heeft hierop geantwoord dat de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde handeling aan de btw onderworpen was, en gaf daarbij de volgende toelichting.

11. Ten eerste kon de burgemeester niet de belastingplichtige zijn, omdat hij geen persoon is die zelfstandig een economische activiteit verricht noch handelt voor eigen rekening. Dientengevolge is de gemeente de belastingplichtige.

12. Ten tweede doet de verplichting tot betaling van een vergoeding die was opgelegd aan de burgemeester niets af aan de omstandigheid dat het eigendomsrecht op de onroerende goederen is overgegaan van de gemeente op de fiscus, die was vertegenwoordigd door de burgemeester. Bijgevolg zijn voor btw-doeleinden de leverancier en de afnemer dezelfde belastingplichtige.

13. Ten derde was er, gelet op het feit dat de eigendom van de onroerende goederen tegen betaling van een vergoeding was overgegaan op de fiscus, dus sprake van een levering van goederen onder bezwarende titel waarover btw verschuldigd is.

14. De minister van Financiën heeft derhalve vastgesteld dat op de gemeente de verplichting rustte om deze overgang van onroerende goederen krachtens de wet aan de fiscus te verantwoorden met een btw-factuur waarop de tegelijkertijd in eigen naam en als vertegenwoordiger van de fiscus optredende gemeente als verkrijger en verkoper werd vermeld.

15. De gemeente Wrocław was het met deze uitlegging oneens. Zij is daarom hiertegen opgekomen bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen).

16. Die rechterlijke instantie oordeelde dat in de onderhavige zaak niet was voldaan aan het criterium voor een levering ingevolge belastingrecht, namelijk de overdracht of overgang van de economische macht over de onroerende goederen van de leverancier op de afnemer. De reden was dat een en hetzelfde orgaan, namelijk de gemeente Wrocław, zowel de leverancier als de afnemer was. Dientengevolge was volgens deze rechter geen sprake van overdracht of overgang

van de economische en feitelijke macht over het onroerende goed, die de Uniewetgever en de nationale wetgever als voorwaarde voor het ontstaan van een belastbaar feit hebben gesteld.

17. De minister van Financiën heeft tegen die beschikking cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen).

18. Die rechter oordeelde dat de situatie in kwestie aanleiding gaf tot ernstige twijfel of de overdracht door een gemeente van de eigendom van onroerende zaken op vordering van de overheid tegen betaling van een vergoeding kon worden opgevat als een belastbare handeling in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1, van de nationale btw-wet. Bij beslissing van 12 februari 2015(5) heeft een kamer van drie rechters de zaak verwezen naar een grotere kamer van zeven rechters bij de Naczelny Sąd Administracyjny met de volgende vraag:

„Kan de eigendomsovergang van onroerende goederen op vordering van de overheid tegen betaling van een vergoeding, waarvan de onteigende persoon de economische lasten (waaronder de belastingdruk) heeft te dragen, worden beschouwd als een belastbare handeling in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1 [van de btw-wet]?”

19. De kamer van zeven rechters van de Naczelny Sąd Administracyjny heeft die vraag in zijn beslissing van 12 oktober 2015 bevestigend beantwoord(6): de eigendomsovergang van onroerende goederen op vordering van de overheid tegen betaling van een vergoeding vormt een levering van goederen in de zin van artikel 7, lid 1, punt 1 van de btw-wet. Een dergelijke eigendomsovergang vormt, in burgerlijk recht, namelijk een levering van goederen in de zin van de btw. De kamer was derhalve van oordeel dat het niet van belang was of deze handeling de overgang van de economische macht over het onteigende goed meebracht. In haar beslissing onderschreef de kamer evenmin het standpunt dat de betaling van de vergoeding aan de gemeente voor de overgang op de fiscus van onroerende goederen geen daadwerkelijke betaling was. Zij was van oordeel dat de gemeente de facto middelen verkrijgt uit de begroting van de fiscus als onderdeel van de allocatie, zodat zij openbare taken op het gebied van het overheidsbestuur kan verwezenlijken.

20. Geen van de partijen bij de procedure was het eens met de uitspraak van de Naczelny Sąd Administracyjny. Zij hebben verzocht de vraag voor een prejudiciële beslissing naar dit Hof te verwijzen. Een kamer van drie rechters bij de Naczelny Sąd Administracyjny heeft hierin toegestemd, heeft de behandeling van de zaak geschorst en de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„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?”

21. De gemeente Wrocław, de Poolse regering alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Naast deze belanghebbenden heeft ook de minister van Financiën op de op 13 december 2017 gehouden terechtzitting pleidooi gehouden.

IV. Beoordeling

22. De onderhavige conclusie is als volgt opgebouwd. Ik zal eerst enkele inleidende opmerkingen maken over de specifieke context van de zaak en de exacte werkingssfeer van de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen (A). Ten tweede zal ik ingaan op de – algemene – uitlegging van het begrip „levering van goederen” in artikel 14, lid 1, en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, en de verhouding tussen het begrip „vergoeding” [artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn] en het begrip „onder bezwarende titel” [artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn] (B). Ten derde zal ik de concrete rechtsvraag die in de onderhavige zaak is voorgelegd onderzoeken in het licht van de uitlegging van de hierboven genoemde bepalingen (C).

A. Inleidende opmerkingen

1. Tweeledige rol van lokale overheden in Polen

23. In de onderhavige zaak is sprake van een tamelijk specifieke context. De tweeledige rol en functies van lokale overheden zijn een bron van complicaties bij de beoordeling van het belastbare karakter van een handeling zoals in het hoofdgeding aan de orde is. Op grond van de behulpzame uiteenzetting door de verwijzende rechter en de verdere uitwerking daarvan door betrokkenen, begrijp ik dat in de nationale regelgeving ter zake het volgende is bepaald.

24. Ten eerste is Wroc?aw, op bestuursniveau, een stad. Een stad vervult zowel de eigen taken waarvoor zij verantwoordelijk is (zelfbestuur of autonoom bestuur) alsook taken die haar door de Staat zijn opgedragen (staatsbestuur). De met het bestuur van de betrokken onroerende goederen in deze zaak verband houdende taken vallen onder de eigen taken van de stad. Dit betekent dat de onroerende goederen die oorspronkelijk eigendom waren van de gemeente Wroc?aw na onteigening nog steeds door hetzelfde orgaan worden beheerd, hierin vertegenwoordigd door de burgemeester.

25. Ten tweede, ten aanzien van de gemeentelijke begroting heeft de verwijzende rechter toegelicht dat de eigen taken van een stad uit eigen middelen worden gefinancierd. Taken die door de centrale overheid worden opgedragen, worden daarentegen gefinancierd uit de centrale overheidsbegroting of uit de begroting van andere bestuurslagen. Volgens de verwijzingsbeslissing is de gemeente (stad) verantwoordelijk voor de bestuurstaken van de betrokken onroerende goederen. Aangezien dit onder haar *eigen* taken valt, worden de daarmee verband houdende kosten niet noodzakelijkerwijs gedekt door allocatie uit de overheidsbegroting.

26. Ten derde moet ten aanzien van de formele vertegenwoordiging van partijen bij de handeling worden vermeld dat, ook al is de eigendom van de onroerende goederen overgegaan van de gemeente Wroc?aw op de fiscus, beide partijen bij die handeling werden vertegenwoordigd door dezelfde autoriteit, namelijk de burgemeester, zij het in een verschillende rol.

2. Omvang van de voorgelegde vraag

27. De onderhavige prejudiciële verwijzing is door de verwijzende rechter in vrij specifieke bewoordingen opgesteld. De gestelde vraag gaat uit van een aantal feitelijke en juridische aannames.

28. In het bijzonder is, overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, een „belastingplichtige” eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt beschouwd als „economische activiteit”.⁽⁷⁾ Een uitzondering op de algemene definitie van „belastingplichtigen” van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn staat in artikel 13, lid 1, van die richtlijn. Hierin worden de

staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, tenzij een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis leidt.(8)

29. Hoewel de gemeente Wrocław hiertegen herhaaldelijk bezwaar heeft gemaakt, heeft de verwijzende rechter expliciet verklaard dat er geen twijfel bestaat over de hoedanigheid van de betrokken gemeente als *belastingplichtige*. De door de verwijzende rechter voorgelegde rechtsvraag heeft derhalve uitsluitend betrekking op de *belastbare aard* van de overgang of overdracht van de eigendom van de betrokken onroerende goederen.

30. Het staat aan de nationale rechter om de aan de orde zijnde werkzaamheden aan de hand van de door het Hof aangenomen criteria te kwalificeren.(9) In dit verband wordt gewezen op het feit dat de nationale rechter verantwoordelijk is voor het bepalen van het feitelijke en juridische kader van de bij hem aanhangige zaak.(10) Met name staat het aan de nationale rechter te bepalen welke vragen aan het Hof worden voorgelegd, en niet aan de partijen in het hoofdgeding. Dit is niet alleen met het oog op de taak die het Hof is toebedeeld uit hoofde van artikel 267 VWEU, maar ook vanwege de plicht te waarborgen dat alle belanghebbenden de mogelijkheid wordt gegeven opmerkingen in te dienen, zoals bepaald in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie.(11)

31. Het is dus niet de rol van dit Hof om feitelijke beoordelingen of de reeds door de verwijzende rechter gegeven uitlegging van nationale wetgeving, die geen voorwerp zijn van de prejudiciële vragen, opnieuw te behandelen. Dit geldt ook (of met name) voor de gevallen waarin de correcte beoordeling vereist dat Unierecht wordt toegepast op tamelijk gecompliceerde nationale wetgeving.

32. In deze conclusie zal daarom worden uitgegaan van de door de nationale rechter uitgevoerde beoordeling, namelijk dat in het licht van de betrokken handeling de gemeente Wrocław een „belastingplichtige” is, echter zonder dat er over die specifieke kwestie een standpunt wordt ingenomen.

B. „Levering van goederen” als bedoeld in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn

33. Met zijn vraag beoogt de verwijzende rechter vast te stellen of de handeling aan de orde in het hoofdgeding, een belastbare „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn vormt. Daarnaast vraagt de verwijzende rechter of het feit dat de betaalde vergoeding enkel een interne omboeking binnen de gemeentelijke begroting betreft, van enige betekenis is voor die beoordeling.

34. Teneinde een zinvol antwoord te geven op de gestelde vraag, zal ik eerst de ontstaansgeschiedenis en strekking van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn onderzoeken (1). Ten tweede zal ik onderzoeken hoe artikel 14, lid 2, onder a), en artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn zich tot elkaar verhouden (2). Ten derde zal ik ingaan op de vraag of de in artikel 14, lid 2, onder a), bepaalde „vergoeding” voldoet aan het in artikel 2, lid 1, onder a), van die btw-richtlijn genoemde vereiste van een „bezwarende titel” (3).

1. Ontstaansgeschiedenis en strekking van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn

35. Artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn heeft betrekking op een specifieke handeling die aan drie elementen voldoet. In de eerste plaats moet er sprake zijn van een „eigendomsovergang van een goed”. Ten tweede moet de eigendomsovergang plaatsvinden „ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet”. Ten derde moet

het goed worden overgedragen tegen „betaling van een vergoeding”.

36. Artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn omvat een specifieke reeks handelingen. In tegenstelling tot de in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde handelingen, die uitgaan van de vrije wil van de partijen die inherent is aan een onder bezwarende titel afgesloten wederkerige handeling, voorziet artikel 14, lid 2, onder a), van die richtlijn in een ander scenario: een eigendomsovergang als gevolg van een eenzijdige beslissing van een overheidsorgaan tegen betaling van een vergoeding.

37. Hoewel de voorbereidende werkzaamheden weinig helderheid verschaffen over de strekking van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn⁽¹²⁾, kunnen uit de bewoordingen en de logica van deze bepaling desalniettemin enkele conclusies worden getrokken.

38. Zoals door verschillende auteurs is aangegeven, mag er redelijkerwijs van worden uitgegaan dat de wetgever, door de onteigening tegen vergoeding expliciet te bestempelen als een belastbare levering van goederen en daarmee gedwongen eigendomsovergangen tegen vergoeding aan dezelfde regels te onderwerpen als andere leveringen van goederen, wellicht beoogt te voorkomen dat overheden onteigening verkiezen boven een handeling die aan de algemene criteria van een goederenlevering voldoet.⁽¹³⁾

39. Ik ben het daarmee eens. Het lijkt inderdaad een verstandige benadering om de overheid geen belastingvoordelen te bieden die haar aanmoedigen tot onteigening over te gaan in plaats van te proberen met de betrokken partij tot overeenstemming te komen. Dientengevolge dient de levering van onroerende goederen, ongeacht of die tot stand komt door middel van een overeenkomst of door onteigening, belastingneutraal te blijven. Wat echter wel benadrukt moet worden is dat artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, een andere logica hanteert en dus ook andere bewoordingen gebruikt, wat kan worden samengevat in de volgende tegenstelling: *privaatrecht – wederkerigheid – onder bezwarende titel* enerzijds en *publiekrecht – eenzijdig besluit – vergoeding* anderzijds.

2. Verhouding tussen artikel 14, lid 2, onder a), en artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn

40. De door de verwijzende rechter voorgelegde vraag en de door de belanghebbenden aangedragen argumenten hebben betrekking op de vraag of de onder artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn vallende handelingen al dan niet moeten voldoen aan de vereisten van artikel 14, lid 1, van die richtlijn, met name aan de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een „overgang of overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

41. De verwijzende rechter en de belanghebbenden hebben uitvoerig verwezen naar rechtspraak van het Hof inzake artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, waarin het belang van een *feitelijke* overgang of overdracht van een goed benadrukt wordt, ongeacht de juridische vorm waarin deze plaatsvindt.⁽¹⁴⁾ Het Hof heeft verklaard dat, wil een handeling kunnen worden aangeduid als levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, het noodzakelijk is dat de betrokken persoon ook feitelijk de macht krijgt om over de goederen te beschikken, als ware hij de eigenaar ervan.⁽¹⁵⁾ Het recht om als een eigenaar over goederen te beschikken is omschreven als het recht om te beslissen over de manier waarop de goederen gebruikt worden en met welk doel.⁽¹⁶⁾

42. Het door de gemeente Wrocław aangevoerde argument stelt dat, wil een handeling vallen onder artikel 14, lid 2, onder a), deze ook moet voldoen aan de criteria van artikel 14, lid 1, namelijk de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken.

43. De Poolse regering en de Commissie daarentegen merken op dat artikel 14, lid 2, onder a),

van de btw-richtlijn een autonome werking heeft ten opzichte van artikel 14, lid 1, van die richtlijn. Het is met het oog op artikel 14, lid 2, onder a), dus niet van belang of er sprake is van een overgang of overdracht van de macht om over de goederen te beschikken in economische zin.

44. Ik sluit mij aan bij laatstgenoemde mening.

45. Artikel 14 van de btw-richtlijn, geplaatst onder de titel „Belastbare handelingen”, is gewijd aan de vaststelling welke handelingen een „levering van goederen” vormen.

46. In lid 1 wordt de *algemene regel* gedefinieerd voor wat wordt verstaan onder „levering van goederen”: de „overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Het tweede lid van die bepaling verwijst naar *overige handelingen* die „als een levering van goederen beschouwd [worden] [...] naast de in lid 1 genoemde handelingen”.

47. Uit de bewoordingen en de structuur van artikel 14 van de btw-richtlijn blijkt dus dat het tweede lid van deze bepaling in feite een *lex specialis* vormt op de in het eerste lid opgenomen algemene definitie van „levering van goederen”.

48. Artikel 14, lid 1, en artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn hebben betrekking op verschillende gevallen van een „levering van goederen”, die onafhankelijk van elkaar moeten worden uitgelegd. Artikel 14, lid 1, bevat de algemene criteria om te bepalen wat een levering van goederen is. Artikel 14, lid 2, bevat een lijst van handelingen die „in aanvulling” op de onder de algemene definitie van artikel 14, lid 1, vallende handelingen ook als een „levering van goederen” beschouwd worden. De structuur van artikel 14 is dus doorslaggevend: in artikel 14, lid 1, worden de algemene vereisten vastgesteld die een levering van goederen als zodanig kenmerken. Artikel 14, lid 2, daarentegen verwijst naar specifieke handelingen die aan een levering van goederen gelijkgesteld worden.

49. Artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn hanteert andere bewoordingen in vergelijking tot artikel 14, lid 1. Artikel 14, lid 2, onder a), verwijst niet naar „de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, maar kiest duidelijk een andere formulering: „de eigendomsovergang van een goed [...] ingevolge een vordering”.

50. Dientengevolge derogeert, in de specifieke context van gedwongen eigendomsovergangen in tegenstelling tot vrijwillig aangegane contractuele verhoudingen, artikel 14, lid 2, onder a), in feite aan alle relevante elementen van artikel 14, lid 1. De verschillen in logica en doel zoals hierboven uiteengezet⁽¹⁷⁾ leiden dus tot verschillende begrippen.

51. In de specifieke context van onteigening van onroerend goed is het begrijpelijk dat de aandacht specifiek wordt gericht op het formele element van de overdracht of overgang van de eigendomstitel van de onroerende goederen en niet op de feitelijke macht om over de goederen te beschikken als een eigenaar in economische zin. In dergelijke gevallen is het aannemelijk dat de overheid die de onteigening heeft uitgevoerd, dit heeft gedaan met een bepaald doel. Het verwezenlijken van dat bepaalde doel (zoals het aanleggen van een weg op het onteigende land) zorgt er in feite voor dat die overheid gebonden is aan de wijze waarop zij over het goed beschikt. Het kan dus in feite voorkomen dat een overheid, hoewel zij formeel de eigendomstitel van het land verkregen heeft, toch in belangrijke mate beperkt wordt in de wijze waarop zij over het goed kan beschikken. Indien in dergelijke specifieke gevallen de logica van de feitelijke beschikking als een eigenaar zou worden toegepast, zou dit, in gevallen waarin de onteigening plaatsvindt in het algemeen belang, tot tamelijke vreemde situaties kunnen leiden, aangezien er met het oog op de btw geen eigenaar zou bestaan.

52. Hieraan kan op grond van interne analogie worden toegevoegd dat artikel 14, lid 2, onder

b), waarin nog andere aan de levering van goederen gelijkgestelde „aanvullende” handelingen zijn bepaald, verwijst naar „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”. Zoals het Hof heeft vastgesteld wordt uit de bewoordingen van die bepaling duidelijk dat, *in tegenstelling tot* de in artikel 14, lid 1, bedoelde handelingen, de in artikel 14, lid 2, onder b), bedoelde handelingen geen betrekking hebben op de overgang of overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken.(18)

53. Kortom, artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn stelt de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken niet als vereiste, terwijl lid 1 van dat artikel dat wel doet. Voor toepassing van artikel 14, lid 2, onder a), van de richtlijn volstaat de eigendomsovergang van een goed in de zin van overdracht van de formele juridische eigendom van het betrokken goed, mits aan de overige vereisten van dat artikel is voldaan, om een dergelijke handeling aan te merken als een belastbare „levering van goederen”.

3. Verhouding tussen artikel 14, lid 2, onder a), en artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn

54. Artikel 2 van de btw-richtlijn vormt de kaderbepaling waarin is vastgelegd welke handelingen aan btw onderworpen zijn. Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn is een van die handelingen „de levering van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”.

55. Om een handeling op grond van die bepaling als belastbaar aan te merken zijn daarom vier elementen vereist. Ten eerste moet er sprake zijn van „levering van goederen”. Ten tweede moet de levering van goederen plaatsvinden „onder bezwarende titel”. Ten derde moet de levering plaatsvinden op het grondgebied van een lidstaat. Ten vierde moet deze uitgevoerd worden door een „als zodanig handelende belastingplichtige”.

56. Artikel 14 van de btw-richtlijn bevat slechts het eerste van die in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vastgestelde criteria. Het geeft uitsluitend een definitie van „levering van goederen”. De desbetreffende bepaling rept echter niet over de andere elementen van artikel 2, lid 1, onder a), van de richtlijn (onder bezwarende titel, grondgebied en hoedanigheid van als zodanig handelende belastingplichtige). In tegenstelling tot de artikelen 16 tot en met 18 van de btw-richtlijn, waarin beschreven wordt welke handelingen als „leveringen van goederen onder bezwarende titel” behandeld moeten of kunnen worden, heeft artikel 14 inderdaad slechts betrekking op handelingen die beschouwd moeten worden als „levering van goederen”.

57. Hieruit volgt dus logischerwijs dat artikel 14 van de btw-richtlijn niet raakt aan de resterende drie criteria van artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn. Bijgevolg kan het element *onder bezwarende titel* niet worden geacht te bestaan in elke situatie waarin sprake is van een „levering van goederen” in de zin van artikel 14 van de btw-richtlijn.

58. Deze bevinding brengt ons bij de tweede kwestie die in de door de verwijzende rechter voorgelegde vraag aan de orde wordt gesteld: wat is de verhouding tussen het begrip „vergoeding” zoals bepaald in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn en het begrip „onder bezwarende titel” van artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn? Betreft het twee afzonderlijke begrippen? Of moet vergoeding beschouwd worden als een type (dat wil zeggen, een logische subgroep) van het begrip „onder bezwarende titel”?

59. In de rechtspraak wordt het begrip „onder bezwarende titel” in die zin uitgelegd dat een

levering van goederen plaatsvindt „onder bezwarende titel” indien er een *rechtstreeks verband* bestaat tussen de geleverde goederen of diensten en de ontvangen tegenwaarde.(19) Een dergelijk 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”.(20) Het Hof heeft vastgesteld dat de „tegenprestatie [...] dus de subjectieve waarde [is], dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde”.(21)

60. Het Hof heeft tevens verklaard dat „de tegenprestatie [moet] kunnen worden uitgedrukt in geldelijke waarde” en dat „indien die waarde niet bestaat in een tussen partijen overeengekomen geldsom, [...] zij, om subjectief te zijn, die [moet] zijn welke de begunstigde van de dienst die de tegenprestatie voor de goederenlevering vormt, toekent aan de diensten waarvan hij zich wil verzekeren, en [zij] moet overeenkomen met het bedrag dat hij bereid is daaraan te besteden”.(22) Het feit dat een handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs is volgens het Hof van geen belang voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel.(23)

61. Het debat over de vraag of het begrip „vergoeding” in artikel 14, lid 2, onder a), voldoet aan alle in de hierboven aangehaalde rechtspraak vastgestelde elementen van het begrip „onder bezwarende titel”, is naar mijn mening van beperkte betekenis. Zoals terecht door de Commissie is opgemerkt, zijn de in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde criteria ten aanzien van het concept „onder bezwarende titel”, dat de belanghebbenden in de onderhavige zaak uitvoerig hebben besproken, inderdaad ontwikkeld in de specifieke context van de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder a), met betrekking tot handelingen die in het algemeen onder artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn vallen, of met betrekking tot de levering van diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van die richtlijn.

62. Naar mijn mening is „een vergoeding” zoals bedoeld in artikel 14, lid 2, onder a), een specifieke vorm van een bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn. Een vergoeding kan worden gezien als een gestandaardiseerde vorm van een bezwarende titel, waarin is voorzien in de bijzondere omstandigheden van een onteigening.

63. Of een dergelijk, objectief gezien afwijkend begrip van vergoeding al dan niet exact voldoet aan alle afzonderlijke criteria die het Hof in de loop der jaren in zijn rechtspraak ontwikkeld heeft met betrekking tot het begrip bezwarende titel, is dus minder van belang. De verschillen in logica en strekking van beide begrippen kunnen een grond vormen voor noodzakelijke aanpassingen of onderscheid.

64. Ter afsluiting van dit gedeelte zal ik echter, wellicht ten overvloede, ingaan op twee mogelijke bezwaren ten aanzien van het verschil tussen de twee begrippen en op die basis aantonen hoe het op die manier opgevatte begrip „vergoeding” eenvoudig binnen het overkoepelende begrip „bezwarende titel” past. Ten eerste zal ik ingaan op de rechtspraak die stelt dat een vergoeding voor geleden schade in het algemeen geen „bezwarende titel” inhoudt, en ten tweede op de rechtspraak met betrekking tot de noodzaak van „wederzijdse prestatie”.

65. Ten aanzien van het eerste eventuele bezwaar heeft het Hof in zijn rechtspraak, in de context van de levering van diensten en de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, bij verschillende gelegenheden geoordeeld dat een voor geleden schade betaalde vergoeding niet voldoet aan de vereisten om als „bezwarende titel” te worden aangemerkt. Het Hof heeft verklaard dat een bedrag dat is betaald als voorschot, dat wil zeggen een vast annuleringsbedrag dat is betaald ter compensatie van een geleden verlies ten gevolge van het in gebreke blijven van een klant in het kader van een contract inzake de levering van hoteldiensten, niet rechtstreeks verband hield met de levering van een dienst onder bezwarende titel en geen

deel uitmaakte van de belastinggrondslag van de btw.(24) Het Hof heeft tevens verklaard dat een billijke vergoeding voor de schade die rechthebbenden lijden doordat hun beschermde werken zonder hun toestemming gereproduceerd worden, evenmin rechtstreeks onder een levering van diensten onder bezwarende titel valt.(25)

66. Ik ben van mening dat de in die zaken bedoelde vergoeding eenvoudigweg verschilt van de vergoeding zoals bedoeld in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn. De hierboven genoemde uitspraken werden gedaan op het gebied van levering van diensten. In tegenstelling tot de levering van goederen, bestaat er op het gebied van levering van diensten geen bepaling die vergelijkbaar is met artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, dat wil zeggen, geen bepaling die specifiek betrekking heeft op de overdracht of overgang van een goed tegen betaling van een vergoeding. Gelet op het feit dat de overgang of overdracht van de eigendom van een goed uitdrukkelijk is opgenomen als voorwaarde voor vergoeding uit hoofde van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, zou het onzinnig zijn de in die bepaling opgenomen handelingen uit te sluiten van het begrip „belastbare handelingen” van artikel 2 van de btw-richtlijn door te stellen dat het begrip vergoeding buiten het overkoepelend concept „bezwarende titel” valt. Zoals in de rechtsleer terecht is opgemerkt, had de opname van artikel 14, lid 2, onder a), in de btw-richtlijn wellicht juist ten doel eventuele conceptuele problemen op te lossen, door de daarin genoemde specifieke handeling te vermelden als een levering van goederen.(26)

67. Het tweede eventuele bezwaar komt naar voren in de rechtspraak waarin artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn in hun onderlinge samenhang worden uitgelegd onder benadrukking van het element „wederzijdse prestatie”. Zo stelde het Hof bijvoorbeeld in de zaak Posnania Investment, waarin de handeling in kwestie bestond uit de eigendomsoverdracht van onroerende goederen aan een overheidsorgaan tegen kwijting van een belastingschuld, dat, hoewel er tussen de leverancier en de begunstigde een rechtsbetrekking bestond, de *verplichting* van de belastingbetaler (de leverancier) toch *eenzijdig* van aard was, aangezien het betalen van de belasting door de belastingbetaler slechts tot gevolg had dat de schuld krachtens de wet tenietging, daar de belasting een verplichte heffing betrof. Op grond hiervan kwam het Hof tot de conclusie dat er geen sprake was van een rechtsbetrekking die wederzijdse prestatie met zich meebracht.(27)

68. Nogmaals, voor zover die categorie feitelijk van belang is met het oog op het afwijkende karakter van de in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn genoemde handeling, blijft er een element van „wederkerigheid” in de zin van een „rechtstreeks verband”, zelfs ten aanzien van de eigendomsoverdracht van een goed en de vergoeding. Het een is oorzaak van het ander: de vergoeding werd betaald omdat de goederen zijn onteigend. Dat element heeft inderdaad betrekking op het logisch verband tussen de bezwarende titel en de levering: de levering van de betrokken goederen en de bezwarende titel (in de vorm van een vergoeding) moeten als rechtstreeks verbonden beschouwd worden. Als er geen levering plaatsvindt, wordt er geen tegenprestatie verleend, en omgekeerd.(28)

4. Voorlopige conclusie

69. Voor de toepassing van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn gelden drie cumulatieve voorwaarden. Ten eerste moet er sprake zijn van een eigendomsovergang. 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.

70. Ten aanzien van de eerste van die voorwaarden is het op grond van de btw-richtlijn niet vereist dat de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken wordt overgedragen, zoals het geval is in lid 1 van dat artikel. Voor toepassing van artikel 14, lid 2, onder a), van de richtlijn, volstaat de eigendomsovergang van een goed in de zin van overgang van de formele

juridische titel van het betrokken goed, mits is voldaan aan de overige vereisten inzake de vergoeding en de wijze waarop de handeling moet worden verricht, om een dergelijke handeling aan te merken als een „levering van goederen” krachtens artikel 14 van die richtlijn.

71. Als voorwaarde voor de belastbaarheid van een levering ingevolge artikel 14, lid 2, onder a), moet tevens voldaan zijn aan de vereisten van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, die zijn onderworpen aan de specifieke elementen van de eerstgenoemde bepaling. Die specifieke elementen van artikel 14, lid 2, onder a), zijn tevens van invloed op de uitlegging van het algemene begrip „onder bezwarende titel” van artikel 2, lid 1, onder a). De ingevolge artikel 14, lid 2, onder a), feitelijk betaalde vergoeding moet beschouwd worden als een specifieke vorm van „bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

C. Onderhavige zaak

1. Was er sprake van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a)?

72. In de onderhavige zaak heeft de verwijzende rechter twijfels geuit over het bestaan van een eigendomsoverdracht in „economische” zin. Hij verklaart dat de burgemeester aan beide zijden van de handeling als rechtssubject optreedt, als een orgaan van het lokale bestuur (de gemeente) en als een vertegenwoordiger van de fiscus. De toepasselijke bepalingen in de Poolse wetgeving hebben slechts betrekking op de overgang of overdracht van „juridische eigendom” en niet op de overgang of overdracht van „economische eigendom”. Het is dus niet zeker of er een feitelijke overgang of overdracht van economische eigendom heeft plaatsgevonden. De verwijzende rechter onderstreept tevens dat de litigieuze handeling geen betrekking heeft op een eigendomsovergang ingevolge de vrijelijk uitgedrukte wil van partijen bij die handeling, maar krachtens de wet en tegen vergoeding.

73. Het concept „economische eigendom” komt als zodanig in de richtlijn niet voor. Uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter en de discussie tussen de belanghebbenden komt echter naar voren dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op de vraag of toepassing kan worden gemaakt van het concept „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over lichamelijke zaken te beschikken” van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, zoals dit door het Hof is uitgelegd.

74. Overeenkomstig de in de punten 40 tot en met 53 van deze conclusie uiteengezette algemene criteria is een vereiste dat er sprake is van een overgang of overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken, niet een van de voorwaarden uit hoofde van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.

75. Dientengevolge, en behoudens verificatie door de nationale rechter, lijken alle drie vereisten van artikel 14, lid 2, onder a), voor het bestaan van een levering van goederen, in de aanhangige zaak te zijn vervuld.

76. Ten eerste, zoals de nationale rechter bevestigd heeft, wordt niet betwist dat de eigendom van de onroerende goederen is overgegaan van de gemeente Wroc?aw op de fiscus. In dat verband is het niet van belang dat het in feite dezelfde burgemeester was die in dezelfde handeling twee verschillende rollen vervulde, als de uitvoerende autoriteit namens de gemeente en als een vertegenwoordiger van de fiscus. Wat met het oog op de betrokken bepaling van belang is, is de overgang in de formele juridische eigendomstitel tussen twee duidelijk verschillende rechtspersonen.

77. Ten tweede vond die eigendomsoverdracht plaats naar aanleiding van het besluit van de president van de regio Neder-Silezië en overeenkomstig het nationale recht.(29) In dat verband is

de door de verwijzende rechter onderstreepte omstandigheid dat de eigendomsoverdracht van de goederen niet voortkomt uit de vrije wil van de partijen, evenmin van belang. Het tweede vereiste uit hoofde van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn is inderdaad juist dat de eigendomsoverdracht plaatsvindt hetzij krachtens de wet, hetzij ingevolge een vordering door of namens de overheid. Dit element onderscheidt zich van de door artikel 14, lid 1, van die richtlijn bestreken handelingen en betekent als zodanig dat er geen sprake is van vrije wil of wederzijdse overeenstemming.

78. Ten derde lijkt er sprake te zijn van een betaling van een vergoeding door de burgemeester, die is bekrachtigd bij afzonderlijk besluit van de president van de regio Neder-Silezië, waarin de hoogte van de vergoeding waar de gemeente Wroc?aw recht op had, werd vastgesteld. Echter, aangezien het bestaan van een „feitelijke” vergoeding uitvoerig door de belanghebbenden in deze procedure besproken is, zal ik deze specifieke vraag afzonderlijk behandelen.

2. „Feitelijke” vergoeding of bezwarende titel

79. De in de punten 54 tot en met 68 van de onderhavige conclusie uitgevoerde algemene analyse suggereert reeds dat het begrip vergoeding in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd als een specifieke vorm van een bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de richtlijn.

80. Uit de verwijzingsbeslissing en ook uit de door de belanghebbenden in het hoofdgeding ingediende opmerkingen komt naar voren dat de twijfels van de verwijzende rechter niet zozeer betrekking lijken te hebben op de logische verhouding tussen de begrippen „onder bezwarende titel” en „vergoeding”, maar eerder op het feit dat het niet zeker is dat de vergoeding *daadwerkelijk* is betaald.

81. Beide partijen in het hoofdgeding zijn van mening dat er geen *werkelijke* vergoeding is betaald.

82. Volgens de gemeente Wroc?aw werd de in het besluit van de president van de regio Neder-Silezië vastgestelde vergoeding betaald met fondsen uit posten uit de gemeentelijke begroting voor de taken van de stad. Tegelijkertijd werd het ontvangen bedrag van de vergoeding in diezelfde begroting opgenomen als inkomsten van de gemeente. Dit werd gedaan door middel van een interne omboeking, waardoor de gemeente Wroc?aw niet werd gecompenseerd voor het geleden verlies van de onroerende goederen.

83. De Poolse regering merkt op dat niet kan worden aangenomen dat voldaan is aan de voorwaarde ten aanzien van het *rechtstreeks verband* tussen de eigendomsovergang en de vergoeding. De burgemeester, die de opdracht kreeg de vergoeding te betalen, beschikt niet over een eigen begroting. De taken die hij uitvoert worden gefinancierd uit de begroting van de gemeente. Dientengevolge komt de tenuitvoerlegging van het besluit tot betaling van de vergoeding slechts tot stand via een overdracht van fondsen die reeds aan de gemeente Wroc?aw waren toegewezen voor de taken van een stad. Op de terechtzitting heeft de minister van Financiën een vergelijkbaar standpunt naar voren gebracht.

84. Het is uitsluitend aan de verwijzende rechter om te bepalen of, in de bijzondere omstandigheden van de onderhavige zaak, de vergoeding daadwerkelijk is betaald. Het staat namelijk niet aan dit Hof om te oordelen over de nuances van het Poolse bestuursrecht, aangezien het feitelijk en juridisch kader in deze zaak in mist blijft gehuld, ondanks het verzoek van het Hof aan de belanghebbenden op de terechtzitting om uit te leggen hoe het boekhoudsysteem van een gemeentelijk bestuursorgaan met dubbele taken feitelijk werkt. Met

name blijft onduidelijk of er daadwerkelijk fondsen van de fiscus zijn overgedragen, en zo ja, naar welke begrotingspost van de gemeente, of zelfs in hoeverre de gemeente inderdaad afzonderlijke en verschillende begrotingsposten heeft voor de verschillende taken die haar zijn opgedragen.

85. Niettemin zijn er ten minste enkele algemene punten die wellicht als leidraad aan de verwijzende rechter kunnen worden meegegeven.

86. Ten eerste, het feit dat vergoeding plaatsvond door middel van een boekhoudkundige handeling sluit het daadwerkelijke karakter daarvan niet uit, aangezien noch de btw-richtlijn, noch de rechtspraak specifieke voorwaarden stelt aan de betalingswijze of boekhoudkundige procedure waarmee de vergoeding dient te geschieden.

87. Ten tweede moet er echter, in de zin van het rechtstreekse verband of de basale logica van „quid pro quo” die inherent is aan elke handeling⁽³⁰⁾, een tegenprestatie worden verleend voor de overdracht van de formele eigendomstitel van het goed. In zekere zin moet de tegenprestatie in de tegengestelde richting van de overdracht van de titel plaatsvinden. Bijgevolg moet er sprake zijn van enige toerekening aan de *eigen middelen* van de gemeente, gelet op het feit dat de onroerende goederen voorheen eigendom waren van de gemeente in haar hoedanigheid van onafhankelijke eenheid in zelfbestuur.

88. Ten derde is, gelet op het feit dat de vergoeding in artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn een specifieke vorm is van de in artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn vereiste bezwarende titel, de *daadwerkelijke* betaling van de vergoeding een dwingende voorwaarde. Dit wordt bevestigd door artikel 14, lid 2, onder a), waarin de *betaling* van de vergoeding uitdrukkelijk verplicht gesteld wordt. Het is een van de fundamentele beginselen van de btw-richtlijn dat de maatstaf van heffing de *werkelijk* ontvangen tegenprestatie is, zodat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd.⁽³¹⁾ Wanneer er sprake is van een levering zonder tegenprestatie, is er immers geen grondslag voor beoordeling.⁽³²⁾ Kort gezegd: als er geen betaling is ontvangen, valt er niets te belasten.

V. Samenvatting

89. Op grond van het voorgaande geef ik in overweging de vraag van de Naczelný Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) te beantwoorden als volgt:

„De eigendomsovergang van onroerend goed krachtens de wet van een gemeente op de fiscus tegen daadwerkelijke betaling van een vergoeding in een situatie waarin uit een regeling van nationaal recht voortvloeit dat de burgemeester van de gemeente, als vertegenwoordiger van de fiscus en tegelijkertijd uitvoerend orgaan van de gemeente, deze onroerende goederen blijft beheren, vormt een belastbare handeling in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zie, bijvoorbeeld, Roscher W.H., (ed.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*, deel twee, Leipzig, Verlag von B.G. Teubner, 1890-1897, blz. 29-41; of William Smith (ed.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*, deel twee, Londen, Taylor and Walton, 1846, blz. 550-552.

3 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”).

- 4 Dz. U 2004, nr. 54, punt 535. Geconsolideerde tekst, Dz. U. 2011, nr. 177, punt 1054, zoals gewijzigd.
- 5 I FSK 1857/13.
- 6 I FPS 1/15.
- 7 Arrest van 11 mei 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punt 27).
- 8 Zie arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 29, en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 9 Zie arrest van 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook beschikking van 20 maart 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punten 18 tot en met 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 10 Zie bijvoorbeeld arrest van 19 januari 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 11 Zie bijvoorbeeld arrest van 6 oktober 2015, T-Mobile Czech Republic en Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 12 Een aan artikel 14, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn gelijkwaardige bepaling werd geïntroduceerd in 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 1977, L 145, blz. 1). Het ontwerp van artikel 5, lid 2, onder f), van het voorstel (COM(1973) 950 def.) van de Commissie, later vastgesteld als artikel 5, lid 4, onder a), van de Zesde btw-richtlijn, verwees naar „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*”. De laatste (cursieve) bepaling was niet opgenomen in de definitieve tekst. Het voorstel bevatte tevens een artikel 12, lid 4, dat bepaalde: „Voor de handelingen, bedoeld in artikel 5, lid 2, sub f), wordt de ontvangen schadeloosstelling, met uitsluiting van de vergoeding voor de bijkomende kosten ter verkrijging van vervangende voorzieningen, als maatstaf van heffing aangemerkt.” Deze bepaling is uiteindelijk niet opgenomen in de definitieve tekst. Zie Terra, B.J.M., en Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, Volume A, IBFD Publications, 1991, blz. 209.
- 13 Zie bijvoorbeeld Terra, B.J.M., en Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, blz. 246; of van Doesum, A., van Kesteren H., en van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, blz. 111.
- 14 Zie in die zin arrest van 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 35). Het Hof heeft tevens benadrukt dat die bepaling „niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar zich uitstrekt tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken”. Zie bijvoorbeeld arrest van 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak.) Het Hof heeft toegelicht dat dit is gedaan met het doel het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van belastbare handelingen en dat die doelstelling in gevaar zou kunnen komen „indien de vaststelling of er sprake is van levering van een goed [...]

zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen, zoals het geval is met de voorwaarden voor civielrechtelijke eigendomsoverdracht?. Zie bijvoorbeeld arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, punt 8).

15 Arrest van 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 In dit verband zie arrest van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, punt 34).

17 Zie punten 35?39 hierboven.

18 Zie arrest van 4 oktober 2017, *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C?164/16, EU:C:2017:734, punt 31).

19 Zie bijvoorbeeld arrest van 8 november 2012, *Profitube* (C?165/11, EU:C:2012:692, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Zie bijvoorbeeld arrest van 11 mei 2017, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Zie bijvoorbeeld arrest van 7 november 2013, *Tulic? and Plavo?in* (C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Zie arrest van 19 december 2012, *Orfey Bulgaria* (C?549/11, EU:C:2012:832, punten 44 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Zie arrest van 2 juni 2016, *Lajvér* (C?263/15, EU:C:2016:392, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, punt 32).

25 Arrest van 18 januari 2017, *SAWP* (C?37/16, EU:C:2017:22, punt 30).

26 Zie bijvoorbeeld van Doesum, A., van Kesteren H., en van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, blz. 111; Terra, B.J.M., en Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, blz. 246; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, blz. 67.

27 Arrest van 11 mei 2017, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361, punten 32?36). Zie, hiermee vergelijkbaar in de context van levering van diensten, het arrest van 22 juni 2016, *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, punten 24?26).

28 Zie van Doesum, A., van Kesteren, H., en van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, blz. 129, onder aanhaling van het arrest van 2 juni 1994, *Empire Stores* (C?33/93, EU:C:1994:225, punt 16). Zie, a contrario, arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, punt 26), waarin de reservering van een accommodatie niet afhankelijk werd gesteld van de betaling van een borgsom, en er dus geen rechtstreeks verband bestond tussen de dienst en de tegenprestatie.

29 De aangehaalde nationale bepaling was artikel 12, lid 4, van de Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (Wet betreffende specifieke regelgeving inzake het

openbaar wegennet).

30 Zie in het algemeen hierboven, punt 68 van deze conclusie.

31 Zie arrest van 2 juli 2015, NLBLEasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35, en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 12 en 13).

32 Zie in die zin arrest van 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).