



Datum van inontvangstneming : 27/01/2022

**Zaak C-729/21**

**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:**

1 december 2021

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

27 juli 2021

**Verzoekende partij:**

W. Sp. z o. o.

**Andere partij in de cassatieprocedure:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Kwalificatie van een verrichting als niet aan de btw onderworpen verwerving van een onderdeel van een onderneming dan wel als aan de btw onderworpen verwerving van vermogensbestanddelen.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Btw-richtlijn; artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

1. Moeten de Unierechtelijke bepalingen inzake de btw aldus worden uitgelegd dat een nationale bepaling als artikel 6, 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. 2021, volgnr. 685), waarbij de heffing van belasting over de levering van een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt uitgesloten, kan

worden toegepast zonder dat de toepassing van een dergelijke vrijstelling afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde van artikel 19 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), dat wil zeggen van opvolging in de rechten van de verkoper door de afnemer?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moeten voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 6, punt 1, van de btw-wet alle bestanddelen van een dergelijk zelfstandig onderdeel van het vermogen van de verkoper worden overgedragen en houdt een wijziging op dit punt (met name de niet-overname van verzekeringsovereenkomsten en van het beheer van de overgedragen goederen) in dat er een belastbare levering van goederen heeft plaatsgevonden?

### **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: „btw-richtlijn”): artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 19

### **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 6

De bepalingen van de wet zijn niet van toepassing op:

1) de vervreemding van een onderneming of van een zelfstandig onderdeel van een onderneming;

Artikel 2, punt 27e

Voor de toepassing van de volgende bepalingen wordt verstaan onder: [...] zelfstandig onderdeel van een onderneming – een organisatorisch en financieel afgezonderd geheel van materiële en immateriële vermogensbestanddelen van een bestaande onderneming, met inbegrip van de verplichtingen voor de uitvoering van specifieke economische taken, dat tevens een zelfstandige onderneming kan vormen die deze taken autonoom vervult.

Ustawa-Kodeks cywilny (burgerlijk wetboek) van 23 april 1964 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2020, volgnr. 1740, zoals gewijzigd; hierna: „k.c.”):

Artikel 55<sup>1</sup>

Een onderneming is een georganiseerd geheel van immateriële en materiële vermogensbestanddelen dat bestemd is voor de uitoefening van een economische activiteit.

Daartoe behoren met name:

- 1) de aanduiding ter identificatie van de onderneming of van het afgezonderde deel ervan (naam van de onderneming);
- 2) de eigendom van onroerende of roerende goederen, met inbegrip van apparatuur, materiaal, goederen en producten, en andere zakelijke rechten op onroerende of roerende goederen;
- 3) de rechten die voortvloeien uit huur- en leaseovereenkomsten met betrekking tot onroerende of roerende goederen alsmede uit andere rechtsbetrekkingen voortvloeiende rechten op het gebruik van dergelijke goederen;
- 4) schuldvorderingen, rechten op effecten en fondsen;
- 5) concessies, licenties en vergunningen;
- 6) octrooien en andere industriële-eigendomsrechten;
- 7) auteursrechten en naburige rechten;
- 8) bedrijfsgeheimen;
- 9) boeken en bescheiden met betrekking tot de uitoefening van de economische activiteit.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure alsmede voornaamste argumenten van partijen**

- 1 De kern van het geschil is de beoordeling van het voorwerp van de overeenkomst inzake de door W. Sp. z o.o. (hierna: „W”) verrichte aankoop waarvoor de factuur van 30 augustus 2016 is opgesteld en waarbij hetzij een zelfstandig onderdeel van een onderneming hetzij een vermogensbestanddeel, namelijk een onroerend goed met alle daartoe behorende aanhorigheden en de ermee samenhangende rechten, is verworven.
- 2 Bij het bestreden besluit heeft de dyrektor izby administracji skarbowej (directeur van de belastingadministratiekamer) het primaire besluit van de dyrektor urzędu kontroli skarbowej (directeur van de belastingcontroledienst) houdende vaststelling van de door W verschuldigde btw voor augustus 2016 gehandhaafd. De belastingautoriteiten hebben vraagtekens geplaatst bij het recht van W op het in mindering brengen van voorbelasting ten bedrage van 23 155 572,00 Poolse zloty (PLN) op de door haar verschuldigde belasting. Deze voorbelasting vloeit

voort uit een factuur voor de aankoop van een onroerend goed, namelijk een winkelcentrum. De door de verkoper, P. sp. z o.o. (hierna: „verkoper”), uitgereikte factuur had volgens de belastingautoriteiten betrekking op de verkoop van een gehele onderneming (aldus de dyrektor urzędu kontroli skarbowej, die het primaire besluit had genomen) of ten minste van een zelfstandig onderdeel daarvan (aldus de dyrektor izby administracji skarbowej). Het gevolg daarvan was dat op de verrichting artikel 6, lid 1, van de btw-wet is toegepast en dat is vastgesteld dat een dergelijke verrichting in het geheel niet aan de btw onderworpen is. Als gevolg daarvan is het recht van W op aftrek van voorbelasting betwist.

- 3 W heeft beroep ingesteld bij de wojewódzki sąd administracyjny (bestuursrechter in eerste aanleg; hierna: „rechter in eerste aanleg”).
- 4 De rechter in eerste aanleg heeft verwezen naar artikel 2, punt 27e, van de btw-wet en heeft daarbij aangegeven dat in de wettelijke definitie van een zelfstandig onderdeel van een onderneming de nadruk wordt gelegd op twee voorwaarden. Ten eerste moeten de materiële en immateriële vermogensbestanddelen volstaan voor de uitvoering van bepaalde economische taken. Ten tweede moeten deze bestanddelen organisatorisch en financieel afgezonderd zijn. De wettelijke definitie legt derhalve de nadruk op de functie van het afgezonderde deel van de onderneming, die gelegen moet zijn in het vermogen om de betreffende economische activiteit uit te oefenen.
- 5 Volgens de bewoordingen van de overeenkomst heeft de verkoper het onroerende goed, de zich op de grond bevindende bouwwerken en roerende goederen, vrij van lasten, behalve toegestane lasten, aan W verkocht tegen een prijs van 23 200 000,00 EUR, vermeerderd met btw volgens het op de datum van sluiting geldende tarief van 23 155 572,00 PLN (wat overeenkomt met 5 336 000,00 EUR).
- 6 In het kader van deze prijs heeft de verkoper ten gunste van W afstand gedaan van alle rechten en schuldvorderingen waarop hij aanspraak kon maken krachtens:
  - documenten tot zekerstelling van huurovereenkomsten,
  - niet vervallen bouwgaranties,
  - overeenkomsten inzake intellectuele eigendom,
  - huurovereenkomsten met betrekking tot de verschillende ruimten in het winkelcentrum die niet van rechtswege aan de koper worden overgedragen;
  - een overeenkomst betreffende de aanleg en het kosteloze gebruik van een elektriciteitsaansluiting.
- 7 In de overeenkomst hebben de verkoper en W verklaard dat het onroerende goed en de bijbehorende rechten geen onderneming of een zelfstandig onderdeel

daarvan vormen en dat de betreffende verrichting niet de verkoop of andersoortige overdracht van de onderneming van de verkoper (of van een zelfstandig onderdeel daarvan) betreft. Volgens de overeenkomst gold de overdracht van het onroerende goed als vervreemding van een vermogensbestanddeel. Bovendien hebben partijen verklaard dat de verrichting een levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 5, lid 1, van de btw-wet vormt. Aangezien de vervreemding van bebouwde percelen krachtens artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet onder een btw-vrijstelling valt, hebben de partijen bij de overeenkomst verklaard dat zij afzien van de btw-vrijstelling en dat zij kiezen voor onderwerping van de verrichting aan de btw krachtens artikel 43, lid 10, punt 2, van de btw-wet. Vast stond dat de factuur is voldaan en dat daarover btw is aangerekend.

- 8 Vast staat dat de in 2015 opgerichte vennootschap W voorafgaand aan de verwerving van het onroerende goed geen operationele activiteit uitoefende. Zij heeft haar eerste verkoopopbrengsten pas na deze verwerving ontvangen. Na de aankoop van het onroerende goed hield W zich bezig met het verhuren van commerciële ruimten in het winkelcentrum en het beheren van het pand. W had geen werknemers in dienst. Na de verwerving heeft zij de economische werking van het pand niet onderbroken en heeft zij het op dezelfde wijze gebruikt als de verkoper.
- 9 De rechter in eerste aanleg heeft ingestemd met het standpunt van de autoriteiten dat de verkoop een zelfstandig onderdeel van een onderneming betrof. Het belangrijkste bestanddeel was het bebouwde onroerende goed, waarop de verkoper een economische activiteit uitoefende door commerciële ruimten te verhuren. De voornaamste bestanddelen waren derhalve de gesloten huurovereenkomsten. Uit de bewoordingen van de verkoopovereenkomst volgt dat de partijen naast het onroerende goed tevens de voor de uitoefening van de economische activiteit en de ongestoorde werking in de toekomst vereiste voornaamste rechten en verplichtingen wensten over te dragen. Derhalve oefent W met behulp van overgedragen vermogensbestanddelen een economische activiteit uit die naar omvang en aard dezelfde is als die van de vorige eigenaar.
- 10 De rechter heeft benadrukt dat de feitelijke omstandigheden bepalen welke specifieke bestanddelen in een overeenkomst moeten worden opgenomen om te kunnen vaststellen dat sprake is van de vervreemding van een zelfstandig onderdeel van een onderneming.
- 11 Het is juist dat beide partijen bij de overeenkomst de eerder gesloten huurovereenkomsten aldus wensten te regelen dat deze een volledige en ongestoorde opvolging kregen, zoals de betrokken autoriteiten hebben vastgesteld.
- 12 De rechter heeft opgemerkt dat de verrichting niet de gehele onderneming betrof, aangezien bepaalde overeenkomsten in het kader ervan niet zijn overgedragen. Hij heeft evenwel geoordeeld dat de litigieuze verrichting betrekking had op een minimum dat volstond om de economische activiteit ongewijzigd te blijven uitoefenen. Onmiddellijk na de aankoop heeft W nieuwe overeenkomsten met de

tot dan toe ingehuurde nutsbedrijven gesloten. De overeenkomst inzake het beheer van het pand is gesloten met een andere dan de tot dan toe ingehuurde entiteit, maar betrof dezelfde diensten.

- 13 Kortom, de rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat de wijziging van de beheerder van het winkelcentrum en het sluiten van nieuwe overeenkomsten inzake de levering van nutsvoorzieningen en het dagelijkse beheer niet doorslaggevend zijn voor het antwoord op de vraag of de verrichting een zelfstandig onderdeel van een onderneming dan wel een onroerend goed betrof.
- 14 W heeft cassatieberoep tegen het vonnis van de rechter in eerste aanleg ingesteld.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 15 De eerste prejudiciële vraag betreft de kwestie of de in het Poolse recht opgenomen uitsluiting van belastingheffing over de levering van een onderneming of een zelfstandig onderdeel ervan (artikel 6, punt 1, van de btw-wet) voldoet aan de in artikel 19 van de btw-richtlijn vastgestelde voorwaarde dat degene op wie de goederen overgaan „in de plaats treedt” van de overdrager (hierna: „rechtsopvolging”).
- 16 Hoewel de regeling van artikel 19 van de btw-richtlijn facultatief is voor de lidstaten, moeten de erin genoemde begrippen op uniforme wijze worden uitgelegd en is de vrijheid van de lidstaten bij de uitlegging daarvan beperkt. Het begrip rechtsopvolging, dat wil zeggen het geheel of gedeeltelijk in de plaats treden van de afnemer in de rechten en verplichtingen van de verkoper, is evenwel niet nader gespecificeerd. Dit begrip wordt in de btw-richtlijn niet gedefinieerd. Ook in het Poolse recht wordt het in de verschillende rechtsgebieden anders uitgelegd. In het kader van de gemeenschappelijke Poolse belastingwetgeving zijn de basisregels inzake fiscale successie opgenomen in het belastingwetboek. Deze bepalingen hebben het karakter van *lex generalis* ten opzichte van de oplossingen die als *lex specialis* in de verschillende belastingwetten zijn aangenomen. In het kader van de btw-wetgeving wordt naar dergelijke regelingen verwezen in artikel 91, lid 9, van de btw-wet over de mogelijkheid voor de afnemer van een onderneming (of van een zelfstandig onderdeel daarvan) om een correctie te verrichten volgens de regels waarop de verkoper aanspraak kon maken.
- 17 In de rechtspraak wordt het bestaan van een onderneming voor de toepassing van artikel 6, punt 1, van de btw-wet gewoonlijk beoordeeld vanuit het oogpunt van het burgerlijke recht, daaronder begrepen de definitie van een onderneming die is opgenomen in artikel 55<sup>1</sup> k.c. Deze definitie wordt gehanteerd in de regelingen inzake de inkomstenbelasting. Daarvan afgeleid is tevens de definitie van een „zelfstandig onderdeel van een onderneming” in artikel 2, punt 27e, van de btw-wet. Vanuit dit oogpunt wordt ieder organisatorisch en functioneel afgezonderd geheel van materiële en immateriële vermogensbestanddelen, daaronder begrepen de verplichtingen die de autonome uitoefening van een economische activiteit mogelijk maken, als onderneming (onderdeel ervan) beschouwd.

- 18 De regeling van artikel 19 van de btw-richtlijn leek met name tot doel te hebben de overdracht van ondernemingen te vereenvoudigen, gelet op de complexiteit van een dergelijke verrichting als gevolg van de veelheid van vermogensbestanddelen van ondernemingen of van de onderdelen ervan.
- 19 De verwijzende rechter merkt op dat de huidige benadering bij de uitlegging van de voorwaarden voor uitsluiting van btw-heffing bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen tot uitdrukking komt in de arresten van 27 november 2003, [REDACTED] C-497/01, EU:C:2003:644, en 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724. Het in deze arresten ingenomen standpunt vereist dat de in het kader van een dergelijke verrichting overdragen vermogensbestanddelen voor de afnemer ervan toereikend zijn om met de verworven goederen, daaronder begrepen materiële en immateriële vermogensbestanddelen, een autonome economische activiteit uit te oefenen. De nadruk wordt in de eerste plaats gelegd op de geschiktheid van dergelijke goederen voor de uitoefening van een zelfstandige economische activiteit.
- 20 Een dergelijke ruime opvatting leidt tot aanzienlijke problemen bij de afbakening van wat als overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen en wat als overgang van een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan geldt. Bij de verwijzende rechter is bij de uitlegging van de nationale bepalingen twijfel gerezen over de aard van de voorwaarde inzake de rechtsopvolging, meer bepaald met betrekking tot de vraag of een bijzondere vorm van een dergelijke opvolging vereist is (zoals in de genoemde nationale regeling) dan wel of deze ruim kan worden opgevat (wat betreft de eigendom van een goed is elke koper in wezen de rechtsopvolger ten aanzien van dat recht). Bij deze laatste uitlegging van het begrip „opvolging” moet tevens in aanmerking worden genomen dat veel vervreemde bestanddelen van een onderneming toereikend kunnen zijn als basis voor de uitoefening van een autonome economische activiteit. Het volstaat om een of meer door de verkoper verhuurde ruimten (met inbegrip van de geldende huur- of leaseovereenkomsten) te verwerven om daarmee een autonome economische activiteit voort te zetten.
- 21 In het kader van het Poolse recht rijzen in dit verband tevens twijfels over de verhouding tussen het burgerlijke recht, waaruit het begrip „onderneming” afkomstig is, en het belastingrecht. Het probleem is van groot praktisch belang voor belastingplichtigen. De onderhavige zaak is een goed voorbeeld van de vele bij de belastingdienst aanhangige procedures die tot geschillen voor de administratieve rechterlijke instanties hebben geleid. Deze procedures hebben betrekking op de controle van belastingaangiftes van belastingplichtigen die transacties hebben verricht in de wetenschap dat deze een onroerend goed betroffen en waarbij de belastingautoriteiten vervolgens van mening waren dat de verrichting voldeed aan de voorwaarden van artikel 6, punt 1, van de btw-wet. Dergelijke verrichtingen doen geen twijfel rijzen over de rechtmatigheid en de betrouwbaarheid ervan. De btw over dergelijke verrichtingen wordt zonder voorbehoud in rekening gebracht. Door de hoge transactieprijzen is ook de over de factuur berekende voorbelasting aanzienlijk. Van belang is dat deze



marktdeelnemers gewoonlijk trachten aan te tonen dat dergelijke verrichtingen aan de btw onderworpen zijn omdat zij de verkoop van een weliswaar bijzonder maar niettemin aanwijsbaar vermogensbestanddeel betreffen. Het betreft de vervreemding van moderne kantoorgebouwen of – zoals in de onderhavige zaak – winkelcentra.

- 22 Voor het geval dat het Hof van oordeel is dat de door de Poolse wetgever in artikel 6, punt 1, van de btw-wet ingevoerde oplossing, waarbij de levering van een zelfstandig onderdeel van een onderneming niet wordt belast, voldoet aan de in artikel 19 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde inzake de rechtsopvolging tussen de verkoper en de afnemer, rijst het in de tweede vraag aan de orde gestelde probleem. De verwijzende rechter wenst uitleggingsrichtsnoeren te verkrijgen aan de hand waarvan de levering van een onroerend goed beter kan worden afgebakend van de levering van een zelfstandig onderdeel van een onderneming. In dit verband rijst de vraag of het in het geval van de vervreemding van een zelfstandig onderdeel van een onderneming noodzakelijk is dat alle materiële en immateriële vermogensbestanddelen waaruit een dergelijk afgezonderd deel van een onderneming bestaat aan de afnemer worden overgedragen dan wel of het volstaat dat alleen de wezenlijke en noodzakelijke vermogensbestanddelen worden overgedragen of dat een voor het functioneren van een onderneming toereikend minimum aan bestanddelen overgaat.
- 23 De verwijzende rechter beseft dat de oplossing van het tweede probleem niet universeel van aard kan zijn en afhangt van de specifieke feitelijke omstandigheden. Hij merkt op dat oplossingen die bij de beantwoording van de vraag naar de status van een verhandeld goed steeds een ruime beoordelingsmarge laten, een ongemakkelijke situatie creëren voor belastingplichtigen die transacties met een aanzienlijke waarde verrichten, aangezien zij er in dat geval nooit zeker van kunnen zijn of een verrichting aan de btw is onderworpen.
- 24 Ervan uitgaand dat de rechtsopvolging bij de overdracht van een zelfstandig onderdeel van een onderneming krachtens de Poolse wet bestaat in de vervreemding van een organisatorisch en financieel afgezonderd geheel van materiële en immateriële vermogensbestanddelen, met inbegrip van de verplichtingen voor de uitvoering van specifieke economische taken, dat als zodanig kan doorgaan voor een zelfstandige onderneming, moeten twee mogelijkheden worden onderscheiden. De eerste betreft de beoordeling van de situatie waarin het voorwerp van de economische activiteit van de ondernemer bestaat in het tot stand brengen van onroerende goederen zoals het in deze zaak aan de orde zijnde winkelcentrum, namelijk door dergelijke onroerende goederen op te trekken en te ontwikkelen door middel van het sluiten van relevante overeenkomsten en het organiseren van de exploitatie van dergelijke panden, en vervolgens in het verkopen van de aldus georganiseerde onroerende goederen zodat de verkregen middelen kunnen worden aangewend om meer van dergelijke panden tot stand te brengen. De aanname dat het voorwerp van een dergelijke activiteit in beginsel bestaat in het verhandelen van ondernemingen (dat is de essentie ervan) zou ertoe leiden dat dergelijke leveringen nooit worden belast,

hetgeen niet lijkt te stroken met de doelstelling om de vervreemding van een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van btw-heffing uit te sluiten.

- 25 Indien daarentegen wordt aangenomen (tweede versie) dat een tot stand gebracht en ontwikkeld (en derhalve commercieel veel aantrekkelijker) onroerend goed voorwerp van verhandeling kan zijn, is de wezenlijke vraag of de verschillende aspecten van de overdrachtsovereenkomst, zoals het feit dat de afnemer zich terugtrekt uit de verzekeringsovereenkomsten van de rechtsvoorganger of uit de overeenkomst inzake het beheer van het pand door de daar tot dan toe mee belaste entiteit, bepalend kunnen zijn voor de onderscheiding van het voorwerp van levering. Overeenkomsten inzake de levering van nutsvoorzieningen kunnen volgens de verwijzende rechter niet van doorslaggevend belang zijn, aangezien daarvoor vaak afzonderlijke bestuurlijke regels gelden die specifiek zijn voor het verrichten van openbare diensten.
- 26 Van bijzonder belang lijkt het aspect van de overeenkomst met de beheerder van dergelijke complexe vastgoedinfrastructuur. Dat aspect is namelijk bepalend voor de goede werking van een winkelcentrum. In de omstandigheden van de onderhavige zaak had noch de verkoper noch W eigen personeel in dienst, hetgeen betekent dat zij het betreffende onroerende goed niet zelf beheerden. Vanuit het oogpunt van de werking van een dermate specifiek onroerend goed lijkt het aspect van het beheer ervan van groot belang. Evenwel toont ook de verwerving van een zelfstandig onderdeel van een onderneming zonder verlenging van de bestaande verzekeringsovereenkomst aan dat geen sprake is van rechtsopvolging met betrekking tot alle aspecten van een dergelijk zelfstandig onderdeel.
- 27 Indien de verworven vermogensbestanddelen daarentegen slechts worden beoordeeld op hun geschiktheid voor de zelfstandige (autonome) uitoefening van dezelfde economische activiteit, maakten de vervreemde materiële en immateriële vermogensbestanddelen ook zonder dat de voortzetting van de genoemde verzekerings- of beheersovereenkomsten de uitoefening van een autonome economische activiteit met gebruikmaking van deze bestanddelen zeker mogelijk. In deze context zou de omstandigheid dat een aantal andere materiële en immateriële vermogensbestanddelen nog niet zijn overgedragen het winkelcentrum zeker niet ongeschikt maken om de activiteit voort te zetten.