



Datum van inontvangstneming : 23/02/2021

Zaak C-697/20

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

21 december 2020

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 juli 2020

Verzoekende partij:

W.G.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Uitsluiting van de mogelijkheid om echtgenoten die in het kader van een landbouwbedrijf een landbouwactiviteit uitoefenen onder gebruikmaking van hun gemeenschappelijke huwelijksvermogen, als afzonderlijke btw-plichtigen aan te merken; status van forfaitair belaste landbouwers en van landbouwers die volgens de algemene regels worden belast.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moeten de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, zoals gewijzigd), en met name de

artikelen 9, 295 en 296 ervan, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de nationale praktijk die op grond van artikel 15, leden 4 en 5, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd) is ontstaan en die de mogelijkheid uitsluit om echtgenoten die in het kader van een landbouwbedrijf een landbouwactiviteit uitoefenen onder gebruikmaking van hun gemeenschappelijke huwelijksvermogen als afzonderlijke btw-plichtigen aan te merken?

2. Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat volgens de nationale praktijk de keuze van een van de echtgenoten voor belasting van de uitgeoefende activiteit krachtens de algemene btw-regeling tot gevolg heeft dat de andere echtgenoot de status van forfaitair belaste landbouwer verliest?

3. Is het voor het antwoord op de eerste vraag relevant dat het vermogen dat door elk van de echtgenoten op zelfstandige en onafhankelijke wijze ten behoeve van de uitgeoefende economische activiteit wordt gebruikt, duidelijk kan worden onderscheiden?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”): artikelen 9, 295 en 296

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 2

Voor de toepassing van de hiernavolgende bepalingen wordt verstaan onder:

[...]

15) landbouwactiviteit: plantaardige en dierlijke productie, met inbegrip van [...] dierlijke productie van industriële aard of in het kader van kwekerijen [...], fokkerijen en pluimveehouderijen met mest- en legpluimvee, pluimveebroederijen, [...] alsmede de verrichting van agrarische diensten;

16) landbouwbedrijf: een landbouwbedrijf in de zin van de wettelijke bepalingen inzake landbouwbelasting;

[...]

21) agrarische diensten:

a) diensten die verband houden met de landbouw en met het kweken en fokken van dieren, [...],

Artikel 15

1. Als belastingplichtigen worden beschouwd rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[...]

4. In het geval van natuurlijke personen die uitsluitend een landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf exploiteren, wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die een registratieaangifte in de zin van artikel 96, lid 1, indient.

5. Lid 4 is van overeenkomstige toepassing op natuurlijke personen die uitsluitend een landbouwactiviteit uitoefenen in andere dan de in lid 4 bedoelde gevallen.

Artikel 43

1. Zijn vrijgesteld van belasting:

[...]

3) de levering door een forfaitair belaste landbouwer van landbouwproducten verkregen uit zijn eigen landbouwactiviteit, alsmede de verrichting van agrarische diensten door een forfaitair belaste landbouwer;

Artikel 96

1. Onverminderd het bepaalde in lid 3 zijn de in artikel 15 bedoelde personen verplicht om vóór de datum van uitvoering van de in artikel 5 bedoelde eerste verrichting een registratieaangifte in te dienen bij het hoofd van de belastingdienst.

2. In het geval van de in artikel 15, leden 4 en 5, bedoelde natuurlijke personen kan de registratieaangifte slechts worden gedaan door een van de personen aan wie facturen voor de aankoop van goederen en diensten zullen worden uitgereikt en die ook zelf facturen voor de verkoop van landbouwproducten zullen uitreiken.

Korte beschrijving van de feiten en het geding

1 Verzoekster heeft in 2011 bijzondere landbouwproductieafdelingen voor het fokken van mestkippen geëxploiteerd. Daartoe heeft zij gebruik gemaakt van 2

van in totaal 6 pluimveestallen die zij gezamenlijk met haar echtgenoot heeft verworven. Haar echtgenoot heeft in de overige 4 pluimveestallen bijzondere landbouwproductieafdelingen met hetzelfde oogmerk geëxploiteerd. Verzoekster heeft op 31 december 2010 een registratieaangifte ter zake van de belasting over goederen en diensten (hierna: „btw”) ingediend, waarbij zij met ingang van 1 januari 2011 heeft afgezien van de belastingvrijstelling en heeft gekozen voor een maandelijks belastingtijdvak, terwijl haar echtgenoot als forfaitair belaste landbouwer vrijstelling is blijven genieten.

- 2 Verzoekster heeft correcties van haar VAT-7-aangiften voor de maanden januari tot en met december 2011 ingediend. Deze zijn door de betrokken lagere autoriteit als correct aangemerkt omdat daarin de inkomsten en de kosten van het gehele landbouwbedrijf in aanmerking werden genomen.
- 3 Op 29 augustus 2016 heeft verzoekster wederom correcties van haar btw-aangiften voor de maanden januari tot en met december 2011 ingediend, tezamen met een verzoek tot vaststelling van te veel betaalde btw voor de aanslagtijdvakken februari, april, juni, augustus, oktober en november 2011.
- 4 De lagere belastingautoriteit heeft bij besluit van 26 oktober 2016 geoordeeld dat de eerder door verzoekster ingediende correcties van de btw-aangiften voor de maanden januari tot en met december 2011 correct waren, maar heeft verzoeksters verzoek tot vaststelling van te veel betaalde btw voor de verschillende maanden van 2011 afgewezen.
- 5 Na onderzoek van het daartegen gemaakte bezwaar heeft de bezwaarinstantie zich op het standpunt gesteld dat de verplichtingen met betrekking tot de belastingtijdvakken januari tot en met november 2011 verjaard waren, maar heeft zij voor het overige geoordeeld dat de bevoegdheid van de autoriteit om het te veel betaalde bedrag te controleren niet verjaard was. Derhalve heeft de bezwaarinstantie bij besluit van 28 februari 2017 het besluit van de lagere autoriteit van 26 oktober 2016 nietig verklaard wat betreft de vaststelling van de ten opzichte van het verschuldigde bedrag te veel betaalde en in de volgende belastingtijdvakken (januari, maart, mei, juli, september en december 2011) in mindering te brengen voorbelasting alsmede wat betreft het bedrag van de btw-schuld (februari, april, juni, augustus, oktober en november 2011) en heeft zij de procedure in de zaak in dat verband beëindigd. Voor het overige, meer bepaald wat betreft de weigering tot vaststelling van het te veel betaalde bedrag voor de verschillende maanden van 2011, heeft de bezwaarinstantie het besluit van de lagere autoriteit bevestigd.
- 6 Volgens de bezwaarinstantie staat vast dat op het tot het gemeenschappelijke huwelijksvermogen van de echtgenoten behorende perceel 6 gebouwen (pluimveestallen) staan en dat beide echtgenoten daarin bijzondere landbouwproductieafdelingen voor het fokken van mestkippen hebben geëxploiteerd (in 2 van deze gebouwen zou deze activiteit door verzoekster

afzonderlijk zijn uitgeoefend en in de overige 4 zou de activiteit door haar echtgenoot zijn uitgeoefend).

- 7 De bezwaarinstantie heeft aangegeven dat verzoekster een registratieaangifte heeft ingediend en dat zij uit hoofde van de door haar uitgeoefende landbouwactiviteit een actieve btw-plichtige is en deze belasting volgens de algemene regels voldoet. Zij is derhalve btw-plichtig uit hoofde van de uitoefening van een landbouwactiviteit in het landbouwbedrijf dat deel uitmaakt van het gemeenschappelijke huwelijksvermogen van beide echtgenoten. Bijgevolg heeft de bezwaarinstantie geoordeeld dat de door verzoekster ingediende en in artikel 96, lid 1, van de btw-wet bedoelde registratieaangifte ook gevolgen heeft voor haar echtgenoot, die daardoor zijn status van forfaitair belaste landbouwer heeft verloren.
- 8 Nadat verzoekster daartegen beroep had ingesteld bij de rechter in eerste aanleg, heeft deze rechterlijke instantie het ingestelde beroep verworpen op grond dat, wanneer een landbouwbedrijf de gezamenlijke eigendom van meerdere personen vormt, slechts één van deze personen als actief btw-plichtige kan worden beschouwd. Hetzelfde geldt wanneer twee echtgenoten in een gemeenschappelijk landbouwbedrijf en onder de voorwaarden van een huwgemeenschap uitsluitend dezelfde landbouwactiviteit uitoefenen, zoals hier het geval is, aangezien de 6 pluimveestallen tot hun gemeenschappelijke huwelijksvermogen behoren. De rechter heeft opgemerkt dat, aangezien verzoekster een registratieaangifte met ingang van 1 januari 2011 heeft gedaan, zij de actieve btw-plichtige uit hoofde van de door haar uitgeoefende landbouwactiviteit is en zij deze belasting volgens de algemene regels voldoet.
- 9 Verzoekster heeft niet ingestemd met dit standpunt van de rechter en heeft daartegen cassatieberoep ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 10 Het kernprobleem is de vraag of, wat de btw betreft, het feit dat slechts één van de echtgenoten een registratieaangifte als actief belastingplichtige heeft gedaan gevolgen heeft voor de andere echtgenoot, die heeft verklaard een forfaitair belaste belastingplichtige te zijn, wanneer elk van de betrokken echtgenoten aangeeft in het tot hun gemeenschappelijke huwelijksvermogen behorende landbouwbedrijf een afzonderlijke activiteit op het gebied van bijzondere landbouwproductieafdelingen (het fokken van mestkippen) te verrichten.
- 11 Verzoekster is van mening dat de registratie alleen op haar betrekking had en niet kan worden beschouwd als registratie van een belastingplichtige in de zin van artikel 15, lid 4, van de btw-wet. Bijgevolg kon haar echtgenoot de status van forfaitair belaste landbouwer niet verliezen en komt hij uit hoofde van zijn zelfstandige activiteit als landbouwer in aanmerking voor de belastingvrijstelling van artikel 43, lid 1, punt 3, van de btw-wet.

- 12 In het licht van artikel 15, leden 1 en 2, van de btw-wet en artikel 9 van richtlijn 2006/112 moet, om iemand als btw-plichtige te kunnen beschouwen, worden vastgesteld dat deze zelfstandig een economische activiteit verricht. Wanneer deze bepalingen volledig los van artikel 15, leden 4 en 5, van de btw-wet worden gelezen, verzetten zij er zich niet tegen dat twee afzonderlijke belastingplichtigen binnen één landbouwbedrijf actief zijn, op voorwaarde dat de betrokkenen, hoewel zij beide binnen het bedrijf actief zijn, hun activiteiten zelfstandig uitoefenen.
- 13 In de nationale rechtspraak wordt evenwel het standpunt naar voren gebracht dat een registratieaangifte in het geval van natuurlijke personen in de zin van artikel 15, leden 4 en 5, van de btw-wet slechts kan worden gedaan door één van de personen aan wie facturen voor de aankoop van goederen en diensten zullen worden uitgereikt en die ook zelf facturen voor de verkoop van landbouwproducten en voor het verrichten van diensten zullen uitreiken. Aangenomen wordt dat deze regeling een bijzondere regel invoert betreffende de formele status van belastingplichtige in het geval van agrarische familiebedrijven of, preciezer gezegd, agrarische meerpersoonsbedrijven. Met het oog op de vereenvoudiging van de belastingregels die van toepassing zijn op deze groep personen heeft de wetgever het beginsel ingevoerd dat alleen de natuurlijke persoon die de vereiste registratieaangifte heeft gedaan als belastingplichtige wordt beschouwd.
- 14 Bijgevolg heeft de regeling van artikel 15, leden 4 en 5, van de btw-wet in de praktijk tot gevolg dat een landbouwbedrijf op een bijzondere wijze wordt behandeld, namelijk als een vermogen dat slechts aan één enkele btw-plichtige kan worden toegeschreven.
- 15 De tweede vraag houdt verband met de nationale praktijk van de verwijzende rechter, volgens welke het niet mogelijk is om in het kader van één landbouwbedrijf twee statussen met elkaar te combineren, meer bepaald die van een btw-plichtige die als forfaitair belaste landbouwer is vrijgesteld (en niet verplicht is aangifte te doen, een btw-register bij te houden of facturen uit te reiken) en die van actieve btw-plichtige voor de rest van de landbouwactiviteit, dat wil zeggen ter zake van de verrichting van agrarische diensten. Afstand van de vrijstelling krachtens artikel 43, lid 1, punt 3, van de btw-wet is alleen mogelijk voor het gehele bedrijf, aangezien de landbouwactiviteit van een forfaitair belaste landbouwer ofwel in haar geheel ofwel helemaal niet van belasting wordt vrijgesteld. Een forfaitair belaste landbouwer kan voor de rest van zijn activiteit een actieve btw-plichtige zijn, maar alleen wanneer dit overige deel van zijn activiteiten verschilt van de levering van landbouwproducten die afkomstig zijn uit zijn eigen landbouwactiviteit en van het verrichten van agrarische diensten.
- 16 De derde vraag betreft de omstandigheid dat verzoekster in de loop van de procedure heeft verwezen naar de criteria van autonomie en onafhankelijkheid. Zij heeft onder meer aangevoerd dat zij en haar echtgenoot ten behoeve van de door hen geëxploiteerde fokkerij over afzonderlijke bankrekeningen beschikken. De

bedrijfsmiddelen van de fokkerij worden door hen afzonderlijk beheerd. De echtgenoten worden volgens de regels die van toepassing zijn op de bijzondere landbouwproductieafdelingen afzonderlijk aan de inkomstenbelasting onderworpen. In die omstandigheden staat vast dat elk van de fokkerijen financieel, economisch en organisatorisch autonoom is.

- 17 Volgens de verwijzende rechter rijst de vraag of, in het geval van echtgenoten die in het kader van een gemeenschappelijk landbouwbedrijf afzonderlijke landbouwactiviteiten uitoefenen, de afstand van de forfaitaire regeling door een echtgenoot gevolgen heeft voor de andere.
- 18 De verwijzende rechter is van oordeel dat richtlijn 2006/112 geen bepaling bevat die het mogelijk maakt om rechtstreeks een regeling als die van artikel 15, leden 4 en 5, van de nationale btw-wet in te voeren, die ertoe leidt dat een landbouwbedrijf op bijzondere wijze wordt behandeld.
- 19 Artikel 9 van richtlijn 2006/112 vormt geen autonome grondslag krachtens welke de lidstaten bepalingen kunnen vaststellen die de toekenning van de status van btw-plichtige aan individuele leden van een landbouwbedrijf uit hoofde van de door hen uitgeoefende landbouwactiviteit uitsluiten.
- 20 De verwijzende rechter is van oordeel dat artikel 15, leden 4 en 5, van de btw-wet niet als instrument ter omzetting van artikel 11 van richtlijn 2006/112 kan worden beschouwd. Deze bepaling biedt de lidstaten de mogelijkheid om personen die formeel zelfstandig zijn maar die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige te beschouwen. Het invoeren van een dergelijke regeling is evenwel afhankelijk van de voorafgaande raadpleging van het btw-comité. Polen heeft evenwel nooit een dergelijke raadpleging verricht.
- 21 Uit de regelingen van richtlijn 2006/112 lijkt niet te volgen dat het zelfstandige karakter van de economische activiteit van een persoon van tevoren kan worden uitgesloten wegens het enkele feit dat dit een landbouwactiviteit is. Wanneer wordt vastgesteld dat een lid van een landbouwbedrijf geen zelfstandige economische activiteit verricht maar slechts de „medewerker” is van de persoon die de betrokken activiteit uitoefent, moet de door deze medewerker onjuist aangegeven verkoop uiteraard worden toegerekend aan de „daadwerkelijke” belastingplichtige. Dit is evenwel een bewijskwestie en mag niet het voorwerp van een materieelrechtelijke regeling zijn. Bovendien moet dit worden beoordeeld met inachtneming van de omstandigheden van het concrete geval.
- 22 Daarentegen bestaat er een praktische rechtvaardiging voor de opvatting dat de belastingplicht in het geval van agrarische familiebedrijven of, preciezer gezegd, agrarische meerpersoonsbedrijven uitsluitend geldt voor de natuurlijke persoon die de vereiste registratieaangifte heeft gedaan. De daaruit voortvloeiende gevolgen met betrekking tot de belasting van dergelijke bedrijven zijn bedoeld om

een tevoren bestaande onregelmatigheid te corrigeren en om de situatie te herstellen die zich zonder het misbruik zou hebben voorgedaan.

- 23 Er kan onder meer sprake zijn van misbruik wanneer een landbouwbedrijf in meerdere entiteiten wordt opgedeeld met het oog op de toepassing van de bijzondere belastingregeling, dat wil zeggen de forfaitaire belastingregeling voor landbouwers met betrekking tot een van de echtgenoten, onder gelijktijdige gebruikmaking van het recht op aftrek van de voorbelasting door de andere echtgenoot.
- 24 De regeling van de btw-wet lijkt precies dergelijk misbruik te willen verhinderen. Krachtens deze wet gaat het bij de btw-plichtige landbouwer om een marktdeelnemer die een specifieke economische activiteit uitoefent, namelijk een agrarische activiteit in het kader van een landbouwbedrijf, en die in het kader daarvan zowel producent als dienstverrichter aan derden is. Hij is dus voornemens zijn economische activiteit zo uit te oefenen dat hij landbouwproducten produceert en verkoopt of agrarische diensten aan derden verleent. De activiteit van een landbouwer is een andere dan de in artikel 15, lid 2, van de btw-wet bedoelde activiteit van een producent, een handelaar of een dienstverrichter en verschilt tevens van de duurzame exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er opbrengst uit te verkrijgen.
- 25 Een belastingplichtige die een landbouwactiviteit uitoefent (artikel 2, punt 15, van de btw-wet) of agrarische diensten verricht (artikel 2, punt 21, van de btw-wet) beschikt niet over de mogelijkheid om twee statussen met elkaar te combineren, namelijk die van vrijgestelde btw-plichtige als landbouwer die forfaitair wordt belast uit hoofde van de verkoop van landbouwproducten uit de eigen activiteit en tegelijkertijd die van actieve btw-plichtige. Een forfaitair belaste landbouwer heeft recht op een forfaitaire teruggaaf van belasting over de aanschaf van bepaalde aan deze belasting onderworpen landbouwproductiemiddelen onder de voorwaarden van de artikelen 115 en volgende van de btw-wet. Deze regel houdt in dat een forfaitair belaste landbouwer die krachtens artikel 43, lid 1, punt 3, van de btw-wet is vrijgesteld van belasting niet het recht heeft om het bedrag van de verschuldigde belasting te verminderen met het bedrag van de voorbelasting volgens de algemene regels van artikel 86, lid 1, van de btw-wet. Dit beginsel vindt zijn uitdrukking in de bewoordingen van artikel 302 van richtlijn 2006/112. Hieraan moet worden toegevoegd dat een forfaitair belaste landbouwer in het geval van afstand van de belastingvrijstelling en overgang naar de algemene regeling de voldane voorbelasting over de aanschaf van landbouwproductiemiddelen kan „terugkrijgen” door een correctie in de zin van artikel 91, lid 7 en lid 7a, gelezen in samenhang met lid 2, van de btw-wet in te dienen.
- 26 Het hierboven uiteengezette verbod om binnen een landbouwbedrijf de status van forfaitair belaste landbouwer en die van volgens de algemene regels belaste landbouwer met elkaar te combineren heeft een beperkte draagwijdte. Met betrekking tot de levering van landbouwproducten uit de eigen landbouwactiviteit

van forfaitair belaste landbouwers en de verrichting van agrarische diensten door dergelijke landbouwers geldt de vrijstelling van belasting en wordt derhalve het stelsel van forfaitaire belastingheffing toegepast. De verrichting van andere diensten valt daarentegen onder de algemene btw-regeling. Dat een persoon een forfaitair belaste landbouwer is, volstaat op zich niet om ten aanzien van deze persoon, ongeacht de bedrijfstak waarin deze actief is, uitsluitend de forfaitaire belastingregeling voor landbouwers toe te passen. Deze regeling heeft namelijk alleen betrekking op activiteiten die bestaan in „het leveren van landbouwproducten die afkomstig zijn uit de eigen landbouwactiviteit of het verrichten van agrarische diensten”. Dit betreft de diensten die door een forfaitair belaste landbouwer kunnen worden verricht met de arbeidskrachten en de uitrusting die hij gewoonlijk bij de exploitatie van zijn landbouwbedrijf aanwendt.

- 27 De hierboven uiteengezette belastingregeling lijkt coherent te zijn en lijkt niet alleen misbruik van het belastingrecht tegen te gaan maar tevens uitvoering te geven aan de doelstellingen van de invoering van de door richtlijn 2006/112 beoogde forfaitaire regeling voor landbouwers, meer bepaald de vereenvoudiging van de administratieve verplichtingen die op de betrokken landbouwers rusten, een doelstelling die moet worden verzoend met de doelstelling van compensatie voor de btw-voordruk die op deze landbouwers rust bij de aanschaf van de goederen die zij voor hun activiteiten gebruiken (zie in die zin arresten Hof van 8 maart 2012, Commissie / Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 50, en 12 oktober 2016, ██████████ C-340/15, EU:C:2016:764, punt 38).
- 28 In de rechtspraak van het Hof is al meermaals benadrukt dat de forfaitaire regeling een afwijkende regeling is die een uitzondering vormt op de algemene regeling van de btw-richtlijn en die bijgevolg slechts mag worden toegepast voor zover dit voor het bereiken van de doelstelling ervan noodzakelijk is (arresten van 15 juli 2004, ██████████ C-321/02, EU:C:2004:447, punt 27; 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 49, en 12 oktober 2016, ██████████ C-340/15, EU:C:2016:764, punt 37).
- 29 Volgens de verwijzende rechter lijkt het mogelijk om aan te nemen dat de invoering van een nationale praktijk die eraan in de weg staat dat echtgenoten die in het kader van een landbouwbedrijf en onder gebruikmaking van hun gemeenschappelijke huwelijksvermogen een landbouwactiviteit uitoefenen als afzonderlijke btw-plichtigen worden beschouwd, bedoeld is om btw-fraude te voorkomen. Aldus beschouwd is de litigieuze nationale regeling een middel om eventuele btw-fraude tegen te gaan doordat een uniforme fiscale status voor een bepaald landbouwbedrijf wordt ingevoerd, ongeacht het aantal btw-plichtige personen die een landbouwactiviteit binnen dat bedrijf uitoefenen.